

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS**

**JÚLIA REUSCH IANZER JARDIM**

**SIMPLIFICAÇÃO *VERSUS* PROGRESSIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA:  
UMA ANÁLISE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023**

**Porto Alegre**

**2024**

**JÚLIA REUSCH IANZER JARDIM**

**SIMPLIFICAÇÃO *VERSUS* PROGRESSIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA:  
UMA ANÁLISE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Economia.

Orientador(a): Prof. Dra. Rosa Angela Chieza

**Porto Alegre**

**2024**

#### CIP - Catalogação na Publicação

Jardim, Júlia Reusch Ianzer  
Simplificação versus progressividade na reforma tributária: uma análise da Emenda Constitucional nº 132/2023 / Júlia Reusch Ianzer Jardim. -- 2024.  
70 f.  
Orientadora: Rosa Angela Chieza.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Curso de Ciências Econômicas, Porto Alegre, BR-RS, 2024.

1. EC nº 132/2023. 2. Reforma Tributária. 3. Regressividade. 4. Complexidade. 5. Brasil. I. Chieza, Rosa Angela, orient. II. Título.

**JÚLIA REUSCH IANZER JARDIM**

**SIMPLIFICAÇÃO *VERSUS* PROGRESSIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA:  
UMA ANÁLISE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Economia.

Aprovada em: Porto Alegre, 13 de agosto de 2024.

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof. Dra. Rosa Angela Chieza – Orientador

UFRGS

---

Prof. Dr. Marcelo Milan

UFRGS

---

Prof. Dr. Róber Iturriet Avila

UFRGS

Àqueles que me dão motivos para acreditar que  
um mundo mais justo ainda é possível e necessário.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Alma e Cícero. Vocês são a base da minha pessoa, me abraçaram forte e me apresentaram o mundo. Foram vocês que me deram as ferramentas para ir além, questionar minha própria visão do mundo e crescer enquanto uma pessoa com vontades e opiniões próprias.

Agradeço ao meu irmão, Pedro, por sempre servir de exemplo e transmitir, dentre as nem sempre tão amigáveis brincadeiras e piadas, tanta confiança e companheirismo. À Edna e ao Miguel, agradeço pelos momentos felizes que recarregam minhas energias em meio a semanas corridas.

Agradeço aos amigos que me acompanham desde a época que comecei a me reconhecer como gente. Agradeço também àqueles com quem esbarrei um pouco mais velha. Nossa amizade é fator fundamental para o meu bem-estar e estarei sempre torcendo pelo sucesso de vocês. Vocês me fazem uma pessoa melhor e deixam minha vida mais leve.

Agradeço ao Felipe. O jeito com que acolhe minhas inseguranças e ansiedades, principalmente nesse período final da graduação mas em tantos outros, sempre com muito carinho, apoio e paciência, significa muito pra mim.

Agradeço aos professores e profissionais que pavimentaram a estrada que percorri até aqui, destrinchando e condensando diferentes conceitos e teorias. O aprendizado é marcante e o esforço de vocês faz a diferença. Em especial, agradeço ao Elivelto e à Gis - que, ainda no Ensino Fundamental, me apresentaram à iniciação científica e me ensinaram que eu poderia conquistar qualquer coisa que almejasse.

Agradeço à Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Por uma educação gratuita e de qualidade para todos.

Agradeço à Prof. Rosa. Você é uma grande referência na área em que atua, com certeza uma inspiração para as meninas que se interessam por um campo ainda muito masculino. O seu olhar atento foi, sem dúvidas, essencial para a conclusão deste trabalho.

Um brinde à conclusão dessa etapa. Que possamos comemorar juntos essa conquista e todas as que ainda virão.

*“A economia que não se preocupa com a justiça social é uma economia que condena os povos a isso que está ocorrendo no mundo inteiro: uma brutal concentração de renda e de riqueza, o desemprego e a miséria”*

*Maria Conceição Tavares*

*(1930 – 2024)*

## RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar a Reforma Tributária promulgada na Emenda Constitucional (EC) nº 132 em 20 de dezembro de 2023. O Sistema Tributário Brasileiro (STB) é regressivo e contribui para a concentração de renda (Chieza; Paiva; Santos, 2022). O tributo, além de financiar as políticas públicas, desempenha também funções macroeconômicas e distributivas - portanto, é de suma importância compreender a Reforma Tributária. Apresenta-se nesta pesquisa as principais alterações realizadas no STB, bem como se essas alterações incorporadas ao sistema podem atuar em prol da sua simplificação e do aumento da sua progressividade. Para tanto, fez-se uma revisão da literatura sobre o tema e uma análise da EC nº 132/2023 e de outros documentos oficiais publicados nos sites da Câmara de Deputados e do Senado Federal. Além disso, se faz uma análise do comportamento da carga tributária brasileira e uma comparação com a experiência internacional, verificando que há preferência da estrutura tributária brasileira pela tributação indireta regressiva, principalmente sobre o consumo de bens e serviços. A Reforma Tributária aprovada na EC nº 132/2023 negligencia o debate sobre a regressividade e superestima a necessidade de simplificação do sistema tributário nacional. O texto aprovado não apresenta grande potencial para, no curto prazo, reduzir o grau de regressividade do STB. Isso ocorre devido ao fato da EC nº 132/2023 não promover alterações na tributação sobre a renda, base de incidência com maior potencial para promover a justiça fiscal segundo a Teoria da Tributação Equitativa. Quanto à complexidade, apesar da EC nº 132/2023 reduzir o número de leis necessárias para a regulamentação dos tributos do STB, o período de transição com duração de 52 anos e os vários regimes de exceção previstos podem impedir a Reforma Tributária de promover, no curto prazo, grau de simplificação na dimensão divulgada durante sua discussão. Permanece, dessa forma, a necessidade de uma reforma mais profunda e abrangente, que contribua de forma real para frear o processo de concentração de renda e acelerar o desenvolvimento econômico do Brasil.

**Palavras-chave:** EC nº 132/2023. Reforma Tributária. Regressividade. Complexidade. Brasil.



## ABSTRACT

The purpose of this paper is to provide an analysis of the tax reform set forth in Constitutional Amendment No. 132, enacted on December 20, 2023. The Brazilian tax system is regressive and contributes to income concentration (Chieza, Paiva, & Santos, 2022). Taxes serve functions beyond the financing of public policies; these include macroeconomic and distributive roles. Consequently, an understanding of the recent Tax Reform is of great importance. This research presents the main changes made to the Brazilian tax system and examines the potential for these changes to simplify the system and increase its progressivity. A review of the literature on taxation was carried out, along with a review of the Constitutional Amendment No. 132/2023 and other official documents published on the websites of Brazil's Chamber of Deputies and Federal Senate. Furthermore, an examination of the behavior of the Brazilian tax burden was conducted and a comparison with the international experience was made, which revealed a preference in the Brazilian tax structure for regressive indirect taxation, particularly on the consumption of goods and services. The Tax Reform set forth in Constitutional Amendment No. 132 fails to address the issue of regressivity and overestimates the need to simplify the system. The approved reform lacks the capacity to effectively address the issues of regressivity. This is due to the fact that the Constitutional Amendment No. 132/2023 does not make any changes to income tax, which has the greatest potential to promote tax justice according to the Theory of Equitable Taxation. With regard to complexity, although the Constitutional Amendment No. 132/2023 reduces the number of laws needed to regulate taxes in the Brazilian tax system, the 52-year transition period and the various exception regimes established may prevent the Tax Reform from promoting, in the short term, a degree of simplification on the scale announced during its discussion. A more profound and comprehensive reform is required to effectively address the issue of income concentration and accelerate Brazil's economic growth.

**Keywords:** Constitutional Amendment No. 132/2023. Tax Reform. Regressivity. Complexity. Brazil.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 - Carga Tributária Bruta no Brasil (2013-2022) (% PIB) .....	18
Gráfico 2 - Tributação por Base de Incidência (2013-2022) (% do PIB).....	20
Gráfico 3 - Carga Tributária Bruta - Experiência Internacional (2021) (% do PIB).....	21
Gráfico 4 - Carga Tributária sobre o Bens e Serviços - Experiência Internacional (2021) (% do PIB).....	22
Gráfico 5 - Carga Tributária sobre a Renda - Experiência Internacional (2021) (% do PIB) ..	23
Quadro 1 - Relação de princípios adicionados pela EC nº 132/2023 .....	35
Quadro 2 - Relação de tributos alterados pela EC nº 132/2023 .....	38
Quadro 3 - Tributos instituídos pela EC nº 132/2023 - Características.....	40
Quadro 4 - Comparação cenário pré e pós-reforma Tributária .....	45
Quadro 5 - Estrutura do Comitê Gestor do IBS .....	50
Quadro 6 - Transições tributária e federativa na EC nº 132/2023 .....	53
Quadro 7 – Alterações nos tributos com incidência sobre propriedade na EC nº 132/2023 ....	55

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Carga Tributária - Brasil, OCDE e AL e Caribe (2012-2021) .....	18
Tabela 2 - Tributação por Base de Incidência (2013-2022) (% da Arrecadação) .....	19
Tabela 3 - Bases de Incidência - Resumo (2013-2022) (% da Arrecadação).....	20
Tabela 4 - Tributação por Base de Incidência - OCDE e AL e Caribe (2021) (% da Arrecadação).....	24
Tabela 5 - Tributação por Base de Incidência e Ente Federativo (2022) (% PIB) .....	25

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AL	América Latina
ALC	Áreas de Livre Comércio
CadÚnico	Cadastro Único de Programas Sociais
CBNA	Cesta Básica Nacional Ampliada
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIP	Contribuição de Serviço de Iluminação Pública
CT	Carga Tributária
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
FCBFF	Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais e Financeiros
FDSEAOA	Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá;
FNDR	Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional;
FSDEA	Fundo de Sustentabilidade e Diversificação do Estado do Amazonas;
GT	Grupo de Trabalho
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado

LC	Lei Complementar
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
PLP	Projeto de Lei Complementar
RFB	Secretaria da Receita Federal
STB	Sistema Tributário Brasileiro
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TTEc	Teoria de Tributação Ecológica
TTEq	Teoria de Tributação Equitativa
TTO	Teoria de Tributação Ótima
ZFM	Zona Franca de Manaus

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>15</b>
2.1	CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	15
2.2	CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL ..	17
2.3	REGRESSIVIDADE E COMPLEXIDADE .....	26
<b>3</b>	<b>A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023.....</b>	<b>33</b>
3.1	OBJETIVOS E PRINCÍPIOS DA REFORMA .....	33
3.2	TRIBUTOS CRIADOS, ALTERADOS E EXTINTOS.....	37
3.3	COMITÊ GESTOR DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS .....	48
3.4	IMPLEMENTAÇÃO E PARTILHA DOS TRIBUTOS ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS.....	51
<b>4</b>	<b>O BALANÇO DA REFORMA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>54</b>
4.1	PROGRESSIVIDADE E A EC Nº 132/2023 .....	54
4.2	SIMPLIFICAÇÃO E A EC Nº 132/2023 .....	57
4.3	DESAFIOS: SIMPLIFICAÇÃO E AUMENTO DA PROGRESSIVIDADE .....	59
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>62</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>65</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O tributo, além de financiar as políticas públicas, desempenha também funções macroeconômicas e distributivas. O sistema tributário é um dos quatro regimes, segundo Piketty (2020), utilizados para legitimar a desigualdade, sendo ela fruto de decisões econômicas, políticas e institucionais. O Sistema Tributário Brasileiro (STB) vigente é regressivo e contribui para a concentração de renda (Chieza; Paiva; Santos, 2022). Nesse sentido, é de grande relevância econômica e social compreender as características e os impactos da Reforma Tributária promulgada na Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, bem como entender como as alterações incorporadas ao sistema podem contribuir para ampliar ou frear o processo de concentração de renda e o desenvolvimento econômico do Brasil.

O objetivo geral deste trabalho é analisar as mudanças no STB aprovadas através da EC nº 132/2023, oriunda da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019, em relação à complexidade e à regressividade do sistema tributário. Os objetivos específicos são:

- a) identificar se EC nº 132/2023 altera as características de regressividade do STB, como a predominância sobre impostos indiretos (principalmente, daqueles com incidência sobre consumo de bens e serviços);
- b) identificar se EC nº 132/2023 alterou o STB de forma a simplificar a tributação, principalmente aquela com incidência sobre o consumo de bens e serviços.

A hipótese inicial da pesquisa é que a EC nº 132/2023 não altera de forma significativa a regressividade do STB, visto que teve como foco a simplificação do sistema (Brasil, 2019a) e negligenciou alterações estruturais que têm efeito direto sobre a concentração de renda e o bem-estar da população, como mudança nas bases de incidência dos tributos.

Se limitando a uma reforma de tributos com incidência no consumo de bens e serviços, a hipótese é de que as alterações terão efeito limitado na melhoria de indicadores sociais. A arrecadação pública e a carga tributária devem permanecer em mesmo patamar, os tributos, porém, passarão a incorporar o princípio da neutralidade - mecanismo indicado pela visão liberal que visa a eficiência em detrimento da equidade e da distribuição de renda (Candia; Bridi; Silveira, 2022).

A metodologia consiste na realização de uma revisão da literatura relacionada ao STB e a reformas tributárias de forma mais ampla. Analisa-se documentos oficiais publicados nos

sites do Planalto, da Câmara de Deputados e do Senado Federal, como a EC nº 132/2023 e a PEC nº 45/2019, sob o prisma da desigualdade social e da regressividade do sistema.

A literatura consiste majoritariamente de livros, periódicos e estudos realizados no cenário nacional que dão subsídios para pensar a Reforma Tributária realizada na EC nº 132/2023, e no cenário internacional visando comparar as características do STB à luz da experiência internacional. Para a compreensão mais profunda do STB, são analisados documentos oficiais que abordam a estrutura e o funcionamento do sistema publicados no site do Planalto, como a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, e dados sobre a carga tributária disponibilizados pela Secretaria da Receita Federal (RFB), Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Os dados são usados de forma a permitir análise das características do STB no século XXI, bem como a comparação com o cenário internacional – aqui considerando países da OCDE, em decorrência da grande disponibilidade e fácil acesso aos dados, e países da América Latina e Caribe, que podem fornecer uma base de comparação mais próxima devido a fatores históricos e culturais.

Para atingir os objetivos geral e específicos, além desta introdução, apresenta-se no Capítulo 2 as características do STB, incluindo os principais elementos do sistema estabelecidos a partir da Constituição Federal (CF) de 1988, os dados da Carga Tributária (CT) brasileira na última década (2013-2022) e a problemática da complexidade do Sistema Tributário e seus efeitos socioeconômicos. No Capítulo 3, aborda-se a Reforma Tributária promulgada na EC nº 132/2023, incluindo os seus objetivos e as principais alterações realizadas no STB. No Capítulo 4, analisa-se as alterações realizadas pela EC nº 132/2023 no STB visando verificar se houve modificação em prol da simplificação e aumento da progressividade do sistema. Por fim, apresenta-se as considerações finais.



## 2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O objetivo deste Capítulo é a apresentação das características do STB. Na Seção 2.1, apresenta-se as principais características estabelecidas a partir da CF de 1988. Na Seção 2.2, aborda-se as características relacionadas à CT total e por base de incidência na última década (2013-2022). Nesta Seção apresenta-se também uma comparação com o cenário internacional, representado aqui pelo conjunto de países da OCDE e da América Latina (AL) e Caribe. Na Seção 2.3, apresenta-se o debate sobre os efeitos da preferência pela arrecadação através de tributos indiretos, principalmente daqueles com incidência sobre o consumo de bens e serviços, em indicadores de desigualdade, em especial em termos de concentração de renda. Nesta Seção aborda-se também a problemática da complexidade do Sistema Tributário e seus efeitos socioeconômicos.

### 2.1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A CF de 1988 é um importante marco para a história brasileira. Representa não somente a retomada à democracia, como também a implementação do chamado *welfarestate* (Estado de Bem-Estar Social) e o reconhecimento de diversas demandas sociais que estavam represadas em decorrência da Ditadura Militar (1964-1985). Nessa nova configuração, desenha-se em muitos pontos um Estado provedor e ativo na oferta de direitos. O aumento no número de funções acarreta, de forma direta, em uma maior necessidade de arrecadação tributária para o financiamento das funções do Estado de Bem-Estar Social e, de forma indireta, em uma complexificação do sistema tributário, visto que a forma com que o Estado é compreendido e estruturado molda também suas instituições. Dessa forma, a CF de 1988 concebe importantes mudanças no STB e estabelece princípios, critérios e competências tributárias nas três esferas do Estado brasileiro (União, estados e municípios) que norteiam a atuação dos agentes econômicos, políticos e sociais.

Os incisos I e III do artigo 3º instituem os objetivos fundamentais do país, indicando uma sociedade livre, justa e solidária e a redução das desigualdades sociais (Brasil, 1988). Em relação à tributação, a CF de 1988 no inciso II do artigo 150, veda aos entes federativos “[...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (Brasil, 1988). Dessa forma, o chamado princípio da isonomia, presente de forma mais ampla no

artigo 5º da CF de 1988: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” (Brasil, 1988), é estendido, de forma explícita, ao STB. Os artigos 151 e 152 da CF de 1988 estabelecem, por sua vez, o tratamento tributário igualitário entre estados, Distrito Federal e municípios (salvo os casos de benefícios destinados à diminuição das desigualdades regionais) e entre bens e serviços com mesma procedência ou destino, respectivamente (Brasil, 1988).

O princípio da isonomia é “[...] o princípio da igualdade formal, ou igualdade perante a lei [...] que consiste em tratar igualmente as pessoas que se encontram em igual situação” (Difini, 2008, p. 80). A Teoria da Tributação Equitativa (TTEq) defende, segundo Lagemann (2001), que a contribuição tributária deve ser definida de forma a buscar tratamento igualitário àqueles em mesma condição econômica (o chamado princípio da equidade horizontal) e tratamento distinto àqueles em condições diferentes (princípio da equidade vertical). O parágrafo primeiro do artigo 145 da CF de 1998 (Brasil, 1988, grifo próprio) introduz o conceito de capacidade econômica:

Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Observa-se, portanto, um ponto de concordância entre a CF de 1988 e o estipulado pela TTEq. A TTEq é conhecida, principalmente, por demonstrar a importância de considerar a capacidade de pagamento de cada contribuinte ao construir o sistema tributário (Chieza; Paiva; Santos, 2022).

O parágrafo segundo inciso primeiro do artigo 153 define os critérios de generalidade, universalidade e progressividade para a tributação com incidência sobre a renda: “O imposto previsto no inciso III [renda e proventos de qualquer natureza]: será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (Brasil, 1988). A generalidade implica a abrangência de todos os contribuintes que estejam envolvidos no fato descrito na regra de incidência e a universalidade, por sua vez, implica a incidência sobre todos os fatos descritos na regra de incidência (Difini, 2008). Os benefícios e as isenções, porém, são aceitos, sendo vedada apenas “[...] a exclusão apriorística de determinada categoria de pessoas ou rendimentos do rol dos sujeitos passivos ou dos fatos tributáveis” (Difini, 2008, p.88).

Um tributo é progressivo quando sua alíquota aumenta ao passo que a base tributável

se expande, e “[...] como a base imponible é sempre uma expressão da riqueza de cada um, a progressividade faz com que o imposto onere mais quem tem riqueza maior” (Machado, 2004, p. 79). Em resumo, o Imposto sobre a Renda (IR) deve, segundo os critérios atribuídos pela CF de 1988, incidir sobre todas as espécies de rendas e proventos (universalidade) considerando todos os contribuintes (generalidade) e aplicando uma alíquota graduada (crescente) conforme a capacidade de pagamento dos contribuintes (progressividade).

O artigo 156 também traz em seu texto o princípio da progressividade. O parágrafo primeiro do artigo 156, responsável pela instituição do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), define a progressividade em razão do valor do imóvel em questão (Brasil, 1988). Utilizando o conceito de progressividade de Machado (2004), o IPTU é progressivo visto que apresenta uma alíquota maior quanto maior a base tributável. Porém, não necessariamente onera em maior peso indivíduos que têm maior riqueza: o tributo tem peso equivalente a 1,62% da renda domiciliar para as famílias que ganham até um salário-mínimo contra os 0,65% do patrimônio para aquelas que ganham mais de 36 salários mínimos (Carvalho Junior, 2021, p. 31).

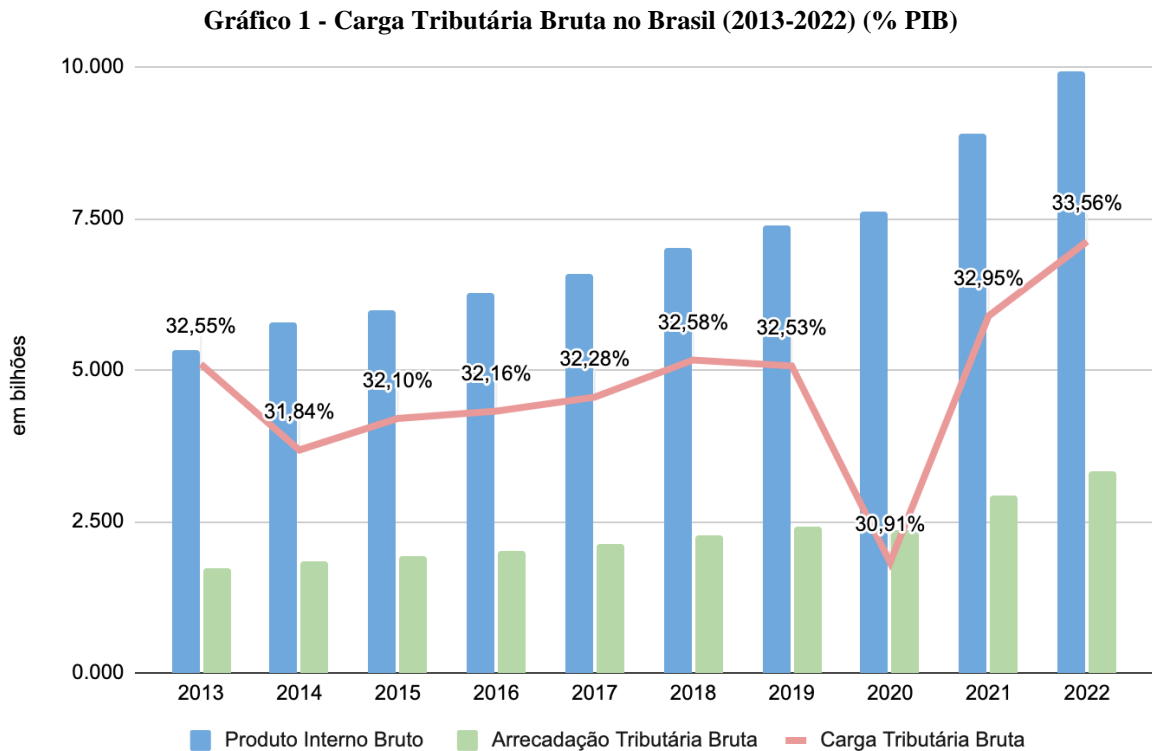
O inciso primeiro parágrafo quarto do artigo 153, responsável pela instituição do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), além de também mencionar a progressividade, define um objetivo extrafiscal para o tributo: suas alíquotas não são estabelecidas somente com o intuito da arrecadação, mas também para o desincentivo à manutenção de propriedades improdutivas (Brasil, 1988).

Os parágrafos terceiro do artigo 153, que institui o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e segundo do artigo 155, que institui o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), mencionam a característica seletiva do tributo conforme o critério de essencialidade (Brasil, 1988). Para Danilevich (2009, p. 239), “[...] a seletividade visa isentar ou privilegiar com alíquotas mais baixas os bens e serviços essenciais à população”. A definição desses itens é de responsabilidade de lei ordinária, porém a CF de 1988 os define como aqueles importantes socialmente e básicos para uma vida digna.

## 2.2 CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

A CT é um importante indicador do funcionamento do sistema tributário de um país. Ela indica quanto que a arrecadação tributária total representa do Produto Interno Bruto (PIB)

do país em um determinado período. O Gráfico 1 apresenta o comportamento da CT do Brasil no período de 2013 a 2022<sup>1</sup>.



Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023b).

A CT do Brasil foi de 33,56% em 2022 (Brasil, 2023b), ou seja, um terço do PIB do país foi arrecadado via tributação no ano. A arrecadação tributária e o PIB têm mantido um crescimento consistente na última década. A carga tributária, por sua vez, apresentou certa estabilidade, girando em torno de 32% ao ano. Destaca-se a queda da CT em 2020, para 30,91%, primeiro ano da crise da Covid-19. Em relação à experiência internacional, conforme apresentado na Tabela 1, observa-se que a CT brasileira é similar à CT média dos países da OCDE e superior à CT média dos países da América Latina (AL) e Caribe.

**Tabela 1 - Carga Tributária - Brasil, OCDE e AL e Caribe (2012-2021)**

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Brasil	32,62	32,55	31,84	32,10	32,16	32,28	32,58	32,53	30,91	32,95
OCDE - Média	32,40	32,60	32,90	32,90	33,60	33,50	33,50	33,40	33,60	34,20
AL - Média	20,70	20,80	20,90	21,40	21,20	21,20	21,50	21,70	20,90	21,70

Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023b) e OCDE (2024).

<sup>1</sup> Período escolhido em função da disponibilidade de dados: foram escolhidos os dez anos mais recentes divulgados por Brasil (2023b).

As CTs médias dos países da OCDE e da AL e Caribe tiveram uma variação de 1,80 e 1,00 p.p. na última década, em comparação com os 0,33 p.p de variação da carga tributária brasileira. Nesse período, nota-se que a carga tributária brasileira não se encontra muito distante do observado na OCDE.

A experiência internacional, apesar de proporcionar uma referência, novamente não nos permite deduzir muito sobre estrutura e/ou “qualidade” do STB. Na Tabela 2, demonstra-se a composição da CT brasileira por base de incidência.

**Tabela 2 - Tributação por Base de Incidência (2013-2022) (% da Arrecadação)**

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Renda	21,01	21,01	21,12	22,69	21,79	21,70	22,49	22,47	23,92	27,43
Folha de Salários	27,39	27,71	27,70	28,31	28,18	27,41	27,58	27,91	25,52	25,85
Propriedade	3,91	4,09	4,43	4,54	4,59	4,68	4,84	4,96	4,87	4,78
Bens e Serviços	45,98	45,56	44,98	42,78	43,80	44,60	43,38	43,72	44,02	40,16
Trans. Financeiras	1,68	1,62	1,80	1,67	1,63	1,60	1,70	0,93	1,67	1,77
Outros Tributos	0,03	0,01	-0,02	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,01	0,00
Total	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023b).

A tributação com incidência sobre o consumo de bens e serviços representou, de 2013 a 2022, a maior parte da arrecadação. Em 2013 apresentou seu valor mais elevado e atingiu 46% do total arrecadado pelo Estado brasileiro. Pode-se observar uma queda de 5,82 p.p para o ano de 2022, em que alcança a menor participação relativa e representa cerca de 40% da arrecadação do ano. Isso ilustra a preferência da estrutura tributária brasileira pela tributação indireta, principalmente pela tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços.

A segunda maior base, em termos proporcionais sobre o total arrecadado, é a folha de salários, seguida pela tributação sobre a renda. A tributação que incide sobre a folha de salários representou cerca de 27% da arrecadação total em 2013 e viu sua participação diminuir em 1,54 p.p no período, atingindo seu nível mais baixo (25,85%) em 2022. Já a tributação sobre a renda, importante fonte com potencial de tornar o sistema mais progressivo, é responsável por cerca de um quarto da arrecadação. Em um movimento de alta, teve crescimento de 6,42 p.p no período, atingindo seu nível mais elevado (27,43%) em 2022. Por fim, a tributação sobre a propriedade é responsável por cerca de 4% da arrecadação total e apresentou um pequeno crescimento de 0,87 p.p no período observado.

Considerando que as bases de folha de salários, de bens e serviços e de transferências financeiras incidem sobre o consumo e, portanto, fazem parte dos tributos indiretos, o peso da tributação indireta no Brasil pode ser observado na Tabela 3.

**Tabela 3 - Bases de Incidência - Resumo (2013-2022) (% da Arrecadação)**

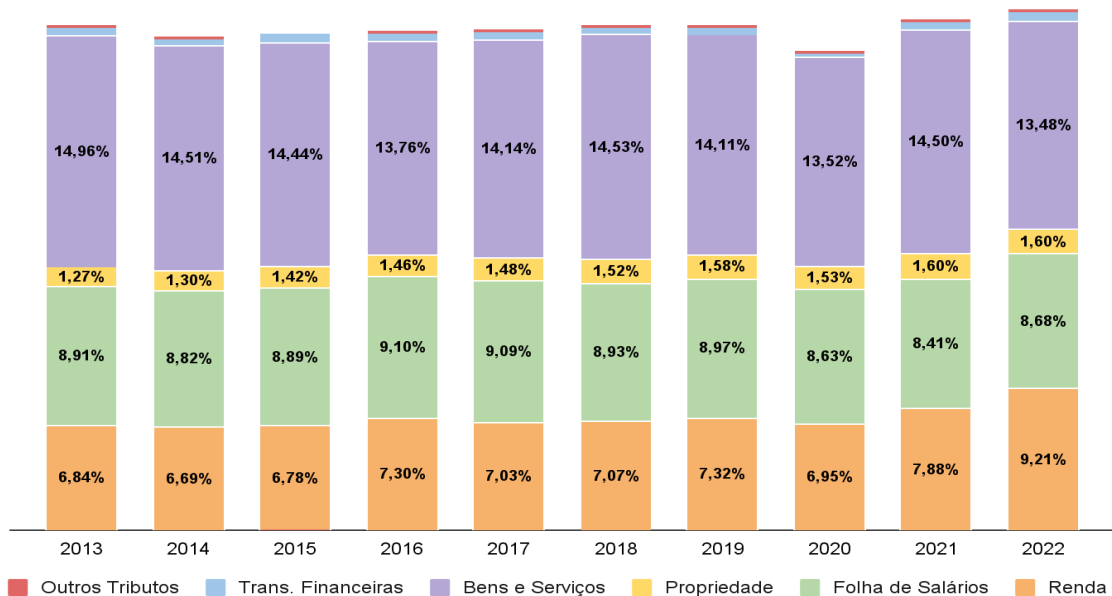
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Consumo <sup>2</sup>	75,08	74,50	74,46	72,77	73,62	73,62	72,66	72,56	71,21	67,78
Propriedade	3,91	4,09	4,43	4,54	4,59	4,68	4,84	4,96	4,87	4,78
Renda	21,01	21,01	21,12	22,69	21,79	21,70	22,49	22,47	23,92	27,43
Total	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023b).

A tributação direta é formada apenas pelos campos de incidência de renda e de propriedade e teve uma representatividade média de 27,13% na década de 2013 a 2022. Já o peso da tributação indireta, ou seja, daquela que incide sobre o consumo brasileiro, foi de 72,87% do total da arrecadação do Estado brasileiros (União, estados e municípios) no mesmo período. A tributação indireta é, portanto, a maior fonte de arrecadação do Estado brasileiro.

Demonstra-se, no Gráfico 2, o comportamento das bases de incidência em porcentagem do PIB.

**Gráfico 2 - Tributação por Base de Incidência (2013-2022) (% do PIB)**



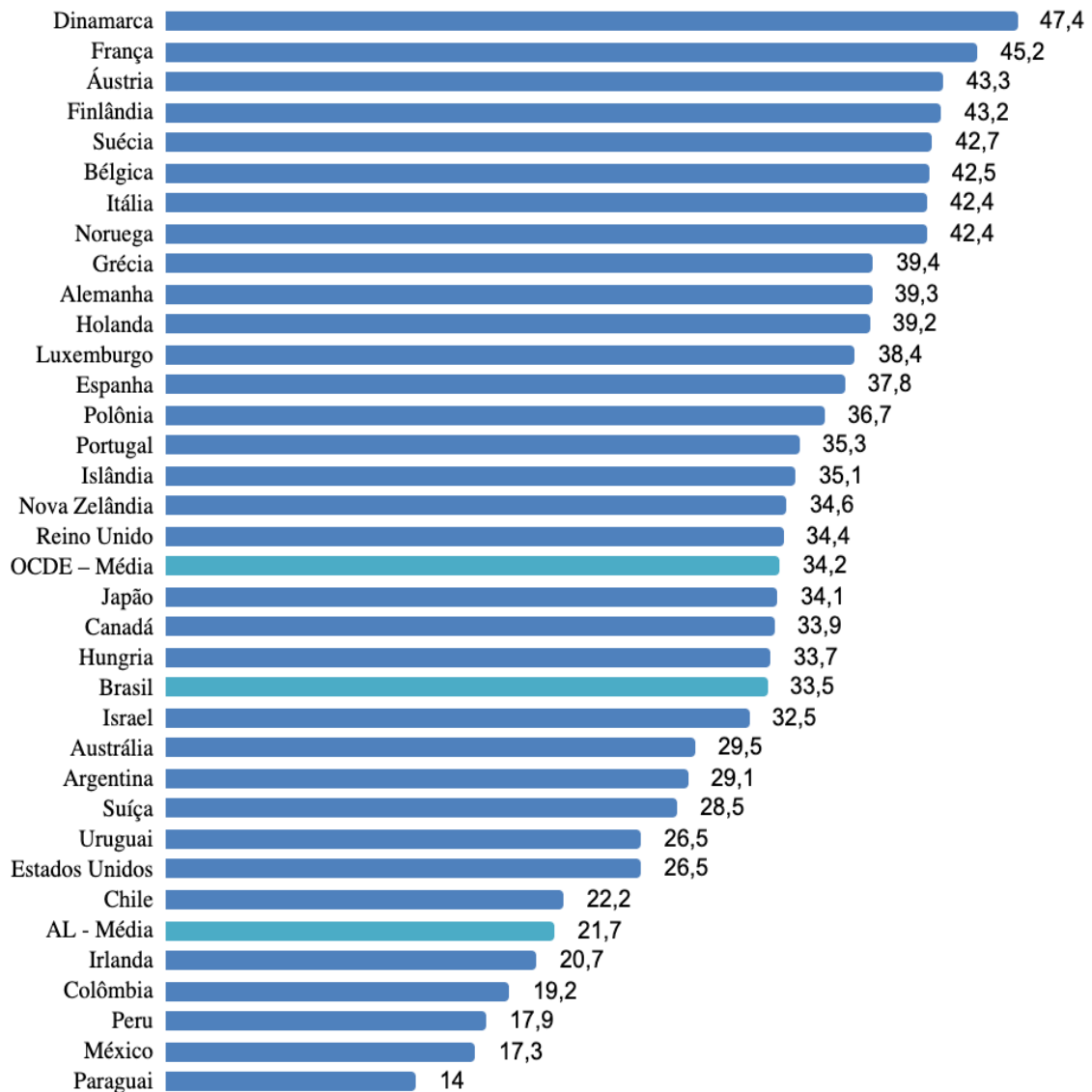
Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023b).

<sup>2</sup> A tributação indireta é aqui considerada como a soma das bases de incidência de folha de salários, bens e serviços, transferências financeiras e outros tributos.

A fatia tributária mais elevada é aquela aplicada sobre consumo de bens e serviços, sendo sua arrecadação média equivalente a cerca de 14% do PIB brasileiro. A segunda maior carga está presente na folha de salários, com uma carga de um pouco mais do que 8%, seguida pela carga referente à tributação sobre a renda, a qual arrecadou o equivalente a 9,21% do PIB em 2022. A tributação sobre a propriedade, e principalmente a tributação sobre transações financeiras e outros tributos, apresenta uma carga tributária bruta significativamente menor.

No Gráfico 3, apresenta-se a CT de países membros da OCDE e de países da AL e Caribe, selecionados conforme disponibilidade de dados, para fins de demonstração do cenário internacional.

**Gráfico 3 - Carga Tributária Bruta - Experiência Internacional (2021) (% do PIB)**

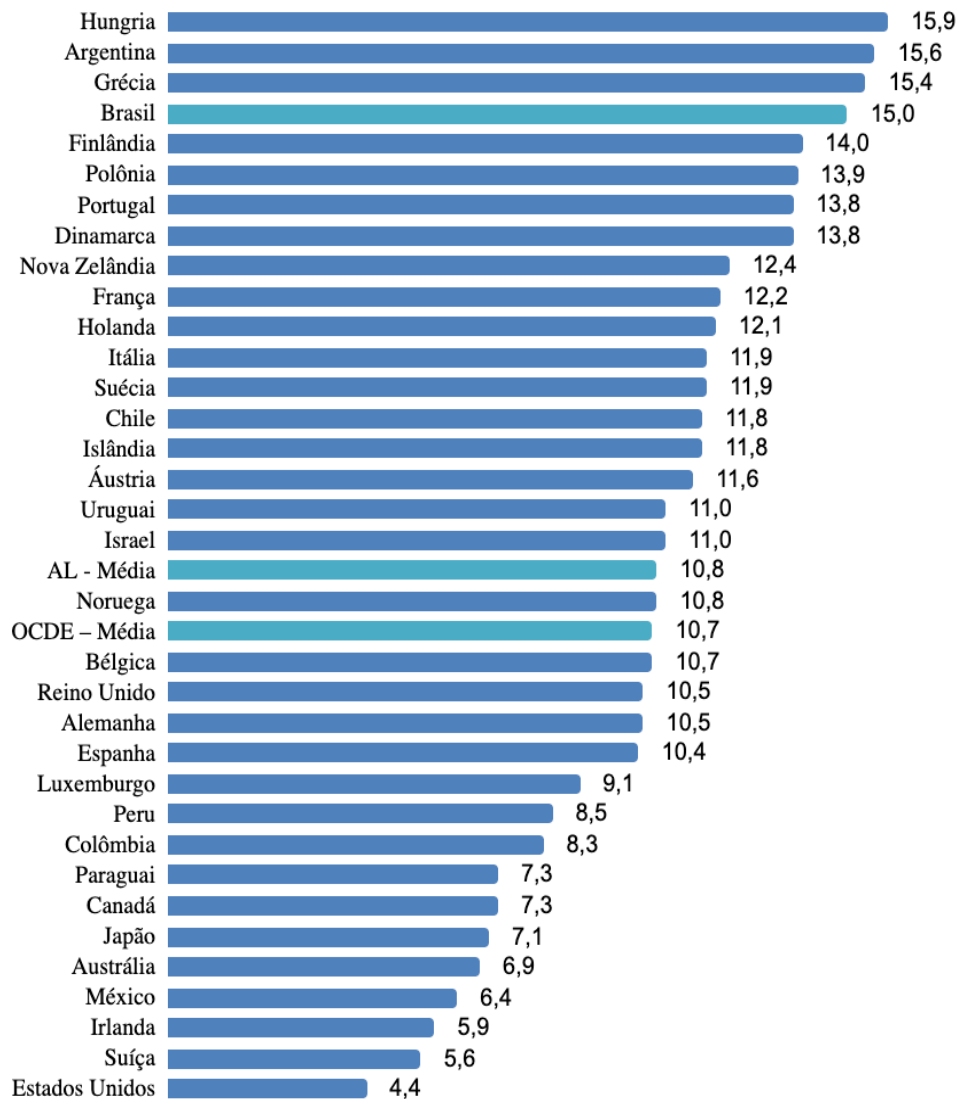


Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023b) e OCDE (2024).

