

O REGIME DE TRANSIÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: DESAFIOS E PERSPECTIVAS DA EC 132/2023 E DA LC 214/2025

Jânio Pereira da Silva¹
Fernanda Matos Fernandes de Oliveira²

RESUMO: O vertente estudo pretende analisar o regime de transição da reforma tributária brasileira inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e operacionalizada pela Lei Complementar nº 214/2025, com ênfase nas etapas de implantação do novo modelo de tributação sobre o consumo e nos principais desafios federativos, econômicos e sociais decorrentes da migração gradual do sistema. Delimita-se como objetivo compreender a lógica do cronograma constitucional (2026–2033), a função regulamentadora da lei complementar na densificação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e a relevância institucional do Comitê Gestor do IBS para a uniformização interpretativa e para a coordenação arrecadatória em competência compartilhada. Adota-se metodologia de natureza qualitativa, com pesquisa bibliográfica e documental, mediante análise normativa dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais indicados no texto, e diálogo com a doutrina selecionada para problematizar a amplitude conceitual do fato gerador, as tensões entre coordenação e autonomia federativa e os efeitos do deslocamento da tributação para o destino no enfrentamento da guerra fiscal. Examina-se, ainda, a dimensão distributiva do novo regime, especialmente quanto à simplificação, à justiça fiscal e aos mecanismos voltados à mitigação da regressividade na tributação do consumo. Conclui-se que a transição gradual constitui instrumento de previsibilidade e acomodação institucional, embora permaneçam desafios interpretativos, de governança federativa e de efetividade dos mecanismos de correção distributiva.

Palavras-chave: Reforma tributária. Regime de transição. IBS. CBS. Federalismo fiscal.

ABSTRACT: This paper examines the transition regime of Brazil's tax reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 and operationalized by Complementary Law No. 214/2025, focusing on the implementation stages of the new consumption tax model and the main federative, economic, and social challenges arising from the gradual shift to the new system. The study aims to understand the constitutional timeline (2026–2033), the regulatory role of the complementary law in providing operational substance to the Goods and Services Tax (GST) and the Social Contribution on Goods and Services (CBS in Portuguese), and the institutional relevance of the IBS Management Committee for interpretive uniformity and coordinated collection under shared taxing authority. A qualitative methodology is employed, combining bibliographic and documentary research through normative analysis of the constitutional and infraconstitutional provisions addressed in the text, alongside selected doctrinal perspectives to discuss the breadth of the taxable event concept, the tension between national coordination and subnational autonomy, and the effects of destination-based taxation in curbing fiscal competition among states. The paper also addresses the distributive dimension of the reform, notably simplification, tax fairness, and instruments intended to mitigate regressivity in consumption taxation. It concludes that the gradual transition functions as a mechanism for predictability and institutional adjustment, while interpretive disputes, federative governance constraints, and the effectiveness of distributive correction tools remain critical issues.

Keywords: Tax reform. Transition regime. IBS. CBS. Fiscal federalism.

¹Contador pela Faculdade Serra do Carmo (FASEC), Licenciado em Filosofia pela Universidade Federal do Tocantins (UFT), Estudante de Direito na Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS), Mestre em Letras pela Universidade Federal do Tocantins (UFT), Doutorando em Letras pela Universidade Federal do Tocantins (UFT);

² Doutora em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE); Mestre em Direito Ambiental pela Universidade Estadual do Amazonas (UEA); Professora de Direito Tributário da Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS); Professora da Escola Superior da Magistratura Tocantinense (ESMAT); Líder do Grupo de Pesquisa Direito, Cidadania e Justiça Social; Bolsista de Produtividade e Pesquisa da UNITINS.

I INTRODUÇÃO

A promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 inaugurou um novo marco para o sistema tributário brasileiro, com a redefinição estrutural da tributação sobre o consumo, a criação de tributos de base ampla e a previsão de um regime de transição destinado a compatibilizar, de forma gradual, o modelo vigente com o novo arranjo normativo.

A relevância do tema decorre, simultaneamente, da centralidade da tributação do consumo na arrecadação nacional e do histórico de complexidade, fragmentação normativa e conflitos federativos que marcaram a aplicação de tributos como Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços (ISS), cuja dinâmica contribuiu para disputas de competência, assimetrias regionais e dificuldades de conformidade por parte dos contribuintes.

Nesse cenário, a reforma tributária passou a ser discutida como resposta institucional à necessidade de simplificação, transparência, justiça tributária e fortalecimento da cooperação federativa, princípios expressamente incorporados ao texto constitucional após a EC nº 132/2023, o que confere densidade normativa a diretrizes que, muitas vezes, eram trabalhadas de modo implícito em debates doutrinários e jurisprudenciais.

