



**REFORMA TRIBUTÁRIA:
UMA BREVE ABORDAGEM SOBRE A HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E
AS PRINCIPAIS MUDANÇAS PROPOSTAS PELA EC 132/2023**

Autora:

Joseane de Camargo Godoi
E-mail: josy.godoi@gmail.com

Especialista em Administração Pública pela Universidade Estadual de Ponta Grossa – Paraná.

Professor Orientador:

João Vítor Ladeira Chornobai
E-mail: joaovlchornobai@gmail.com

Doutorando em Ciências Sociais Aplicadas pela Universidade Estadual de Ponta Grossa – Paraná.

Professora Coorientadora:

Francieli Lunelli
E-mail: francieli.lunelli@gmail.com

Doutora em Ciências Sociais Aplicadas pela Universidade Estadual de Ponta Grossa – Paraná.

Resumo: Este artigo aborda de forma sucinta a história da tributação brasileira e traz o início de uma discussão sobre a Reforma Tributária, aprovada pela Emenda Constitucional 132/2023 que modifica drasticamente o Sistema Tributário Nacional. A técnica de pesquisa empregada foi a revisão bibliográfica. Conclui-se que a Reforma Tributária representa um grande avanço no sistema tributário, porém, é necessário que toda essa discussão esteja alinhada à realidade brasileira frente aos problemas socioeconômicos. A principal mudança aprovada pela EC 132/2023 foi a extinção dos impostos existentes e a substituição por dois impostos de valor agregado: Imposto sobre bens e serviço e Contribuição sobre bens e serviços, e também o Imposto Seletivo.

Palavras-chave: EC 132/2023; Reforma Tributária; IBS; CBS; IS.

Introdução

Ao longo da história da tributação no Brasil é possível perceber a evolução gradual e a consolidação desse sistema tributário, esse cenário muda completamente quando é aprovada a Emenda Constitucional Nº 132/2023 que trata da atual Reforma Tributária. Esse processo começou em 2023 e terá duração de dez anos de implementação, por se tratar de um período de transição, existem dúvidas e incertezas que acabam trazendo novos desafios para a gestão pública em relação a legislação positivada, sua aplicabilidade e os princípios que estruturam todo esse sistema, entre outros.

As principais mudanças propostas são a extinção dos atuais impostos, sendo substituídos pelo Imposto sobre Valor Agregado ou Adicionado (IVA), conhecido como IVA dual, composto pelos seguintes impostos: Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS).



O presente trabalho está dividido em duas partes, na primeira parte será abordado um breve contexto histórico para entender o processo evolutivo do sistema tributário brasileiro, na segunda parte pretende-se iniciar a discussão a respeito das mudanças propostas por essa Reforma Tributária.

É importante ressaltar que a Reforma Tributária é extensa e complexa e esse trabalho não teve a intenção de exaurir o tema, pelo contrário, foi tratado apenas alguns assuntos que estão em pauta neste momento da Reforma Tributária como um ponto de partida para trabalhos futuros nesta temática.

Objetivos

A pesquisa pretende descrever sobre a evolução histórica do Sistema Tributário Brasileiro com a intenção de contextualizar a necessidade de uma Reforma Tributária; mapear as transformações produzidas pela Reforma Tributária; e identificar as críticas sobre o novo Sistema Tributário.

Método e Técnicas de Pesquisa

O método de pesquisa utilizado foi o exploratório e a técnica de pesquisa empregada foi a revisão bibliográfica de estudos sobre o tema, trazendo alguns marcos históricos em relação ao Sistema Tributário Brasileiro, assim como alguns conceitos de princípios que baseiam este sistema, as principais mudanças propostas pela Emenda Constitucional 132 (EC 132/2023) e as críticas a esse sistema. A revisão bibliográfica compreende “toda pesquisa já tornada pública em relação ao tema de estudo” podendo ser de forma escrita ou oral (Marconi; Lakatos, 2003, p.184).

Evolução histórica do Sistema Tributário Brasileiro

Para compreender a evolução do sistema tributário brasileiro se faz necessário abordar alguns marcos históricos em relação a essa temática, porém, é importante partir do pressuposto que desde sua origem, o Estado brasileiro é marcado por desigualdades territoriais, econômicas e sociais, persistentes ao longo das décadas, independentemente de contextos ditatoriais, crises ou crescimentos econômicos (Barros; Henriques; Mendonça, 2001).