Dentre os 34 países selecionados, o Brasil apresentou a 13ª CT mais baixa no ano de 2021. A CT brasileira foi de 33,5% e ficou entre as médias da OCDE (34,20%) e da AL e do Caribe (21,70%), conforme apresentado anteriormente na Tabela 1. Conforme demonstrado no Gráfico 3, são os países desenvolvidos que têm as CTs mais altas. A arrecadação tributária da Dinamarca, o país com CT mais elevada dentre os observados, foi equivalente a 47,40% do PIB do país em 2021.

O cenário se altera bastante, porém, quando se considera as diferentes bases de incidência nesses países. O Gráfico 4 renova a visão do cenário internacional trazendo a carga tributária incidente sobre o consumo de bens e serviços em cada um dos países selecionados.

**Gráfico 4 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Experiência Internacional (2021) (% do PIB)**



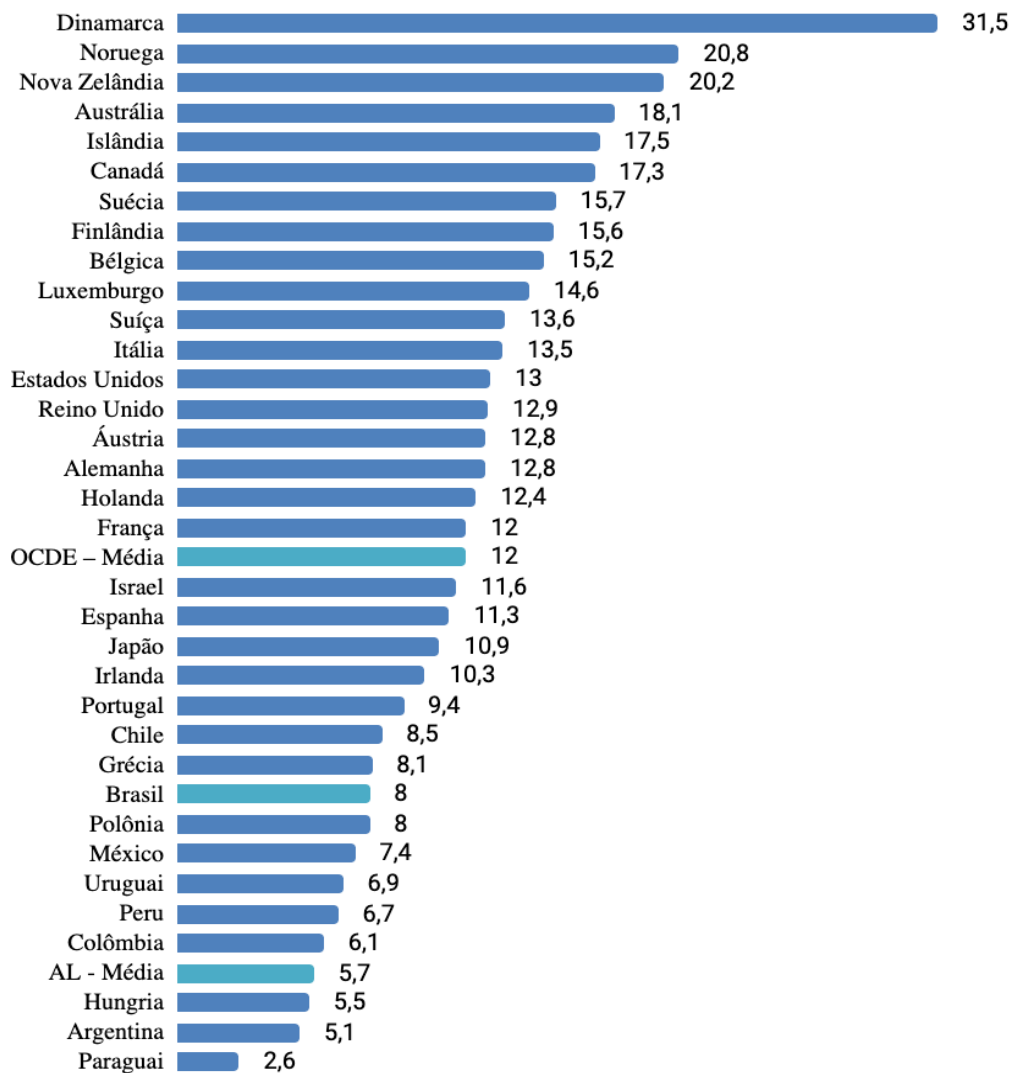
Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023b) e OCDE (2024).



O Brasil se destaca por priorizar a tributação sobre bens e serviços em detrimento da tributação incidente sobre renda e propriedade. Considerando apenas a CT sobre o consumo de bens e serviços, a CT brasileira passa da 13ª mais baixa (ou 21ª mais alta) para a 4ª maior carga dentre os países selecionados. As CTs médias dos países da OCDE e dos países da AL e do Caribe não se encontram muito distantes, representando 10,70% e 10,80% do PIB respectivamente. A tributação brasileira incidente sobre o consumo de bens e serviços é uma das mais altas do mundo, atingindo 15% do PIB e perdendo apenas para Hungria, Argentina e Grécia, com 15,90%, 15,60% e 15,40% respectivamente.

No entanto, quando se considera o peso da CT incidente sobre a renda em cada um dos países selecionados, observa-se, conforme apresentado no Gráfico 5, que o Brasil se destaca por tributar a renda de forma mais branda.

**Gráfico 5 - Carga Tributária sobre a Renda - Experiência Internacional (2021) (% do PIB)**



Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023b) e OCDE (2024).

Assim, considerando apenas a tributação sobre a renda, a CT brasileira passa da 4ª mais alta (ou 30ª mais baixa) para a 9ª menor carga dentre os países selecionados. A CT brasileira se mostra significativamente menor do que a média observada nos países da OCDE, sendo sua arrecadação equivalente a apenas 8,00% do PIB contra os 12,00% observados na OCDE, apesar de ser mais alta do que a média dos países da AL e do Caribe (5,70%). Ou seja, a CT incidente sobre a renda nos países da OCDE é, em média, 50% mais alta do que no Brasil.

Na Tabela 4, apresenta-se a participação média na arrecadação tributária de cada base de incidência nos países da OCDE e da AL e Caribe no ano de 2021.

**Tabela 4 - Tributação por Base de Incidência - OCDE e AL e Caribe (2021) (% da Arrecadação)**

	Folha	Contribuição <sup>3</sup>	Renda	Bens e Serviços	Propriedade	Outros	Total
OCDE – Média	1,46%	26,32%	35,09%	31,29%	5,56%	0,29%	100%
Brasil	1,49%	23,88%	23,88%	44,78%	4,78%	0,90%	100%
AL – Média	0,92%	17,05%	26,27%	49,77%	4,15%	1,38%	100%

Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023b) e OCDE (2024).

A base de incidência com maior participação na arrecadação dos países da OCDE é a renda (35,09%). Já no contexto latino-americano, o consumo de bens e serviços é a base de maior significância, representando 44,78% da arrecadação brasileira e 49,77%, em média, da arrecadação dos países da AL e Caribe. Quanto à tributação sobre a folha, a participação na arrecadação total brasileira é bem similar à média da OCDE e superior à média latino-americana. A participação das tributações sobre contribuição, sobre propriedade e outros na arrecadação tributária brasileira se encontra abaixo da média da OCDE e acima da média da AL e do Caribe.

Na Tabela 5, apresenta-se a CT brasileira por base de incidência por competência (ente federativo responsável pela arrecadação) no ano de 2022.

<sup>3</sup>*Social security contributions*, ou seja, “[...] compulsory payments paid to general government that confer entitlement to receive a (contingent) future social benefit. They include: unemployment insurance benefits and supplements, accident, injury and sickness benefits, old-age, disability and survivors' pensions, family allowances, reimbursements for medical and hospital expenses or provision of hospital or medical services.” (OCDE, 2024).

**Tabela 5 - Tributação por Base de Incidência e Ente Federativo (2022) (% PIB)**

Tipo de Base	Nível de Governo			Total
	Federal	Estadual	Municipal	
Renda	9,21%	n/a	n/a	9,21%
Folha de Salários	7,95%	0,52%	0,21%	8,68%
Propriedade	0,03%	0,77%	0,80%	1,60%
Bens e Serviços	4,95%	7,29%	1,24%	13,48%
Transações Financeiras	0,59%	n/a	n/a	0,59%
Outros	0,00%	n/a	n/a	0,00%
<b>Carga Tributária Total</b>	<b>22,72%</b>	<b>8,58%</b>	<b>2,26%</b>	<b>33,56%</b>

Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023b).

A tributação sobre a renda é de competência exclusiva da União, bem como a carga com incidência sobre transações financeiras e outros. A tributação sobre a folha de salário é majoritariamente de competência da União, sendo 91,59% da arrecadação realizada em nível federal (a CT da União corresponde a 7,95% dentre os 8,68% da CT total) e 5,99% (0,52% dos 8,68%) e 2,42% (0,21% dos 8,68%) em nível estadual e municipal, respectivamente.

A tributação com incidência sobre o consumo de bens e serviços e a tributação com incidência sobre a propriedade são, conforme apresentado na Tabela 5, as únicas bases das quais a arrecadação não é majoritariamente realizada pela União. No caso da tributação sobre o consumo de bens e serviços, 54,08% foram arrecadados pelos estados (7,29% de 13,48%), 36,72% pela União (4,95% de 13,48%) e 9,20% pelos municípios (1,24% de 13,48%) no ano de 2022. No caso da tributação sobre a propriedade, 50,00% foram arrecadados pelos municípios (0,80% de 1,60%), 48,13% pelos estados (0,77% de 1,60%) e 1,87% pela União (0,03% de 1,60%) no mesmo período.

A arrecadação advinda da tributação com incidência sobre o consumo de bens e serviços é equivalente a 84,96% da arrecadação tributária total dos estados (7,29% de 8,58%) e 55,87% da arrecadação total dos municípios (1,24% de 2,26%). A União tem a sua arrecadação total distribuída de forma um pouco melhor entre as diferentes bases de incidência, sendo 40,54% da tributação sobre renda (9,21% de 22,72%), 35,00% da tributação sobre folha de salários (7,95% de 22,72%), 21,79% da tributação sobre consumo de bens e serviços (4,95% de 22,72%) e os demais 2,67% da tributação sobre propriedade e transações financeiras (0,03% e 0,59% de 22,72%).

Em resumo, a CT do Brasil não se distancia de forma significativa da média observada nos países da OCDE. Já se tratando da média da AL e do Caribe, a diferença observada é

maior, sendo a carga brasileira cerca de 11 p.p. maior do que a média latina. Dessa forma, o sistema tributário brasileiro, analisado de forma macro e considerando apenas a evolução da carga tributária bruta, não apresenta grandes problemas.

Observa-se, porém, grandes diferenças na carga tributária por base de incidência. A arrecadação tributária brasileira é fortemente dependente da tributação sobre o consumo de bens e serviços e opta por tributar pouco a tributação sobre a renda, indo em direção contrária da estrutura tributária comum aos países mais desenvolvidos.

### 2.3 REGRESSIVIDADE E COMPLEXIDADE

A estrutura definida para o STB a partir da CF de 1988 parece ir no sentido oposto à implementação do Estado de Bem-Estar Social proposta pela Carta Magna e se baseia na Teoria de Tributação Ótima (TTO) (Chieza; Franchescini; Santos, 2020). Essa teoria conta com “[...] modelos micro fundamentados que pretendiam mimetizar o comportamento dos agentes econômicos em diferentes arranjos tributários e derivar o resultado disso sobre o equilíbrio econômico e o bem-estar social.” (Gobetti, 2022, p. 21). Na visão da TTO, “[...] os mecanismos do mercado seriam capazes, por si, de assegurar uma justa distribuição de renda para os que participavam do processo de criação de riqueza” (Oliveira, 2018, p. 69) e a tributação é responsável por distorções nos preços e desincentiva o investimento e a poupança (Candia; Bridi; Silveira, 2022). Com a defesa de um Estado mínimo e de um sistema tributário neutro em sua essência, a distribuição de renda é colocada em segundo plano.

A CF de 1988 pode ser estendida como uma reação à conjuntura deixada pelo período da Ditadura Militar (1964-1985): busca fortemente a descentralização, em contraste à centralização e ao autoritarismo, e amplia a lista de responsabilidades do Estado no campo social. Porém, o contexto de crises econômica e fiscal e de hiperinflação combinado com o não alinhamento de fontes de financiamento para as novas atribuições do Estado culminaram em grandes problemas (Oliveira, 2020). Os objetivos e princípios advindos da Carta Magna tiveram de ser desconsiderados “[...] diante das dificuldades financeiras enfrentadas pelo governo federal e da necessidade [...] de confinar o papel do Estado - e da política fiscal e tributária - à sustentação do processo de estabilização e da riqueza financeira” (Oliveira, 2020, p. 137-138). Após a série de ajustes realizados visando o sucesso do Plano Real no início da década de 1990, o sistema tributário foi alterado somente com finalidade arrecadatória (Oliveira, 2020, p. 100). Dessa forma, o STB foi transformando-se em “[...] um mero instrumento de ajuste fiscal [...], mesmo que, para isso, fosse necessário torná-lo, como de

fato aconteceu, um instrumento antinômico do crescimento econômico, da equidade e da federação” (Oliveira, 2020).

Segundo Candia, Bridi e Silveira (2022), tal qual várias das reformas tributárias realizadas na época, as alterações feitas no sistema brasileiro a partir da CF de 1988 se basearam em alguns pilares:

- a) a manutenção ou, em alguns casos, redução da carga tributária como forma de frear os gastos públicos;
- b) a redução da progressividade nos impostos de renda como forma de estimular o mercado de trabalho;
- c) a isenção ou redução dos tributos incidindo sobre rendimentos de capital buscando incentivar a globalização, a poupança e os investimentos;
- d) o aumento dos impostos sobre o consumo e as contribuições sociais, consideradas opções de tributos que menos causam distorções;
- e) aumento da dívida pública com a tentativa de equilíbrio dos orçamentos e fortalecimento do mercado de dívidas públicas.

Nos anos 1990, observa-se a extensão dos benefícios fiscais à renda advinda do capital, decisões em prol da regressividade e da assimetria do sistema.

Essa tendência liberal, no entanto, “[...] nunca foi adotada na plenitude pelas grandes potências, mas foi importada pela periferia das economias capitalistas [...], mais suscetíveis ao ideário ultraliberal e às perspectivas de atrair investimentos por meio de vantagens tributárias aos grandes detentores de capital” (Gobetti, 2022, p. 17). A maior influência sobre os países desenvolvidos parte da TTEq. Essa teoria é baseada no trabalho de Neumark e objetiva a justiça tributária e a igualdade (Chieza; Franchescini; Santos, 2020), tendo como centro o imposto sobre a renda, visto que a renda pessoal é tida como o melhor indicador da capacidade de pagamento do indivíduo, seguido pelo patrimônio e pelo consumo (Chieza; Franchescini; Santos, 2020). Oliveira (2020, p. 90-91) explica:

Ou seja, enquanto a nova Constituição outorgada ao País manifestava, pelo menos em termos de princípios, preocupação com a redução das desigualdades de renda, para o que o aumento da tributação direta na estrutura tributária desempenharia papel essencial, na prática o governo tratava de adotar medidas para sua redução e, mais grave, abrindo mão de receitas vitais para enfrentar o desafio do desequilíbrio fiscal em que o Estado brasileiro se encontrava, em nome de uma suposta “harmonização tributária” com o restante do mundo, o que não correspondia à realidade verificada nos países desenvolvidos.

Dessa forma, conforme apresentado na Seção 2.2, enquanto as economias desenvolvidas apresentam, de forma geral, sistemas marcados por tributos diretos e

progressivos, o STB tem como característica predominante os tributos indiretos e pela regressividade, além de possuir peculiaridades tributárias que deixam nítido a diferença no tratamento de diferentes tipos de renda (Gobetti; Orair, 2022).

A fim de entender as diferenças entre os sistemas tributários no contexto internacional, Oliveira (2020) aponta que as estruturas tributárias são moldadas a partir do contexto e da história de cada país, sendo seus principais determinantes:

- a) nível de desenvolvimento: economias pouco desenvolvidas (mercado interno não desenvolvido, baixo nível de renda *per capita* e alta dependência das exportações) tributam o comércio exterior fortemente em meio à indisponibilidade das demais bases. Economias em desenvolvimento, ao iniciar a industrialização e assistir à expansão do mercado interno, passam a ter como alternativa a tributação indireta sobre o consumo e a produção. Com o aumento do nível de renda, abre-se mais uma possibilidade para tributação.
- b) correlação das forças políticas: em países mais avançados, as bases econômicas já estão suficientemente desenvolvidas e a escolha do modelo passa a ser mais fortemente influenciada pelas forças políticas e sociais, visto que a tributação é um ônus monetário para o contribuinte e os governantes precisam possuir uma base de apoio forte para manter-se no poder.
- c) papel do Estado: a visão da população sobre qual deve ser o papel do Estado molda quais serão suas funções, o tamanho do financiamento (ou arrecadação tributária) necessário e o campo de atuação e os limites da política fiscal.
- d) organização e distribuição de receitas e encargos entre os entes: tratando-se de países federalistas, a necessidade de financiamento e o “poder” de cada ente federativo divergem e, de certa forma, ajudam a moldar o sistema tributário.