O presente trabalho tem por objetivo analisar o regime de transição da reforma tributária brasileira, com ênfase nos desafios e perspectivas decorrentes da EC nº 132/2023 e de sua regulamentação pela Lei Complementar (LC) nº 214/2025, considerando as repercussões federativas da competência compartilhada do IBS, os efeitos esperados sobre a guerra fiscal e a redistribuição de receitas, bem como os impactos sociais e econômicos associados à promessa de simplificação e de combate à regressividade. Para tanto, parte-se da compreensão de que a transição não constitui elemento periférico do novo sistema, mas componente estruturante da reforma, pois opera como mecanismo de modulação institucional e fiscal, buscando assegurar previsibilidade, continuidade arrecadatória e adaptação progressiva de contribuintes e administrações tributárias.

Quanto à metodologia, adotou-se abordagem qualitativa, de natureza descritivo-analítica, combinando pesquisa documental e pesquisa bibliográfica. No eixo documental, procedeu-se à análise direta das fontes normativas primárias, especialmente dos dispositivos constitucionais introduzidos ou alterados pela EC nº 132/2023, com destaque para o art. 145, § 3º, e para o regime transitório previsto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), bem como dos comandos estruturantes da Lei Complementar nº 214/2025, notadamente no que concerne à instituição e diretrizes do IBS e da CBS, ao princípio da

neutralidade e ao desenho institucional do Comitê Gestor do IBS. No eixo bibliográfico, realizou-se revisão de literatura com apoio em autores que problematizam o novo modelo. A técnica de tratamento do material consistiu em leitura sistemática e interpretação jurídico-analítica, com articulação entre normas e literatura especializada.

A estrutura do trabalho organiza-se em capítulos voltados, inicialmente, ao contexto histórico e político das propostas de reforma, às diretrizes constitucionais introduzidas pela EC nº 132/2023 e ao desenho do regime de transição; em seguida, examina-se o papel da Lei Complementar nº 214/2025 como instrumento de operacionalização do novo sistema, com atenção às etapas de implantação e ao Comitê Gestor do IBS; por fim, discutem-se desafios e perspectivas do regime de transição, notadamente sob o prisma federativo, arrecadatório e distributivo, buscando-se evidenciar como a implementação gradual tende a influenciar a dinâmica econômica e institucional do federalismo fiscal brasileiro.

2 A REFORMA TRIBUTÁRIA E O REGIME DE TRANSIÇÃO

2.1 Contexto histórico e político das propostas de reforma (Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019 e PEC 110/2019)

As discussões contemporâneas sobre a reforma tributária brasileira ganharam densidade institucional a partir da tramitação da PEC nº 45/2019, apresentada na Câmara dos Deputados, em 2019, por Baleia Rossi, com o objetivo de reestruturar a tributação sobre o consumo mediante a simplificação do sistema e a reorganização das competências tributárias.

No período inicial de formulação e amadurecimento técnico do debate, destacou-se a participação de Bernard Appy, economista formado pela Universidade de São Paulo, que atuou em diferentes funções no Ministério da Fazenda e posteriormente integrou a estrutura governamental voltada à implementação da reforma. Em sede legislativa, registre-se, ainda, a relevância do papel desempenhado pelo relator na Câmara, Deputado Aguinaldo Ribeiro, ao conduzir a sistematização do texto e das emendas durante a tramitação na Comissão Especial e no Plenário.

No que se refere ao marco deliberativo, a PEC 45/2019 foi aprovada na Câmara dos Deputados, em julho de 2023, com votação expressiva em primeiro turno. Esse resultado representou etapa decisiva do processo político-legislativo que culminaria, ao final, na promulgação da reforma em nível constitucional.

Paralelamente, no Senado Federal, tramitou a PEC nº 110/2019, de autoria do Senador Davi Alcolumbre e outros, com proposta igualmente orientada à reorganização do Sistema

Tributário Nacional, mediante ampla reformulação da tributação do consumo. Embora ambas as proposições apresentassem convergências relevantes, a PEC 45/2019 assumiu maior centralidade no processo legislativo, servindo como base predominante para a consolidação do texto constitucional posteriormente promulgado, sem prejuízo de contribuições temáticas debatidas no âmbito da PEC 110/2019.

2.2 As diretrizes da Emenda Constitucional nº 132/2023

A reforma tributária foi promulgada em 20 de dezembro de 2023, por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, que alterou significativamente o Sistema Tributário Nacional e estabeleceu as bases normativas do novo modelo de tributação sobre o consumo.

Entre os pilares estruturais do novo regime, destaca-se a substituição gradativa dos principais tributos incidentes sobre bens e serviços por dois tributos de base ampla: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, além da instituição do Imposto Seletivo, em hipóteses constitucionalmente delineadas.

Ainda no plano principiológico, a EC nº 132/2023 positivou, de modo expresso, diretrizes a serem observadas pelo Sistema Tributário Nacional. O texto constitucional passou a estabelecer que o sistema deve observar os princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente, conferindo densidade normativa explícita a vetores interpretativos que, anteriormente, apareciam com maior frequência de forma implícita na doutrina e na jurisprudência.