A primeira menção à capacidade contributiva do cidadão na legislação brasileira surgiu com a Constituição de 1824 (CF/24) no seu artigo 15, § 10º, que atribuiu ao Poder Legislativo a responsabilidade de definir anualmente as despesas públicas e distribuir a contribuição direta, e em seu art. 179, inciso XV, estabeleceu que todos os cidadãos deveriam contribuir para as despesas do Estado de acordo com seus recursos (Brasil, 1824).

Atualmente a capacidade contributiva, conforme Chimenti (2008), está alicerçada no princípio da igualdade é vedado “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...]” (Brasil, 1988, art. 150, inc. II). Também, no princípio constitucional da isonomia, “todos são iguais perante a lei” (Brasil, 1988, art. 5).

Por sua vez, a Constituição de 1891 (CF/81) estabeleceu a competência da União e dos Estados para criar tributos e definiu os critérios para a partilha dos tributos entre eles, excluindo a participação dos Municípios. O princípio da legalidade foi introduzido nessa Constituição, no artigo 72, § 3º, onde determinava que a criação ou aumento de impostos só poderia ocorrer por meio de lei (Barros, 2012).

Barros (2012) também afirma que a CF/81 impedia a União de criar diferenciações fiscais entre os Estados e introduziu a imunidade recíproca, fundamentada no princípio da autonomia entre os entes federativos. A imunidade recíproca atualmente está prevista na CF/88 onde diz que é proibido instituir “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros” (Brasil, 1988, art.150, VI, “a”).

A CF/34 proibiu a bitributação “Art. 11. É vedada a bi-tributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente [...]”, ou seja, a cobrança repetida de um mesmo imposto, determinando que, em casos de competência concorrente, prevalece o imposto decretado pela União (Brasil, 1934).

Ainda, a CF/34 determinou que era da competência da União instituir impostos: a) sobre importação de mercadorias provenientes do exterior; b) consumo de mercadorias, exceto combustíveis para motores a explosão; c) rendimentos e ganhos de qualquer origem, com exceção dos rendimentos provenientes de imóveis; d) sobre a transferência de recursos para outros países; e) sobre atos do governo, transações econômicas, instrumentos contratuais ou atos regulamentados por leis federais; f) nos território, mesmo que a Constituição tenha atribuído aos Estados. Também a arrecadação de taxas telegráficas, postais e outros serviços federais (Brasil, 1934).



Em relação a competência dos Estados, além de cobrar taxas de serviços estaduais, ficava responsável pelos seguintes impostos: a) propriedade, excesso urbana; b) causa mortis; c) inter vivos; d) combustíveis de motor a explosão; e) vendas e consignações de comerciante, produtores até os industriais, isentando pequeno produtor da primeira operação; f) exportação de mercadorias limitando a dez por cento *ad valorem*; g) indústrias e profissões; h) e) sobre atos do governo, transações econômicas ou atos regulamentados por leis estaduais (Brasil, 1934).

Os municípios ficavam responsáveis pelos seguintes tributos: a) impostos sobre licenças; b) imposto predial e territorial urbano; c) imposto sobre diversões públicas; d) imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; e) taxas sobre serviços municipais (Brasil, 2024).

A Constituição de 1937 (CF/37), embora semelhante à de 1934 em relação ao sistema tributário, eliminou alguns tributos, por exemplo, sobre combustíveis para motor a explosão e as contribuições de melhoria. Além disso, a Constituição de 1937 determinou que uma parte dos impostos arrecadados pelos Estados deveria ser redistribuída aos Municípios (Borba, 2007).

O próximo marco histórico ocorreu com a Constituição de 1946 (CF/46) que, para Barros (2012), em termos de tributação, o artigo 21 introduziu o princípio da competência remanescente, também conhecido como competência extraordinária. Este artigo permitia que a União e os Estados criassem tributos adicionais além dos especificados pela Constituição, com a condição de que o imposto federal não tivesse um correspondente estadual idêntico. Para Carrazza (2008, p. 231), "a competência remanescente consiste na atribuição de competência residual à União, possibilitando-lhe legislar sobre assuntos não expressamente reservados aos Estados e Municípios".

Barros (2012), afirma que a CF/46 também consagrou o princípio da anualidade e da capacidade contributiva. Em consonância Amaro (2014, p. 144), afirma que essa constituição "exigia a prévia autorização orçamentária para que os tributos pudessem ser cobrados em cada exercício. A cada ano, portanto, os tributos deviam ser autorizados, daí falar-se em "anualidade" dos tributos."