São as estruturas, portanto, que determinam o que é possível para um sistema tributário. No caso brasileiro, a junção das forças acima permitiu um sistema regressivo e complexo. Borges (2022, p. 221) discorre sobre os principais problemas do sistema brasileiro:

Desde meados da década de 2000, observa-se a convivência, no Brasil, de dois aspectos deletérios do sistema tributário: uma carga atipicamente elevada, dado nosso nível de desenvolvimento econômico, e desproporcionalmente concentrada na tributação sobre consumo; e um sistema altamente complexo e com vários atributos ruins, o que acaba magnificando os impactos da carga mais elevada sobre a atividade, a competitividade, o desenvolvimento econômico e o bem-estar da sociedade.

A CT brasileira se encontra distribuída de forma bastante assimétrica, dando maior peso para a tributação sobre bens e serviços, como explorado na Seção 2.2, o que torna o sistema tributário regressivo e prejudica a distribuição de renda. Para os contribuintes que se encontram na faixa de até dois salários-mínimos, a carga tributária bruta é superior a 50%, enquanto, para os contribuintes que se encontram na faixa de até 30 salários-mínimos, a carga é de apenas 29% (Chieza; Paiva; Santos, 2022). Quando se trata do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), a diferença no impacto observado é maior em famílias de menor renda, tendo peso de 3,46% da sua renda domiciliar para as famílias que ganham até um salário-mínimo e de 0,68% para aquelas com renda domiciliar superior a 36 salários-mínimos (Carvalho Junior, 2021, p. 31).

Essa realidade pode ser explicada, em grande parte, pelo “[...] enorme desequilíbrio entre o volume arrecadado por meio de tributos diretos (renda e patrimônio) – que tendem a ser progressivos; vis-à-vis o que se arrecada por meio de tributos indiretos (consumo e circulação de mercadorias) – que tendem a ser regressivos” (Castro, 2018, p. 226). A tributação indireta viola o princípio da equidade vertical, visto que trata igual os desiguais, onerando, proporcionalmente a suas rendas, mais os pobres do que os ricos (Gobetti; Orair, 2016). Segundo Toneto, Ribas e Carvalho (2021, p. 2), os 10% mais pobres apresentam 90% de propensão a consumir, enquanto que o 1% mais rico apresenta 24% de propensão. Além disso, Padilha da Silva (2017, p. 161) demonstra que parte considerável dos benefícios fiscais concedidos no sistema brasileiro beneficia os mais ricos: os 30% mais pobres recebem menos de 14% e os 30% mais ricos se apropriam de 50% destes benefícios.

A regressividade do STB beneficia poucos e prejudica muitos, “[...] onerando a produção interna, dificultando a geração de empregos e, de forma direta, elevando o preço final dos produtos” (Chieza; Franchescini; Santos, 2020, p. 243-244). A preferência pela tributação indireta, principalmente pelos tributos com incidência sobre o consumo de bens e serviços, e o padrão de gasto empregado pelo Estado favorece o processo de concentração de renda (Dorneles, 2013, p. 13). A melhor divisão do ônus da tributação é essencial para enfrentar a desigualdade de renda e promover o bem-estar social (Chieza; Franchescini; Santos, 2020). Borges (2022, p. 239) sintetiza o tema:

O desenho do sistema tributário brasileiro é um dos principais fatos a inibir um maior desenvolvimento econômico e social de nosso país, na medida em que ele se distancia, em diversos aspectos, dos atributos de um sistema ideal. Desse modo, há bastante espaço para aprimorar nosso sistema, por meio de diversas reformas.

Oliveira (2024, p. 11) aprofunda a discussão ao elencar os benefícios econômicos possíveis a partir da redução da regressividade do STB:

O maior problema de um sistema tributário com essa estrutura é o de que além de atuar como um poderoso instrumento de concentração da renda, na contramão, portanto, de um princípio caro às finanças públicas, que é o da equidade da tributação, ele opera, também, como apontaria Keynes, em sua obra prima de 1936, *A teoria geral do emprego, do juro e da moeda*, como força anti crescimento, à medida que enfraquece a demanda efetiva de bens e serviços da economia por parte das camadas da sociedade menos ricas ou mais pobres, que apresentam uma propensão a consumir mais elevada do que as mais ricas. Existe, assim, além de uma razão social para justificar uma maior progressividade do sistema tributário, a justiça fiscal, também uma razão econômica, como defendia Keynes, que é a de favorecer o crescimento econômico e amortecer as crises e as flutuações econômicas.

Quanto à complexidade, o STB conta com “[...] uma legislação extremamente complexa, dada a profusão de impostos em sua estrutura e das intrincadas e distintas regras para sua cobrança por setores” (Oliveira, 2024, p. 4). Soares *et al.* (2010, p. 216) ilustram essa característica, indicando a existência de “[...] diversos impostos e de quase uma centena de contribuições, taxas e outras formas de cobrança compulsória da sociedade” como responsável por tornar a CT um conceito tão distante e de difícil mensuração.

Amaral *et al.* (2023, p. 5), do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), apresentam que, desde a promulgação da CF em 05 de outubro de 1988 até 30 de setembro de 2023, foram editadas 492.521 normas tributárias, o que representa 38 normas por dia ou 55 por dia útil. Amaral completa ainda: “Ao completar 35 anos da Constituição Federal de 1988, a legislação brasileira é complexa, confusa e de difícil interpretação” (Amaral *et al.*, 2023, p. 2).

Santos (2010, p. 42) aponta que a “[...] complexidade do sistema tributário é notória, assim como o custo administrativo imposto àqueles que desejam cumprir as leis tributárias no Brasil - complexas e em constante mutação”. Amaral *et al.* (2023, p. 6), do IBPT, estima que “[...] as empresas gastam cerca de R\$ 228 bilhões por ano para manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação.”

O diagnóstico apresentado na seção de justificativa da PEC nº 45/2019 aponta que a complexidade tributária acarreta perda da produtividade, aumento da insegurança jurídica e incentivo à elisão e à evasão fiscal, o que prejudica em grande medida os investimentos (Brasil, 2019a). Essa complexidade tem como consequência custos altos para padrões mundiais, sendo apenas o contencioso administrativo tributário na esfera federal 11% do PIB em 2013 (Appy; Messias, 2014). Em 2019, o contencioso tributário (administrativo e judicial,



nas três esferas federativas) atingiu 75% do PIB e chegou a 5,44 trilhões de reais (Insper, 2020).

Silva e Palos (2021, p. 3-4) definem o contencioso como uma consequência do exercício do direito dos indivíduos e das organizações de questionar os tributos a eles aplicados: “[...] o sujeito passivo da obrigação tributária pode solicitar à Administração a revisão do lançamento e esta tem o dever de promovê-la [...]. O contribuinte pode ainda, a qualquer momento, solicitar análise da matéria pelo Poder Judiciário”. Porém, ainda que seja um custo “natural” (advindo do exercício de um direito), o contencioso está intimamente ligado à dificuldade de entendimento e de interpretação da legislação - problemas que aumentam conforme o sistema tributário se torna mais complexo. Dessa forma, o Insper (2020, p. 2) indica o contencioso tributário como “[...] uma medida indireta da qualidade do sistema tributário de um país [...] que produz efeitos sobre a economia, os investimentos, a segurança jurídica e a posição competitiva do país em relação ao resto do mundo”.

Pestana (2024, p. 7, grifo próprio) explica como a complexidade presente no STB pode prejudicar os setores público e privado, indo na contramão da eficiência:

Um sistema tributário eficiente deve impor custos moderados tanto ao setor público, na organização da máquina arrecadatória e de fiscalização, quanto às empresas e aos cidadãos para o cumprimento de suas obrigações tributárias. É de amplo conhecimento a relevância que a manutenção das receitas federal, estaduais e municipais têm no orçamento público e os **elevadíssimos custos administrativos impostos ao setor privado para o cumprimento de quase 5 mil normas tributárias vigentes no Brasil.**

Haller (1981, *apud* Lagemann, 2001) indica alguns efeitos de uma “má mentalidade tributária”, caso em que não há confiança no Estado para realizar seu papel. Nessa situação, o imposto sobre a renda esbarra em alguns obstáculos (visto que é pautado na moral de pagamento, exigindo maior esforço para fiscalização e proporcionando maiores chances de evasão fiscal) e a tributação indireta passa a ter papel central, principalmente com a retenção na fonte (Haller, 1981, *apud* Lagemann, 2001). Lagemann (2001, p. 297) aponta similaridades com a realidade brasileira e explica:

A forma de estruturação da economia influencia a existência de lacunas na tributação da renda. Uma péssima moral de tributação as aumenta e até as multiplica. Nos segmentos dos pequenos estabelecimentos fabris e de artesanato, da agricultura e dos profissionais liberais, onde as exigências tecnológicas são menos rigorosas, as lacunas tendem a ser em maior número e maiores. Conseqüentemente, tornam-se mais importantes a tributação das grandes empresas, o imposto sobre os salários e a retenção na fonte.

Dessa forma, o STB é marcado pela regressividade, que atua como força amplificadora da desigualdade, e pela complexidade, que acarreta um custo alto para ambos os setores público e privado. A Reforma Tributária, aprovada através da EC nº 132 de 20 de dezembro de 2023, abordada no Capítulo 3, foi apresentada como uma solução a esses desafios da estrutura brasileira.

### 3 A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023

O objetivo deste Capítulo é a apresentação das principais mudanças realizadas pela Reforma Tributária no STB, aprovada através da EC nº 132 de 20 de dezembro de 2023. Na Seção 3.1, apresenta-se os principais objetivos da reforma, conforme estabelecido na seção de justificativa da PEC nº 45/2019, que originou a EC nº 132/2023. Nesta Seção aborda-se também os princípios e os critérios adicionados à CF de 1988 através da reforma tributária. Na Seção 3.2, apresenta-se as principais alterações realizadas nos tributos pela EC nº 132/2023: aqueles que sofreram alteração, bem como aqueles que foram criados ou extintos, e a informação disposta na EC analisada sobre suas alíquotas e outras características. Na Seção 3.3, aborda-se o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) criado pela EC analisada para a gestão dos recursos arrecadados, apresentando seu objetivo, estrutura e potencial impacto. Na Seção 3.4, por fim, apresenta-se o cronograma traçado para a transição entre o modelo anterior (pré-Reforma) e o modelo definido pela EC nº 132/2023.

#### 3.1 OBJETIVOS E PRINCÍPIOS DA REFORMA

A PEC nº 45/2019 foi apresentada, em sua primeira versão, em 03 de abril de 2019 na Câmara dos Deputados (Brasil, 2019a). Foi aprovada na Câmara dos Deputados em 07 de julho de 2023 e, no Senado Federal (Brasil, 2019b), em 08 de novembro de 2023, sofrendo várias alterações ao longo do processo. O documento foi enviado para nova apreciação da Câmara dos Deputados e foi por fim aprovado, sendo promulgado na EC nº 132/2023 em 20 de dezembro de 2023 (Brasil, 2023a).

A PEC nº 45/2019 trazia, em sua primeira versão, uma seção de justificativa que apresentava seus objetivos (Brasil, 2019a, grifo próprio):

A presente Proposta de Emenda à Constituição tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). [...] O modelo proposto busca **simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro**, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS.

Há, portanto, o objetivo de reformar de forma ampla o STB. Há também um direcionamento explícito para a simplificação do STB e uma preocupação em manter a autonomia dos diferentes entes federativos. A reforma ampla, porém, busca simplificar o funcionamento do sistema e não questiona a CT ou sua distribuição. Borges (2022, p. 222)

explica que, no contexto brasileiro, “[...] não há espaço [...] para qualquer redução de carga tributária agregada, dada a restrição imposta por uma despesa obrigatória bastante elevada e relativamente rígida e pelo elevado endividamento público”. O intuito de uma reforma deve ser, portanto, voltado a tratar de questões como a regressividade, a complexidade e as distorções observadas no modelo atual.

O diagnóstico do STB apresentado na seção de justificativa da PEC nº 45/2019 aponta três problemas do modelo brasileiro (Brasil, 2019a):

- a) fragmentação da base de incidência. A base de incidência é consideravelmente reduzida hoje em função dos numerosos benefícios fiscais concedidos, que vão desde reduções na alíquota até isenções integrais para certos produtos e/ou indústrias. Padilha da Silva (2018, p. 541-542) destaca que “[...] a política de diferenciação [ou seja, a existência de benefícios fiscais] sempre implicará a coexistência de produtos beneficiados e sobregravados” e que, “[...] se cada família auferir benefícios fiscais e, ao mesmo tempo, contribuir para financiá-los, o benefício real (incremento de renda) ou a contribuição real (redução de renda) são determinados pela diferença entre aquelas variáveis”.
- b) cumulatividade. Quanto à cumulatividade, os impostos sobre o consumo de bens e serviços estão organizados hoje de forma a serem pagos em mais de uma etapa da cadeia produtiva, gerando a elevação dos custos e uma falta de transparência acerca do real percentual que está sendo pago. Difini (2008, p. 89) explica que a não-cumulatividade significa “[...] diminuir (compensar) do imposto devido em cada operação o imposto pago nas operações anteriores”.
- c) estímulo à guerra fiscal entre diferentes estados e municípios. A justificativa aponta que uma guerra fiscal ocorre hoje em função da cobrança do ICMS na origem, ou seja, onde o bem é produzido, estimulando empresas a se instalarem em locais com menos impostos e levando a uma guerra fiscal entre os estados e municípios para atrair investimentos.

A EC nº 132/2023 adicionou princípios tributários à CF de 1988, os quais estão descritos no Quadro 1.

**Quadro 1 - Relação de princípios adicionados pela EC nº 132/2023**

<b>Artigo</b>	<b>Antes da Reforma</b>	<b>Depois da Reforma</b>
Art. 145	-	§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da <b>simplicidade</b> , da transparência, da <b>justiça tributária</b> , da cooperação e da defesa do meio ambiente.
	-	§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão <b>atenuar efeitos regressivos</b> .
Art. 43	-	§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de <b>sustentabilidade ambiental</b> e redução das emissões de carbono.
Art. 225	VIII - manter regime fiscal favorecido para os <b>biocombustíveis destinados ao consumo final</b> , na forma de lei complementar, a fim de assegurar-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 a alínea "b" do inciso I e o inciso IV do caput do art. 195 e o art. 239 e ao imposto a que se refere o inciso II do caput do art. 155 desta Constituição.	VIII - manter regime fiscal favorecido para os <b>biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono</b> , na forma de lei complementar, a fim de assegurar-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 artigos 155, II, e 156-A.

Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023a) e Nunes *et al.* (2024a, 2024b).

O parágrafo terceiro do artigo 145, conforme apresentado no Quadro 1, prevê que “[...] o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente” (Brasil, 1988). A simplificação, objetivada pela PEC nº 45/2019 que originou a EC nº 132/2023, está em linha com os princípios da simplicidade e da transparência adicionados ao texto constitucional. O princípio da justiça tributária, muito em pauta atualmente, é colocado de forma explícita na Constituição pela primeira vez no parágrafo terceiro do artigo 145. Faria (2009, p. 432, grifo próprio) define justiça fiscal:

[...] de forma obrigatoriamente simultânea:

- a) Obtenção de recursos suficientes para que o Estado possa financiar as atividades estatais, com a disponibilização de serviços úteis à população e em condições satisfatórias.
- b) Cobrança desses recursos através da **exigência de tributos somente daqueles que podem pagar tributos**, mantendo-se junto à ideia do mínimo existencial, da **capacidade econômica ou contributiva** e observando as diferenças individuais.
- c) Emprego da totalidade dos recursos angariados e auferidos com o recolhimento de tributos exclusivamente em serviços e obras públicas que beneficiem toda a coletividade.

A justiça tributária já era, antes mesmo da EC nº 132/2023, considerada como um critério implícito do STB. Isso ocorre pois há proximidade com o critério de progressividade, principalmente quanto ao respeito da capacidade econômica. O conceito de capacidade econômica, parte importante da definição de justiça fiscal, já estava presente na CF de 1988 no parágrafo primeiro do artigo 145, apresentado na Seção 2.1 (Brasil, 1988, grifo próprio):

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Dessa forma, os princípios de simplicidade, transparência e justiça tributária não constavam na CF de forma explícita (Nunes *et al.*, 2024a), mas é possível argumentar que já eram princípios do STB dada a sua relação com o princípio de progressividade exposto no parágrafo primeiro do artigo 145. É importante frisar que os princípios de justiça fiscal e de progressividade estão ambos em linha com os princípios de equidade vertical e equidade horizontal defendidos pela TTEq.

Lettieri e Gil (2023) apontam, porém, uma inconsistência da EC analisada quando o assunto é a justiça fiscal. A EC nº 132/2023 introduz no artigo 156-A da CF a neutralidade como princípio norteador do IBS, tributo analisado na Seção 3.2: “§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade” (Brasil, 2023a). Lettieri e Gil (2023) explicam que a Reforma Tributária “[...] caminha no sentido contrário ao da justiça fiscal, quando insere na Constituição Federal o princípio da neutralidade, segundo o qual, o Estado não deve interferir nas escolhas dos agentes econômicos, inclusive, nas suas decisões sobre o que consumir”.

O parágrafo quarto do artigo 145 da CF, conforme descrito no Quadro 1, estabelece que “[...] as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos” (Brasil, 2023a). Resgatando a definição de Machado (2004) de progressividade, um tributo possui tal característica apenas quando sua alíquota aumenta ao passo que a base tributável se expande. Dessa forma, a Reforma Tributária reconhece a regressividade existente do STB e define a busca pela progressividade como um objetivo para a legislação complementar da EC nº 132/2023.

Os princípios de cooperação e defesa do meio ambiente estão previstos, a partir da sua inclusão pela Reforma Tributária, nos artigos 43 e 225 da CF, conforme descrito no Quadro 1. O parágrafo quarto do artigo 43 prevê que: “Sempre que possível, a concessão dos incentivos

regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono” (Brasil, 2023a). Dessa forma, a concessão de incentivos como isenções fiscais, reduções de alíquotas e diferimento temporário de tributos para contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, deverão observar critérios sustentáveis.

A inserção do inciso oitavo do parágrafo primeiro do artigo 225 pela Reforma Tributária também reflete a preocupação ambiental e busca garantir via STB o que está no caput do artigo 225: “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.” (Brasil, 1988). O inciso, conforme apresentado no Quadro 1, prevê tratamento fiscal especial, a ser regulamentado por Lei Complementar (LC), para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, buscando dar uma vantagem competitiva para esses produtos com menores impactos ambientais.

A incorporação ao texto constitucional de princípios voltados ao tema ambiental e de mecanismos de incentivo à sustentabilidade nos remete à Teoria Tributária Ecológica (TTEc). Essa teoria tem origem na década de 1920 e tem como seu principal expoente o economista inglês Arthur C. Pigou. Pigou foi, na visão da teoria econômica, o primeiro a descrever uma solução para o problema das externalidades com base na tributação (Lagemann, 2002). Desconsiderando a existência de custos administrativos, Pigou (1932) aponta que deveria ser criado um imposto corretivo, uma forma de instrumento para proteção do meio ambiente e correção de eventuais falhas de mercado. Dessa forma, o dano causado ao meio ambiente (representado pelo imposto cobrado) passaria a ser contabilizado como um custo pelas empresas poluidoras e a arrecadação seria destinada para a correção das externalidades negativas.

### 3.2 TRIBUTOS CRIADOS, ALTERADOS E EXTINTOS

A EC nº 132/2023 fez alterações estruturais no STB. Alguns tributos vigentes sofreram modificações a partir de alterações na redação do texto constitucional, um tributo foi suprimido e alguns foram extintos (Quadro 2). Contudo, também foram criados alguns tributos (Quadro 3). No fim dessa Seção, apresenta-se uma esquematização das alterações realizadas (Quadro 4).

No Quadro 2, sumariza-se as modificações implementadas pela reforma tributária aprovada através da EC nº 132/2023.

**Quadro 2 - Relação de tributos alterados pela EC nº 132/2023**

Artigo	Tributos	Mudança	Observação
Art. 155 II	ICMS	Extinto	Tributos revogados. São previstos novos tributos para substituí-los.
Art. 156 III	ISS	Extinto	
Art. 195 I (b)	Cofins	Extinto	
Art. 239	PIS e PASEP	Extinto	
Art. 153 IV	IPI	Suprimido	Será mantido apenas na Zona Franca de Manaus.
Art. 153 V	IOF	Alterado	Deixará de incidir sobre operações de seguro.
Art. 155 § 6º III	IPVA	Alterado	A propriedade de veículos automotores aquáticos e aéreos fará parte da base de incidência. Salvo os casos de máquinas agrícolas e veículos usados para exploração de atividades econômicas, conforme alíneas (a), (b), (c) e (d).
Art. 155 § 1º	ITCMD	Alterado	Competência do ITCMD será do Estado onde era domiciliado o <i>de cujus</i> . O tributo passará a ser progressivo e deixará de incidir sobre doações realizadas por e para instituições sem fins lucrativos.
Art. 156 § 1º III	IPTU	Alterado	Sua base de cálculo poderá ser atualizada pelo Poder Executivo, desde que haja lei municipal aprovada pelo Legislativo que estabeleça critérios.
Art. 149-A	COSIP	Alterado	Arrecadação poderá financiar iluminação pública e sistemas de monitoramento.
Art. 177 § 4º II (d)	CIDE <sup>4</sup>	Alterado	Arrecadação poderá subsidiar tarifa de transporte público coletivo.

Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023a) e Nunes *et al.* (2024a, 2024b).

A principal alteração apresentada no Quadro 2 consiste na extinção de quatro tributos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) nos artigos 155 inciso II, 156 inciso III, 195 inciso I alínea (b), e 239 respectivamente. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por sua vez, é suprimido pela EC nº 132/2023 (artigo 92-B), passando a ser válido apenas a fim de garantir uma vantagem competitiva para a Zona Franca de Manaus (ZFM) e para as demais Áreas de Livre Comércio (ALC), ou seja, o IPI incidirá somente sobre os

<sup>4</sup> CIDE-Combustíveis.



produtos que concorram com aqueles industrializados na ZFM e nas ALC existentes em 31 de maio de 2023.

A reforma altera outros seis tributos, conforme demonstrado no Quadro 1:

- a) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF): a partir da alteração do artigo 153 inciso V, deixa de incidir sobre operações de seguro;
- b) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA): a partir da alteração do parágrafo sexto inciso III do artigo 155, o IPVA passa a incidir também sobre a propriedade de veículos aquáticos e aéreos. São previstas exceções nas alíneas (a), (b), (c) e (d) do texto constitucional, que indicam ressalvas para máquinas agrícolas e veículos utilizados para exploração de atividades econômicas;
- c) Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD): a partir da alteração do parágrafo primeiro do artigo 155, o ITCMD passa a ser de competência do Estado onde o falecido ou doador é/era domiciliado (inciso II). O parágrafo, com a inclusão do inciso VI, passa a prever que o ITCMD “[...] será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação” (Brasil, 2023a). Dessa forma, a alíquota será maior quanto maior for o valor do quinhão (parte da herança a qual um indivíduo tem direito), do legado (bens individualmente considerados deixados para o indivíduo) e da doação. Acrescenta-se também na CF uma ressalva em relação a doações ligadas a instituições sem fins lucrativos, impedindo que o ITCMD incida nesses casos (inciso VII);
- d) Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano (IPTU): a partir da alteração do parágrafo primeiro inciso III do artigo 156, a atualização da planta de valores do IPTU passa a poder ser atualizada pelo Poder Executivo. O inciso impõe, porém, a necessidade de aprovação prévia de lei municipal que estabeleça critérios para a atualização a ser realizada;
- e) Contribuição de Serviço de Iluminação Pública (COSIP): a partir da alteração do artigo 149-A, a lista de finalidades possíveis para a arrecadação da COSIP é estendida. A arrecadação já poderia financiar o custeio da iluminação pública, mas, a partir da EC nº 132/2023, amplia-se também para a expansão e a melhoria do serviço. A possibilidade de financiamento estende-se, em questão do monitoramento de vias e logradouros públicos, tanto para o custeio quanto para a expansão e melhoria;
- f) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-combustíveis): a partir da alteração do artigo 177 parágrafo quarto inciso dois alínea (d), o uso da

arrecadação do CIDE-combustíveis passa a poder subsidiar a tarifa de transporte público coletivo.

No Quadro 3, apresentam-se os novos tributos instituídos pela EC nº 132/2023 e suas principais características.

**Quadro 3 - Tributos instituídos pela EC nº 132/2023 - Características**

Tributos Criados	Competência	Alíquota	Incidência	Observações
CBS	União	Definida pela União. Alíquotas serão fixadas em lei ordinária.	Aquisição de bens e serviços, inclusive sobre a importação.	Legislações devem observar as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, e regras de não cumulatividade e de creditamento.
IBS	Estados, municípios e DF <sup>5</sup>	Cada ente federativo poderá fixar sua alíquota. A alíquota final será a soma da alíquota do estado e do município considerados destino da operação		
IS	União	Alíquotas serão fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas ou <i>ad valorem</i>	Extração, produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.	Tem finalidade extrafiscal, servindo como tributação extra para determinadas operações já oneradas por outros tributos.

Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023a) e Nunes *et al.* (2024a, 2024b).

Observa-se a criação de dois tributos<sup>6</sup>: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) (no artigo 195 inciso quinto) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) (no artigo 156-A), estruturados na forma de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) dual. O CBS será de competência da União, enquanto o IBS será de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal (DF).

Ambos terão legislação harmonizada, em forma de LC, de modo que compartilhem de características semelhantes e funcionamento similar. Suas alíquotas serão definidas pelos próprios entes, sendo a alíquota da CBS definida pela União e a alíquota do IBS definida pelos Estados, Municípios e DF. Tudo isso é previsto nos artigos 156-A e 195 da CF (Brasil, 2023a, grifo próprio):

<sup>5</sup> Gerido pelo Comitê Gestor do IBS

<sup>6</sup> Imposto implica a não vinculação da cobrança do tributo com qualquer ação ou prestação de serviço do Estado em favor do contribuinte, sendo o imposto responsável por financiar a atividade estatal de forma geral (Difini, 2008). Já a contribuição é um tributo em que há uma destinação específica, podendo ser vinculada a obras públicas, previdência social, etc.

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

[...]

IV- terá **legislação única e uniforme em todo o território nacional**, ressalvado o disposto no inciso V;

V - **cada ente federativo fixará sua alíquota própria** por lei específica;

VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII - será cobrado pelo **somatório das alíquotas do Estado e do Município** de destino da operação;

[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

[...]

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do caput o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13.

A adoção de IVA em vez de tributos indiretos simples é uma prática frequente nos países desenvolvidos, tendo como principal benefício a não-cumulatividade. Estudos demonstram impactos econômicos positivos com a substituição de tributos indiretos por IVA: “[...] as alterações trazem efeitos positivos, tanto em relação às principais variáveis macroeconômicas, quanto em relação ao desempenho da grande maioria dos setores econômicos” (Campos; Toneto Júnior, 2021, p. 1).

A diferença entre os tributos indiretos e os IVA está relacionada, principalmente, à não-cumulatividade. Oliveira (2024, p. 5): “[...] [impostos cumulativos] são assim chamados pelo fato de os impostos irem incidindo também sobre os impostos em todas as transações efetuadas do mesmo fato gerador sem que se contemple qualquer dedução dos mesmos.” Oliveira (2024, p. 14) explica:

Do ponto de vista macroeconômico, a mudança de impostos cumulativos para impostos sobre o valor agregado deve favorecer a competitividade do produto nacional ao baratear o preço do bem-produzido no país, mas [no caso brasileiro] a extensão da alíquota de 25% para o setor de serviços, que pode até ser maior, o qual opera, na atualidade, com alíquotas entre 5% e 10%, deve provocar uma elevação geral dos preços deste setor, com repercussões inflacionárias ainda não dimensionadas.

O IVA será não-cumulativo, o que significa que não poderá incidir sobre ele mesmo

ou outros tributos - a chamada “cobrança por fora”. O inciso oitavo do parágrafo primeiro do artigo 156-A (Brasil, 2023a) determina a não cumulatividade e o mecanismo de compensação que será implementado:

VIII - 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 exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição.

O IVA instituído pela EC nº 132/2023 tem uma base ampla, incidindo, conforme o parágrafo primeiro do artigo 156-A, sobre a aquisição de bens e serviços com exceção das exportações e da radiodifusão gratuita (rádio e televisão, principalmente). A alíquota final será resultante da soma das alíquotas definidas, em lei ordinária, por cada ente federativo competente (inciso sete do artigo 156-A).

Em caso de não definição da alíquota por parte dos entes, serão aplicadas as alíquotas de referência, conforme inciso doze do parágrafo primeiro do artigo 156-A: “XII - resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo” (Brasil, 2023a). Essas alíquotas de referência terão como objetivo indicar para cada ente federativo a alíquota que equilibra a sua perda relacionada aos tributos extintos com a sua receita dos novos tributos - elas serão fixadas pelo Senado Federal, considerando cálculos do Tribunal de Contas da União e propostas do Poder Executivo e do Comitê Gestor do IBS.

Não há previsão, como exposto na Seção 3.1, de aumento da carga tributária sobre o consumo na Reforma Tributária. As alíquotas de referência serão fixadas de modo que a receita tributária fique em nível equivalente à receita pré-reforma. Para garantir que isso ocorra, foi instituído um teto no artigo 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que proíbe que a carga tributária ultrapasse a média observada na última década (Brasil, 2023a, grifo próprio):

§ 3º Para fins do disposto nos § 4º a 6º, entende-se por:

**I - Teto de Referência da União: a média da receita no período de 2012 a 2021**, apurada como proporção do PIB, do imposto previsto no art. 153, IV, das contribuições previstas no art. 195, I, "b", e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal;

**II - Teto de Referência Total: a média da receita no período de 2012 a 2021**, apurada como proporção do PIB, dos impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II e 156, III, das contribuições previstas no art. 195, I, "b", e IV, da contribuição para o

Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal;

III - **Receita-Base da União: a receita da União com a contribuição** prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal, apurada como proporção do PIB;

IV - **Receita-Base dos Entes Subnacionais: a receita dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto** previsto no art. 156-A da Constituição Federal, deduzida da parcela a que se refere a alínea "b" do inciso II do caput, apurada como proporção do PIB;

V - Receita-Base Total: a soma da Receita-Base da União com a Receita-Base dos Entes Subnacionais [...]

§ 4º A **alíquota de referência da contribuição** a que se refere o art. 195, V, da Constituição Federal **será reduzida** em 2030 caso **a média da Receita-Base da União em 2027 e 2028 exceda o Teto de Referência da União**.

§ 5º As **alíquotas de referência da contribuição** a que se refere o art. 195, V, e **do imposto** a que se refere o art. 156-A, ambos da Constituição Federal, **serão reduzidas** em 2035 caso **a média da Receita-Base Total entre 2029 e 2033 exceda o Teto de Referência Total**.

Oliveira (2024, p. 14, grifo próprio) explica o funcionamento do teto e como esse mecanismo busca garantir o não aumento da carga tributária sobre o consumo de bens e serviços no Brasil:

Na proposta aprovada, manteve-se o compromisso com a neutralidade da reforma em relação ao tamanho da carga tributária, mas apenas para a tributação sobre o consumo, ou seja, sobre os novos impostos criados, contemplando uma trava, com um teto de referência, que foi introduzida no Senado Federal [...]. **Descarta-se, assim, qualquer redução da tributação indireta, que poderia reduzir a regressividade do sistema**, mas procura-se também garantir que não ocorrerá o seu aumento com o estabelecimento deste teto.

A EC nº 132/2023 prevê também regimes diferenciados, ou seja, casos em que há exceção à regra geral: os tributos IBS e CBS poderão ter suas alíquotas reduzidas em 60%, 100% ou isentas. Os setores relacionados à educação, à saúde (incluindo dispositivos médicos, medicamentos e produtos básicos à saúde menstrual), ao transporte público coletivo (rodoviário e metroviário), à alimentação (consumo humano e insumos agropecuários), à segurança (nacional, de informação e cibernética) e à arte poderão usufruir de redução de alíquota de 60% ou 100%, conforme termos definidos em lei complementar. A reforma prevê a criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos (CBNA), cujos produtos deverão ter direito à alíquota zero. Tudo isso é previsto no artigo nono da EC nº 132/2023 (Brasil, 2023a, grifo próprio):

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com **redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas** dos tributos de que trata o caput entre as

relativas aos seguintes bens e serviços:

- 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.

§ 2º É vedada a fixação de percentual de redução distinto do previsto no § 1º em relação às hipóteses nele previstas.

§ 3º A lei complementar a que se refere o caput preverá hipóteses de:

I - **isenção**, em relação aos serviços de que trata o § 1º, VII;

II - **redução em 100% (cem por cento) das alíquotas** dos tributos referidos no caput para:

- a) bens de que trata o § 1º, III a VI;
- b) produtos hortícolas, frutas e ovos;
- c) serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos;
- d) automóveis de passageiros, conforme critérios e requisitos estabelecidos em lei complementar, quando adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista, diretamente ou por intermédio de seu representante legal ou por motoristas profissionais, nos termos de lei complementar, que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi);
- III - redução em 100% (cem por cento) da alíquota da contribuição de que trata o art. 195, V, da Constituição Federal, para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos (Prouni), instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005;
- IV - isenção ou redução em até 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no caput para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.

Nunes *et al.* (2024b) explicam que todos os regimes diferenciados serão reavaliados de forma periódica para garantir que seus impactos positivos superam a perda de receita que ocasionam. Isso é previsto no parágrafo dez do artigo nono da EC nº 132/2023 (Brasil, 2023a):

§ 10. Os regimes diferenciados de que trata este artigo serão submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício, podendo a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão, não observado o disposto no § 2º, garantidos os respectivos ajustes nas alíquotas de referência.

§ 11. A avaliação de que trata o § 10 deverá examinar o impacto da legislação dos tributos a que se refere o caput deste artigo na promoção da igualdade entre homens e mulheres.

A reforma tributária prevê também, inciso oitavo do artigo 153 da CF, a criação de um

Imposto Seletivo (IS) que incidirá sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, como cigarro, álcool, armas e munições (Brasil, 2023a). Em relação às externalidades negativas provocadas pelo consumo de bens prejudiciais à saúde, Borges (2022, p. 220) explica que as distorções nos preços causadas pelos impostos são boas ferramentas para desincentivar o consumo de bens específicos:

Na medida em que o consumo de bens e serviços deve ser desincentivado, por gerar externalidades negativas sobre a sociedade e o meio ambiente, o sistema tributário também deve ser desenhado de modo a levar isso em consideração de forma deliberada. Com efeito, são justificadas algumas *excise taxes* (tais como os impostos sobre o pecado e os impostos sobre o carbono, entre outros).

O IS será de competência da União e não incidirá sobre bens e serviços exportados e operações com energia elétrica ou telecomunicações (inciso um do parágrafo sexto do artigo 153). Ele também será não-cumulativo e não incidirá sobre ele mesmo e nem sobre IBS e CBS (cobrança por fora), conforme incisos dois, três e quatro do parágrafo sexto do artigo 153.

No Quadro 4, apresenta-se os cenários pré e pós-reforma Tributária e sumariza-se as alterações instituídas pela EC nº 132/2023.

**Quadro 4 - Comparação cenário pré e pós-reforma Tributária**

Antes da Reforma		Depois da Reforma	
Tributos	Competência	Tributos	Observação
PIS	União	CBS	Substituição de dois tributos por um único de competência da União
Cofins			
IPI		IS	Tributo de caráter seletivo e extrafiscal
ICMS	Estados	IBS	Substituição de dois tributos por um único de competência compartilhada entre estados, municípios e Distrito Federal
ISS	Municípios		

Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023a) e Nunes *et al.* (2024a, 2024b).

A substituição do ICMS e do ISS pelo IBS é, possivelmente, um dos itens mais polêmicos da Reforma Tributária do ponto de vista do federalismo fiscal. Hoje, tanto o ICMS quanto o ISS são de competência exclusiva dos estados e dos municípios, respectivamente, tendo cada ente autonomia para a criação, regulação e cobrança do tributo em seu território. Cada estado, por exemplo, tem sua própria legislação para o ICMS e, portanto, tem controle sobre suas receitas e poder de decisão acerca de políticas de concessão de incentivos fiscais.

O IBS, ao passo que simplifica o STB ao diminuir o número de impostos e de legislações, também cerceia o poder os entes, visto que o parágrafo primeiro do artigo 156-A (Brasil, 2023a) determina que o tributo “IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V” e “X - não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição”. A implementação do IBS no lugar do ICMS e do ISS, portanto, “[...] retira destes governos [estados e municípios] a autonomia que estes dispunham para promover políticas de desenvolvimento e de apoio à atividade econômica.” (Oliveira, 2024, p. 22).

A autonomia dos entes é crucial para a sobrevivência de uma federação: “Nenhuma federação subsiste caso as esferas que a compõem não desfrutem de autonomia financeira e administrativa para impedir que sejam dependentes de recursos de outra ou das demais para o financiamento de suas atividades.” (Oliveira, 2024, p. 13). Dessa forma, a EC nº 132/2023 prevê algumas concessões, ou seja, mecanismos de compensações que buscam atenuar a perda de poder sentida pelos entes federativos e melhorar sua percepção acerca da Reforma Tributária.

Em relação aos estados, a EC nº 132/2023 institui, em seu artigo 159-A, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR). Através do fundo, a União deverá repassar recursos aos estados e Distrito Federal para fomentar o desenvolvimento, incluindo iniciativas voltadas à infraestrutura, emprego, renda, ciência e tecnologia. Oliveira (2024, p. 23) explica que os recursos do FNDR deverão ser “[...] distribuídos de acordo com indicadores [que] favorecem os estados mais pobres”.

Houve, também para os governos estaduais, a criação do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais e Financeiros (FCBFF). Ele será composto de “[...] recursos da União equivalentes a R\$ 160 bilhões para compensar, até dezembro de 2032, a cessação dos benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS” (Oliveira, 2024, p. 24).

Se tratando de concessão de benefícios fiscais, a exceção aberta foi voltada para as ALC. Oliveira (2024, p. 23) explica que a Reforma Tributária:

Garantiu, de um lado, os benefícios fiscais para a Zona Franca de Manaus (ZFM) determinando que as leis instituidoras da CBS e IBS estabeleçam os mecanismos para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo a ela assegurada e às áreas de livre comércio. De outro, determinou que lei complementar instituirá dois fundos, com recursos de e geridos pela União, com a participação dos governos estaduais: o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação do Estado do Amazonas (FSDEA), e o Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá (FDSEAOA), onde estão as áreas de livre comércio.



A EC nº 132/2023 prevê também, no artigo 195 parágrafo 18º, uma espécie de *cashback*, mecanismo em que parte do imposto pago é devolvida para famílias de baixa renda (Brasil, 2023a). Brasil (2023a) define que uma “[...] lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do caput a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.”

Dessa forma, o *cashback* deverá ser regulamentado por lei ordinária e buscar atuar diretamente na desigualdade do país. A devolução do IBS e da CBS para a população de baixa renda configura uma política extrafiscal, ou seja, uma política pública com objetivos não somente arrecadatários, mas também distributivos.

Atualmente, o Brasil promove diferenciações nas cargas tributárias de forma a permitir que os produtos mais comumente consumidos por famílias mais pobres tenham cargas menores. A solução brasileira, portanto, se aproxima da chamada “a solução universal” (Barreix; Bès; Roca, 2010). Esse tipo de solução tem como principal problema o fato de não diferenciar os consumidores e, portanto, não ter a capacidade de focar os benefícios para a população alvo (Padilha da Silva, 2018). Já, segundo (Padilha da Silva, 2018, p. 546), o mecanismo de *cashback* que será implementado se aproxima da chamada personalização dos benefícios fiscais em IVA, consistindo na “[...] entrega do benefício fiscal diretamente à população alvo e não aos contribuintes de direito, como ocorre na solução universal”. Padilha da Silva (2018, p. 549) explica:

A personalização pode ser ajustada a qualquer desenho de IVA, ou seja, com independência da forma e da intensidade como são concebidos os elementos estruturais do imposto: alíquotas, isenções, regime de compensação, tratamento às pequenas empresas, etc. Contudo, não há sentido em adotá-la em concomitância com um IVA heterogêneo, ineficiente, pois uma de suas justificativas é justamente a de viabilizar a adoção de um desenho que maximize a eficiência econômica e a eficácia operacional do imposto.

Dessa forma, o mecanismo de *cashback* implementado é apoiado, em teoria, pela literatura como uma forma boa de lidar com a regressividade natural da tributação incidente no consumo de bens e serviços, ou pelo menos uma melhor alternativa aos benefícios fiscais utilizados no modelo atual. Porém, há perda de eficiência do mecanismo quando atrelado a um IVA com muitas alíquotas. A EC nº 132/2023 prevê uma legislação unificada para o IVA a nível nacional, mas haverá variação da alíquota conforme Estado e Município - além do grande número de regimes diferenciados que elegem bens e serviços ao pagamento parcial ou até à isenção dessa alíquota.

Oliveira (2024, p. 28, grifo próprio) avança no tema e explica os motivos pelos quais o mecanismo de *cashback*, apesar de ter potencial, pode não ser suficiente para o caso brasileiro.

De todas as mudanças feitas, a única que teria mais significado para diminuir um pouco a regressividade foi, inicialmente, a proposta de devolução em dinheiro (*cashback*) do imposto pago pela população brasileira de mais baixa renda pela cesta básica de consumo. Todavia, **este mecanismo terminou sendo bastante enfraquecido** com a aprovação de se zerar as alíquotas dos produtos desta cesta, beneficiando também os mais ricos com essa mudança.

Lettieri e Gil (2023) apresentam visão parecida, entendendo o mecanismo implementado como insuficiente e algo que “[...] servirá tão-somente para mitigar o peso dos tributos para os extremamente pobres” (Lettieri; Gil, 2023). Os autores apontam semelhanças do *cashbak* da Reforma Tributária com políticas públicas de gasto focalizado, como o Bolsa Família, e a inspiração no programa de *cashback* do Rio Grande do Sul, o “Devolve RS”. No caso da política gaúcha, as famílias registradas no Cadastro Único de Programas Sociais (CadÚnico) recebem trimestralmente R\$ 100,00, o que representa 2,6% de um salário-mínimo e é “[...] notoriamente insuficiente para fazer frente ao peso da tributação indireta” (Lettieri; Gil, 2023). Lettieri e Gil (2023) concluem, porém, que o mecanismo criado pela Reforma Tributária não é somente insuficiente, mas perigoso ao dar uma falsa sensação de progressividade ao STB.

Não desconsideremos, por fim, os efeitos danosos do *cashback* ao funcionar como legitimador da acentuação regressiva da reforma da tributação sobre o consumo. Este mecanismo acaba sendo utilizado como argumento para tornar mais palatável o aumento da tributação sobre grande parcela dos mais pobres, em troca de alguma mitigação para os extremamente pobres. Na mesma linha, termina por servir de justificativa para reduzir a pressão sobre a outra reforma, deixada para um segundo momento: a da tributação efetivamente progressiva sobre a renda e o patrimônio.

### 3.3 COMITÊ GESTOR DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

A EC nº 132/2023 fez importantes alterações nos tributos do STB, conforme Capítulo 3.2. Entre as principais mudanças está a criação dos tributos IBS, CBS e IS. O CBS é de competência da União e, portanto, sua arrecadação pertence à União. No caso do IS, o tributo é de competência federal e o recurso é repassado aos estados, municípios e Distrito Federal (DF) diretamente pela União através dos chamados Fundos de Participação - o funcionamento seguirá as mesmas regras do ocorrido com o IPI no cenário pré-Reforma Tributária. Já no caso do IBS, tratando-se de competência compartilhada entre estados e municípios, foi criado pela Reforma Tributária um mecanismo de arrecadação centralizado: o Comitê Gestor do IBS,

cujas atribuições são descritas no artigo 156-B (Brasil, 2023a).

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

III - decidir o contencioso administrativo.

Oliveira (2024, p. 17) sumariza os papéis do Comitê Gestor do IBS, apontando sua importância para a estrutura criada pela Reforma Tributária:

Mais importante é que se atribui ao Comitê Gestor do IBS, um órgão criado com a reforma, a responsabilidade de garantir rápida devolução do crédito ao contribuinte e, para isso, reter o valor dos créditos do IBS e definir a forma e os prazos para o ressarcimento dos créditos acumulados pelo contribuinte e também a forma de desoneração da aquisição de bens de capital que podem ser implementados por meio do crédito integral e imediato do imposto, diferimento ou redução em 100% das alíquotas. Importante, por isso, conhecer qual o papel e as atribuições deste Comitê Gestor do IBS neste novo desenho da tributação sobre o consumo dos governos subnacionais.

No Quadro 5, apresenta-se as principais características do Comitê Gestor do IBS, descritas no artigo 156-B parágrafos segundo, terceiro e quarto (Brasil, 2023a).

**Quadro 5 - Estrutura do Comitê Gestor do IBS**

	<b>Estados e DF</b>	<b>Municípios e DF</b>
Presidência	Alternância entre estados e municípios	
Membros	54 membros	
Representantes	27 representantes, 01 para cada estado e Distrito Federal (DF)	14 representantes eleitos por votos de cada município
		13 representantes eleitos por votos de cada município considerando ponderação pelas respectivas populações
Competências administrativas	Arrecadação, compensações, distribuição da arrecadação, decisões sobre o contencioso administrativo, interpretação e aplicação da legislação, entre outros.	
Critério para aprovação de deliberações <sup>7</sup>	Majoria absoluta de votos (14)	Majoria absoluta de votos (14)
	Representatividade dos votos de mais de 50% da população do País	
Regra geral de distribuição	O Comitê reterá montante suficiente para garantir o ressarcimento dos créditos acumulados e o pagamento do <i>cashback</i> , sendo o excedente distribuído aos entes federados de acordo com o princípio do destino das operações.	

Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023a) e Nunes *et al.* (2024a, 2024b).

Conforme demonstrado no Quadro 4, a instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do IBS será composta por 54 membros (27 representantes dos estados e Distrito Federal e 27 representantes dos municípios eleitos por voto popular, conforme descrito no artigo 156-B parágrafo terceiro). O artigo 156-B em seu parágrafo segundo inciso dois e parágrafo quinto, respectivamente, determina que o Comitê seja presidido por um representante dos estados ou municípios, de forma alternada, que apresente “[...] notórios conhecimentos de administração tributária” (Brasil, 2023a).

A principal responsabilidade apontada ao novo órgão é a centralização e a distribuição da arrecadação tributária do IBS. O parágrafo primeiro do artigo 156-B, incluído no texto constitucional pela EC nº 132/2023, estabelece que o Comitê Gestor do IBS “[...] terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira” (Brasil, 2023a).

O princípio do destino das operações orientará a distribuição, o que implica que o valor arrecadado será transferido para o local tido como destino final do bem ou serviço que

<sup>7</sup> “As deliberações da instância máxima do Comitê Gestor do IBS serão aprovadas desde que, cumulativamente, sejam alcançados: (i) para os estados e DF, a maioria absoluta de votos e seus membros (14) e que esses votos representem mais de 50% da população do País; (ii) para os municípios e DF, a maioria absoluta de votos de seus membros (14)” (Nunes *et al.*, 2024a, p. 19).

gerou a arrecadação em questão. A regra geral, porém, determina que seja distribuído somente o valor remanescente após a retenção de montante direcionado para ressarcimento de créditos acumulados e o pagamento do *cashback*.

Quanto à distribuição entre os entes federativos da arrecadação do IBS, a Reforma Tributária instituiu, na alínea (b) do inciso quarto do artigo 158, o chamado cota-parte, que estabelece que 25% da arrecadação dos estados através do IBS deve ser distribuída aos seus municípios. Ressalta-se que a atual cota-parte do ICMS, ou seja, o percentual da arrecadação dos estados com o ICMS que deve ser repassado aos municípios, também é de 25%, conforme alínea (a) do inciso quarto do artigo 158. A distribuição deve seguir critérios, definidos no segundo parágrafo do artigo 158, e ser relativa ao tamanho da população (80%), ao desempenho em indicadores de educação e equidade (10%) e preservação do meio ambiente (5%), bem como ser dividida igualmente entre todos os municípios (5%).

A EC nº 132/2023 prevê também, em seu artigo 105 alínea (j), que eventuais conflitos entre os entes federativos relacionados aos tributos IBS e CBS, bem como conflitos entre os entes e o órgão de Comitê Gestor do IBS, serão intermediados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

### 3.4 IMPLEMENTAÇÃO E PARTILHA DOS TRIBUTOS ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS

Conforme apresentado nas seções 3.2 e 3.3, a Reforma Tributária introduziu alterações estruturais no STB e nos mecanismos de arrecadação dos tributos. A implementação destas mudanças exigirá um planejamento de médio a longo prazo. A EC nº 132/2023 prevê, portanto, um cronograma de transição em relação à implementação da nova cobrança dos tributos e em cronograma de transição em relação à partilha da arrecadação entre os entes federativos.

Para regular a transição entre os tributos vigentes e os novos tributos instituídos pela Reforma Tributária, a EC nº 132/2023 traça um cronograma de duração de 7 anos no artigo 125 do ADCT. Conforme Quadro 6, em 2026 inicia-se a transição com a implementação de uma alíquota-teste de 1%, sendo 0,1% de IBS (alíquota estadual) e 0,9% de CBS, com objetivo de permitir dimensionar o potencial arrecadatório do IVA brasileiro. Essa arrecadação será direcionada de forma integral, conforme incisos do parágrafo terceiro do artigo 125 do ADCT, para “I - o financiamento do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços [...]; II - compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-

Fiscais (FCBFF)” (Brasil, 2023a). Para evitar aumentos na carga tributária, será feita a compensação do valor arrecadado via PIS e Cofins, conforme parágrafos primeiro e segundo do artigo 125 do ADCT.

Em 2027, conforme artigo 126 do ADCT, inicia-se a cobrança da CBS de forma integral, ocorre a extinção dos tributos PIS e Cofins, o IOF deixa de incidir sobre seguros e o IPI tem seu papel reduzido à manutenção do diferencial competitivo para a ZFM. Entre os anos de 2027 e 2028, conforme artigo 127 do ADCT, a alíquota do IBS seguirá em 0,1% como teste, porém passa a ser dividida igualmente entre as alíquotas estadual e municipal, enquanto a alíquota do CBS é diminuída em 0,1 p.p.

Em 2029, conforme artigo 128 do ADCT, inicia-se a transição entre a cobrança de ICMS e ISS e IBS. A transição será progressiva: a alíquota de ICMS e ISS deverá diminuir à medida que a alíquota do IBS aumentar. As alíquotas serão alteradas (aumento para o IBS e diminuição para o ICMS e ISS) em 10 p.p ao ano até 2032. Assim, em 2033, o novo sistema instituído pela Reforma Tributária estará vigente em sua integralidade.

No caso da transição federativa, ou seja, aquele que trata acerca da partilha do IBS entre estados, municípios e DF, o cronograma tem duração de 50 anos. A transição inicia em 2029 e se estende até 2077, conforme artigo 131 do ADCT. Sendo assim, somente em 2078 o sistema instituído se torna vigente de forma integral.

No parágrafo primeiro do artigo 131 do ADCT, está definido que a arrecadação tributária dos estados e municípios será retida de forma parcial. Entre 2029 e 2032, 80% da arrecadação total do IBS, calculada a partir da alíquota de referência, será retida pelo Comitê Gestor do IBS. No ano de 2033, quando tanto o IBS quanto o CBS passam a ser cobrados de forma integral, o percentual a ser retido pelo Comitê Gestor do IBS cresce e fica em 90%. A partir de 2034, o percentual é reduzido em 1/45 por ano - chegando a 0% em 2078.

O montante retido será distribuído para todos os estados, municípios e DF, conforme parágrafo segundo do artigo 131 do ADCT. O critério de distribuição seguirá a participação de cada ente federativo na arrecadação média dos tributos ICMS e ISS.

Para evitar possíveis perdas em arrecadação durante o período de transição e ajuste de alíquotas, a EC nº 132/2023 prevê também o seguro-receita, uma espécie de compensação para os estados mais afetados. Uma pequena parcela (5%) da arrecadação não retida pelo Comitê será destinada a cobrir eventuais prejuízos estaduais, conforme artigo 132 do ADCT.

Observa-se no Quadro 6 um resumo de como estão previstas as transições tributárias - entre os tributos extintos e os instituídos pela reforma tributária - e federativa - para o novo modelo de distribuição da arrecadação entre os entes federativos.

**Quadro 6 - Transições tributária e federativa na EC nº 132/2023**

Ano	Transição Tributária	Transição Federativa	Observação
2026	Início cobrança IBS (alíquota estadual de 0,1%) e CBS (alíquota de 0,9%).	-	Alíquotas teste para mensuração do potencial de arrecadação de IBS e CBS. Eventual aumento da CT será compensado via PIS e Cofins.
2027 e 2028	PIS, Cofins e IOF Seguro extintos e IPI suprimido. CBS com alíquota integral diminuída de 0,1 p.p. IBS com alíquota de 0,1% (dividida igualmente entre estadual e municipal).	-	-
2029 a 2032	Cobrança integral da CBS. Alíquota do IBS cresce 10% ao ano. Alíquotas de ICMS e ISS decrescem 10% ao ano.	80% do IBS arrecadado é retido pelo Comitê Gestor	IBS retido será distribuído conforme participação do ente na arrecadação de ICMS e ISS.
2033	ICMS e ISS extintos. Cobrança integral do IBS.	90% do IBS arrecadado é retido pelo Comitê Gestor	
2034 a 2077	-	Porcentagem do IBS a ser retida decresce 2 p.p. ao ano.	
2078	-	Comitê Gestor deixa de reter IBS.	Sistema instituído se torna vigente integralmente.

Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023a) e Nunes *et al.* (2024a, 2024b).

Dessa forma, as mudanças feitas ao STB pela EC nº 132/2023 entrarão integralmente em vigor somente em 2078, o que resulta em um período de transição de 52 anos. Entre os anos de 2026 e 2033, haverá a coexistência dos tributos pré-Reforma Tributária (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins) e dos tributos criados pela Reforma Tributária (CBS e IBS). Já na visão federalista, o período de transição se estende até 2078, ano em que a partilha da arrecadação entre os estados e municípios passará a funcionar conforme instituído na Reforma Tributária.

## 4 O BALANÇO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

O objetivo deste Capítulo é analisar, em relação aos níveis de complexidade e regressividade, as alterações realizadas pela Reforma Tributária (EC nº 132/2023) no STB visando relacionar pontos positivos e negativos e verificar se houve modificação em prol da simplificação e aumento da progressividade do sistema. Na Seção 4.1, aponta-se os aspectos relacionados à questão da progressividade na EC nº 132/2023, elencados à luz da teoria tributária. Na Seção 4.2, indica-se as alterações realizadas relacionadas à simplificação do STB. Na Seção 4.3, por fim, são listados os desafios da estrutura tributária brasileira em relação às suas características regressivas e complexas.

### 4.1 PROGRESSIVIDADE E A EC Nº 132/2023

O STB tem como característica marcante a regressividade, conforme apresentado no Capítulo 2.2. As alterações feitas no STB a partir da CF de 1988 e, principalmente, a partir das reformas ocorridas na década de 1990 transformaram o sistema em um “[...] mero instrumento de ajuste fiscal” (Oliveira, 2020, p. 138) que “[...] derrama maiores efeitos, em termos de seus ônus, para as camadas mais pobres da população” (Oliveira, 2020, p. 92).

A reforma tributária, promulgada na EC nº 132 em 20 de dezembro de 2023, tinha como objetivo formal a simplificação do STB. Oliveira (2024, p. 28) aponta que, sendo a EC analisada uma reforma da tributação sobre o consumo de bens e serviços, as alterações feitas não visam a progressividade.

Não há em todo o texto aprovado nenhuma preocupação com a questão que diz respeito à melhor distribuição do ônus tributário entre os membros da sociedade, o que é compreensível, já que não era este o seu propósito, mas apenas o de reformar a tributação sobre o consumo, uma demanda do mercado para reduzir o custo-Brasil e aumentar a produtividade da economia.