No ordenamento jurídico os princípios podem ser descritos como critérios norteadores para edição de normas e aplicação da norma. E o artigo 145 da Emenda Constitucional 132 (Brasil, 2023) descreve-os expressamente:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

(C.F., art. 145)

Os princípios descritos no parágrafo 3º não dizem respeito apenas à característica tributária em si, eles também possuem caráter corretivo. No ordenamento jurídico vigente, os princípios são abstraídos do corpo da lei. Quando o congresso propõe uma normativa que traz

essa característica de forma literal, a proposta do novo ordenamento visa a corrigir circunstâncias econômicas que provocam desigualdades econômicas entre os entes federativos. No tocante ao princípio da simplicidade, a diretriz aponta para a redução da fragmentação normativa e operacional, com a transição para tributos de base ampla e legislação mais uniforme, diminuindo complexidades decorrentes de múltiplos regimes de incidência e de obrigações acessórias heterogêneas.

O princípio da transparência relaciona-se à possibilidade de maior inteligibilidade do peso tributário incidente sobre operações de consumo, favorecendo o controle social e econômico sobre a carga tributária e estimulando práticas de conformidade fiscal.

Já o princípio da cooperação adquire especial relevo em um ambiente de competências compartilhadas e de operacionalização integrada, exigindo coordenação entre os entes federativos para viabilizar a arrecadação, a distribuição e a fiscalização no novo regime, especialmente em razão do desenho institucional do IBS e de seus mecanismos de governança. Por fim, a defesa do meio ambiente, enquanto vetor constitucional expresso, reforça a compatibilização da tributação com finalidades extrafiscais e com políticas públicas de sustentabilidade, sem prejuízo da observância da legalidade e das limitações ao poder de tributar no desenho infraconstitucional

2.3 A transição entre o sistema vigente e o novo sistema

A EC nº 132/2023 instituiu um regime de transição voltado a permitir a convivência gradual entre o sistema anterior e o novo modelo de tributação do consumo, de modo a reduzir riscos de descontinuidade arrecadatória e permitir adaptação operacional de contribuintes e administrações tributárias.

Como etapa inicial, estabeleceu-se que, em 2026, o IBS e a CBS serão cobrados em alíquotas de teste, respectivamente 0,1% e 0,9%, na forma prevista no art. 125 do ADCT (incluído pela EC nº 132/2023):

Art. 125. Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento), e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento) (Brasil, 2023)

Nesse contexto, torna-se relevante que a fase de transição seja acompanhada por planejamento institucional, com investimentos em tecnologia, adequação de obrigações acessórias, revisão de fluxos internos de escrituração e capacitação técnica, a fim de mitigar assimetrias de conformidade e evitar aumento de litigiosidade decorrente de incertezas operacionais.

No plano infraconstitucional, a regulamentação avançou com a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que institui e disciplina aspectos centrais do IBS e da CBS, além de tratar de elementos estruturantes do novo modelo, constituindo referência normativa essencial para o detalhamento do período de transição, especialmente quanto às regras operacionais, obrigações acessórias e mecanismos de implementação gradativa do sistema.

Mantida a lógica de implementação gradual, o período posterior às alíquotas de teste tende a intensificar a migração do modelo anterior para o novo sistema, com redução progressiva do protagonismo dos tributos substituídos e consolidação das bases operacionais e normativas do IBS e da CBS, conforme os cronogramas constitucionais e infraconstitucionais previstos para a transição, de modo a assegurar previsibilidade e adaptação progressiva por parte dos contribuintes e das administrações tributárias.

3 A LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025 E A OPERACIONALIZAÇÃO DO REGIME DE TRANSIÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

3.1 Estrutura normativa da Lei Complementar e sua função de regulamentação

A Lei Complementar nº 214/2025 ocupa posição decisiva na concretização da reforma tributária inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, na medida em que confere densidade normativa e operacional a comandos constitucionais que, sem regulamentação, permaneceriam com eficácia prática limitada.

O desenho constitucional da reforma estabelece as linhas mestras do novo modelo, mas a efetividade do IBS e da CBS, bem como a organização institucional necessária para sua administração, depende de disciplina infraconstitucional apta a detalhar critérios de incidência, parâmetros de apuração e mecanismos de governança. Nesse sentido, a LC nº 214/2025 não atua como mera complementação formal, mas como peça de implementação, porque estrutura o funcionamento do sistema e cria condições para que a transição ocorra com previsibilidade.

Do ponto de vista sistemático, a LC nº 214/2025 pode ser compreendida como um corpo normativo que, ao mesmo tempo, dialoga com o cronograma constitucional de transição e fornece instrumentos jurídicos para a mudança paulatina do regime de tributação do consumo.

Essa lógica conecta-se diretamente ao que prevê a própria EC nº 132/2023 ao estabelecer, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que “a transição para os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, todos da Constituição Federal, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 125 a 133” (Brasil, 2023, art. 124). A remissão ao ADCT evidencia que a transição é

elemento estruturante da reforma e que a disciplina complementar deve ser lida em conjunto com esse itinerário normativo, sob pena de fragmentar a compreensão do novo regime.

Além de operar em harmonia com as regras constitucionais de transição, a LC nº 214/2025 estabelece fundamentos e diretrizes relevantes para a aplicação do IBS e da CBS, incluindo parâmetros principiológicos que orientam a interpretação do sistema. Exemplo disso é a previsão expressa do princípio da neutralidade, ao dispor que “o IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar” (Brasil, 2025, art. 2º). Ao positivar esse vetor interpretativo, a lei complementar contribui para reduzir incertezas e orientar a conformidade fiscal, pois explicita a finalidade regulatória do tributo e seus limites, o que tende a repercutir na interpretação administrativa e judicial do novo sistema.

No plano organizacional, a LC nº 214/2025 também disciplina a dimensão federativa do IBS por meio da criação de entidade apta a coordenar sua administração. A instituição do Comitê Gestor do IBS representa mudança relevante porque atende à exigência de uniformização e cooperação em um tributo de competência compartilhada, evitando o risco de pulverização interpretativa e de assimetrias operacionais entre entes subnacionais. A lei complementar estabelece que “fica instituído, até 31 de dezembro de 2025, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS), entidade pública com caráter técnico e operacional sob regime especial” (Brasil, 2025, art. 480). A par disso, a própria EC nº 132/2023 delinea competências administrativas associadas ao IBS, incluindo a edição de regulamento único, a uniformização interpretativa, a arrecadação com distribuição do produto da arrecadação e a decisão do contencioso administrativo (Brasil, 2023, art. 156-B). A conjugação desses dispositivos revela que a reforma não se limita à substituição de tributos, mas promove reengenharia institucional para viabilizar uma administração integrada, o que tende a impactar diretamente previsibilidade, segurança jurídica e eficiência arrecadatória.

3.2 Etapas da implantação: regulamentação, implementação e consolidação

A implantação do novo sistema tributário não se realiza de forma abrupta, mas por etapas sucessivas, tal como desenhado no regime constitucional transitório. A racionalidade dessa escolha está associada à necessidade de preservar estabilidade arrecadatória, permitir adaptação tecnológica e contábil e evitar ruptura imediata com estruturas consolidadas de compliance, fiscalização e repasse federativo. Nesse contexto, a compreensão do processo de

implantação exige leitura conjunta da EC nº 132/2023, especialmente dos dispositivos do ADCT que disciplinam o cronograma, e da LC nº 214/2025, que dá conteúdo normativo e operacional ao novo modelo.

O marco inicial da fase de implementação prática ocorre em 2026, com a cobrança do IBS e da CBS em alíquotas reduzidas de teste. A EC nº 132/2023 prevê que, “em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% [...] e a contribuição prevista no art. 195, V [...] será cobrada à alíquota de 0,9%” (Brasil, 2023, art. 125). Trata-se de etapa concebida como fase de calibragem e adaptação, tanto pela baixa expressão percentual quanto pela sistemática de compensação e eventual ressarcimento do montante recolhido, previstos nos §§ 1º e 2º do art. 125. A lógica desses dispositivos é permitir que a arrecadação em teste produza dados reais e que o contribuinte não suporte, nesse primeiro momento, um ônus econômico adicional, já que o recolhimento conecta-se a mecanismos de compensação ou restituição.

A partir de 2027, o cronograma constitucional avança para o redesenho efetivo do sistema, com alterações relevantes na composição de tributos substituídos e na operacionalização do novo modelo.

A EC nº 132/2023 estabelece que, “a partir de 2027”, haverá extinção de contribuições que serão substituídas pela CBS e redução a zero das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ressalvadas hipóteses relacionadas a produtos incentivados na Zona Franca de Manaus (Brasil, 2023, art. 126).

Ainda em 2027 e 2028, preserva-se a lógica de transição gradual, com o IBS mantido em 0,1%, mas repartido em 0,05% para Estados e 0,05% para Municípios, e redução de 0,1 ponto percentual na alíquota da CBS, conforme previsão do art. 127 (Brasil, 2023, art. 127).

Paralelamente, o art. 130 atribui ao Senado Federal a fixação de alíquotas de referência dos tributos, com desenho orientado à equivalência de receitas no período de 2027 a 2033, de modo a compatibilizar implementação do novo sistema com preservação do equilíbrio arrecadatório (Brasil, 2023, art. 130). Essa previsão reforça que a transição, além de jurídica, é fiscalmente sensível. A reforma pretende simplificar e reorganizar a tributação do consumo, sem pressupor, por si só, aumento automático da carga, razão pela qual a disciplina de alíquotas e de neutralidade arrecadatória assume papel central.

Na sequência, o período de 2029 a 2032 é caracterizado por ajuste progressivo entre o sistema antigo e o novo, com redução escalonada do ICMS e do ISS e incremento correspondente do IBS. O art. 128 prevê proporções decrescentes das alíquotas do ICMS e do ISS em relação às alíquotas vigentes, partindo de 9/10 em 2029 até 6/10 em 2032 (Brasil, 2023,

art. 128). Ao final, encerra-se a etapa de transição em 2033, quando “ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal” (Brasil, 2023, art. 129). Essa extinção representa o fechamento formal do período de convivência entre regimes, consolidando o deslocamento do eixo arrecadatório do consumo para os tributos criados pela reforma.

Concluída a transição, a consolidação do novo sistema apresenta-se como etapa de estabilização operacional e institucional, na qual IBS e CBS passam a operar plenamente como tributos centrais do consumo, acompanhados do Imposto Seletivo nos limites constitucionais. Nessa fase, o amadurecimento do modelo pressupõe uniformidade interpretativa, rotinas administrativas consistentes e capacidade tecnológica compatível com a complexidade de um tributo nacional de base ampla, sobretudo diante da necessidade de integração federativa na arrecadação, fiscalização e distribuição de receita.

3.3 O papel do Comitê Gestor do IBS e os mecanismos de calibragem e trava de carga

Entre as inovações estruturantes da reforma, a criação do Comitê Gestor do IBS (CGIBS) destaca-se como solução institucional voltada a assegurar unidade de administração e previsibilidade no tributo de competência compartilhada.

A LC nº 214/2025 determina sua instituição até 31 de dezembro de 2025, qualificando-o como entidade pública de caráter técnico e operacional sob regime especial (Brasil, 2025, art. 480).

O Comitê conecta-se diretamente ao desenho constitucional do IBS, pois a EC nº 132/2023 atribui competências administrativas associadas ao imposto, incluindo editar regulamento único, uniformizar interpretação e aplicação da legislação, arrecadar, efetuar compensações, distribuir receitas e decidir o contencioso administrativo (Brasil, 2023, art. 156-B).

Essas atribuições demonstram que o Comitê não é mero órgão consultivo, mas componente necessário à operacionalização do sistema, com impacto direto na coerência normativa, no fluxo de arrecadação e no funcionamento do contencioso administrativo.

No contexto de calibragem do sistema, o papel do Comitê torna-se ainda mais relevante durante o período inicial, especialmente em 2026, quando a própria Constituição prevê alíquotas de teste para IBS e CBS (Brasil, 2023, art. 125). Essa fase tende a funcionar como etapa de validação operacional, pois permite testar fluxos de apuração, arrecadação, compensação e

eventual ressarcimento, além de identificar gargalos tecnológicos e inconsistências interpretativas.

A partir do momento em que o cronograma constitucional passa a envolver repartição de alíquotas entre Estados e Municípios e, posteriormente, redução progressiva do ICMS e do ISS com ampliação do IBS, a coordenação administrativa integrada torna-se condição para evitar assimetrias federativas e riscos de litigiosidade decorrentes de interpretações divergentes ou de falhas de integração de sistemas.

Quanto aos mecanismos de calibragem e de trava de carga, o art. 130, ao prever a fixação de alíquotas de referência com a finalidade de assegurar equivalência de receitas no período de 2027 a 2033, funciona como elemento jurídico de contenção de variações fiscais indesejadas durante a migração do sistema (Brasil, 2023, art. 130). Já o escalonamento de redução do ICMS e do ISS, previsto no art. 128, e sua extinção em 2033, no art. 129, reforçam que a reforma foi desenhada com mecanismos progressivos, capazes de permitir ajustes graduais e acompanhamento permanente de seus impactos (Brasil, 2023, arts. 128 e 129).

A atuação do Comitê, nesse cenário, tende a contribuir para harmonização do processo de implantação e para o funcionamento estável do IBS, tanto na fase de transição quanto no período posterior, em que o sistema já estará consolidado e dependerá de administração uniforme para garantir previsibilidade e confiança na tributação do consumo.

4 DESAFIOS E PERSPECTIVAS DO REGIME DE TRANSIÇÃO

4.1 Questões federativas: competência compartilhada e guerra fiscal

Entre as inovações trazidas pela reforma tributária, destaca-se a instituição de um imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. A Emenda Constitucional nº 132/2023 inseriu na Constituição Federal a previsão de que “lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios” (Brasil, 2023, art. 156-A). Essa previsão, ao mesmo tempo em que pretende racionalizar a tributação sobre o consumo, desloca o debate para problemas clássicos do federalismo fiscal brasileiro, pois implica rearranjo de atribuições administrativas e de coordenação entre entes federativos que historicamente exerceram suas competências tributárias de maneira mais autônoma e, não raro, concorrencial.

A introdução do IBS, na forma constitucional, também suscita discussões sobre a delimitação do próprio critério material do tributo, sobretudo em virtude da amplitude com que

a Constituição se refere a “bens e serviços” e a operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

Harada chama atenção para a extensão conceitual dessa fórmula, assinalando que se trata de noção “vaga e muito ampla”, com potencial de prolongar controvérsias interpretativas até que a jurisprudência consolide compreensão suficientemente estável do fato gerador (Harada, 2024):

O imposto incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços. Trata-se de um conceito vago e muito amplo. Preconizamos o uso da expressão "circulação", a exemplo do ICMS, para assinalar o caráter mercantil do imposto, mas a sugestão foi ignorada pelo legislador. Certamente levará décadas para a jurisprudência definir o fato gerador desse imposto que tem por objeto bens e serviços de qualquer natureza. (Harada, 2024)

A pertinência dessa observação reforça-se quando se recorda a conceituação clássica de fato gerador como situação prevista em lei que, ocorrida, faz nascer a obrigação tributária (Souza, 1975). Em tributos com critério material relativamente definido, a identificação da “situação de fato” tende a ser mais direta; em contrapartida, quanto mais abrangente e multifacetado for o núcleo de incidência, maior tende a ser o espaço para divergências hermenêuticas, com impacto imediato na conformidade fiscal, na fiscalização e no contencioso.