Em relação ao princípio da capacidade contributiva, Brasil (1988, art. 145, § 1º) estabelece que "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]". Amaro (2014), complementa que as atividades econômicas do contribuinte, seus rendimentos e patrimônios são essenciais para deduzir a sua capacidade econômica.



No artigo 17 da constituição de 1946, Barros (2012), destaca que foi estabelecido o princípio da uniformidade, definido por Amaro (2014, p. 161-162), como o princípio que "estabelece a uniformidade de tributos federais em todo território nacional, e veda a distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro". E o artigo 30 determina as competências de União, Estados e Municípios para a cobrança de taxas, contribuições de melhoria e outras rendas oriundas do exercício de suas funções e da utilização de seus bens e serviços (Barros, 2012).

Um grande marco na história foi no período da Constituição de 1967, através da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com a criação do Sistema Tributário Nacional, assim como a instituição das normas gerais de direito tributário para a União, Estados e Municípios (Barros, 2012). Esta reforma tributária de 1966 inovou ao criar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (Lettieri, 2017).

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) buscou mitigar as desigualdades ao propor um Estado Social, implementando políticas sociais universais e visando a redução das disparidades regionais (Brasil, 1988, art. 3º, inciso III). Com a promulgação da Constituição, foi introduzido um sistema de proteção social que almejava incluir os mais pobres através da universalização dos serviços públicos. Além disso, sugeriu-se que a arrecadação de impostos deveria seguir o mesmo princípio de inclusão, promovendo justiça social (Garibe, 2018).

Além disso, a CF/88 aumentou a autonomia tributária e a competência dos estados e municípios em políticas públicas, promovendo a criação de programas descentralizados para fomentar o desenvolvimento regional (Dallabrida, 2000), fortalecendo o sistema federalista no Brasil com o objetivo de combater as disparidades regionais (Souza, 2012). O federalismo consiste na descentralização fiscal, política e administrativa, visando otimizar a atuação governamental (Pacheco *et al.*, 2018).

No contexto atual, o sistema tributário brasileiro é altamente regressivo, focado em impostos indiretos e isentando lucros e dividendos distribuídos aos acionistas. Esse sistema tem raízes na reforma tributária de 1966, que buscou modernizar a tributação com a criação do ICM e do IPI, removendo a cumulatividade dos impostos sobre consumo. Embora tenha representado um avanço na época,



Lettieri (2017) argumenta que o sistema parou de evoluir, não acompanhando as mudanças econômicas.

Na década de 1990, após a CF/88, reformas infraconstitucionais ajustaram o sistema à "mundialização" do capital financeiro, ampliando a base de impostos sobre consumo e serviços enquanto reduziam a tributação sobre rendas do capital, contribuindo para a regressividade atual (Lettieri, 2017, p. 108).

Ao defender uma reforma para o sistema tributário, Appy (2016), afirma que o Brasil tem uma das piores legislações tributárias do mundo que induz uma organização economicamente ineficiente, grandes distorções distributivas permitindo que pessoas com alta renda sejam tributadas minimamente. Outrossim, por se tratar de um sistema complexo, gera um alto custo de horas para que os contribuintes, nesse caso empresas, cumpram as obrigações tributárias acessórias, apuração e recolhimento dos impostos. Nas palavras de Oliveira (2024, p. 6)

De acordo com pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), publicada em 2023, desde a promulgação da Constituição de 1988 foram editadas, no Brasil, até setembro de 2023, ou seja, completados 35 da CF 88, incluindo-se as do governo federal (42.534 normas), dos estados (162.710) e dos municípios (287.277), 492.521 normas tributárias, o que representa 38 normas por dia ou 55 por dia útil. Considerando essa edição de normas em termos de horas e horas úteis, essas corresponderam a 1,6 por hora e a 2,29 por hora útil. Nenhuma empresa consegue acompanhar tantas mudanças sem dispor de (ou contratar) uma empresa de planejamento tributário para essa tarefa, o que aumenta muito os seus custos operacionais.

Finalmente, promulgada a Emenda Constitucional 132 de 20 de dezembro de 2023, oriunda da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, relatada no Senado pelo senador Eduardo Braga (MDB-AM), altera o atual Sistema Tributário Nacional (Agência Senado, 2023).