Os tributos indiretos, conforme apresentado no Capítulo 2, têm, por natureza, características regressivas. Isso ocorre pois “[...] não se consegue pessoalizar – associar o tributo às características socioeconômicas do contribuinte –, pois sua base de incidência é o consumo ou as vendas em geral, aplicando-se alíquotas uniformes sobre as mercadorias.” (Silveira, 2010, p. 77). Dessa forma, uma reforma da tributação indireta, de forma isolada, tem capacidade extremamente limitada de alterar a distribuição do ônus da carga tributária entre as diferentes camadas da população.



A instituição de um IVA pela EC nº 132/2023 pode ser vista como um acerto, segundo a literatura. É uma prática comum nos países desenvolvidos e significa a substituição dos tributos indiretos cumulativos por uma alternativa, pelo menos, mais transparente e eficaz. Porém, o IVA incidente sobre o consumo ainda é um tributo indireto e, portanto, regressivo por natureza. Segundo Varsano (2014, p. 18):

[...] pode-se dizer que o IVA, para ser um bom imposto, deve ser utilizado com um único objetivo: arrecadar. Ele não é um bom instrumento para corrigir externalidades, para melhorar a distribuição de renda ou para realizar política comercial. Outros instrumentos mais apropriados para essas finalidades existem. Impostos seletivos lidam bem com externalidades. Impostos sobre a renda e sobre a propriedade e, principalmente, utilização da receita para realizar programas e projetos cujos benefícios são apropriados no todo ou na maior parte pelos mais pobres, são bons instrumentos para lidar com pobreza e desigualdade. O direito de importação é o instrumento tributário apropriado para realizar política comercial.

Pequenas alterações foram feitas em tributos como IPVA, IPTU e ITCMD, porém elas “[...] praticamente não modificam a taxação sobre o patrimônio” (Oliveira, 2024, p. 28). No Quadro 7, apresenta-se as mudanças realizadas a partir da EC nº 132/2023 nos tributos com incidência sobre propriedade.

**Quadro 7 – Alterações nos tributos com incidência sobre propriedade na EC nº 132/2023**

Tributo	Alteração realizada pela EC nº 132/2023
IPVA	A propriedade de veículos automotores aquáticos e aéreos fará parte da base de incidência. Exceto os casos de máquinas agrícolas e veículos usados para exploração de atividades econômicas.
ITCMD	Competência do ITCMD será do Estado onde era domiciliado o de cujus. O tributo passará a ser progressivo e deixará de incidir sobre doações realizadas por e para instituições sem fins lucrativos.
IPTU	Sua base de cálculo poderá ser atualizada pelo Poder Executivo via Decreto, desde que o Legislativo aprove, previamente, norma com critérios de atualização da Planta de valores do IPTU.

Fonte: elaboração própria a partir de Brasil (2023a) e Nunes *et al.* (2024a, 2024b).

A alteração no IPVA, conforme Quadro 7, prevê a cobrança do tributo também sobre veículos como iates, lanchas, jet-ski, helicópteros, jatinhos, que antes eram isentos. A inclusão desses veículos, em geral mais caros e de posse de indivíduos com maior poder aquisitivo, na base de incidência do IPVA torna o tributo mais justo, na visão de Oliveira (2024). Porém, são previstas exceções em casos em que o veículo é utilizado para exploração de atividades econômicas – o que, caso não haja a devida fiscalização, pode facilitar a evasão fiscal.

A alteração realizada no ITCMD visa acabar com a guerra fiscal que ocorre entre

estados ao estabelecer que a competência de cobrança do tributo é do estado em que o *de cujos* era domiciliado. A EC nº 132/2023 incluí previsão de progressividade para o ITCMD, em função do valor que cada herdeiro recebe. A alteração realizada no IPTU, por sua vez, permite que o Poder Executivo realize a atualização da base de cálculo do tributo, permitindo que seja atualizada de forma mais ágil e corrigida acima do nível de inflação registrado no período.

Dessa forma, as alterações realizadas pela EC nº 132/2023 nos tributos sobre a propriedade não têm impactos consideráveis na diminuição da regressividade do STB. Ainda que elas possam contribuir para tornar a tributação mais justa (e, portanto, mais progressiva), a reforma sobre a tributação sobre a renda é mais importante e tem maior potencial para lidar de forma satisfatória com o problema da regressividade.

Ademais, a reforma adicionou ao artigo 145 da CF dois parágrafos, que passam a reger o STB, relativos à progressividade: “§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente” e “§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos” (Brasil, 2023a). Ou seja, apesar de não ter realizado alterações efetivas em direção ao aumento da progressividade, a reforma torna explícito mais uma vez no texto constitucional esse princípio e sua importância.

Oliveira (2020, p. 27) relembra também que as estruturas tributárias “[...] só podem ser compreendidas numa perspectiva histórica que contemple os seus principais determinantes”. A correlação das forças sociais e políticas atuantes no sistema, um dos determinantes apontados, é de extrema relevância para entendermos a dificuldade de realizar uma reforma ampla e que vise a justiça tributária. Há de se considerar o desinteresse político em alterar a tributação da camada mais rica da população: “[...] nenhum governo democrático pós-Constituição de 1988, seja de esquerda, direita ou centro, até os dias atuais, se dispôs a entender a cobrança de impostos tanto para o capital como para as camadas mais ricas da população” (Oliveira, 2020, p. 22). Martins (2024) aponta também a pressão que alguns setores e algumas empresas exercem no mercado: “[...] no momento em que as leis forem apresentadas com os números, haverá lobbies no Congresso Nacional dos diversos segmentos, para conseguir novas exceções na lei infraconstitucional, para que não tenham um impacto negativo”.

Por fim, é importante lembrar que o plano do governo era realizar uma reforma tributária ampla em duas partes, “[...] sendo a primeira a reforma do consumo e, em seguida, a da renda e do patrimônio, essa sim com o objetivo de fazer uma redistribuição da carga

tributária, reduzindo o seu peso para as camadas mais baixas de renda e aumentando-o para os mais ricos” (Oliveira, 2024, p. 29). Enquanto isso, “[...] a reforma do sistema tributário permanece paralisada à espera de um consenso das forças, setores e segmentos da sociedade que serão afetados com suas mudanças” (Oliveira, 2010, p. 205).

#### 4.2 SIMPLIFICAÇÃO E A EC N° 132/2023

O STB é complexo, conforme apresentado no Capítulo 2.3. Ele conta com diversos tributos, com regras altamente mutáveis e um grau de detalhamento que dificulta o entendimento e a interpretação por parte dos contribuintes. Resgatando a citação de Santos (2010, p. 42), “[...] a complexidade do sistema tributário brasileiro é notória”.

A PEC n° 45/2019, que deu origem a reforma tributária, trazia como objetivo a simplificação do STB (Brasil, 2019a). Na seção de justificativa do documento, listam-se os resultados esperados (Brasil, 2019a):

Em suma, caso esta proposta de emenda constitucional seja aprovada, o resultado será uma enorme simplificação do sistema tributário brasileiro, da qual resultará uma melhoria expressiva do ambiente de negócios e um grande aumento do potencial de crescimento do Brasil.

A criação da CBS e do IBS e a extinção de tributos como PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS foi a principal alteração instituída pela Reforma Tributária. Na teoria, substituíram-se cinco tributos por um IVA dual com legislação harmonizada e uniforme em todo o território nacional - um grande passo em busca da simplificação e da transparência da tributação no Brasil. Atualmente, existem 27 leis estaduais de ICMS e 5.570 leis municipais de ISS. Com a Reforma Tributária, essas 5.597 leis serão substituídas por apenas duas, uma relacionada à CBS e outra ao IBS. Na prática, porém, o resultado pode ser um pouco diferente. Para Martins (2024), a complexidade do STB pode até aumentar:

Inicialmente, uma observação se faz necessária: nós entendíamos que o nosso sistema tributário era excessivo no que diz respeito ao número de artigos contidos na Constituição. Para simplificar, aumentaram três vezes o número de artigos para regular o sistema tributário. Creio que isso trará problemas de interpretação. [...] A Constituição fala, no artigo 155, que o Estado, pelo § 2º, tem o direito de cobrar ICMS. ICMS quer dizer Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias. Essas três palavras (circulação, operação e mercadoria) estão em uma única linha na Constituição, e o Supremo Tribunal Federal levou cerca de 30 anos para definir o que seria “circulação”, “mercadoria” e “operação”.

Outra importante questão é o longo período de transição definido pela Reforma Tributária: conforme Quadro 6, serão 52 anos de transição no total, entre os anos de 2026 e 2078. Pela ótica das empresas, a transição em relação à implementação da nova cobrança dos tributos (transição tributária) até 2033 significa um trabalho dobrado e um custo administrativo maior (Martins, 2024):

O sistema caótico que temos continuará vigente até 2033. [...] Vale dizer, [as empresas] vão ter que trabalhar duas vezes: com um velho sistema cheio de problemas e com um novo que elas desconhecem. [...] Assim, para simplificar, pelo menos até 2033, nós teremos um sistema mais complicado, composto pelo antigo caótico e pelo novo desconhecido.

Sob o ponto de vista dos entes federativos, o longo período de transição referente à partilha da arrecadação (transição federativa) pode colocar em estresse o Comitê Gestor do IBS - dada a complexidade de dividir e fiscalizar, em paralelo, dois sistemas incompatíveis (Oliveira, 2024, p. 27):

Além disso, o prazo de 50 anos para a transição federativa previsto para a repartição das receitas do IBS pelo princípio do destino, deixará o Comitê Gestor também operando durante todo este tempo com dois sistemas: um, em que as regras dos antigos impostos definem a distribuição; outro, em que essa é calculada segundo as regras do novo imposto, o IBS, pelo princípio do destino. Uma confusão, até mesmo para a fiscalização por parte dos governos subnacionais checar se a distribuição está sendo feita corretamente.

O período de transição de 52 anos pode colocar em xeque também a qualidade e a eficácia do IVA instituído, dado o ritmo acelerado de transformação do mundo econômico (Oliveira, 2024, p. 30):

A velocidade atual das mudanças no sistema econômico, com o avanço da economia digital e de serviços, ao alterar as bases econômicas que condicionam as bases da tributação, pode tornar obsoleto o IVA antes mesmo de sua implantação definitiva ou, pelo menos, reduzir a sua importância.

Outra questão importante que reduz significativamente o potencial simplificador da Reforma Tributária refere-se às diversas exceções que foram criadas. Os regimes diferenciados com a previsão de redução de 60 e 100% da alíquota, bem como casos de isenção, tendem a contribuir para o aumento expressivo da complexidade exigida da legislação que regulará a EC nº 132/2023<sup>8</sup>, bem como os custos com o contencioso tributário (dado que a interpretação da legislação também enfrentará dificuldades). Há de se pontuar também acerca da flexibilidade dada aos entes federativos quanto à alíquota de referência.

---

<sup>8</sup>O Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024, legislação que regulamenta a EC nº 132/2023, foi aprovado na Câmara de Deputados em 11 de julho de 2024. O PLP aguarda apreciação do Senado Federal desde então.

Com a liberdade de cada Estado e Município de fixar sua própria alíquota, cresce a possibilidade de um cenário em que o IVA tem mais uma alíquota diferente em cada região (Oliveira, 2024, p. 26-27):

Exceções criadas à alíquota de referência, como cada ente pode fixar sua própria alíquota, a possibilidade de se contar com uma profusão de alíquotas do IBS não pode ser desconsiderada, ao contrário da proposta inicial de uma alíquota única para tornar o sistema menos confuso e mais transparente.

O fato é que a reforma foi aprovada sem se ter a mínima ideia de qual será a alíquota de referência capaz de gerar a receita que a tornará neutra, do ponto de vista de sua distribuição não provocar perdas para os entes federados. Caso os fundos criados para essa equalização sejam insuficientes para a União bancar o prejuízo, as alíquotas de referência terão de sofrer contínuos reajustes.

Martins (2024) resume a Reforma Tributária como uma “simplificação complicadora”. Para ele, o que resta é a incerteza acerca de seus reais impactos no funcionamento do STB e no ambiente de trabalho, produção e investimento do Brasil - todos intimamente ligados com a pendência de regulamentação por leis (Martins, 2024):

Como se vê, não é simples. Foi aprovada a Emenda à Constituição. Ótimo. Temos agora um novo sistema. Sabe-se qual vai ser a alíquota? Não, nunca disseram qual seria a alíquota. Sabe-se quais serão as perdas dos Estados e Municípios? Não, apenas cálculo aleatório. Sabe-se quanto cada setor vai ganhar ou perder? Não, não há nenhum cálculo até hoje.

#### 4.3 DESAFIOS: SIMPLIFICAÇÃO E AUMENTO DA PROGRESSIVIDADE

A Reforma Tributária aprovada foi apresentada como uma grande solução a um desafio enfrentado pelo STB há décadas: sua grande complexidade. Além da busca pela simplificação, a Reforma Tributária foi divulgada pelo governo brasileiro também como um avanço na direção da redução das desigualdades observadas no país (Oliveira, 2024, p. 26):

Cabe destacar algumas [virtudes] que foram apontadas: i) a simplificação do sistema, com a limpeza de sua legislação e de regras tributárias complexas, que dificultam e encarecem o cumprimento das obrigações tributárias para o contribuinte; ii) a extinção da cumulatividade da tributação, com o que se abriria o caminho para o crescimento econômico; iii) a melhoria na distribuição do ônus tributário, de acordo com a ministra do Planejamento, Simone Tebet, de que essa “é uma reforma dos pobres”; e iv) o aprimoramento e o fortalecimento do pacto federativo, com uma distribuição de receitas mais equilibrada entre os entes subnacionais.

O fato é, porém, que “[...] a reforma aprovada na forma da EC 132/23 não tem o poder a ela conferido por essas autoridades por ter seu objetivo praticamente limitado a corrigir apenas uma das mazelas do sistema tributário brasileiro” (Oliveira, 2024, p. 3). A evolução na

busca por progressividade é limitada, visto que essa mudança demandaria uma reestruturação mais profunda do sistema, que hoje tem como base a tributação indireta considerada regressiva por natureza. Borges (2022, p. 220) explica que “[...] embora haja algumas formas de minimizar a regressividade da tributação indireta - tais como [...] a devolução de tributos para certos grupos da população -, ainda assim a progressividade [...] é buscada principalmente na tributação sobre renda e patrimônio.”

Para aumentar a progressividade do sistema é preciso diminuir a CT incidente sobre o consumo de bens e serviços e/ou aumentar a CT dos tributos diretos (renda e propriedade). Em relação a diminuir a CT incidente sobre o consumo de bens e serviços, a EC nº 132/2023 estabelece mecanismos de controle da CT sobre o consumo, como o teto e a alíquota de referência, de forma a buscar evitar o aumento da CT - mas, por outro lado, também não dá indicações de que haverá uma diminuição da carga sobre essa base de incidência. Em relação a aumentar a carga dos tributos diretos, a Reforma Tributária aprovada esteve limitada por ter como foco a tributação sobre o consumo de bens e serviços, contando com somente pequenas alterações na tributação sobre a propriedade (Quadro 7).

Dessa forma, ainda que não haja espaço, segundo Borges (2022, p. 222), “para qualquer redução de carga tributária agregada, dada a restrição imposta por uma despesa obrigatória bastante elevada e relativamente rígida e pelo elevado endividamento público”, a melhor divisão entre as bases de incidência é uma solução possível. Nesse caso, a redução da CT incidente sobre o consumo de bens e serviços dependeria de uma reforma dos tributos incidentes sobre a renda. Com uma carga tributária maior nos tributos diretos, a eventual perda de arrecadação decorrente da redução da tributação sobre o consumo poderia ser compensada e o STB teria seu ônus dividido de forma mais simétrica, sendo menos regressivo.

O texto aprovado da EC nº 132/2023 prevê prazos para a segunda etapa da reforma tributária proposta pelo governo - a reforma sobre a tributação direta (Oliveira, 2024, p. 29):

A EC 132 incluiu, entre os seus artigos, a determinação de que, em até 90 dias contados a partir de sua promulgação, até 20 de março de 2024, portanto, o Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional, projeto de lei que reforme a tributação da renda e também, em até 90 dias, projeto para a da tributação sobre a folha de salários.

Apesar desta previsão feita pela EC nº 132/2023, o prazo de 90 dias não foi cumprido.

Quanto à simplificação do STB, a EC nº 132/2023 traz de forma muito forte as ideias de simplificação e neutralidade (Brasil, 2019b). A descomplicação da legislação pode levar à

redução de custos para o governo, sendo necessários menos sistemas e controles, e para as empresas, sendo necessária menos mão-de-obra técnica. Porém, a coexistência de dois sistemas será um fator de dificuldade, conforme Pestana (2024, p. 7, grifo próprio):

A simplificação proposta pela Emenda Constitucional – EC nº. 132/2023, derivada da Proposta de Emenda à Constituição – PEC 45/2019, certamente impactará na diminuição desses custos, embora na fase de transição a **complexidade deverá aumentar pela convivência paralela e simultânea de dois sistemas de tributação**. O grau de eficiência na implantação do novo sistema com a entrada paulatina em vigor do Imposto sobre Valor Agregado - IVA dual, sobretudo na transição, será determinante para a consolidação da nova lógica tributária e a superação do antigo modelo.

A neutralidade, por sua vez, impediria o governo de utilizar-se da tributação para realizar políticas setoriais ou regionais, dificultando assim o uso do tributo como política de desenvolvimento econômico. É necessária uma reforma mais profunda do STB que permita sua atuação como instrumento de política fiscal e mecanismo inibidor da desigualdade social, expandindo sua preocupação para além da arrecadação e do equilíbrio fiscal (Oliveira, 2010, p. 205):

Seu resgate como instrumento de política econômica e social exige, todavia, para que possa voltar a cumprir estas funções, uma “limpeza” de suas estruturas e uma reestruturação de seus impostos, à luz dos objetivos de torná-lo menos complexo, extinguir os tributos de incidência cumulativa, redefinir as bases do modelo federativo e melhorar a distribuição da carga tributária entre os membros da sociedade. A ausência de preocupação com uma reforma mais abrangente, que concilie os diversos interesses dos agentes envolvidos em sua realização, porque excessivamente focada na meta do ajuste fiscal, como ocorreu com as propostas anteriores, dificilmente abrirá caminhos para uma efetiva modernização e para sua transformação em instrumento vital que permita ao Estado a promoção de políticas mais favoráveis para a sociedade, sem ter, para isto, de descuidar dos compromissos assumidos com a política de austeridade fiscal.

Sendo assim, há uma clara preferência da estrutura tributária brasileira pela tributação indireta, principalmente sobre o consumo de bens e serviços. Esse tipo de tributação é responsável pela regressividade, visto que sua base de incidência recai de forma proporcionalmente maior sobre os contribuintes com menor renda, e tem como consequência fenômenos como a ampliação da desigualdade. Apesar da grande regressividade do STB, a Reforma Tributária aprovada através da EC nº 132 de 20 dezembro de 2023, negligencia o debate acerca das causas e consequências desse fenômeno e traça uma narrativa que coloca a complexidade como o vilão do STB e superestima a necessidade de simplificação do STB.