Além do aspecto interpretativo, a competência compartilhada projeta um debate sensível sobre o equilíbrio entre coordenação nacional e autonomia federativa.

Harada sustenta que a competência tributária, por sua própria natureza, corresponde à faculdade constitucionalmente atribuída a cada ente político para instituir o tributo, afirmando que a competência “não comporta delegação” e que o modelo de compartilhamento poderia tensionar o princípio federativo e a autonomia dos entes (Harada, 2024). Ainda que a reforma tenha adotado um desenho de governança voltado à cooperação e à uniformização, o argumento indica um campo de fricção teórica relevante, especialmente porque a transição não é apenas técnica, mas também institucional: exige compatibilizar administração integrada do IBS com a preservação de espaços de autonomia decisória e financeira dos entes subnacionais.

Nesse cenário, o regime de transição não se limita a escalonar alíquotas e substituir tributos; ele também opera como período de acomodação federativa, no qual controvérsias sobre competência, interpretação e governança tendem a emergir com maior intensidade. Ainda que o processo legislativo e a regulamentação infraconstitucional tenham buscado reduzir riscos por meio de implantação gradual, a experiência brasileira demonstra que mudanças estruturais na tributação do consumo frequentemente geram disputas interpretativas e federativas, que apenas

se estabilizam com a sedimentação de entendimentos administrativos e judiciais ao longo do tempo.

4.2 A não cumulatividade e a redistribuição de receitas

A transição para o novo modelo ocorre em um ambiente marcado por tensões históricas do federalismo fiscal, entre as quais se sobressai a chamada “guerra fiscal”. Fernandes e Wanderlei descrevem o fenômeno como disputa fiscal no contexto federativo, caracterizada pela intensificação de práticas concorrenciais não cooperativas entre entes, com manipulação de alíquotas e incentivos como instrumento de atração de empresas, frequentemente com efeitos negativos sobre a arrecadação e a coordenação do sistema:

O fenômeno da “Guerra Fiscal” trata-se, em termos econômicos, da disputa fiscal no contexto federativo, ou seja, refere-se à intensificação de práticas concorrenciais extremas e não-cooperativas entre os entes da Federação, no que diz respeito à gestão de suas políticas industriais. Assim, manipular as alíquotas de determinados tributos torna-se o elemento fundamental das políticas relacionadas à atração de empresas. É nesse contexto que a maioria dos autores procura definir o problema, em que são realçados, por um lado, as características conflituosas e desordenadas do fenômeno (ação unilateral, desrespeito à ordem jurídica, etc.) e, por outro lado, o viés perverso e negativo dos seus resultados para toda a sociedade (diminuição de receita, déficit fiscal, etc.). (Fernandes; Wanderlei, 2000, p. 6)

Trata-se, em essência, de um mecanismo de concorrência intergovernamental que tende a beneficiar entes com maior capacidade estrutural de atração e com economias locais mais dinâmicas, enquanto amplia assimetrias regionais e pressiona as finanças públicas.

Nesse contexto, a reforma tributária pretende enfrentar distorções associadas à tributação na origem e aos incentivos unilaterais, deslocando o eixo de arrecadação do consumo para o destino.

A mudança assume relevância porque altera a lógica de repartição de receitas. Entes produtores, que antes se beneficiavam com maior intensidade da arrecadação em cadeias produtivas localizadas em seus territórios, tendem a perder parcela relativa de protagonismo para entes de consumo, onde ocorre a demanda final. Harada sintetiza esse deslocamento ao afirmar que o IBS será cobrado pela somatória das alíquotas do Estado e do Município de destino, abandonando-se a lógica de alíquotas interestaduais com gradações por destino e adotando-se a tributação no destino, de modo que se “privilegia o estado de consumo e pune-se o estado produtor”:

O IBS será cobrado pela somatória das alíquotas do estado e do município de destino da operação. Abandonou-se a postura equitativa do atual regime de alíquotas interestaduais (7% a 12% conforme o estado de destino), adotando-se a tributação no estado/município de destino. Privilegia-se o estado de consumo e pune-se o estado produtor. (Harada, 2024).

A formulação evidencia, de um lado, a finalidade de reduzir incentivos à guerra fiscal mediante enfraquecimento da competição pela origem e, de outro, a crítica de que o modelo pode redistribuir receitas de forma desfavorável a entes com maior densidade produtiva.

