# Parte III

# REFORMA TRIBUTÁRIA. A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132/2023

## 1 Como domar o seu dragão (ou como fazer uma reforma tributária pra valer)

Para organizar um sistema tributário, existem dois caminhos, duas opções claras, tal qual acontece hoje nos sistemas previdenciários: o primeiro é o princípio do benefício; o segundo modelo ou princípio é o da capacidade de pagamento (gostamos de falar em "capacidade contributiva"). No modelo do benefício, os tributos se relacionam com a efetiva utilização de bens públicos e os impostos são proporcionais aos benefícios gerados pelos programas públicos. No segundo (capacidade de pagamento), o imposto é calculado não com base no benefício esperado, mas de forma a respeitar a renda ou riqueza do contribuinte. Maior renda implica maior tributação.

Estes dois modelos vêm permeados por outros princípios, como o da justiça fiscal e o da isonomia (horizontal e vertical), tão abstratos como costuma ser esse tipo de norma.

Quando se decide quais impostos incidirão sobre nossos bens, renda e consumo, está-se na verdade definindo qual Estado queremos, ajustando a forma como serão transferidos os recursos privados (das famílias e empresas) para os cofres

do tesouro, a fim de financiar políticas públicas e custear a máquina estatal.

Assim, uma boa reforma fiscal deve ser desenhada a partir de alguns princípios básicos e inarredáveis, independentemente da matriz eleita (benefício ou capacidade), destacando-se aqui alguns deles: progressividade, equidade, simplificação, segurança (estabilidade) e, no caso brasileiro, coordenação em nível federal.

Além disso, e seguindo as premissas maiores, para ser e manter-se saudável, um sistema tributário moderno deve observar cinco requisitos igualmente conhecidos dos tributaristas: 1. O primeiro deles é a neutralidade. A expressão revela que o desenho dos tributos deve minimizar a interferência dos sinais e informações gerados pelos mercados com o objetivo de evitar alocações menos-do-que-ótimas as quais, se não evitadas, tendem a reduzir o bem-estar social. A ideia aqui é que o tributo interfira o mínimo possível na eficiência do sistema econômico; 2. O segundo é a suficiência. Com isso quer-se dizer que a arrecadação deve ser suficiente para cumprir os compromissos do Estado; 3. O terceiro é a equidade. Este é um requisito inafastável, mas sempre de difícil consecução. A ideia que perpassa a equidade é a da capacidade tributária, econômica ou contributiva. Aqui, o conceito quer significar que o peso da carga fiscal deve ser distribuído de maneira equitativa entre os distintos setores da sociedade, respeitada a capacidade de cada grupo; 4. O quarto é a simplicidade. Qualquer sistema tributário, para ser eficiente e justo, deve ser simples e de fácil acesso e compreensão para o contribuinte, até mesmo como forma de minimizar a evasão (fraude, sonegação, falsificação) e a elusão (abuso de formas); 5. O quinto é o do crescimento e estabilidade de preços. Por aqui, defende-se que a estrutura tributária deve prever a possibilidade de suavizar os ciclos econômicos (uma aproximação da ideia schumpeteriana),

auxiliando na evitação das pressões inflacionárias e das tendências recessivas que aumentam o desemprego.

A reforma trazida pela EC 132/2023, em nossa leitura, não guardou de observar nenhum dos elementos acima.

Nosso dragão não será domado por essa reforma. Pelo contrário. Ele se voltará enfurecido e o inescapável aumento da carga tributária trará reflexos negativos duradouros em nossa economia e, portanto, em nossas vidas.

## 2 Críticas à reforma

Começa-se afirmando uma verdade irrefutável: a reforma é composta por diversos artigos que modificaram, revogaram e introduziram muitos outros artigos na Constituição Federal e no ADCT, compondo um texto de 37 páginas. Ainda, várias das normas constantes da EC 132/2023 não constam da Carta Maior nem de seu ADCT. Para entender o tamanho da reforma e sua incrível e desnecessária complexidade e inconsistência, deve-se ter em mãos a Carta e o ADCT compilados, bem como o texto da própria EC. Vejam-se, por exemplo, os artigos 6º, 7º, 8º e 9º da Emenda.

A multicitada EC 132/2023 se diz simplificar o sistema tributário. Não o fez!

De fato, o objetivo deste caderno é, acima de tudo, informar os alunos da ESMESC sobre o sistema tributário brasileiro, notadamente a partir da edição da EC 132/2023. A crítica fundamentada, evidentemente, faz parte dessa análise. Porém, para não poluir o texto de estudo, optamos por concentrar neste item as principais defecções por nós encontradas na Emenda reformista, permitindo que o aluno tenha em mãos uma ferramenta útil aos seus estudos preparatórios, sem necessidade de refletir sobre o acerto ou erro das opções legislativas. O importante é entender a reforma havida!

Tem-se afirmado, com razão, que nosso sistema tributário pré-Emenda não era simples ou acessível ao contribuinte,

nem tão transparente como deveria ser, estava longe de prestigiar a justiça fiscal, vinha marcado pela ineficiência que, de maneira coadjuvante, auxiliava na asfixia do desenvolvimento do país e não se pode dizer, sem rubor na face, que a carga dos impostos e quejandos seja módica. Ademais, melhor nada referir acerca da evasão dos tributos.