Portanto, é possível observar a evolução e a complexidade do sistema tributário brasileiro e concluir que existem problemas conjunturais a serem trabalhados nessa nova reforma tributária.

Reforma Tributária

No decorrer da história da tributação no Brasil, várias foram as mudanças propostas, neste estudo pretende-se abordar a última Reforma Tributária aprovada pelo Congresso Nacional através da Emenda Constitucional Nº 132 (EC 132) (Brasil, 2023).



Esta reforma tem a promessa de simplificar o Sistema Tributário, limpando sua legislação que é considerada prolixa e complexa que encarece e dificulta o cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte. Extinguir a cumulatividade dos tributos, com promessa de crescimento econômico. Aprimorar a distribuição da oneração tributária e equilibrar a distribuição das receitas aos entes subnacionais, fortalecendo o pacto federativo (Oliveira, 2024).

As principais alterações trazidas por essa Reforma Tributária são a extinção do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN); das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e do Financiamento da Seguridade Social (Cofins); e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). No lugar desses tributos seriam criados o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), de caráter regulatório, incidindo sobre bens e serviços que causem prejuízo à saúde ou ao meio ambiente (Tripodi, 2024).

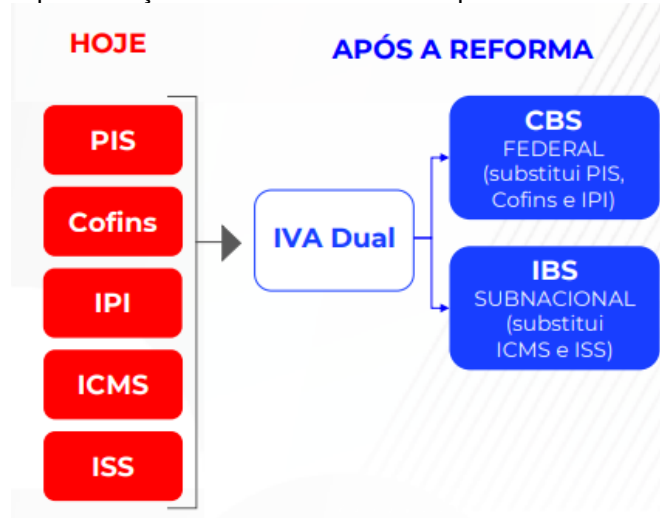
O autor supracitado esclarece que objetivo desta Reforma Tributária é promover a transição para uma tributação totalmente não cumulativa do consumo, nos moldes do Imposto sobre Valor Agregado ou Adicionado (IVA), onde a legislação será única e uniforme na federação e a incidência do tributo ocorre no destino da operação. Scaff (2024) acrescenta que o regime tributário do Brasil será o IVA dual, pois serão dois impostos distintos, cobrados por entes federativos diferentes de forma concomitante e submetidos a uma legislação correlata.

O IS de competência da União, incidirá sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme estipulado em lei complementar (Scaff, 2024).

O Comitê Gestor é um órgão nacional criado a partir desta reforma, tem independência técnica, orçamentária, administrativa e financeira. Será composto por vinte e sete membros representantes dos estados e Distrito Federal e outros vinte e sete membros representantes dos municípios e Distrito Federal. É responsável por representar os estados, Distrito Federal e municípios quanto a edição regulamentar do IBS; uniformizar a interpretação e aplicação da legislação; arrecadação e distribuição entre os entes subnacionais; as compensações necessárias inclusive a garantia de créditos dos contribuintes; e decidir sobre as contestações administrativas (Oliveira, 2024).



Figura 1 - Apresentação da Reforma Tributária pelo Ministério da Fazenda.



Fonte: Ministério da Fazenda, 2023.

Dessa forma, o ICMS e o ISSQN darão lugar para o IBS, por sua vez, o PIS e a Cofins serão substituídos pela CBS, por fim, o IPI substituirá o IPI. O período de transição será de dez anos (Tripodi, 2024).

Cabe destacar que sendo ICMS e ISSQN de competência estadual e municipal, respectivamente, surge a questão da competência compartilhada entre esses dois entes. Essa situação, para Tripodi (2024), inova o texto constitucional, pois, os Estados, Municípios e Distrito Federal têm a competência compartilhada e a União Federal cabe a competência legislativa, mediante lei complementar de caráter nacional, com a finalidade de instituir o imposto.