A tensão subjacente ao debate é que a reforma busca combinar objetivos que nem sempre se harmonizam sem custos, tais como combater a guerra fiscal, simplificar o sistema e redesenhar a repartição de receitas preservando estabilidade e equilíbrio federativo. A transição, portanto, precisa ser lida como mecanismo de modulação, pois ao escalonar o novo regime, tenta-se evitar ruptura abrupta e permitir que ajustes econômicos e institucionais ocorram progressivamente, com espaço para calibrações legislativas, administrativas e, eventualmente, jurisprudenciais.

Quanto à não cumulatividade, o tema assume centralidade justamente porque a promessa de neutralidade econômica e de racionalização do consumo depende, em grande medida, de um modelo de creditamento e compensação eficiente.

Embora a discussão detalhada dos mecanismos de não cumulatividade exija exame sistemático da regulamentação infraconstitucional e do desenho de apuração do IBS e da CBS, o ponto relevante é reconhecer que a transição deve evitar a criação de cumulatividade residual, distorções setoriais e assimetrias regionais. Em um ambiente no qual a arrecadação se desloca para o destino, eventual falha de desenho na não cumulatividade pode agravar conflitos federativos, intensificar litigiosidade e comprometer o objetivo de previsibilidade do sistema.

4.3 O impacto social e econômico: simplificação, justiça fiscal e combate à regressividade

O regime de transição também deve ser analisado por sua dimensão social e econômica. A simplificação e a promessa de justiça fiscal, frequentemente associadas à reforma, dependem não apenas de arquitetura normativa, mas também de instrumentos capazes de enfrentar a regressividade típica da tributação sobre o consumo. Nesse ponto, a EC nº 132/2023 prevê que a lei complementar trate de hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, “com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda” (Brasil, 2023, art. 156-A, § 5º, VIII). A previsão constitucional explicita preocupação com distribuição de carga e com o impacto da tributação indireta sobre diferentes estratos de renda, abrindo espaço para mecanismos de mitigação de efeitos regressivos:

c) redução em 100% (cem por cento) das alíquotas do imposto; 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, art. 156-A, § 5º, alínea c, inciso VIII)

A literatura especializada frequentemente descreve a tributação sobre consumo como regressiva porque, proporcionalmente, pesa mais sobre os mais pobres, que destinam parcela maior da renda ao consumo de bens e serviços essenciais.

Holanda González observa que a percepção de regressividade tem levado países a buscar instrumentos para suavizar o impacto desses tributos sobre a população de menor renda e menciona, no caso brasileiro, a utilização recorrente de benefícios fiscais sobre itens essenciais, por meio de alíquotas reduzidas e créditos presumidos, de modo a permitir que esses produtos alcancem a população a preços menores:

A percepção de que a tributação sobre o consumo é regressiva faz com que os países busquem instrumentos capazes de suavizar o elevado impacto desses tributos sobre a população mais pobre. No Brasil, um dos principais mecanismos utilizados pelos governos é a concessão de benefícios fiscais sobre produtos que compõem a cesta básica, em geral sob a forma de alíquotas reduzidas e de créditos presumidos. Aliviando-se o peso da tributação sobre bens essenciais, permite-se que tais produtos cheguem à mesa da população mediante o pagamento de preço mais baixo. (Holanda González, 2024, p. 7)

A observação é relevante porque indica que o debate não se encerra na substituição de tributos; ele projeta-se na necessidade de calibrar o novo sistema para que a simplificação não se traduza em agravamento distributivo.

Sob essa perspectiva, a menção constitucional à devolução do imposto, com finalidade expressa de redução de desigualdades, pode ser compreendida como tentativa de institucionalizar um mecanismo de contrapeso aos efeitos regressivos, em consonância com a ideia de justiça fiscal.

Ainda que a eficácia social da medida dependa do desenho legislativo e da implementação administrativa, a previsão constitucional aponta para um compromisso normativo: a transição deve ser acompanhada por instrumentos de correção distributiva, sob pena de a reforma produzir ganhos de eficiência com custo social elevado.

Assim, a discussão sobre impactos sociais e econômicos não é periférica, mas parte integrante da avaliação do regime de transição, pois a legitimidade do novo sistema tende a depender da sua capacidade de conjugar neutralidade econômica, simplificação operacional e redução de desigualdades.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise desenvolvida evidenciou que a reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 não se limita à substituição de tributos, mas estabelece um novo paradigma de tributação do consumo, amparado por princípios expressamente incorporados ao

texto constitucional e por um regime de transição concebido como instrumento de modulação institucional e fiscal.

A criação do IBS, em competência compartilhada, e da CBS, em competência federal, além da previsão do Imposto Seletivo, sinaliza o propósito de simplificação e racionalização do sistema, ao mesmo tempo em que desloca o eixo do debate para questões de governança federativa, uniformização interpretativa e estabilidade arrecadatória, que se tornam centrais durante o período de coexistência entre regimes.

A Lei Complementar nº 214/2025 mostrou-se elemento decisivo para a efetivação do novo modelo, por conferir densidade normativa a comandos constitucionais e organizar mecanismos operacionais indispensáveis ao funcionamento do IBS e da CBS, incluindo diretrizes interpretativas, como o princípio da neutralidade, e arranjos institucionais, como a instituição do Comitê Gestor do IBS.

Nesse sentido, o regime de transição deve ser compreendido como processo jurídico e administrativo de alta complexidade, no qual a gradualidade não é mero detalhe cronológico, mas condição para que o sistema seja testado, calibrado e consolidado sem ruptura abrupta de arrecadação e sem amplificação desnecessária de incertezas operacionais.

No plano federativo, constatou-se que a competência compartilhada do IBS, embora voltada à cooperação e à uniformização, pode gerar tensões interpretativas e institucionais, especialmente quando confrontada com leituras doutrinárias que problematizam a compatibilização do modelo com a ideia tradicional de competência tributária como faculdade indelegável de cada ente político. Soma-se a isso a amplitude do critério material associado a “bens e serviços”, que tende a abrir espaço para debates prolongados sobre a delimitação do fato gerador, especialmente se considerada a concepção clássica de que o fato gerador é a situação prevista em lei cujo advento instaura a obrigação tributária. Por essa razão, a transição pode ser identificada como período em que a litigiosidade e as controvérsias interpretativas tendem a emergir com maior intensidade, até que a prática administrativa e a jurisprudência consolidem parâmetros minimamente estáveis.

Quanto à redistribuição de receitas e ao enfrentamento da guerra fiscal, observou-se que a reforma pretende enfraquecer a competição fiscal entre entes federativos ao deslocar a tributação para o destino, alterando a lógica de repartição e reduzindo incentivos associados à tributação na origem.

A literatura demonstrou que a guerra fiscal, descrita como prática concorrencial não cooperativa entre entes para atração de empresas e investimentos, tem efeitos negativos na

arrecadação e na coordenação do sistema federativo. Todavia, também se verificou que o deslocamento para o destino, embora coerente com a finalidade de reduzir distorções, pode ser percebido como fator de reequilíbrio que reorienta receitas em favor de entes consumidores e em detrimento de entes produtores, o que realça a necessidade de governança eficiente e mecanismos de compensação e coordenação durante a implantação. Nessa dimensão, o Comitê Gestor do IBS assume papel estratégico, pois sua atuação tende a impactar diretamente uniformização interpretativa, arrecadação, distribuição de receitas e contencioso administrativo, elementos essenciais para previsibilidade do novo modelo.

No plano social e econômico, destacou-se que a promessa de simplificação e justiça fiscal precisa dialogar com a regressividade típica da tributação sobre o consumo. A previsão constitucional de mecanismos de devolução do imposto a pessoas físicas, com objetivo expresso de reduzir desigualdades de renda, indica reconhecimento normativo de que o novo sistema deve ser acompanhado de instrumentos distributivos capazes de mitigar impactos sobre a população de menor renda.

A literatura examinada reforçou que a regressividade tem levado Estados a adotar mecanismos de suavização do peso tributário sobre bens essenciais, o que justifica a centralidade da discussão sobre devolução e políticas correlatas na avaliação de legitimidade e efetividade do novo regime. Assim, a transição deve ser compreendida não apenas como passagem entre modelos arrecadatórios, mas como fase em que se testará a capacidade do novo sistema de conjugar eficiência econômica, governança federativa e sensibilidade distributiva.

Conclui-se, portanto, que o regime de transição constitui o núcleo operacional e institucional da reforma tributária, e que seu êxito dependerá da capacidade de coordenação federativa, da qualidade da regulamentação infraconstitucional e da estabilidade interpretativa produzida pela prática administrativa e pelo contencioso.

Persistem desafios relevantes relacionados à delimitação do critério material do IBS, à acomodação federativa da competência compartilhada, à redistribuição de receitas entre entes produtores e consumidores e à implementação de mecanismos efetivos de mitigação da regressividade.

Ao mesmo tempo, o desenho gradual previsto na EC nº 132/2023 e a estrutura instituída pela LC nº 214/2025 oferecem instrumentos para a condução progressiva da mudança, com espaço para calibrações normativas e institucionais, desde que acompanhadas por governança técnica, transparência e preservação de previsibilidade, em consonância com os princípios explicitados no próprio texto constitucional.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 mar. 2026.

_____. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 26 mar. 2026.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília: Diário Oficial da União, 2025.

FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélcio Lacerda. A questão a guerra fiscal: uma breve resenha. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 37, n. 148, out./dez., 2000.

HARADA, Kiyoshi. Características do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS. **Migalhas**, 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/401046/caracteristicas-doimposto-sobre-bens-e-servicos--ibs>. Acesso em: 15 out. 2024.

HOLANDA GONZÁLEZ, Thiago. Devolução personalizada do IBS e da CBS e regressividade tributária no Brasil: análise crítica. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação**, Porto Alegre, v. 7, n. 1, p. 1-26, 2024. DOI: 10.47319/rdft.v7n1.92. Disponível em: <https://rdft.com.br/index.php/revista/article/view/92..> Acesso em: 26 mar. 2026.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.