

Tema:
Neurociência e Inteligência artificial:
As novas interfaces do conhecimento



ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A NECESSIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

BRANDELERO, Gabriela Paulina Herrera

RESUMO: Diante do efeito *erga omnes* que o sistema tributário exerce sobre os contribuintes e a cadeia de produção e consumo observa-se a complexidade no processo de tributação relativo à circulação de bens e serviços, decorrente disto surge insegurança jurídica. Para tanto, justifica-se a elaboração do presente artigo, que tem como objetivo analisar o sistema tributário brasileiro e a necessidade da Emenda Constitucional nº 132/2023, publicada recentemente no ordenamento jurídico. Ao longo do texto são explicitadas características do tributo, são elencados no presente artigo aspectos relevantes de falhas no sistema tributário brasileiro através de pesquisa documental e exploratória. São demonstradas falhas que concernem o sistema tributário brasileiro como a tributação em cascata e a cumulatividade dos tributos integrando um sistema tributário complexo em desacordo com a atualidade demandada, que por fim justificam a Emenda Constitucional nº 132/23.

Palavras-chave: Cumulatividade. Não-cumulatividade. Reforma Tributária.

1 INTRODUÇÃO

Desde o período monárquico os tributos são aplicados no Estado Brasileiro. O primeiro tributo registrado em solo brasileiro tem relação com a extração do pau-brasil, árvore nativa que integrou exploração econômica. Luiz Felipe de Alencastro, economista político discorre sobre o método em que os tributos eram aplicados pela monarquia portuguesa em período colonizador monárquico do Estado Brasileiro, afirmando a existência de “sisa”, que foi imposto baseado na circulação de riquezas, e não na criação ou produção de riquezas. (ALENCASTRO, 1998, p.5).

Ao longo do decurso do tempo, em torno de quinhentos anos após a instituição do imposto em solo brasileiro o sistema de cobrança de tributos se desenvolveu, incidindo sobre toda cadeia produtiva. Considera-se a incidência dos impostos relativos à circulação de bens e serviços (federais estaduais e municipais) que foram unificados pela Emenda Constitucional nº 132/2023 o principal enfoque deste presente artigo.

Estão descritos no artigo 145 da Constituição Federal III, § 3º, princípios implementados pela EC 132/2023 com relação ao tributo. O texto claramente dispõe sobre o princípio da simplicidade, transparência e justiça tributária, parágrafo que foi incluído com a Emenda Constitucional nº 132 de 2023, que instituiu a reforma tributária. O dispositivo surgiu de uma longa discussão que perdurou longos anos até 2023 até a aprovação da Emenda. Em razão das discussões, foram concluídos que aspectos da legislação anterior estavam defasados em comparação com a realidade atual, bem como a unificação de impostos e a simplificação do sistema tributário são necessários. Alterar o sistema tributário através da Reforma Tributária consiste em adequar o sistema em relação ao parâmetro internacional, com tratamento equitativo aos contribuintes, como no que concerne ao fim do efeito em cascata e da cumulatividade, a incidência do imposto sobre qualquer bem e serviço e a criação do imposto seletivo (IS), além de isentar ou reduzir a tributação de determinados produtos em razão da função social desempenhada pelo produto.

O enfoque deste artigo serão os impostos outrora unificados pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que são eles o PIS, COFINS, que integrarão o CBS, como também o ICMS e ISS, que integrarão o IBS. Ambos (IBS e CBS) irão compor o Imposto sobre Valor Agregado dual até a data de 2033, em que serão integralmente implementados conforme a emenda constitucional de número 132/2023 com ênfase nas regras de transição determinadas por esta. (BRASIL, 1988, sp).

Acontece que, analisando os motivos que acarretaram a esta alteração significativa para o sistema tributário brasileiro, dispostos no Relatório do Grupo de Trabalho, destinado a analisar a debater a PEC nº 45/2019 (*et al*, 2023, sp), explicitam questionamentos a serem correlacionados.

O objetivo deste presente artigo é explicitar os motivos que levaram a promulgação da Emenda Constitucional nº 132 através do estudo do tributo com enfoque nos aspectos relevantes demonstrados na pesquisa documental. Para tanto,

surge a hipótese de que os meios que levaram a promulgação da referida emenda estão em consonância com o objetivo destinado.