Quando se fala em reforma tributária no Brasil, as questões que logo surgem à cabeça são essas: qual o diagnóstico realizado que motiva a reforma? Quem realizou e de que forma foi elaborada essa verificação acerca da necessidade de mudanças? Qual o escopo do modelo proposto pela EC 132/2023? As alterações modificarão esse estado de coisas? Não deveríamos, antes, repensar o tamanho do próprio Estado, sua eficiência, seu sistema político e partidário, não seria oportuno rediscutir a fragmentação administrativa onde municípios não possuem a menor capacidade de sustentar sequer a folha de pagamento de seus servidores e corpo político e administrativo?

Para exemplificar, o IBS e a CBS são intrincadíssimos, remetem boa parte de sua regulamentação à LC, criam um anômalo Comitê Gestor que necessitará de permanente negociação e arranjos institucionais para sobreviver. A União vem brindada com mais um imposto e uma contribuição, e não se viu, em momento algum da reforma, as prometidas transparência, simplificação ou diminuição da carga tributária.

A só junção de vários impostos sob uma única rubrica nada simplifica nem reduz peso tributário algum. O que importa, no fundo, são as hipóteses de incidência, as formas aviadas pelo Estado para retirar recursos do particular.

A reforma aprovada reformula, basicamente, a tributação sobre o consumo e traz outros penduricalhos e uma grande novidade que, de nosso lado, mais assusta do que acalma, como veremos.

A questão de fundo é que, na verdade, a reforma veio mais ao encontro das necessidades de caixa do Estado do que qualquer outra coisa.

Outras opções poderiam ser consideradas para se atingir esse objetivo arrecadatório, como o estímulo à atividade econômica e o combate à sonegação, flagelo esse sempre escondido embaixo do tapete.

A reforma mantém fortemente a tributação indireta, invisível, que penaliza e onera os mais pobres, que gastam mais de ¼ de sua renda no pagamento de impostos.

O texto reformista está repleto de princípios exageradamente vagos e de observância quase-facultativa (utilizando, por exemplo, as locuções "sempre que possível", "buscando atenuar"), alonga a reforma até 2097! Quem de nós estará vivo até lá?), cria mais tributos e um cipoal de Leis Complementares que irão gerar ainda mais confusão, atraso e discussão judicial, onerando a vida dos brasileiros e gerando honorários a uns poucos que serão aquinhoados com menor tributação! A EC aumenta a base para a tributação da COSIP, do IPVA, do ITCMD, cria uma miríade de fundos, fundo gestor, ao mesmo tempo que prevê benefícios, isenções, créditos presumidos preocupando-se com toda a sorte de pormenores insignificantes, como o tratamento tributário a ser dado "[a]os sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes". Deveria mesmo o legislador de uma reforma constitucional monumental e histórica preocupar-se com os sucos naturais?

Fato é que, resultado imediato da reforma, o ICMS já possui alíquotas mais elevadas em 10 Estados da federação, tornando a vida de todos mais cara. Culpa dos Governadores gananciosos? Não nos parece. O problema é que o cálculo do retorno/repartição do IBS, que será o substituto, no Estado, do ICMS a partir de 2033, levará em conta a arrecadação do período que antecede a entrada em vigor do novo tributo. Portanto, em 10 anos, aqueles que não elevaram a alíquota

do ICMS agora poderão ter menor participação no bolo arrecadado no futuro, comprometendo as funções básicas do seu Estado. O custo político agora era grande, e nem todos os Governadores conseguiram equacionar esse tema junto às Assembleias Legislativas e Federações de Indústria e Comércio, por exemplo. Mas a conta, injusta, virá.

De acordo com dados divulgados pela associação e sindicato nacional das concessionárias privadas de serviço público de água e esgoto, os tributos hoje incidentes sobre tais operações representam cerca de 9,25% da tarifa de saneamento. Com a reforma, estima-se que alcancem expressivos 27%. Fala-se na instituição do maior IVA do planeta, alcançando uma tributação mais elevada do que aquela praticada pelos países pertencentes à OCDE. Em resumo, a reforma tende a ser claramente inflacionária.

Numa Emenda desse porte, pretensiosa, seria de esperar que tivesse o legislador reformista o cuidado de ao menos buscar resolver a distorção havida na base de incidência do Imposto de Renda, pois aqui no Brasil tributam-se essencialmente os salários, não a renda. Diz-se, inclusive, que os 0,01% mais riscos pagam apenas 1,76% de alíquota efetiva do IR. A alíquota, que deveria ser, pela Carta Maior, progressiva, a partir de certo ponto passa a ser claramente regressiva. Incríveis 0,1% dos brasileiros que prestaram contas à RFB concentram quase 12% de toda a renda declarada, sendo que os 10% mais ricos concentram mais de 51% da renda nacional. Aos 50% mais pobres cabem 15% da renda, uma distorção odiosa, secular e injusta que passou ao largo da reforma. Não nos parece que "*cash back*" algum, retirando dos poucos que pagam muito – a classe média – e entregando aos menos favorecidos, tenha o condão de dar efetividade ao princípio da justiça fiscal. Em resumo, novamente não se convocaram os ricos à contribuição para a construção da Nação.