Neste contexto, denota-se que diferente de como acontece com o ICMS e ISSQN que atualmente são editados pelos entes federativos competentes, o IBS será editado por um Comitê Gestor de âmbito nacional. Tendo a União tal incumbência, resta aos demais entes federativos a faculdade de estipular, mediante lei específica, a alíquota do imposto, observando os limites de território e quando o destinatário da operação estiver dentro deste limite geográfico (Tripodi, 2024).

Cavalcante e Oliveira (2024) acrescentam que a organização política do Brasil é uma federação, o que resulta na descentralização do poder, onde cada ente tem autonomia relativa para assuntos locais. Essa descentralização é sinônimo de autonomia das unidades federativas e da divisão equilibrada dos poderes, dando autonomia para que cada ente possa se adequar às suas necessidades regionais. Com essa autonomia, principalmente os entes mais pobres, criam programas com



foco no desenvolvimento regional, para atrair indústrias, gerar mais empregos, melhorar sua renda, trabalhar a questão do fluxo migratório.

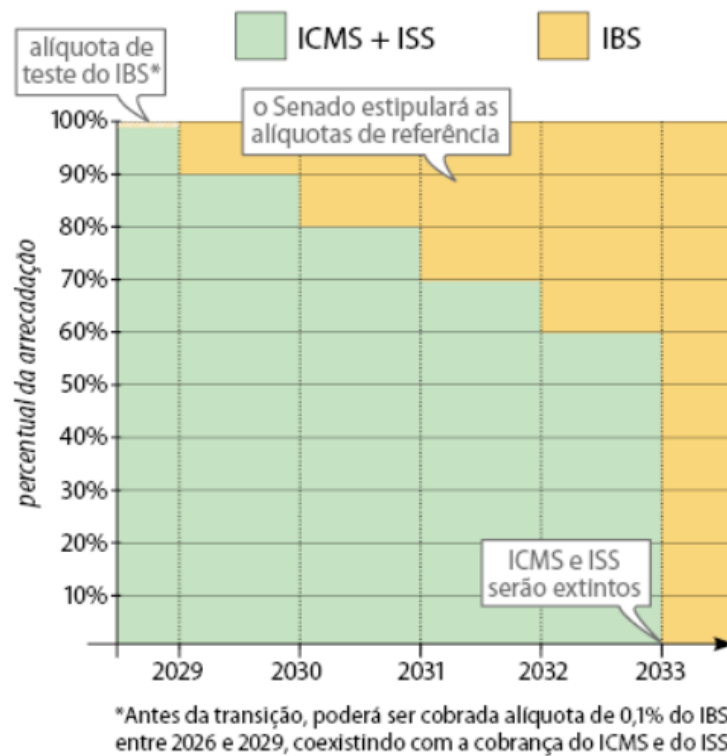
Em uma análise crítica, os autores Cavalcante e Oliveira (p. 6-70 2024) argumentam que após a reforma, os Estados perderão autonomia para “interpretar, arrecadar, julgar as questões suscitadas entre o sujeito passivo e a administração tributária” e ao invés de receberem a arrecadação diária, contarão com uma “MESADA, que o Comitê Gestor irá enviar periodicamente (talvez mensalmente – Lei Complementar ainda será editada para regulamentar a distribuição da arrecadação, que será nacional)”.

Essa situação só agrava um problema levantado por Oliveira (2024), que é a distribuição de receitas, pois, nos dias atuais é altamente desfavorável para governos subnacionais, o que já os torna reféns dos recursos transferidos pelo governo federal. Cada vez mais sua arrecadação tem se reduzido no tempo, tornando-os submetidos a políticas e desejos do Poder Central.

A alíquota será única e uniforme em cada ente federado. Assim, cada um terá autonomia para decidir em relação a fixação das alíquotas, porém, será estabelecido um teto. Essa questão ainda será tratada através de edição de leis complementares que neste momento estão sendo discutidas (Scaff, 2024).

Oliveira (2024, p. 21) esclarece que “A alíquota total do IBS, à qual se somará a da CBS para a cobrança dos novos impostos, será dada, portanto, pela alíquota do governo estadual mais a alíquota do municipal” tendo as suas receitas repartidas entre os estados e municípios, fica incumbido o Comitê Gestor de fazer a distribuição dessas receitas.

Figura 2 - Reforma Tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis.



Fonte: Agência Senado, 2023.

A EC 132 traz uma relevante discussão em relação à equidade socioeconômica que é o *cash back*, voltado para as famílias de baixa renda, esse mecanismo devolve em dinheiro a quem pagou por mercadoria ou serviço. As hipóteses de devolução, limites e beneficiários serão delimitados através de lei complementar (Scaff, 2024).