São explicitadas considerações relevantes e aspectos do sistema tributário brasileiro. A unificação e a simplicidade do sistema tributário são de relevância notória e de efeito erga omnes, justificando o tema deste presente artigo. Ao longo do texto são demonstradas falhas pertinentes do sistema tributário que justificam a implementação da referida emenda.

2 DAS PRINCIPAIS JUSTIFICATIVAS PARA IMPLEMENTAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023

Falhas no sistema de tributação foram observadas ao longo do tempo, relatórios de Estudo e pesquisas demonstram a dificuldade de distribuição dos impostos de forma paritária, evidenciando menor controle sobre as operações.

O relatório do Grupo de Trabalho destinado a analisar a PEC 45/2019, que originou a Emenda Constitucional nº 132/23 apontou diversas falhas no sistema tributário brasileiro. (LOPES, et al, 2023, p. 61), dentre uma delas, está a questão da carga tributária elevada, além da impossibilidade de aferir exatamente o que estaria incidindo sobre o montante total cobrado do consumidor final ao final da cadeia produtiva. Esta falta de controle sobre as operações representa uma das falhas concernentes ao sistema tributário atual.

vi. todos os fatores acima geram uma acentuada cumulatividade na tributação do consumo nacional, com tributos incidindo em cascata, uns sobre os outros e sem recuperação de créditos. Atualmente, é impossível afirmar o exato montante tributário embutido no preço cobrado do consumidor ao final da cadeia. Além disso, há redução da competitividade da produção nacional, com a permanência de resíduos de tributação nas exportações; (LOPES, et al, 2023, p. 62).

Outro fator a ser analisado é a concessão de benefícios fiscais pelos Estados e Municípios que aumentaram a complexidade da legislação. (LOPES, et al, 2023, p. 62) Tais benefícios fiscais cessariam com a Emenda Constitucional nº 132/23, sendo a alíquota fixada a base para as operações.

Além disto, cada ente federativo poderia determinar sua alíquota, e a depender da localização da empresa a tributação pode ser maior ou menor, gerando disparidade. Por exemplo, uma determinada empresa poderia se alocar em um

município, entretanto, resolve se alocar em outro município, ainda que a distância da clientela seja maior por razão de tributação menor, contribuindo para uma determinada disputa fiscal.

Ficou evidenciado no estudo realizado pelo Consultor Legislativo PALOS, no que concerne à Câmara de Deputados, no período de 1985 à 2010, sendo que houve uma perda de arrecadação de **impostos sobre a renda e produtos industrializados** (PALOS, 2011, p. 7), o que gerou determinado aumento da carga tributária de contribuições sociais pela União para manter a receita. A carga tributária entre o período de 1994 a 2008 elevou-se em 27,8% (PALOS, 2011, p. 8), tal ponto evidencia o aumento da carga tributária de maneira exacerbada.

Outro ponto que deve ser levado em consideração é a análise do IPI (Imposto sobre Produto Industrializado) e suas diversas variações. Pois de acordo com o NCM (Nomenclatura Comum do Merco Sul), classificação comum do produto é determinada a alíquota base do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI).

Neste sentido, a fim de pagar menor carga tributária, passou a ser comum que empresas alterassem a classificação dos produtos visando pagar menos IPI. Tal pressuposto pode ter desencadeado a diminuição da arrecadação de impostos sobre a renda e produtos industrializados, bem como o conseqüente aumento da carga tributária.

Para tanto, ao analisar o IPI relacionado a categoria perfumes há uma disparidade de 42% a 7%, a depender da concentração de fragrância. O desodorante por exemplo, possui alíquota de 7%, enquanto o perfume de maior concentração possui alíquota de 42%. Neste sentido, foi implementado o deo-colônia, produto que constitui perfume em determinadas concentrações mais baixas, que se enquadrariam na categoria de tributação de desodorante (7%), visando diminuir as despesas com a tributação do IPI, assunto que tem gerado controversas.

Com a Emenda Constitucional nº 132/23 o IPI será extinto, salvo na Zona Franca de Manaus. O que de fato incidirá nas operações além do IVA dual será o Imposto Seletivo, entretanto, apenas para produtos que se enquadram em rol taxativo como prejudiciais à saúde e ao meio ambiente é que terão a incidência do Imposto Seletivo.