Por fim e com efeito, o que igualmente impressiona, preocupa e angustia, é que ninguém sabe informar quanto vai ser cobrado a título de tributos sobre o consumo (o nosso IVA caseiro – IBS/CBS) e sobre o imposto seletivo (IS), aquele que se diz criado para proteger o meio ambiente e a saúde. Nesse giro, é bem provável que os combustíveis fósseis (gasolina e diesel) sejam, logo ali na frente, objeto de cobrança do IS, sem que se saiba, minimamente, quanto vamos pagar. Temos que aguardar, esperançosos, pelas alíquotas de referência (ou malditas, como já dito com bom humor por quem entende do tema). De tudo, restam dúvidas e incertezas.

## 3 A estrutura da EC 132/2023

Para nos situarmos, faremos uma rápida leitura inicial da EC reformista.

A Emenda Constitucional possui 23 artigos os quais serão aqui, muito superficialmente, comentados em seus aspectos mais destacados.

Pelo art. 1º, modificam-se e acrescentam-se dispositivos ao corpo da Constituição Federal. Inclui-se a sustentabilidade ambiental como quase-requisito (sempre que possível) para concessão de incentivos regionais, trata-se das responsabilidades dos gestores do IBS, conflitos federativos a respeito desse imposto, introduz princípios, redefine a COSIP, ampliando seu campo de incidência, parametriza o IBS com a CBS, define regras de distribuição do IBS em relação às compras públicas, amplia os benefícios das entidades religiosas, estende benefício à ECT, cria novo imposto da União (o "IS" – Imposto Seletivo – Imposto de Proteção à Saúde e Meio Ambiente), modifica o ITCMD, tornando-o mais oneroso, o IPVA, ampliando sua base de incidência, permitindo que a base de cálculo do IPTU seja atualizada pelo Poder Executivo. Acrescenta a Seção VI-A,

cuidando especificamente do IBS em detalhes, remetendo à Lei Complementar boa parte da regulamentação. Reorganiza a distribuição do produto da arrecadação nas hipóteses ali previstas. Institui o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional. Permite a vinculação de receitas nos casos que nomina. Trata de contribuições e fundos e outros temas, inclusive novamente mencionando o meio ambiente.

O artigo 2º altera dispositivos insertos no ADCT, cuidando da desvinculação das receitas até o ano de 2032, Zona Franca de Manaus, Fundo de Sustentabilidade do Estado do Amazonas, da Amazônia Ocidental e do Amapá, da transição do IBS e CBS, da data de começo da vigência da Contribuição e do novo imposto federal e do IBS, da extinção de impostos no ano de 2033 (ICMS e ISS), define a distribuição do produto da arrecadação do IBS até 2077, exclui impostos e contribuição da base de cálculo do IBS, diz como aproveitar os saldos credores do ICMS, define matérias a serem tratadas por Lei Complementar e fundos destinados a custear obras de infraestrutura e habitação e cuida dos saldos financeiros dos recursos transferidos pelo Fundo Nacional de Saúde e pelo Fundo Nacional de Assistência Social.

O artigo 3º modifica o texto do corpo da Carta, abre espaço à LC para tratar dos deveres, direitos e garantias dos servidores das carreiras tributárias, trata de Microempresas e EPPs, retira os seguros do campo de incidência do IOF, exclui tributos da base de cálculo do IBS, cuida da CBS (com destino de parte da arrecadação) e reitera o tema ambiental.

O artigo 4º altera, igualmente, o texto do corpo da Constituição, adequando-o ao IBS e à CBS (microempresas e EPPs), trata de definir que benefícios só podem ser regulados por lei específica e exclusiva, define que o novo imposto da União integrará a base de cálculo do IBS e da CBS, e que o IBS e a CBS não integram sua própria base de cálculo nem a dos tributos indicados e trata da repartição de receita.

Pelo artigo 5º é novamente alterado o ADCT, cuidando da criação de Fundos de Combate à Pobreza e mencionando o Comitê Gestor do IBS.

No artigo 6º são previstas as hipóteses de regulamentação da reforma por Leis Complementares.

Conforme o artigo 7º, a partir do ano de 2027 está prevista compensação por eventual redução arrecadatória, o que será tratado por LC, mas desde já marcando os tempos do cálculo pela média de recursos transferidos nas datas indicadas.

O artigo 8º cria a Cesta Básica Nacional de Alimentos para garantir alimentação saudável e nutricionalmente adequada, com definição a ser dada também por LC, zerando as alíquotas do IBS e CBS incidentes sobre os produtos que comporão a Cesta.

De acordo com o contido no artigo 9º, a LC instituidora do IBS e da CBS "poderá" prever regimes diferenciados de tributação, identificando serviços e produtos que "poderão" ter alíquota reduzida em 60%: "I - serviços de educação; II - serviços de saúde; III - dispositivos médicos; IV - dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; V - medicamentos; VI - produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; VII - serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano; VIII - alimentos destinados ao consumo humano; IX - produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; X - produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *"in natura"*; XI - insumos agropecuários e aquícolas; XII - produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional; XIII - bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética". Trata de vários outros aspectos, como isenções, outras reduções,

tratamento do produtor rural, créditos variados, benefícios especiais, promoção da igualdade entre homens e mulheres, outras reduções relacionadas "à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional". Por fim chega-se ao preciosismo de incluir, dentre os alimentos beneficiados com o favor fiscal, "os sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes."