Oliveira (2024), complementa que essa questão do *cash back*, a princípio seria base de incidência dos novos impostos, porém, seriam devolvidos para a população de baixa renda através do Cadastro Único do Governo Federal (CadÚnico). Entretanto, depois de várias alterações na sua tramitação, decidiu-se que caberá a lei complementar definir quais os produtos irão compor a cesta básica e as alíquotas desses produtos serão reduzidas a zero.

Com isso, se estende a isenção a toda a população independente da classe social o que enfraquece o seu poder redistributivo. O que permanece é a questão do *cash back* para o gás de cozinha e energia elétrica para as pessoas de baixa renda (Oliveira, 2024).

Outra questão levantada pela EC 132 é sobre tributar no local de origem ou no destino. No formato atual, o tributo incide em todas as fases, desde a matéria prima



até o produto final. No IBS terá incidência no destino, consumo final (Cavalcante e Oliveira, 2024).

Com isso os estados mais pobres que “dedicaram as últimas quatro décadas criando programas de desenvolvimento regional, com base no seu imposto sobre bens e serviços, promovendo a industrialização, principalmente de suas matérias primas.”, antes disso os estados sofriam com os efeitos regressores de desenvolvimento. Os autores embasam sua argumentação com os dados de aumento do PIB da região norte, nordeste e centro-oeste atrelando a esses resultados os programas de desenvolvimentos. Este desenvolvimento resultou na redução da distância entre a riqueza das regiões sul e sudeste. (Cavalcante e Oliveira, p. 10, 2024).

Appy (2016) tem uma outra visão sobre esta mesma questão que é a “guerra fiscal”, um problema que surge ao tributar a produção com um imposto estadual, onde os Estados usam os impostos não apenas com a finalidade arrecadatória, mas também como forte estímulo para atrair indústrias e investimentos.

Segundo o autor supracitado, as guerras fiscais são ilegais, pois, do contrário, precisariam que os incentivos concedidos no âmbito do ICMS fossem aprovados de forma unânime em todos os estados, por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), na prática não é o que acontece.

O autor rebate que possa ser visto como uma ferramenta de desenvolvimento regional, tendo em vista que, parte significativa dos incentivos oferecidos compensa apenas custos extras de logísticas, já que muitas vezes os Estados oferecem esses incentivos para atrair empreendimentos que não estão alinhados com a sua vocação econômica regional, tornando-se dessa forma, ineficiente para a finalidade de desenvolvimento regional (Appy, 2016).

Oliveira (2024) acrescenta que como consequência dessa guerra fiscal, surgem graves problemas na eficiência da alocação de recursos e grandes desperdícios para governos, sociedade e à economia. Por mais que seus governantes tivessem boas intenções ao realizar essa política de desenvolvimento.

A pretensão desse novo sistema, segundo Scaff (2024), é que seja neutro e não cumulativo, sendo vedada a concessão de benefícios e incentivos, com exceção de situações previstas como “regimes diferenciados”. Ao tratar do federalismo cooperativo brasileiro, Tripodi (2024) alega que, também pretende solucionar uma questão bastante discutida em termos de arrecadação que é conhecida como “guerra



fiscal”, se trata de um quadro nocivo de competição generalizada de receitas tributárias entre os entes federados de nível subnacional (Tripodi, 2024).

Essa reforma irá acontecer por fases conforme mostra a linha do tempo abaixo:

Figura 3 - Apresentação da Reforma Tributária pelo Ministério da Fazenda.



Fonte: Ministério da Fazenda, 2023.

Em relação a implementação da Reforma, os autores Cavalcante e Oliveira (p. 8, 2024), afirmam que essa “alteração proposta poderá implicar em mais de 70 leis complementares, fora leis ordinárias e atos infraleais.” E opinam sobre essa questão, acrescentando que “Tem mais, o Poder Executivo deverá enviar ao Congresso Nacional, até 180 dias, após a sua promulgação, todos os projetos de lei para regulamentar a reforma tributária. Percebe-se que tudo poderá ocorrer, até mesmo não enviar os projetos de Leis Complementares!”.

Ainda sobre a implementação, mesmo estando vigente após a sua publicação, a EC 132 não produz mudanças, pois “apenas em 2027 as contribuições sociais atualmente devidas (PIS, COFINS, PIS/COFINS importação), deixarão de ser exigidas, enquanto em 2033, deixarão de ser integralmente exigidos o ICMS e o ISS.” (Cavalcante e Oliveira, p. 9, 2024).

Oliveira (2024, p. 32) concorda que o período de implementação é muito longo, acrescenta que o tributo que deve vigorar em um prazo mais curto é a CBS, estando completamente implementada em 2027 e “Só a partir de 2033, o ICMS e o



ISS serão extintos e o IBS implantado em sua totalidade [...]” o que reafirma o longo tempo de implementação.

Appy (2016) ao defender uma reforma tributária, afirma que o ideal seria que todas as mudanças fossem aprovadas ao mesmo tempo, podendo ser implementadas de forma progressiva, pois os resultados trariam grandes impactos, especialmente os tributos sobre bens e serviços trariam a necessidade de uma longa transição.

O autor ainda complementa que pode parecer ingênuo uma reforma nessa magnitude em um país que há tempos tenta implementar reformas parciais sem sucesso. Porém, em momentos de crise, se faz necessária uma visão audaciosa. Para que o Brasil volte a crescer precisa encarar seus problemas estruturais como a expansão de gastos públicos, distorções que limitam o crescimento da produtividade, entre elas a estrutura tributária tem o papel de destaque.

Conclusão

Historicamente o sistema tributário brasileiro teve uma evolução lenta e gradual, a base desse sistema foi se solidificando no decorrer do tempo com princípios que aos poucos foram sendo incluídos nas constituições antecessoras a CF/88, aos poucos foi sendo delineada a autonomia dos entes federativos para instituir impostos de sua competência.

No cenário atual denota-se que esse sistema é extremamente complexo, extenso, burocrático, regressivo e oneroso. As empresas sofrem pela burocracia, pela legislação positivada complexa e pela carga tributária pesada. O contribuinte não tem clareza sobre o quanto paga de imposto e é a classe que mais sofre as consequências de um sistema desfavorável, sem políticas públicas suficientemente eficientes. O Estado, por sua vez, não consegue atender a todas as demandas impostas pela conjuntura histórica, tanto socioeconômicas, quanto aos problemas de arrecadação. De fato, é mais que necessário reformar esse sistema.

Com a aprovação da EC 132 esse sistema não só está passando por uma drástica mudança como também existe muita incerteza e muitas críticas sobre os resultados desse processo.

Entre os pontos sensíveis pode-se destacar a questão da competência compartilhada do IBS entre todos os entes federados de nível subnacional, restando à União Federal, através de um Comitê Gestor, a incumbência de legislar para o fim



do imposto. É visível que essa ação dissolve a autonomia dos entes federativos no âmbito arrecadatório, que antes eram autônomos para legislar e aplicar os tributos de suas respectivas competências.

O principal entrave é que a União, nesta situação, não está envolvida na competência compartilhada, porém, irá legislar, o que destoaria da atual concepção do Código Tributário Nacional que garante a competência legislativa plena para os Estados e Municípios com autonomia para instituir os tributos de sua competência. Nesse caso, fica a dúvida se o IBS acaba por se tratar de um imposto federal, já que a competência legislativa para instituí-lo é da União ou se a partir da EC 132 não existe mais a competência legislativa plena.

Sobre a questão das diferenças regionais, há autores que defendem que é preciso resolver a questão da guerra fiscal instaurada no decorrer da história do sistema tributário, por outro lado, existem autores que defendem a necessidade de políticas públicas que diminuam as diferenças principalmente em relação à equidade entre as regiões mais desenvolvidas com as regiões menos desenvolvidas. Portanto, o que não pode ser ignorado são as diferenças regionais que existem, visto que o Brasil é um país extenso em território diversificado cultural e economicamente, logo, permeia a dúvida de como resolver esse problema estrutural.

Outro ponto criticado é que mesmo com a EC 132 em vigência, ainda existe muita incerteza em relação a sua implementação, pelo fato de depender de edição de leis complementares, estima-se um total de 70 leis complementares, sem contar com leis ordinárias e atos infralegais. Depreende-se que vai ser um processo bastante moroso que é incerto neste momento. Isso tem o lado positivo, pois uma mudança tão drástica precisa ser implementada com cautela. O lado negativo é a incerteza que permeia sobre o futuro do sistema tributário.