2.1 Do Imposto Seletivo como meio de promover e desestimular consumo

No que concerne a reforma tributária de 2023, as alterações legislativas visam além de instituir novos tributos com a finalidade de absorver o IPI, ICMS, PIS, COFINS E ISS, bem como alterar como um todo o sistema tributário, incluindo modificações legislativas além da cadeia consumo, assim como alterações que concernem outros setores como o IPVA (Imposto sobre Veículo Automotor), instituindo como um dos critérios para base de cálculo a quantidade de poluição produzida pelo veículo.

As alterações foram precípuas para diminuir a oneração desigualitária, bem como promover ou desestimular o consumo de determinados bens observando o impacto na sociedade com base em dois critérios, a saúde e o meio ambiente. Tomando como consideração além da criação do IVA dual composto pelo CBS (Contribuição sobre bens e serviços) e IBS (Imposto sobre bens e serviços), a criação do denominado IS (Imposto Seletivo).

O imposto seletivo foi instituído para desestimular o consumo de bens que produzem efeito nocivo para a saúde dos consumidores ou meio ambiente. No Relatório do Grupo de Trabalho destinado a analisar a PEC 45/2019, que originou a Emenda constitucional nº 132/2023 (LOPES *et al*, 2023, sp), está amplamente estabelecida a sua influência no modelo Europeu, e a inspiração europeia utilizada para o novo modelo de tributação, por hora, considerando que a legislação pertinente a União Europeia também utiliza o modelo do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual e o Imposto Seletivo.

Diferentemente do IBS, cuja literatura nacional e internacional amplamente recomenda a tributação uniforme sem exceções ou com o mínimo de diferenciações possível, a essência do imposto seletivo, como se deduz do próprio nome, é a diferenciação da tributação. Como se observa dos arts. 3º e 5º da Diretiva nº 92/12/CEE do Conselho das Comunidades Europeias e do art. 1º da Diretiva nº 2003/96/CE do Conselho da União Europeia, é corrente na prática tributária internacional a criação, paralelamente à tributação do volume de negócios, de impostos especiais sobre o consumo, devidos em razão da produção ou da importação de determinados produtos, especialmente bebidas alcoólicas, tabaco e combustíveis fósseis. (LOPES *et al*. 2023, sp).

Há determinadas controvérsias sobre o rol de produtos que se enquadrarão na incidência de Imposto Seletivo, pois é variável e sujeito a análise subjetiva. Para tanto, surge urgência de regulamentação logo após a instituição da Emenda Constitucional nº 132/2023.

Vem, com a necessidade de regulamentação, o projeto de lei complementar de número 68/2024, propondo o rol de produtos que se enquadrarão em incidência de Imposto Seletivo. Tal rol é taxativo e visa a incidência sobre produtos prejudiciais a saúde, como bebidas alcoólicas e prejudiciais ao meio ambiente, neste sentido, cabe a seguinte redação a proposta:

Art. 393. Fica instituído o Imposto Seletivo - IS, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 1º Para fins de incidência do Imposto Seletivo, consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da

NCM/SH listados no Anexo XVIII, referentes a:

I - veículos;

II - embarcações e aeronaves;

III - produtos fumígenos;

IV - bebidas alcoólicas;

V - bebidas açucaradas; e

VI - bens minerais extraídos (CONGRESSO, 2024,p. 173).

À medida que as regulamentações vão sendo aprovadas e implementadas percebem-se os efeitos e a ampla proporção da Emenda Constitucional número 132/23 com relação a cadeia de consumo, alterando toda a estrutura de Impostos incidentes sobre Bens e Serviços, simplificando o sistema tributário.

Entretanto, surge a necessidade de regulamentar de forma antecipada as questões relativas a Emenda Constitucional nº 132/23 observando seus prazos de transição, que vão até 2033, quando atingirá o vigor pleno.

2.2 A necessidade de simplificar o sistema tributário nacional

Para compreender os motivos que levaram a alteração significativa no Sistema Tributário Brasileiro, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/23 é necessário realizar uma comparação com sistemas tributários de outros Estados ao longo do mundo e compreender o “modelo-inspiração” que levou a alteração legislativa, visto que o sistema de IVA dual está em uso, como na União Europeia.

O juiz Mateus Pontalti, em seu livro *Comentários à Reforma Tributária EC 132/2023 – Entenda o que mudou e por que mudou*, descreveu o sistema tributário dos Estados Unidos e da Europa, especificando características, diferenças e falhas de cada um (PONTALTI, 2024, p. 14; 18).

O sistema estadunidense de tributação leva em consideração a tributação apenas no consumo final, aumentando o risco da sonegação fiscal, pois como não incide sobre as operações anteriores observa-se que no sistema estadunidense há risco de produto não tributado. Segundo Mateus Pontalti, o risco de sonegação no sistema monofásico, que é o modelo tributário implantado nos Estados Unidos, tem como base a possibilidade de **produto/locação de bens** ou serviços (em que incide o *Sales tax* - imposto único) **não faturado**, pois quando há incidência de tributação em todas as etapas da cadeia tributária e há creditação de imposto, a empresa de varejo, por exemplo, aproveita o crédito que foi pago anteriormente, e para isso é necessária a emissão de fatura comercial, garantindo maior controle sobre as operações, o que pode não ocorrer no sistema monofásico, tendo em vista o risco de não emissão do documento fiscal ao lidar com tributação apenas no consumo final (PONTALTI, 2024, p. 15).

Já no modelo europeu de tributação, inspiração para a alteração no sistema tributário instituída pela Emenda constitucional nº 132/2023 há a incidência de imposto nas três etapas da cadeia produtiva, indústria, varejo e consumo, incidindo sobre bens e serviços através de um IVA dual, no qual se permite o crédito do imposto já pago na cadeia anterior, diminuindo o risco de sonegação e estimulando a faturação.

No Brasil, anteriormente a reforma tributária, tínhamos 5 impostos incidindo sobre a cadeia produtiva de bens e serviços, dentre deles há o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços), no qual se permite crédito, entretanto, um crédito restrito a créditos provenientes apenas do produto, que não permite por exemplo, a creditação da água e luz do estabelecimento, que são créditos relacionados a produção em geral.

Com o novo modelo de tributação instituído pela reforma tributária todos os créditos provenientes da produção se tornaram possíveis de creditação, a abrangência é maior para integrar o sistema de IVA (Imposto sobre Valor Agregado Dual).

No artigo 156-A da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional Nº 132/23, o legislador permitiu aumentar a abrangência de itens que podem ser creditados, entretanto também aumentou a abrangência de incidência de imposto, abarcando qualquer bem ou serviço material ou **imaterial**, também incluindo *softwares* eletrônicos (BRASIL, 1988, sp).

No caput do artigo 156-A da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional de número 132/2023, no § 1, inciso VIII há uma ampla definição do que pode se enquadrar na creditação do imposto anteriormente pago, o que não ocorre no creditamento do ICMS (BRASIL, 1988, sp).

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

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 (BRASIL, 1988, sp).

Como precípua o artigo 156-A da Constituição de 1988, o critério da não cumulatividade passou a ser de cunho principal. Este permite com que os contribuintes pessoa jurídica aproveitem o imposto pago anteriormente e diminui o montante total de imposto devido, também gerando menor tributação no consumo final.

Imagina-se uma cadeia de produção cumulativa, onde não se pode aproveitar o imposto anteriormente pago, o resultado seria uma carga maior de tributação no consumo final. Entretanto, se o CBS e o IBS gerarem direito a crédito anterior incluindo todos os produtos intermediários também na base de cálculo há uma carga de tributação menor no consumo final, como ilustram as Tabela 1 e 2 abaixo, considerando uma tributação cumulativa e uma tributação não cumulativa.

Tabela 1: Ilustração de modelo de tributação – regime não cumulativo

Etapa da Cadeia produtiva:	Indústria	Distribuidora	Varejo
Valor do Preço:	100R\$ - preço de venda	150,00 R\$ - preço de venda	200 R\$ - preço final de venda
Valor do Imposto Devido	18,00 R\$ (18%) de imposto devido, podendo descontar gastos de produção.	27,00 R\$ (18%) – 18,00 R\$ pagos = 9,00 R\$ de imposto Devido	36,00 R\$ (18%) – 27 R\$ pagos, 9,00 R\$ de imposto devido
Valor total com imposto	118,00 R\$	159,00 R\$	209,00 R\$

Tabela 2: Ilustração de modelo de tributação – regime cumulativo.

Etapa da Cadeia produtiva:	Indústria	Distribuidora	Varejo
-----------------------------------	-----------	---------------	--------

Valor do Preço de Venda	100 R\$ - preço de venda.	150 R\$ - preço de venda	200 R\$ - preço final de venda
Valor do Imposto Devido	18,00 R\$ (18%)	27 R\$ (18%)	36,00 R\$ (18%)
Valor total com imposto	118,00 R\$	177,00 R\$	236,00 R\$

Como pode ser observado no imposto cumulativo não só é maior a incidência do imposto sobre o consumo final, como afeta a margem de lucro considerando o mesmo valor do produto nas duas hipóteses, pois não permitir a creditação resulta em maiores gastos tributários pois o valor pago anteriormente não é diminuído do montante total de imposto devido.