O artigo 10 é conceitual, definindo, por exemplo, o que se entende por serviços financeiros e operações com imóveis para os fins ali previstos.

Já o artigo 11 cuida dos efeitos da revogação da contribuição social indicada (artigo 195, I, "b", CF/88).

O artigo 12 cria o "Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do imposto ICMS, com vistas a compensar, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição".

Define o artigo 13 que "os recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional corresponderão" aos valores ali indicados, com previsão numérica até o ano de 2043 e depois.

As despesas de instalação do Comitê Gestos do IBS serão arcadas pela União, sendo depois ressarcidas (art. 14).

O artigo 15 refere-se ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, tratando ali das compensações e não inclusão de base de cálculo.

O artigo 16 funciona como regra de transição enquanto não existir a LC que definirá aspectos centrais do ITCMD.

Pelo artigo 17, a alteração havida no ITCMD "aplica-se às sucessões abertas a partir da data de publicação da EC".

Conforme o artigo 18, o Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional vários projetos de lei, a saber: sobre imposto de renda, em 90 dias; no prazo de 180 dias,

os projetos de lei referidos na EC e em 90 dias, projeto de lei que reforme a tributação da folha de salários.

O artigo 19 trata de créditos presumidos e seu tratamento tributário, bem como de outros créditos fiscais.

Pelo artigo 20 é mantida, até que lei modifique o tema, a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

Conforme o artigo 21, LC poderá definir instrumentos de ajustes nos contratos firmados anteriormente à entrada em vigor das leis instituidoras dos tributos de que tratam o IBS e a CBS, inclusive concessões públicas.

O artigo 22 define as datas das revogações de dispositivos da CF: I - em 2027, o art. 195, I, "b", e IV, e § 12, da Constituição Federal; II - em 2033: a) os arts. 155, II, e §§ 2º a 5º, 156, III, e § 3º, 158, IV, «a», e § 1º, e 161, I, da Constituição Federal; e b) os arts. 80, II, 82, § 2º, e 83 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Por último (artigo 23), define-se a entrada em vigor da EC 132/2023, a saber: "I - em 2027, em relação aos arts. 3º e 11; II - em 2033, em relação aos arts. 4º e 5º; e III - na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos".

## 4 Considerações gerais sobre a EC 132/2023

Pode-se dizer, visão ligeira, que uma das grandes pretensões da EC 132/2023 foi a unificação dos impostos sobre consumo, colocando-os sob uma única rubrica. Para isso foi criado o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços –, a versão tupiniquim do IVA – Imposto sobre Valor Agregado ou Adicionado –, utilizado em inúmeros países. A vantagem do novo sistema, tem-se dito é, mais que tudo, a uniformização da legislação nacional, trazendo maior segurança jurídica e previsibilidade ao mercado.

A reforma cria outras três figuras impositivas: o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) e um imposto de competência exclusiva da União que se tem chamado, à falta de melhor opção, de IS (imposto seletivo ou Imposto de Proteção à Saúde e Meio Ambiente).

Até 2026 nenhum deles se fará presente entre nós, pois estaremos num período de "teste" da reforma. No começo, as alíquotas da CBS e IBS serão, respectivamente, de 0,9% e 0,1%. Já o IS incidirá somente a partir do ano de 2027.

Mas isso não significa que os entes tributantes terão suas receitas diminuídas porque, na verdade, a reforma entendeu possível a existência concomitante dos dois sistemas: o pré e o pós EC 132/2023, e isso até o ano de 2033.

Boa parte da doutrina tem elogiado, em nome do princípio da neutralidade e da desoneração, a ampla não-cumulatividade prevista tanto para o IBS como para a CBS, ao contrário do que ocorre com o ICMS.

De fato e por exemplo, não se mostra razoável, como já expusemos noutra parte deste caderno, exportar tributos. É o que ocorre quando, *a.e.*, faz-se incidir IPI e ICMS sobre a comercialização de produtos e mercadorias para o exterior do país. Nesses casos, seguindo-se a mesma lógica, é justa a manutenção dos créditos dos insumos que compõem o produto final.  A energia elétrica, o tecido, a linha, os botões e o zíper necessários para a confecção de uma calça trazem embutidos os tributos incidentes e se o crédito tributário dessas aquisições desaparecesse, o produto ficaria mais caro ao consumidor final e, por conseguinte, ao exportador, dificultando nossa competitividade lá fora. Mas em tudo há dois lados. Muitos governadores questionam, por exemplo, a manutenção do crédito de insumos relacionados aos produtos agropecuários, como o soja. Alertam alguns governantes estaduais que pesticidas, corretivos de solo, adubos, máquinas agrícolas, máquinas colheitadeiras,

irão gerar amplo e ilimitado crédito a ser negociado nesse mercado livre dos impostos, diminuindo consideravelmente a arrecadação de seus Estados, com prejuízo de políticas públicas distributivas.

Além da efetiva tributação sobre o consumo, portanto, outra nota de destaque dos estudiosos se dá em face da previsão da tributação "por fora", fazendo com que a alíquota nominal coincida com a efetiva carga suportada pelo contribuinte, abandonando-se o discutível sistema que adotava o cálculo "por dentro".

O IPI não é extinto, mas a partir do ano de 2027, suas alíquotas serão reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus.

As importações têm alíquotas do IPI zeradas, sendo extintas as contribuições do PIS e COFINS, mas o Senado da República garantirá que essa receita da União seja mantida através das alíquotas do IS e da CBS (ADCT, art. 130, inciso I). Além disso, os impostos sobre o comércio exterior ficam mantidos, incidindo também o Imposto de Importação, assim como mantidas ficam as incidências do AFRMM e das taxas aduaneiras.

São revogadas, a contar do ano de 2027, as Contribuições Sociais tratadas no artigo 195, inciso IV, da Carta. Daí a CBS. A CBS terá sua alíquota fixada em lei ordinária, aplicando-se a ela, no que couber, as mesmas disposições existentes para o IBS.

A partir de 2033, o ICMS deixará de existir, sendo substituído pelo IBS. O IBS possui competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo submetido a uma legislação única em todo o território nacional, podendo cada ente tributante definir sua alíquota própria por lei específica — mesma para todas as operações, ressalvadas as exceções constitucionais — e, ao final, o tributo será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do

Município de destino da operação. O IBS terá como sujeito ativo os Estados e Municípios de destino da operação, cabendo à LC estabelecer os critérios para essa definição. Aqui, quando da importação, se a LC não for claríssima, teremos certamente a judicialização do tema.

Por fim, o IS carece de definição, por LC, do que sejam os "bens prejudiciais".

## 5 A reforma em temas

Há várias abordagens possíveis para a apresentação mais refinada da reforma. No item 5, acima, destacamos ligeiramente o tema em artigos (do 1º ao 23).

Entendemos que uma maneira útil de compreender a extensão da reforma, até mesmo para efeitos didáticos, seria apresentá-la por temas, por assuntos.

### 5.1 Meio ambiente

Ao artigo 145 foi acrescido o § 3º, que institui novos princípios na seara tributária: simplicidade, transparência, justiça tributária e do equilíbrio e da defesa do meio ambiente, este último a grande novidade da reforma, reiteradamente mencionado no texto da Carta da República, todo ele dedicado ao tema.

Também foi modificado o inciso VI do artigo 170 da Carta, figurando como princípio da ordem econômica, dentre outros, a "defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação"

Assim e na esteira do que já ocorrera com a EC 126/2022 (não-incidência do ITCMD nas doações destinadas ao Poder Executivo da União envolvendo projetos socioambientais), foi inserido o § 4º ao artigo 43 (Título III – Da Organização do Estado, Capítulo IV – Da Administração Pública, Seção

IV – Das Regiões), com uma redação sugestivo-principiológica: "Sempre que possível, [...]", anotando que a concessão de incentivos regionais, via benefícios fiscais, irá tomar em conta a "sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono".

O Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, instituído pelo artigo 159-A, priorizará "projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono" (§ 2º).

Da mesma forma, o IPVA poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental do veículo automotor (artigo 155, § 6º, inciso II).

Já as parcelas de receita pertencentes aos Municípios serão creditadas conforme os critérios estabelecidos na Carta, sendo que 5% (cinco por cento) desse valor será creditado com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual (artigo 158, § 2º, inciso III).

Também nesse sentido foi criado o imposto sobre a "produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar", que doravante iremos denominar de Imposto Seletivo - IS – ou de Proteção da Saúde e Meio Ambiente, de competência da União (inciso VIII, art. 153). Relembre-se que há duas formas de induzir comportamentos sociais desejáveis via tributação. A primeira vem calcada nas sanções premiais, compensatórias, como o ICMS verde (critério ecológico), enaltecendo a atitude ambientalmente correta do contribuinte. A segunda se dá pela elevação da carga tributária sobre produtos e serviços que prejudicam a saúde e o meio ambiente. Essa função extrafiscal já é parcialmente exercida, por exemplo, com a majoração das alíquotas do IPI sobre cigarros e bebidas alcoólicas. Agora, virá reforçada com o novo imposto.

O IPVA, de igual maneira, poderá apresentar alíquotas diferenciadas justamente em razão do impacto ambiental (art. 155, § 6º, inciso I).

O inciso VIII do § 1º do artigo 225, foi alterado – regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar –, assegurando-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A (ICMS e IBS).

## 5.2 Novos tributos

### 5.2.1 IS (Imposto Seletivo) – Imposto sobre a produção de Produtos Prejudiciais à Saúde e Meio Ambiente

Ao artigo 153 foi introduzido o inciso VIII, criando um novo imposto, de competência da União, incidente sobre a "produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar" (utilizamos a sigla IS (imposto seletivo) para identificar esse novo imposto, em face da ausência doutra melhor no momento).

O IS não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações. Sua incidência se dará uma única vez sobre o bem ou serviço (sem efeito cascata). O IS não integrará sua própria base de cálculo, mas, por outro lado, integrará a base de cálculo do ICMS, do ISS, do IBS e da CBS. Ainda, o IS poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos e suas alíquotas serão fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *"ad valorem"*. Por fim, em relação à "extração", o IS será cobrado indepen-

dentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto (artigo 153, § 6º e seus incisos).

O artigo 155, § 3º, revela que o IS, excepcionalmente, poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Além disso, o IBS não integrará a base de cálculo do IS (art. 156-A, inciso IX), o mesmo ocorrendo com a CBS (art. 195, § 17).

