

# Boletim

EM PAUTA

## Promulgada a Reforma Tributária

INOVAÇÃO & CARREIRA

Legal Design cada vez  
mais presente nos  
escritórios de advocacia

ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Exigência de  
Certidões Negativas na  
Recuperação Judicial



# Nova era para o sistema tributário brasileiro

## Advocacia faz suas considerações sobre a Reforma Tributária promulgada em dezembro de 2023.

Em 20 de dezembro de 2023, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional nº 132, que prevê a primeira reforma ampla do sistema tributário brasileiro realizada sob a Constituição Federal de 1988. Dentre outras alterações, o texto final, que teve origem com a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019, introduz dois novos tributos sobre o consumo, a "CBS" federal, e o "IBS" estadual, municipal e distrital, substituindo o PIS/Cofins, o IPI, o ICMS e o ISS, exigindo a edição de legislação complementar comum para tais novos tributos, bem como prevendo também a instituição de fundos de desenvolvimento, de sustentabilidade e diversificação econômica do Amazonas, e ainda de compensação de incentivos fiscais.

O campo de incidência da tributação do consumo pela CBS e IBS foi ampliado se comparado ao dos tributos em substituição e, por outro lado, foi, a princípio, assegurada ampla não cumulatividade. O ganho em simplificação, após o regime de transição, será significativo, em razão da diminuição de obrigações acessórias a serem cumpridas, em contraste com a atual realidade, na qual há 27 legislações estaduais e milhares de normas municipais regendo o tema.

Foram previstos regimes específicos, favorecidos e diferenciados, tendo sido incluído, neste último grupo, dentre os setores abarcados, os serviços de profissões regulamentadas, dentre as quais, a advocacia, cuja alíquota será reduzida em 30% da alíquota padrão. Também foi criada a figura do cashback, novo mecanismo que prevê devolução de parte do tributo para famílias de baixa renda.

A Receita Federal do Brasil administrará a CBS, e foi prevista a instituição de um Comitê Gestor para o IBS.

A Reforma também introduziu o imposto seletivo, de competência federal, e uma contribuição sobre produtos primários e semielaborados, de competência dos Estados e do Distrito Federal.



Foto: Divulgação

**MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA**  
Advogado especializado em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária e em Direito Empresarial pela PUC-SP. Mestre em Direito Econômico pela USP. Ex-Presidente da AASP. Associado AASP desde 1992.



Foto: Divulgação

**SUSY GOMES HOFFMANN**  
Advogada. Professora. Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP. Participou de várias reuniões no Núcleo de Estudos Fiscais da FGV, sob a coordenação do Professor Eurico de Santi, sobre o tema da Reforma Tributária. Associada AASP desde 1990.

## PRÓXIMOS PASSOS

Ao longo do ano de 2024, será necessária a votação pelo Congresso de leis complementares para a regulamentação da Reforma Tributária, e, posteriormente, leis ordinárias.

## TRANSIÇÃO

As mudanças ocorrerão aos poucos. Desde que regulamentada a tempo, a nova tributação de bens – materiais e imateriais –, serviços e direitos começará a produzir efeitos em 2026 e só terminará em 2033. A transição para aplicação das novas regras de distribuição da arrecadação entre os entes federativos se iniciará em 2029 e só será concluída em 2078. As alíquotas ainda serão fixadas, cabendo a cada ente federativo estabelecê-las, havendo estudo do Ministério da Fazenda e declaração do Ministro no sentido de que a alíquota padrão combinada dos dois tributos poderia chegar a aproximadamente 27,5%.

### DATAS PREVISTAS PARA A TRANSIÇÃO PARA O NOVO IVA (CBS E IBS) PERANTE OS CONTRIBUINTES

- 2026: início da cobrança da CBS e do IBS, com alíquota de teste de 0,9% para a CBS e 0,1% para o IBS;
- 2027: extinção do PIS/Cofins e elevação da CBS para alíquota de referência (a ser definida posteriormente);
- 2027: redução a zero da alíquota de IPI, exceto para itens produzidos na Zona Franca de Manaus;
- 2029 a 2032: redução gradual do ICMS e do ISS com aumento inversamente proporcional do IBS.
- 2033: eficácia integral do novo sistema

A seguir, especialistas do Direito Tributário compartilham suas considerações sobre a reforma, os principais objetivos do texto, os desafios e as próximas fases da legislação.