Também é possível observar que existem algumas pautas socioeconômicas sendo levantadas como o *cash back* que é um avanço significativo e que precisa ser bem delineado, para alguns autores, esse sistema constituirá um complemento ao bolsa família. De qualquer forma, é uma discussão de fundamental importância em relação ao reconhecimento da regressividade tributária no Brasil e uma política pública essencial para a equidade tributária. Porém, essas ações isoladamente são apenas um passo em direção a um sistema menos regressivo.

Por fim, a EC 132/2023 é um grande marco na história da tributação no Brasil que tem potencial inovador para solucionar grandes problemas no Sistema Tributário,



porém, é necessário que toda essa discussão esteja alinhada à realidade brasileira para que haja de fato avanço na temática socioeconômica.

Referências

AGÊNCIA SENADO. **Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis.** Senado Notícias, 21 dez. 2023. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/noticias/2023/12/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em: 8 set. 2024.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. Versão revisada e atualizada para 2016 de um artigo publicado na **Revista Interesse Nacional**, dez. 2015. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Appy_Tributacao_1610.pdf. Acesso em: 14 set. 2024.

BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e os reflexos no atual regime tributário de energia elétrica.** 2012. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/3201/1/MONOGRAFIA_%20FERNANDA%20MONTELEONE%20BARROS_%20DIREITO%20DA%20REGULA%C3%87%C3%83O.pdf. Acesso em: 09 ago. 2024.

BARROS, Ricardo Paes de; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Rosane. **A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil.** Texto para discussão nº 800, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Rio de Janeiro, 2001. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2003/1/TD_0800.pdf. Acesso em: 04 ago. 2024.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário I.** 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil**, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824. Carta de Lei de 25 de março de 1824. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 15 set. 2024.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 14 set. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 ago. 2024.



BRASIL. **Emenda Constitucional No 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.** Diário Oficial da União (DOU). Brasília/DF, 21 dez. 2023 (2023a). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 7 set. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária. **Apresentação Reforma Tributária: Para o Brasil crescer, ela precisa acontecer.** Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/apresentacoes/apresentacao-reforma-tributaria-para-o-brasil-crescer-ela-precisa-acontecer-02-8-2023>. Acesso em: 09 set. 2024.

CAVALCANTE, Ailton Ferreira; OLIVEIRA, Valdivino José de. O pacto federativo e a reforma tributária. **Revista PPC – Políticas Públicas e Cidades**, Curitiba, v.13, n.2, p. 01-16, 2024. Disponível em: <https://journalppc.com/RPPC/article/view/863/459>. Acesso em: 14 set. 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal.** 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

DALLABRIDA, Valdir Roque. **O desenvolvimento regional: a necessidade de novos paradigmas.** Ijuí: Ed. UNIJUI, 2000.

GARIBE, Jorge. Desigualdade e tributação. **Revista Parlamento e Sociedade**, São Paulo, v. 6, n. 10, p. 17-40, jan./jun. 2018. Disponível em: <https://parlamentoesociedade.emnuvens.com.br/revista/article/download/12/9>. Acesso em: 14 ago. 2024.

LETTIERI, Marcelo. Imposto de Renda das pessoas físicas no Brasil: a desigualdade escancarada. In: AFONSO, José Roberto; *et al.* **Tributação e desigualdade.** Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017. p. 107-157.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A reforma tributária do consumo realizada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023: uma fábrica de ilusões. **Cadernos da Escola do Legislativo**, v. 26, n. 45, p. 1-20, jan./jun. 2024. Disponível em: <https://cadernosdolegislativo.almg.gov.br/cadernos-ele/article/view/517>. Acesso em: 15 set. 2024.

PACHECO, M. J. J. *et al.* Emendas constitucionais e descentralização fiscal: evolução e interferências na autonomia financeira dos municípios. **Desenvolvimento em Questão**, ano 16, n. 42, p. 180-208, 2018. DOI: 10.21527/2237-6453.2018.42.180-208.



SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um Salto no Escuro, com Torcida a Favor. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 56, p. 681–700, 9 maio 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534/2281>. Acesso em: 7 set. 2024.

SOUZA, Victor Renato Silva de. **Renúncia Fiscal heterogênea de ICMS na Exportação no estado do Pará. 2012**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Pará, Belém, 2012.

TRIPODI, Leandro. Competência compartilhada na Emenda Constitucional Nº 132/2023 (Reforma Tributária). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 159, n. 159, 16 jun. 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/716/366>. Acesso em: 7 set. 2024.