O IS não incidirá cumulativamente com o IPI (ADCT, art. 126, III, "b").

No que respeita à repartição de receitas, a União entregará 50% do produto da arrecadação do IS aos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal, dos Municípios e a programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Haverá repartição também, aos Estados e ao DF, do produto da arrecadação do IS proporcional ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (art. 159).

É no artigo 126, inciso I, letra "b", do ADCT que se encontra prevista a data de início de cobrança do IS, que ocorrerá a partir do ano de 2027.

### 5.2.2 Imposto Sobre Bens e Serviços - IBS

Como antes já referido, uma das novidades trazidas pela reforma foi a instituição do IVA "*made in Brazil*", o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços.

O artigo 156-A prevê a instituição, por Lei Complementar, do imposto sobre bens e serviços – IBS – de competência compartilhada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O reformador foi prolixo no tratamento deste novo imposto que será informado pelo princípio da neutralidade, segundo dito no texto (art. 156-A, § 1º).

Será ele instituído por LC, incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços e também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (art. 156-A, § 1º, incisos I e II).

Não incidirá sobre as exportações (para evitar perda de competitividade no comércio internacional), assegurada ao exportador a manutenção dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, ou de serviço (prestigia a não-cumulatividade para, da mesma forma, vitaminar o comércio exterior brasileiro). Mas LC irá dispor sobre forma e prazo para efeitos de ressarcimento do crédito acumulado pelo contribuinte (art. 156-A, § 5º, inc. III). Também não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 156-A, § 1º, incs. III e XI).

Ademais, define-se que a legislação será única, uniforme em todo o território nacional, exceto no que se refere à fixação de alíquota pois, aqui, cada ente federativo poderá fixar a sua, fazendo-o por lei específica. Essa alíquota será a mesma para todas as operações com bens (materiais e imateriais, inclusive direitos) ou serviços, exceto se houver definição diversa na Constituição (art. 156-A, incs. IV, V e VI).

Foi estabelecido que o IBS será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação (art. 156-A, inc. VII).

Reitera-se a busca pela neutralidade do sistema de que tratamos acima, constando do texto reformador que o IBS será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclu-

sivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, o que será definido em LC bem como nas hipóteses já previstas na Carta (art. 156-A, inc. VIII).

O IBS não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII (Imposto Seletivo) e 195, I, "b", IV e V da CF (contribuições sociais, inclusive CBS), bem como da contribuição para o PIS (art. 156-A, inc. IX).

Além disso, só serão concedidos incentivos e benefícios financeiros ou fiscais ou regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, nos casos previstos na própria Carta da República (art. 156-A, inc. X).

Alíquotas de referência para cada esfera administrativa, nos termos da LC, serão fixadas por resolução do Senado Federal. Essas alíquotas serão aplicadas à falta de outra definida pelo próprio ente tributante (art. 156-A, inc. XII). Podem os Estados, o DF e os Municípios optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência (art. 156-A, § 10).

Além disso, sempre que possível, o valor do IBS deve ser informado, de forma específica, no documento fiscal (art. 156-A, inc. XIII).

Ficou definido que o DF exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas. Inova, ao permitir que LC defina como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior (art. 156-A, §§ 2º e 3º).

A EC traça os contornos acerca da distribuição do produto da arrecadação do IBS, conferindo poderes ao Comitê Gestor para reter o montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração, distribuindo o montante excedente ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento (art. 156-A, § 4º, incs. I e II).

Elenca ela, a EC, uma longa lista de temas que serão tratados por LC, inclusive regimes específicos de tributação, destacando que isenções e imunidades não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes, bem como acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, quando determinado em contrário em lei complementar (art. 156-A, §§ 5º, 6º e 7º).

Acrescenta, ainda, que LC poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos (art. 156-A, § 8º).

Copiando os conceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, definiu medidas compensatórias para as hipóteses de alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação desse imposto (art. 156-A, § 9º, incs. I e II).

E, baseando-se em construção normativa da mesma LRF, explicita que PLC que reduza ou aumente a arrecadação do IBS somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor das alíquotas de referência (art. 156-A, § 11).

Define critérios para devolução de valores do imposto e, de maneira a proteger os mais pobres, anota ser essa devolução obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, podendo a lei complementar determinar que seja calculada e concedida no momento da cobrança da operação (art. 156-A, §§ 12 e 13).

O artigo 156-B cuida do Comitê Gestor do IBS (durante a tramitação da Emenda foi chamado de Conselho Federativo), cabendo-lhe editar seu regulamento, uniformizando a interpretação e aplicação da legislação relativa ao imposto, arrecadar e organizar as compensações e distribuição do produto da arrecadação, bem como decidir o contencioso

administrativo (art. 156-B, incs. I a III). Na sequência, diz tratar-se o Comitê Gestor (CG) do IBS de entidade pública sob regime especial, possuindo independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira (art. 156-B, § 1º).

A EC remete à LC uma série de temas, como a representação de Estados, DF e Municípios no CG, alternância na presidência do órgão, seu financiamento, controle externo, fiscalização, competências dos titulares das carreiras da administração tributária e procuradorias, estrutura e gestão do CG (art. 156-B, § 2º e seus incisos). No § 3º deste artigo 156-B, cuida da composição do CG e no § 4º trata das deliberações do órgão e dos quóruns necessários. Explicita que o Presidente do CG deverá possuir notórios conhecimentos de administração tributária (§ 5º) e refere sobre o compartilhamento de informações fiscais e a função harmonizadora do CG, tanto do IBS como da CBS (§ 6º). Pelo § 7º, permite-se ao CG a implementação de soluções integradas à administração e cobrança do IBS e da CBS. Por fim, invoca novamente a LC que terá a função de prever a integração do contencioso administrativo relativamente ao IBS e CBS (§ 8º).

### 5.2.3 Contribuição Social Incidente sobre Bens e Serviços - CBS

Ao artigo 195, que cuida do financiamento da seguridade social e institui várias contribuições (sociais) para tal fim, é acrescentado o inciso V, passando a seguridade social a ser custeada também pela contribuição social incidente sobre bens e serviços – CBS –, a qual será regulamentada por LC. Sua alíquota, porém, será fiada em lei ordinária (§ 15), aplicando-se a ela várias disposições destinadas ao IBS (§ 16).

A CBS não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII (IPSMA), 156-A (IBS) e 195, I, "b", e IV (Contribuições da Seguridade), e da

contribuição para o Programa de Integração Social prevista no art. 239 da Carta (art. 195, § 17).

Às pessoas físicas é prevista devolução da CBS, cabendo à lei estabelecer as hipóteses nas quais isso se dará, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda ((art. 195, § 18).

Em relação ao IBS e à CBS, deverá a LC instituidora observar o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146, inc. III, "c"), sendo reservado à LC, também, o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos indicados e da CBS (art. 146, inc. III, "d"). Esta LC poderá, ainda, instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo a adesão ao regime único opção do contribuinte, podendo cada Estado estabelecer as suas condições de enquadramento, sendo o recolhimento dos tributos unificado e centralizado, com distribuição imediata aos entes tributantes, sendo proibida qualquer retenção ou condição para tanto, permitindo-se o compartilhamento da arrecadação, fiscalização e cobrança pelos entes adotando-se, aqui, o cadastro nacional único de contribuintes (art. 146, § 1º, incs. I, II, III e IV).

O contribuinte optante do regime único poderá apurar e recolher o IBS e a CBS na forma estabelecida na EC (art. 146, § 2º). Neste caso, não será permitida a apropriação de créditos do IBS e CBS (art. 146, 3º, inc. I), mas o adquirente dos bens materiais/imateriais e direitos não optante do regime único poderá se apropriar dos créditos respectivos em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único (art. 146, 3º, inc. II).

Fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e tributação bem como regras de não cumulatividade e creditamento deverão ter regras comuns no que respeita ao IBS e à CBS (art. 149-B, incs. I, II, III e IV).

No artigo 149-C, define-se que a arrecadação do IBS e da CBS incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinada ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.

Relembrando, o IS integrará a base de cálculo da CBS (art. 153, inc. IV), e será possível o compartilhamento de informações fiscais entre IBS e CBS, permitindo-se ao Conselho Gestor a implementação de soluções integradas à administração e cobrança do IBS e da CBS, cabendo à LC prever a integração do contencioso administrativo relativamente ao IBS e à CBS, como visto quando do estudo do IBS.

Também em relação à CBS, previu-se a criação de mecanismos para a manutenção do diferencial competitivo à Zona Franca de Manaus (ZFM) e áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos ali mencionados (ADCT, art. 92-B). O Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas de que trata o § 2º deste artigo permitirá a sua utilização para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição do IBS e da CBS (ADCT, art. 92-B, § 3º, incs. I e II).

A transição para o IBS e CBS deverá observar critérios estabelecidos nos arts. 125 a 133 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (prazos, alíquotas etc.) (ADCT,

art. 124). No parágrafo único deste artigo é reforçado que a CBS será instituída pela mesma LC que instituir o IBS.

Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência da CBS (ADCT, art. 130), podendo essa alíquota ser reduzida no ano de 2030 caso a média da Receita-Base da União em 2027 e 2028 exceda o Teto de Referência da União (ADCT, art. 130, § 4º).

## 5.3 Competência do STJ – conflitos IBS e CBS

Foi acrescida a alínea "j" ao inciso I do artigo 105 da Carta, ampliando a competência do STJ para resolver conflitos entre os entes federativos ou entre estes e o Comitê Gestor acerca do IBS - Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços.

## 5.4 Novos princípios

Ao artigo 145 foi acrescido o § 3º, que institui novos princípios na seara tributária, quais sejam, "simplicidade, transparência, justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente", este último a grande novidade da reforma, reiteradamente mencionado no texto.

## 5.5 Normas gerais em matéria de legislação tributária

Explicita o artigo 146 o que compete à Lei Complementar regular. Ali, foi readequada a redação das alíneas "c" e "d" do inciso III quanto às sociedades cooperativas, deixando claro que a diretiva se aplica também ao novel tributo IBS e à seguridade social (CBS). O parágrafo único foi revogado e inseridos os § 1º (regime único acima tratado no item 7.2.3), 2º (regime único do IBS e CBS) e 3º (que trata da apropriação dos créditos do IBS e da CBS, nas hipóteses mencionadas).

## 5.6 Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública - COSIP

A receita da COSIP – que veio em substituição à TIP, declarada inconstitucional pelo STF, naquilo que se denomina de "correção legislativa da jurisprudência", comentada no nosso texto principal – poderá ser agora utilizada não mais apenas para o custeio, mas igualmente para a expansão e melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos (art. 149-A).

## 5.7 Imunidade dos templos

Pela redação agora emprestada à alínea "b" do inciso VI do artigo 150, viu-se bastante ampliada a extensão da imunidade tributária (restrita aos impostos) aos "templos de qualquer culto", adotando-se locução mais generosa, alcançando todas as entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes.

## 5.8 Imposto Sobre a Transmissão *Causa Mortis* a Doações - ITCMD

O ITCMD, popularmente conhecido como imposto sobre heranças, sofreu importantes alterações. Em relação aos móveis, títulos e créditos, o imposto competia ao Estado onde se processava o inventário ou arrolamento, ou tivesse domicílio o doador, ou ao Distrito Federal. Agora, irá competir ao Estado onde era domiciliado o "*de cujus*", ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal. Abandonou-se o critério do local do inventário, adotando-se o do domicílio, tanto do falecido como o do doador (art. 155, § 1º, inc. II).

O reformador incorporou ao ITCMD o princípio da progressividade, "em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação" (artigo 155, § 1º, inciso VI).

Além disso, criou hipótese de não-incidência quando a transmissão e a doação se derem em favor das "instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar" (art. 155, § 1º, VII).

Antes da EC 132/2023, o imposto possuía alíquotas que variavam entre 2% a 8%, fixadas pelos Estados, sendo que muitos deles não aplicavam a (então questionável) progressividade. Agora, será ela a regra, o que possivelmente implicará no inescapável planejamento sucessório neste ano de 2024 (último para tanto) e, em contra partida, em alíquotas do ITCMD ainda mais elevadas, havendo quem sustente a possiblidade de chegar-se a alíquotas de até 25% para as faixas mais altas, como se observa noutras latitudes. Há quem tribute no máximo, por exemplo, à alíquota de 55%, como o Japão, 40% como os EUA e UK, 25%, como o Chile, e 10%, como o Peru. Portanto, problemas à vista.

## 5.9 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA

As alíquotas mínimas do IPVA permanecem fixadas pelos Senado da República, ampliando-se as hipóteses nas quais se permite sua diferenciação. Antes, apenas o tipo e a utilização do veículo justificavam a adoção de alíquota diversa. Agora, serão considerados o tipo, o valor e a utilização do veículo, além de seu impacto ambiental (art. 155, § 6º, inc. II).

O reformador deixa claro que o imposto irá incidir sobre as diversas modalidades de veículos automotores (terrestres, aquáticos e aéreos), excetuando várias hipóteses (art. 155, § 6º, inc. III, alíneas "a" a "d").

## 5.10 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU

Ao incluir o inciso III ao § 1º do artigo 156, permite o reformador que a base de cálculo do IPTU seja atualizada (mas não majorada, sublinhe-se) pelo Poder Executivo, adotando-se critérios definidos em lei municipal. Essa é a leitura mais consentânea com o princípio da legalidade, inclusive.

## 5.11 Fundos Nacionais

Além dos incontáveis fundos previstos na Cata Maior, o novel artigo 159-A institui o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais.

No § 2º do artigo 92-B, do ADCT, é instituído o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

Lei Complementar criará, ainda, o Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação desses Estados na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação de suas atividades econômicas (ADCT, art. 92-B, § 6º).

## 5.12 Saúde

O artigo 198, que se encontra inserido no Título VII (Da Ordem Social), Capítulo II (Da Seguridade Social), Seção II (Da Saúde), teve modificados os incisos II e III do § 2º.

Antes da reforma, determinava-se aos Estados, ao DF e aos Municípios, a aplicação anual – em ações e serviços públicos de saúde – de recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre o produto da arrecadação do ITCMD, ICMS e IPVA, e dos recursos a eles destinados pela repartição das receitas tributárias do IR retido na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem e dos impostos residuais, do fundo de participação do IPI e do IPI exportação, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios. Em relação aos Municípios e DF, a base para tanto utilizada eram o IPTU, o ITIV (ITBI) e o ISS, além dos valores repassados pela União, nas mesmas hipóteses dos Estados.

Com a reforma, foi incluída na conta o IBS, a engrossar os recursos destinados à área da saúde.

## 5.13 Fundo Educação

Da mesma forma, com a criação do IBS, o produto desse imposto foi incorporado ao cálculo dos fundos destinados à educação no País (artigo 212-A).

# Palavra final

Este sucinto caderno foi pensado e construído com modestas pretensões.

A ideia nuclear por trás de um texto enxuto e despreocupado com o academicismo, como este, vivamente focado não na extravagância do ensino, mas na centralidade da aprendizagem, é justamente essa: descongestionar os canais de comunicação e permitir que se travem conversas abertas com os alunos da nossa Escola, promovendo o debate, a discussão e principalmente as divergências, sempre saudáveis quando respeitosas e travadas sobre ideias e propostas, nunca sobre pessoas.

Esperamos, com sinceridade verdadeira, que este caderno desperte nos nossos alunos o desejo de maior e mais qualificado conhecimento desse fascinante ramo do Direito e, principalmente, que seja útil à realização plena se seus objetivos.