### Quais são as suas considerações sobre o texto aprovado da Reforma Tributária?

**MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA:** O texto final aprovado pelo Congresso Nacional em dezembro último é tecnicamente melhor do que aquele proposto ao início. Ainda assim, diversos aspectos poderiam ter sido discutidos com maior profundidade e, conseqüentemente, aprimorados. Importa ter presente que a PEC nº 45/2019 introduziu profundas alterações nos tributos incidentes sobre o consumo, devendo atingir de forma mais relevante operações e contribuintes a eles sujeitos em maior dimensão. O texto constitucional aprovado possui pontos positivos e negativos. Além disso, muitos aspectos ainda estão indefinidos. Eles deverão ser regulados por futura legislação complementar e ordinária.

Como principais pontos positivos, cito a instituição de tributos não mais sujeitos a normas estaduais e municipais variadas, distintas e muitas vezes confusas,

conflitantes ou contraditórias (como se verifica em relação ao ICMS e ao ISS); a tendência à instituição de um sistema menos regressivo do que o atual; e a tentativa de simplificação da tributação do consumo. Entre os pontos negativos, destaca-se inicialmente a substituição, na prática, de cinco tributos antigos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por cinco novos (CBS, IBS, IS, IPI/ZM e CE). Esses antigos tributos poderiam ter sido apenas aprimorados e agrupados, aproveitando-se das amplas doutrina e jurisprudência atinentes a vários aspectos antes controversos e já pacificados. Outro aspecto negativo consiste na complexidade e nas incertezas já identificadas nas próprias alterações havidas. Além disso, vislumbra-se risco de substancial majoração dos preços finais de diversos produtos e serviços. Isso poderá levar a graves conseqüências, como aumento da inflação e da carga tributária. O acesso da população mais carente a certos produtos e serviços poderá ser reduzido. Conseqüentemente, aumentaria a demanda por serviços públicos essenciais, como educação e saúde, elevando os gastos públicos. Afinal, em se tornando os serviços privados mais onerosos e menos acessíveis, muitos cidadãos que deles se valem com grande esforço não terão alternativa senão passar a buscá-los no setor público.

Interessante comentar, ainda, que a fixação de um longo período de transição entre um e outro sistema (entre os anos de 2026 e 2032) possui, por si só, aspectos positivos (tendência a uma mudança menos traumática ou gravosa, viabilizando ajustes ou “correções de rota” mais eficazes) e negativos (sujeição dos contribuintes e dos próprios Fiscos aos dois sistemas, tendo que administrar a apuração de um número muito maior de tributos, com grande incremento de custos em geral e dos riscos de infrações involuntárias).

**SUSY GOMES HOFFMANN:** Eu vejo com otimismo a aprovação do texto. Como muito já foi escrito, o texto aprovado não é o ideal, mas é o texto possível, considerando que estamos em um regime democrático – diferentemente da EC nº 18/1965 e do Código Tributário Nacional, que foram elaborados e promulgados em um regime ditatorial. Na democracia, os representantes do povo trazem as suas contribuições, que são políticas e não necessariamente técnicas. Tais contribuições trouxeram, por exemplo, mais exceções à regra geral trazida pela EC. Na minha opinião, o texto, de um modo geral, introduz um novo regime de tributação sobre o consumo, regime que é mais prático, mais simples, mais alinhado à economia mundial. Importante salientar que, ao criar o IBS e a CBS como tributos incidentes sobre o valor agregado, não foi proposto um novo tributo que nunca foi testado, ao contrário, o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) existe em mais de 150 países e já está



demonstrado que o sistema funciona, de tal modo que o texto reflete a experiência internacional, com as peculiaridades de um Estado Federativo que tem os municípios com autonomia e poder.

## Na sua opinião, a reforma atingirá os objetivos de simplificar e trazer mais transparência para o sistema tributário brasileiro?

**MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA:** A complexidade e as incertezas verificadas, como antes referido, nas alterações constitucionais aumentam as dúvidas sobre a efetiva possibilidade de aqueles objetivos serem atingidos. Não obstante, acredito que, quando o IBS e a CBS estiverem plenamente em vigor, teremos maior simplicidade e transparência, em comparação com os atuais ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins. Isso não se aplica propriamente ao sistema tributário brasileiro como um todo, mas, se de fato ocorrer, já será de grande valia, pois proporcionará menores custos de conformidade, melhorará o ambiente de negócios e reduzirá a insegurança jurídica, três dos maiores problemas verificados na atual tributação do consumo. Para tanto, contudo, não bastam as alterações feitas no texto constitucional. As futuras disposições em leis complementares e na legislação ordinária serão essenciais, destacando a importância do Poder Legislativo. Serão igualmente importantes as posturas adotadas pelos Fiscos e pelos Poderes Executivos da União, Estados, Distrito Federal e municípios. O mesmo se diga em relação aos contribuintes em geral e aos diversos órgãos do Poder Judiciário. Todos devem assumir suas responsabilidades por fazer valer as promessas não apenas de simplificação e transparência, como de uma tributação mais justa, previsível e eficiente. Promessas e compromissos pouco valem quando descumpridos, menos ainda se o descumprimento for chancelado pelo Poder Judiciário.

**SUSY GOMES HOFFMANN:** Sim. Ainda que o novo regime também não seja simples, ele é muito mais simples do que o sistema atual, em que convivemos com cinco tributos, dos quais quatro deles são "não cumulativos", porém, para cada um a apuração dos créditos é feita de forma diversa, e há muitas exceções às regras gerais. Ou seja, uma mesma pessoa jurídica precisa saber a regra de apuração do IPI, do PIS, da Cofins e do ICMS, que, por sua vez, tem 27 legislações diferentes, além de ter que cumprir obrigações acessórias diferentes para cada um dos tributos, ou seja, não é possível afirmar, em sua consciência, que o atual regime é bom, que funciona. Se o atual regime funcionasse, não teríamos a litigiosidade a

que assistimos: inúmeros julgamentos nos tribunais superiores relativos aos cinco tributos mencionados, ainda, com muita insegurança jurídica, seja sobre o local da prestação de serviços para fins de ISS, seja sobre o conceito de insumo para o PIS e para a Cofins, seja sobre transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o ICMS, e assim por diante. É óbvio que o novo regime também trará judicialização e dificuldades, todavia, em uma escala muito menor, uma vez que só haverá uma regra geral, uma lei. E, também, por ser um tributo cuja incidência é por fora e que o direito ao crédito é amplo, será muito mais transparente.

## Quais são os desafios e perspectivas para os próximos anos?

**MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA:** Limitando-me à tributação do consumo, os anos de 2024 e 2025 serão cruciais. Neles deverão ser discutidas e aprovadas todas as normas para que os novos tributos possam ser efetivamente exigidos.

O maior desafio para o ano de 2024 será a elaboração das leis complementares, às quais competirá a definição de diversos aspectos, tais como (e em parte compartilhados com as posteriores leis ordinárias): fatos geradores; bases de cálculo; não incidência; isenção; sujeição passiva; regimes tributários (incluindo os específicos e os diferenciados); não cumulatividade; creditamento; local e destino da operação; aproveitamento dos saldos credores dos tributos que serão extintos; conselho federativo e regime de transição, também quanto a critérios e limites para aquela atinente aos atuais benefícios fiscais.

Após a edição das leis complementares, deverão ser editadas as leis ordinárias para a definição de aspectos ainda mais pormenorizados acerca da tributação de diversos produtos e setores, com suas peculiaridades e excepcionalidades, e, inclusive, das alíquotas aplicáveis (matéria própria desse veículo normativo, não obstante possam ser fixadas em lei complementar, que teria força de lei ordinária nessa parte).

Nessa fase, será essencial que o Congresso Nacional ouça a sociedade civil, especialmente empresários, economistas e advogados, que muito poderão contribuir para a fixação de regras e critérios claros e legítimos. Será importante, por exemplo, manter os compromissos assumidos para a implementação de uma tributação de fato plenamente não cumulativa (até para que não se verifiquem novas discussões e indefinições, como aquelas atinentes ao PIS e à Cofins que se prolongam há mais de 20 anos) e de um sistema de cashback adequado e eficaz.