Considerando que o preço de venda se manteve o mesmo nas duas hipóteses, no regime de tributação não cumulativo a carga tributária é menor, pois aquele imposto anteriormente pago é creditado.

Simplificar o sistema nacional é permitir a creditação de todos os impostos visando absorver os defeitos da cumulatividade, tornando a distribuição mais igualitária e justa ao contribuinte, ainda concernente a distribuição justa do contribuinte, surge no artigo 156-A, determinando hipóteses de retorno do valor de imposto pago ao contribuinte pessoa física (consumidor final), (BRASIL, 1988, sp), como determina a legislação. Como precípua o artigo 156-A, no inciso VIII “as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda” (BRASIL, 1988, sp).

O sistema tributário anterior permitia efeitos regressivos, prejudicando o contribuinte de menor poder aquisitivo uma vez que determinava a tributação em todas as etapas da cadeia produtiva sem direito a crédito. Com a Emenda Constitucional nº 132/2023 foi instituído o **cashback** que consiste no retorno do imposto pago ao contribuinte pessoa física, inclusive, a legislação traz o conceito de tratamento que leva em consideração a condição econômica do contribuinte, priorizando a população de baixa renda com retornos maiores. Ademais, a não cumulatividade passou a ser critério, pois minimiza os efeitos regressivos ao se tratar de contribuintes de baixa renda, para tanto, uma vez que se permite a creditação do imposto pago anteriormente na cadeia produtiva, a carga tributária no consumo final é relativamente menor em comparação com o sistema de tributação anterior.

3 DA POSSÍVEL LIMITAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO

O pacto federativo constitui-se de medidas que garantem a autonomia dos Entes Federativos, como União, Estados e Municípios. Discute-se se a Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/23 limita o pacto federativo, previsto no artigo 18 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988, sp).

A Constituinte de 1988 prevê a autonomia dos entes federativos como cláusula pétrea, para tanto não pode haver risco ou lesão ao direito de autonomia dos entes federativos (União, Estados e municípios). Com reformas surgiu a lide se a exclusão dos impostos que incidem sobre o consumo e sua substituição pelo imposto único dual (Imposto sobre Valor Agregado) diminuiriam a receita dos entes ou lesariam o pacto federativo limitando sua atuação.

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

§ 1º Brasília é a Capital Federal.

§ 2º Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.

§ 3º Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar (BRASIL, 1988, sp).

O IBS corresponde ao imposto destinado aos Estados e municípios e substituirá o ICMS e o ISS, que são impostos estaduais e municipais respectivamente. Unifica-los poderia representar lesão a autonomia dos Entes? A questão é definida pela forma com que a legislação mantém a autonomia, discussão esta que foi pauta na PEC nº45/2019.

As dificuldades fiscais no Brasil de partilha de impostos motivaram a simplificação do sistema tributário incidente sobre o consumo, por que razão foi necessária a simplificação, de modo que a partilha é mais bem organizada em comparação com um sistema tributário complexo, esta foi a intenção do legislador ao unificar os impostos incidentes sobre a cadeia de consumo. Entretanto, de certa forma, não é comum um ente federativo ensejar menor arrecadação assim como nenhum contribuinte almejar pagar mais impostos. Foi-se necessário discutir acerca da partilha para os entes federativos de forma mais paritária.

Como precípua Aurélio Guimarães Cruvinel e Palos, após a Constituinte de 1988 foram crescentes as dificuldades fiscais no que concerne a erros como a tributação em cascata e tributos cumulativos, que ocasionaram carga tributária não partilhada (PALOS, 2011, p. 6-7).

Diante de sua realidade fiscal após a promulgação da Constituição de 1988, a União, para confrontar suas crescentes dificuldades fiscais, viu-se impelida a aumentar sua receita disponível por meio de tributos não partilhados com Estados e Municípios – sobretudo a partir de 1994, com a redução do imposto inflacionário. Assim, elevaram-se as alíquotas de importantes contribuições sociais – tributos cumulativos e incidentes sobre o setor produtivo. Além disso, criaram-se novas exações com incidência em cascata, fato que acentuou a perda de qualidade do sistema tributário brasileiro. (PALOS, 2011, p. 6-7).

O resultado das falhas fiscais foi uma carga tributária mais elevada, segundo o estudo feito pelo Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados supracitado (PALOS, 2011, p.9), e segundo o estudo os entes federativos perdas em curto prazo de um ou outro Ente Federativo irão ocorrer, mas a médio e longo prazo o resultado de uma Reforma Tributária como a Emenda Constitucional nº 132/2023 será de um equilíbrio fiscal (PALOS, 2011, p.9).

Para tanto, ao analisar se há ou não uma limitação ao Pacto Federativo é preciso analisar a curto, médio ou a longo prazo se a manutenção do Pacto Federativo é favorável as mudanças legislativas ocasionadas pela Emenda Constitucional nº 132/23 oriunda da PEC 45/2019, se representa risco de lesão a autonomia dos Entes e se sua aplicação leva em consideração o pacto federativo.

Caso um ente federativo venha a ter perdas com a Emenda Constitucional nº 132/23 há um risco de perdas na manutenção do Pacto Federativo, pois há uma disputa entre entes federativos querendo arrecadar mais e contribuintes querendo pagar menos, como precípua Taufner e Camargos em seu artigo A Reforma Tributária e os Desafios para Manutenção do Pacto Federativo, pauta essa que representou uma dificuldade para a aprovação da PEC 45/2019 (TAUFNER e PEREIRA DE CAMARGOS, 2024 p. 14).

Entretanto, surge a necessidade de um federalismo fiscal mais paritário, pois algumas limitações foram impostas ao federalismo fiscal na redação dada pela Constituinte de 1988, no que concerne a distribuição, podendo ser realizada de forma mais igualitária. Para tanto, na nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/23 há diversas alterações que não implicam em violação da cláusula pétrea do

artigo 60, § 4º, I da Constituinte de 1988. que determina que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado” (BRASIL, 1988, sp).

De fato, a Emenda não tende a abolir o Pacto Federativo, ao modo que traz apenas o IBS, tributo destinado a Estados e Municípios e CBS, tributo destinado a União, entretanto, o poder de deliberação continua com o Comitê Gestor, com redação dada pelo 156-B, que permite a atuação dos Estados e Municípios (BRASIL, 1988, sp).

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. § 1º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. § 2º Na forma da lei complementar: I - os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão representados, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (BRASIL, 1988, sp).

O artigo 156-B da Constituinte de 1988 explicita poderes amplos de atuação dos Estados e municípios, no qual podem dialogar, com a possibilidade do contraditório pelos Estados e municípios caso arguido prejuízo do ente, não configurando lesão ao pacto federativo, pois os entes podem dialogar acerca da arrecadação e distribuição, com direito a exercer direito amplo perante o Comitê Gestor, na instância máxima de deliberação.

Os mecanismos implementados pela Emenda Constitucional nº 132/23 apresentam maior participação dos estados e municípios, dirimindo possível lesão ao pacto federativo e garantindo autonomia dos entes para decidir questões relacionadas ao Imposto sobre Bens e Serviços.

4 DA IMPLEMENTAÇÃO GRADATIVA DA EC 132/23

As mudanças instituídas pela Emenda Constitucional nº 132/23 serão implementadas de forma gradual, iniciando pela alíquota teste de 0,05% para alíquota Estadual e municipal entre 2027 e 2028. Neste período será reduzida a 0 a alíquota

do IPI (Imposto sobre Produto Industrializado), com exceção da Zona Franca de Manaus em acordo com o artigo 127 da Emenda Constitucional nº 132/23. (BRASIL, 1988, sp).

A legislação ainda determinadas alíquotas de transição, que serão praticadas no período que vai de 2029 a 2032, considerando que em 2033 ficariam totalmente extintos o ICMS, PIS, COFINS e ISS, considerando o IPI já extinto entre 2027 e 2028.

Art. 128. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:

I - 9/10 (nove décimos), em 2029;

II - 8/10 (oito décimos), em 2030;

III - 7/10 (sete décimos), em 2031;

IV - 6/10 (seis décimos), em 2032.

§ 1º Os benefícios ou os incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal não alcançados pelo disposto no caput deste artigo serão reduzidos na mesma proporção.

§ 2º Os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros referidos no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, serão reduzidos na forma deste artigo, não se aplicando a redução prevista no § 2º-A do art. 3º da referida Lei Complementar.

§ 3º Ficam mantidos em sua integralidade, até 31 de dezembro de 2032, os percentuais utilizados para calcular os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros já reduzidos por força da redução das alíquotas, em decorrência do disposto no caput." (BRASIL, 1988, sp).

À medida que as contribuições vão sendo implementadas haverá uma redução de alíquotas dos impostos anteriores, bem como a legislação leva em consideração os benefícios fiscais que foram concedidos pelos entes federativos, reduzindo na mesma proporção até a extinção.

Considera-se o período de transição um período de teste, atingindo a plenitude em 2032, período o qual a Emenda Constitucional nº 132/23 com suas alterações é implementada na totalidade.

5 CONCLUSÃO

A reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/23 é uma tentativa de ajustar falhas existentes no âmbito tributário. Tais falhas concernem principalmente ao sistema de tributação que permitia cumulação de tributos e o efeito cascata. Ademais, conclui-se que o pacto federativo não é afetado pela Emenda referida, justamente por não apresentar perigo ou lesão a autonomia dos Entes

Federativos, visto que possibilitou a maior inclusão dos entes federativos através do Comitê Gestor. Ademais, foi necessário simplificar o sistema tributário nacional diante de falhas expostas que tornam o sistema tributário complexo e de difícil controle da distribuição aos entes federativos.

Também se concluiu que houve uma preocupação do legislador com população de baixa renda e com produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente, principalmente instituindo o Imposto Seletivo e o cashback, possibilitando que produtos nocivos a saúde e ao meio ambiente recebam carga tributária menor para desestimular o consumo e que parte do montante retorne ao contribuinte.

Apesar da emenda referida ser recente no ordenamento poderá surtir efeitos benéficos no que concerne uma distribuição paritária de tributação a longo termo, visto que simplifica o sistema tributário e permite melhor distribuição dos tributos arrecadados, observando seu prazo gradual de implementação.

O artigo também indica que a não cumulatividade dos impostos incidentes sobre bens e consumo representa a priori menor carga tributária ao contribuinte pessoa física, pois quando se permite o crédito nas operações da cadeia produtiva do imposto pago anteriormente, hipoteticamente a carga tributária será menor, e, portanto, hipoteticamente o preço final do produto tende a ser menor.

REFERÊNCIAS

ALENCASTRO, Luiz Felipe. “**A economia política dos descobrimentos.**” In **NOVAES Adauto (org.). A descoberta do homem e do mundo.** São Paulo: Companhia das Letras. 1998. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/7526933/mod_resource/content/1/5.Alencastro.%20Economia%20politica.pdf.> sp. Acesso em 26 mar 2024.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado, 1988 sp.

BRASIL. **Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>.> sp. Acesso em: 26 mar. 2024. Sp.

BRASIL. Ministério Do Desenvolvimento E Assistência Social, Família e Combate à Fome/Gabinete do Ministro. **PORTARIA MDS Nº 966, DE 6 DE MARÇO DE 2024.**

Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-mds-n-966-de-6-de-marco-de-2024-546839622>> sp. Acesso em 24 abril 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de emenda à Constituição nº 45-A, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>> sp. Acesso em: 11 JUN 2024.

CONGRESSO NACIONAL. Projeto de Lei Complementar de Número 68. **Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo – IS e dá outras providências.** 2024.

Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024> sp Acesso em: 09 JUN 2024

LOPES, Reginaldo. *Et al.* **Relatório Do Grupo De Trabalho Destinado A Analisar E Debater A Pec Nº 45/2019 1** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2367930&fichaAmigavel=nao>> sp Acesso em: 26 de março de 2024.

C

PALOS, Aurélio Guimarães Cruvinel e. **A Constituição De 1988 E O Pacto Federativo Fiscal.** Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, 2011.

Disponível em: <

https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/5884/constituicao_pacto_palos.pdf?sequence=5> sp. Acesso em: 11 JUN 2024.

PONTALTI, Mateus. **Comentários à Reforma Tributária. EC – 132/2023. Entenda o que Mudou e Porque Mudou** – São Paulo: Editora Juspodvm 2024. 256 p.

TAUFNER, Domingos Augusto; PEREIRA DE SOUZA CAMARGOS, Cristiane. **A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo.** Cadernos, [S.l.], v. 1, n. 12, p. 7-27, maio 2024. ISSN 2595-2412. Disponível em: <<https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/290>>. sp Acesso em: 11 jun. 2024.