## 5 CONCLUSÃO

O foco do trabalho deu-se na avaliação das alterações feitas no Sistema Tributário Brasileiro (STB) pela Reforma Tributária promulgada na Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, em relação à complexidade e à regressividade do sistema tributário. Para isso, analisou-se os documentos como a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 e a Emenda Constitucional nº 132/2023. Além disso, fez-se uma análise da carga tributária do Brasil e uma comparação com o cenário internacional, a partir de dados disponibilizados pela Secretaria da Receita Federal (RFB), Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). O conteúdo e os dados analisados foram, então, relacionados com o marco teórico através de uma revisão da literatura sobre o tema. A literatura consiste majoritariamente de livros, periódicos e estudos realizados no cenário nacional, quando tratar-se especificamente do STB e da EC nº 132/2023, e no cenário internacional para os casos mais gerais. Por fim, buscou-se compreender de que maneira as alterações feitas pela Reforma Tributária no sistema podem atuar em prol da sua simplificação e do aumento da sua progressividade.

No período analisado, observou-se preferência da estrutura tributária brasileira pela tributação indireta regressiva, principalmente sobre o consumo de bens e serviços, e uma negligência à tributação sobre a renda e o patrimônio. A tributação sobre o consumo de bens e serviços é responsável por 44,78% do total da arrecadação, enquanto a tributação sobre a renda é responsável por apenas 23,88% (Brasil, 2023b). Este tipo de estrutura não está alinhado com a estrutura tributária comum aos países desenvolvidos, onde a tributação sobre o consumo de bens e serviços é responsável por, em média, 31,29% do total da arrecadação, enquanto a tributação sobre a renda é responsável por 35,09% (OCDE, 2024). A distribuição assimétrica da carga tributária brasileira torna o STB regressivo ao passo que “[...] derrama maiores efeitos, em termos de seus ônus, para as camadas mais pobres da população” (Oliveira, 2020, p. 92).

Observou-se também a complexidade existente no sistema. Santos (2010, p. 42) aponta que a “[...] complexidade do sistema tributário é notória, assim como o custo administrativo imposto àqueles que desejam cumprir as leis tributárias no Brasil - complexas e em constante mutação”. Com uma legislação longa e que é constantemente alterada, o Brasil conta com um dos maiores contenciosos tributários no mundo. A literatura aponta que há



dificuldade de compreensão e interpretação por parte dos contribuintes, resultando em altos custos para os setores público e privado, além de desincentivar investimentos.

Dessa forma, o sistema tributário brasileiro se mostra altamente regressivo e complexo, atuando como força aceleradora do processo de concentração de renda e aumento da desigualdade.

A Reforma Tributária aprovada na Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 faz importantes alterações no sistema tributário brasileiro, incluindo a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e do Imposto Seletivo (IS). A CBS será de competência da União e substituirá PIS, Cofins e IPI (sendo esse último válido somente para manter a vantagem competitiva das ALC). O IBS será de competência compartilhada de estados e municípios, sendo administrado pelo Comitê Gestor do IBS. O IBS substituirá o ICMS e o ISS. O IBS e o CBS terão legislação harmonizada em território nacional. O IS, por sua vez, será de competência da União e incidirá sobre bens e serviços prejudiciais à saúde

Apesar destas mudanças significativas, a EC nº 132/2023 não altera de forma significativa a regressividade do STB, uma vez que não altera a tributação sobre a renda – base com maior potencial para aumento da progressividade e promoção da justiça fiscal, segundo a Teoria da Tributação Equitativa (TTEq). Quanto à complexidade do sistema, foco da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 que deu origem à Emenda Constitucional nº 132/2023, as inúmeras exceções concedidas (como a previsão de redução de 60 e 100% da alíquota, bem como casos de isenção) e o longo período de transição previsto pela Reforma Tributária indicam que, pelo menos no curto prazo, a complexidade tende a manter-se no mesmo nível ou até aumentar.

Nesse cenário, faz-se necessária uma reforma mais profunda e abrangente, que contribua de forma real para frear o processo de concentração de renda e acelerar o desenvolvimento socioeconômico do Brasil. Ressalta-se, porém, que os impactos da Emenda Constitucional analisada dependem em grande parte da legislação que regulamentará os mecanismos instituídos, principalmente das Leis Complementares relacionadas à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e ao Imposto Seletivo (IS). O Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024 é a proposta que se encontra em estado mais avançado no processo legislativo, tendo sido aprovado pela Câmara dos Deputados em julho de 2024 e estando atualmente em tramitação no Senado Federal.

Diante dessas considerações, sugere-se que futuros estudos analisem a legislação que seguirá a Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua contribuição em busca da simplificação e

da progressividade. Faz-se também necessário o acompanhamento da segunda etapa da Reforma Tributária, conforme prometido pelo governo, que deve tratar da tributação sobre a folha de salários e sobre a renda. Essa etapa, apesar de possuir maior potencial para atacar diretamente a questão da regressividade, deve enfrentar dificuldades para sua aprovação dada sua maior sensibilidade ao conjunto de forças políticas e sociais (e seus interesses) que atuam nesse campo – Oliveira (2020) aponta que a correlação de forças políticas é variável determinante para a estrutura de um sistema tributário. Além disso, uma análise detalhada de outros aspectos da EC nº 132/2023, como por exemplo os elementos ligados à promoção do meio ambiente e da sustentabilidade que foram adicionados ao texto constitucional e a questão da partilha federalista, pode ser interessante para avaliar a qualidade da Reforma Tributária aprovada em 20 de dezembro de 2023 de forma mais completa.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia M. Fernandes do; YAZBEK, Cristiano Lisboa; STEINBRUCH, Fernando. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 35 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2023. Disponível em: [https://drive.google.com/file/d/1fnLezQNv4ggittZK8UPra3fMfq0WJtQo/view?usp=drive\\_link](https://drive.google.com/file/d/1fnLezQNv4ggittZK8UPra3fMfq0WJtQo/view?usp=drive_link). Acesso em: 15 jun. 2024.

APPY, Bernard; MESSIAS, Lorreine. O elevado grau de litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 17 fev. 2014. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/economia/litigiosidade-tributaria-no-brasil-imp/>. Acesso em: 10 dez. 2024.

BARREIX, Alberto; BÈS, Martín.; ROCA, Jerónimo. **Personalized VAT: increasing revenue collection and compensating the poor**. Washington, D.C: Inter-American Development Bank, 2010. Disponível em: [https://www.bahamas.gov.bs/wps/wcm/connect/9b4f61bf-691f-4787-9815-7134c19e8eab/Personalized+VAT+Increasing+Revenue+Coll+-+Alberto+Barreix.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT\\_TO=url&CACHEID=9b4f61bf-691f-4787-9815-7134c19e8eab](https://www.bahamas.gov.bs/wps/wcm/connect/9b4f61bf-691f-4787-9815-7134c19e8eab/Personalized+VAT+Increasing+Revenue+Coll+-+Alberto+Barreix.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=9b4f61bf-691f-4787-9815-7134c19e8eab). Acesso em: 10 dez. 2023.

BORGES, Bráulio. Impactos macroeconômicos de reformas tributárias. *In*: PIRES; Manoel (org.). **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022. p. 219-242. Disponível em: [https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u52/livro\\_progressividade\\_tributaria\\_e\\_crescimento\\_economico1.pdf](https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u52/livro_progressividade_tributaria_e_crescimento_economico1.pdf). Acesso em: 15 out. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45, de 03 de abril de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2019a. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019). Acesso em: 08 dez. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 04 jan. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2023a. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 27 dez. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2022: análise por tributo e bases de incidência**. Brasília, 2023b. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022/view>. Acesso em: 28 dez. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45, de 03 de abril de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2019b.

Disponível em: [https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9505299&ts=1701176189590&disposition=inline&\\_gl=1\\*2povh1\\*\\_ga\\*NDQxMzU1MTUyLjE3MDE1NDU3Mzk.\\*\\_ga\\_CW3ZH25XMK\\*MTcwMTU0NTczOS4xLjEuMTcwMTU0NTg0Mi4wLjAuMA](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9505299&ts=1701176189590&disposition=inline&_gl=1*2povh1*_ga*NDQxMzU1MTUyLjE3MDE1NDU3Mzk.*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwMTU0NTczOS4xLjEuMTcwMTU0NTg0Mi4wLjAuMA). Acesso em: 08 dez. 2023.

CAMPOS, Celso Vilela Chaves; TONETO JÚNIOR, Rudinei. Cálculo de impactos econômico-tributários setoriais provocados por alterações tributárias: modelo de equilíbrio geral computável aplicado à economia brasileira. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-79, maio 2021. Disponível em:

<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/115/123>. Acesso em: 25 jan. 2024.

CANDIA, Lucas Di; BRIDI, Victor; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Ricos, finanças e tributos: apontamentos sobre a desigualdade contemporânea. *In*: MATTOS, Fernando Augusto Mansor de; HALLAK NETO, João; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). **Desigualdades: visões do Brasil e do mundo**. São Paulo: Hucitec, 2022. p. 456-472.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **A progressividade dos tributos diretos nas pesquisas de orçamentos familiares (POFs) 2008-2009 e 2017-2018**. Brasília: Ipea, 2021. (Texto para discussão, n. 2645). Disponível em:

[https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10569/1/td\\_2645.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10569/1/td_2645.pdf). Acesso em: 20 dez. 2023.

CASTRO, Jorge Abrahão de. Política social no Brasil: distribuição de renda e crescimento econômico. *In*: FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 212-244. Disponível em:

<https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 15 out. 2023.

CHIEZA, Rosa Angela; FRANCHESCINI, Rejane; SANTOS, Dão Real dos. Alternativas à redução da regressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil. **Análise Econômica**, Porto Alegre, v. 38, n. 76, p. 237-262, jun. 2020. Disponível em:

<https://seer.ufrgs.br/index.php/AnaliseEconomica/article/view/82019/57391>. Acesso: 24 fev. 2024.

CHIEZA, Rosa Angela; PAIVA, Maria Regina; SANTOS, Dão Real Pereira dos. Tributação e desigualdade ampliada em tempos de pandemia: uma alternativa. *In*: MATTOS, Fernando Augusto Mansor de; HALLAK NETO, João; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.).

**Desigualdades: visões do Brasil e do mundo**. São Paulo: Hucitec, 2022. p. 414-433.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, n. 3, p. 229-245, jan./jun. 2009. Disponível em:

<https://fesdt.org.br/docs/revistas/3/artigos/13.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2024.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, 373 p.

DORNELES, Adriana Höher. **A possível influência da política fiscal brasileira na distribuição de renda**. 2013. 70 f. Monografia (Graduação em Ciências Econômicas) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10183/79224>. Acesso em: 10 dez. 2023.

FARIA, Renato Vilela. Noções de justiça fiscal e o planejamento tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 23, p. 427–448, 2009. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1627/1118>. Acesso em: 15 maio 2024.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Novas tendências para uma boa reforma da tributação da renda. *In*: PIRES; Manoel (org.). **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022. p. 17-50. Disponível em: [https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u52/livro\\_progressividade\\_tributaria\\_e\\_crescimento\\_economico1.pdf](https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u52/livro_progressividade_tributaria_e_crescimento_economico1.pdf). Acesso em: 15 out. 2023.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2016. (Texto para Discussão, n. 2190). Disponível em: [https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2190.pdf](https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf). Acesso em: 7 nov. 2023.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e desigualdade no Brasil: uma análise a partir das declarações de imposto de renda. *In*: MATTOS, Fernando Augusto Mansor de; HALLAK NETO, João; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). **Desigualdades: visões do Brasil e do mundo**. São Paulo: Hucitec, 2022. p. 434-455.

INSPER. Núcleo de Tributação. **Contencioso tributário no Brasil: relatório 2020, ano de referência 2019**. São Paulo, 2020. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso\\_tributario\\_relatorio2020\\_vf10.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf). Acesso em: 03 jul. 2024.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação ecológica. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 23, n. 1, p. 301-324, 2002. Disponível em: <https://revistas.planejamento.rs.gov.br/index.php/ensaios/article/download/2036/2418>. Acesso em: 16 jan. 2024.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação equitativa. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 22, n. 1, p. 288-306, 2001. Disponível em: <https://revistas.planejamento.rs.gov.br/index.php/ensaios/article/download/1996/2377>. Acesso em: 16 jan. 2024.

LETTIERI, Marcelo; GIL, Paulo. **“Reforma” Tributária: porque o “cashback” não ajuda**. Porto Alegre: Instituto Justiça Fiscal, 2023. Disponível: <https://ijf.org.br/reforma-tributaria-por-que-o-cashback-nao-ajuda/>. Acesso em: 19 maio 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Reforma tributária: uma simplificação complicadora**. São Paulo: Fecomércio, 2024. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/noticia/reforma-tributaria-uma-simplificacao-complicadora>. Acesso em: 18 jun. 2024.

NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José Evande Carvalho; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; PALOS, Aurelio Guimarães Curvinel e. **Quadro comparativo do texto constitucional atual com as alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (reforma tributária)**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2024a. (Nota Técnica, fev. 2024). Disponível em: [https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/41709/quadro\\_comparativo\\_nunes.pdf?sequence=5&isAllowed=y](https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/41709/quadro_comparativo_nunes.pdf?sequence=5&isAllowed=y). Acesso em: 05 abr. 2024.

NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José Evande Carvalho; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; PALOS, Aurelio Guimarães Curvinel e. **Síntese do conteúdo da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (reforma tributária)**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2024b. (Nota Técnica, fev. 2024). Disponível em: [https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/41709/emenda\\_constitucional\\_nunes.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/41709/emenda_constitucional_nunes.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 05 abr. 2024.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Global Revenue Statistics Database**. [2024]. Disponível em: <https://stats.oecd.org/>. Acesso em: 10 abr. 2024.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. *In*: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (org.). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010. p. 153-212. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3273/2/livro\\_tributacaoequidbrasil.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3273/2/livro_tributacaoequidbrasil.pdf). Acesso em: 15 out. 2023.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária do consumo (EC 132/2023): uma fábrica de ilusões**. 2024. 32 p. Disponível em: [https://www.joserobertoafonso.com.br/a-reforma-tributaria-do-consumo-oliveira/#:~:text=A%20reforma%20tribut%C3%A1ria%20do%20consumo%20\(\(EC%20132%2F2023\)%3A,20%20de%20dezembro%20de%202023](https://www.joserobertoafonso.com.br/a-reforma-tributaria-do-consumo-oliveira/#:~:text=A%20reforma%20tribut%C3%A1ria%20do%20consumo%20((EC%20132%2F2023)%3A,20%20de%20dezembro%20de%202023). Acesso em: 12 jun. 2024.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A reforma tributária necessária: uma introdução geral. *In*: FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 67-92. Disponível em: <https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 15 out. 2023.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020.

PADILHA DA SILVA, Giovanni. **ICMS Personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. 2017. Tesis (Doctorado em Economía Aplicada) – Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017. Disponível em:

<https://ebuah.uah.es/dspace/bitstream/handle/10017/41271/Tesis%20Giovanni%20Padilha%20Oda%20Silva.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 07 jan. 2024.

PADILHA DA SILVA, Giovanni. Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade. *In*: FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária**: diagnóstico e premissas. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 540-558. Disponível em: <https://plataformapoliticassocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 15 out. 2023.

PESTANA, Marcus. **Reforma tributária**: contexto, mudanças e impactos. Brasília: Instituto Fiscal Independente, 2024. (Estudo Especial nº 19, 04 mar. 2024). Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19\\_2024.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf). Acesso em: 02 jul. 2024.

PIGOU, Arthur Cecil. **The economics of welfare**. 4th ed. London: Macmillan, 1932. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4154221/mod\\_resource/content/0/Pigou-The\\_Economic\\_of\\_Welfare\\_1920.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4154221/mod_resource/content/0/Pigou-The_Economic_of_Welfare_1920.pdf). Acesso em: 08 mar. 2024.

PIKETTY, Thomas. **Capital e ideologia**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020. Disponível em: [https://cursosextenso.usp.br/pluginfile.php/823087/mod\\_resource/content/3/Capital-e-Ideologia-by-Thomas-Piketty-\\_z-lib.org\\_.pdf](https://cursosextenso.usp.br/pluginfile.php/823087/mod_resource/content/3/Capital-e-Ideologia-by-Thomas-Piketty-_z-lib.org_.pdf). Acesso em: 10 dez. 2023.

SANTOS, Cláudio Hamilton dos. Um panorama das finanças públicas brasileiras de 1995 a 2009. *In*: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (org.). **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: Ipea, 2010. p. 19-66. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3273/2/livro\\_tributacaoequidbrasil.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3273/2/livro_tributacaoequidbrasil.pdf). Acesso em: 15 out. 2023.

SILVA, Adriano da Nóbrega; PALOS, Lucíola Calderari da Silveira e. **Contencioso tributário comparado**. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2021. (Agenda Brasileira: Tributação, ano 2, n. 3, 2021). Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/bitstreams/812cbe54-83fa-4ced-a4a3-75ae80ad38b7/download>. Acesso em: 03 jul. 2024.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. Tributação, previdência e assistência sociais: impactos distributivos. *In*: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (org.). **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: Ipea, 2010. p. 67-124. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3273/2/livro\\_tributacaoequidbrasil.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3273/2/livro_tributacaoequidbrasil.pdf). Acesso em: 15 out. 2023.

SOARES, Sergei; SILVEIRA, Fernando Gaiger; SANTOS, Cláudio Hamilton dos; VAZ, Fábio Monteiro; SOUZA, André Luis. O potencial distributivo do Imposto de Renda-Pessoa Física (IRPF). *In*: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (org.). **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: Ipea, 2010. p. 213-256. Disponível em:

[https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3273/2/livro\\_tributacaoequidbrasil.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3273/2/livro_tributacaoequidbrasil.pdf). Acesso em: 15 out. 2023.

TONETO, Rodrigo; RIBAS, Theo; CARVALHO, Laura. **Como a redistribuição de renda pode ajudar na recuperação da economia?** Os efeitos multiplicadores da tributação dos mais ricos para transferência aos mais pobres. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2021. (Nota de Política Econômica nº 008, MADE/USP, 15 fev. 2021). Disponível em: [https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2021/02/NPE008\\_site.pdf](https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2021/02/NPE008_site.pdf). Acesso em: 25 maio 2024.

VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais.** Brasília: BID, 2014. (Documento para Discussão, n. 355). Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/publications/portuguese/viewer/A-tributa%C3%A7%C3%A3o-do-valor-adicionado-o-ICMS-e-as-reformas-necess%C3%A1rias-para-conform%C3%A1-lo-%C3%A0s-melhores-pr%C3%A1ticas-internacionais.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2024.