Depois da definição das leis complementares e respectivas leis ordinárias, estima-se que o novo sistema poderá começar a vigorar em 2026, com alíquotas

praticamente simbólicas, ou, até mesmo, sem efetiva exigência fiscal no primeiro ano (como aventou o Secretário Bernard Appy, entre outras oportunidades, em evento realizado na AASP no final do ano passado).

**SUSY GOMES HOFFMANN:** Aprovada e promulgada a EC, passamos, a partir de agora, a construir as leis complementares e a legislação de regência tanto relativas ao IBS e à CBS como ao imposto seletivo; assim, com certeza haverá, ao mesmo tempo, a perspectiva e o desejo de se construir uma legislação que prime pela técnica e o desafio das pressões políticas para inclusões e alargamento dos regimes específicos, diferenciados e favorecidos; também há o desafio de não se incorrer em um aumento da carga tributária. Além disso, o grande desafio para os contribuintes será manter ativo, em suas empresas, o sistema atual, uma vez que o ICMS e o ISS só serão extintos em 2032, e ao mesmo tempo se preparar para, a partir de 2026, rodar o novo sistema, que começará em 2026 como teste e, a partir de 2027, para a CBS, já entrará em pleno vigor. Então, as empresas terão que investir em treinamento, adequação de sistemas, alteração de procedimentos, revisão de contratos, ou seja, grandes desafios para os responsáveis pela elaboração de toda a legislação e para os contribuintes. Outro desafio será alinhar a interpretação da legislação entre a União e o Comitê Gestor que representa Estados e municípios, especialmente se considerarmos que a CBS já será integralmente implantada a partir de 2027. Será necessário pensar o sistema de competências judiciais para a discussão dos temas relativos aos dois tributos, a forma de harmonização das interpretações, o que, na minha visão, é algo desafiador porque nunca tivemos, no sistema brasileiro, algo desse tipo.

## O que esperar das próximas fases da reforma?

**MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA:** Há muito trabalho pela frente, o que, porém, não justifica açodamento. Espera-se que as novas deliberações do Congresso Nacional sejam precedidas de profundos estudos e discussões com ampla participação da sociedade civil e fundamentados em dados e exercícios concretos, consentâneos com a realidade. Após décadas de indefinição, estamos próximos da implementação de uma Reforma Tributária bastante abrangente (ainda que, por enquanto, limitada à tributação do consumo), sendo de todo aconselhável a adoção das cautelas possíveis para aumentar as possibilidades de ser ela bem-sucedida.

**SUSY GOMES HOFFMANN:** A próxima fase é a da elaboração das leis complementares. Teremos, ao menos, uma lei complementar para a CBS e IBS

com todas as previsões (regra geral, regra-matriz de incidência, exceções, regimes específicos, diferenciados e favorecidos, princípio do destino, entre outros temas); uma lei complementar para o Imposto Seletivo, uma lei complementar sobre o Comitê Gestor do IBS. Nessa fase, haverá muita discussão, muitos estudos, e espero que haja a participação ativa da sociedade civil, pois não adianta apenas ouvir por meio de audiências públicas, é importante que os anseios da sociedade sejam ouvidos, discutidos e, na medida do possível, atendidos. Após a elaboração das leis complementares, haverá a necessidade de edição de leis ordinárias, por exemplo, para tratar do processo administrativo, de decretos regulamentadores e das portarias, instruções normativas. Ou seja, teremos dois anos de muita produção legislativa; além disso, haverá uma fase mais ínsita ao próprio Poder Executivo e ao Comitê Gestor para a elaboração do sistema de apuração e cobrança dos novos tributos, além da divisão das receitas. Portanto, vejo que entraremos em uma fase de produção legislativa e de formação do sistema técnico para que os novos tributos possam ser apurados e pagos, e a receita dividida entre os entes da Federação.



### PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45, DE 2019

Ementa: Altera o Sistema Tributário Nacional.  
Acesse o projeto de lei:



### EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132, DE 2023

Altera o Sistema Tributário Nacional.  
Acesse a íntegra da emenda constitucional que  
regulamentou a Reforma Tributária:

