Reforma Tributária no Brasil: Análise sobre a Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023

AUTORES:
Beatriz Paula de Jesus (Faculdade FGP)
Giovana Barreto da Silva (Faculdade FGP)
Guilherme Rodrigues Dias Ferraz (Faculdade FGP)
Prof. Esp. Osvaldo Luiz Gonçalves da Cunha (Faculdade FGP)

RESUMO: O complexo sistema tributário do Brasil e a incidência de vários impostos sobre mercadorias e serviços provocam nas empresas, além da carga tributária, um grande custo com o controle e, eventualmente, multas provocadas por interpretação equivocada das leis existentes neste sistema tributário. Desta forma, preocupadas em não infringir as leis tributárias e evitar o pagamento de multas, as empresas incorrem em custos administrativos e, por vezes, advocatícios, os quais afetam os resultados pretendidos pelas empresas. Assim, o presente trabalho visa estudar a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços e a proposta da reforma tributária proposta pelo governo federal, visando demonstrar a importância de um sistema de tributação menos complexo, menos impactante para o consumidor final e com maior transparência na arrecadação dos impostos e com maior eficiência.

PALAVRAS-CHAVE: Carga tributária; Impostos; Reforma tributária

1. INTRODUÇÃO

O efeito cascata presente no sistema tributário brasileiro afeta todos os envolvidos no processo de elaboração de um produto ou serviço, pois são diversos os impostos indiretos que devem ser compensados no preço de venda. A necessidade de uma Reforma Tributária no Brasil se dá devido à essa complexidade dos impostos cobrados. Para Hauser (2017), o sistema tributário brasileiro é destaque mundial por apresentar um modelo de arrecadação de tributos extremamente complexos e, Machado Segundo (2024, p. 01) considera que o sistema tributário brasileiro necessita de uma reforma, pois possui "demasiadas obrigações acessórias, muito tempo gasto com preenchimento de formulários, declarações, demonstrativos, notas, guias e com o cálculo de valores devidos, ocupando o Brasil na primeira posição do mundo no quesito".

Tal complexidade ocasiona uma guerra fiscal entre os Estados, o que gera aberturas para incentivos diversos, complicando ainda mais o cálculo dos impostos interestaduais e mudando o foco da empresa em escolher o melhor local sobre o viés de mais incentivos ao invés de melhores logísticas. Para Afonso *et al.* (2017, p. 12), o problema não está apenas na má gestão do Estado brasileiro, mas "é também o resultado de um padrão patrimonialista de relacionamento com grupos de interesses privados beneficiados por incentivos tributários, crédito em condições favorecidas, proteção excessiva etc.", ou seja, pelo sistema de tributação complexo, a escolha pelo local da empresa deixou de obedecer a critérios econômicos para depender dos incentivos tributários.

O resultado dessa escolha equivocada afeta a linha produtiva das empresas, que na esperança de reduzirem sua carga tributária em determinadas áreas, acabam tendo complicações para se adequar as leis de incentivos, o que eleva suas despesas com departamentos contábeis e jurídicos, despesas essas que mais tarde deverão ser alocadas nos preços de seus produtos e serviços. Assim como afirmam Pessôa e Pessôa (2020), o custo de conformidade e os gastos para correções de erros que só são descobertos pós entrega das obrigações fiscais geram forte distorções alocativas, fatores de produção são direcionados a atividades que não criam valores, e a empresa ao invés de melhorar seus processos, gasta com serviços jurídicos.

A Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, traz como suas justificativas descomplicar o sistema tributário e trazer maior equidade na distribuição dos impostos pelo Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e reformulação dos tributos em CBS (Contribuição sobre

Bens e Serviços), IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e IS (Imposto Seletivo). De acordo com Colares (2023), é preciso construir um sistema tributário progressivo, em que se tratando de efetividade, aqueles com maior capacidade de contribuição contribuam mais, mas para isso é preciso também mudanças significativas na divisão das competências tributárias.

Portanto, a Emenda Constitucional 132 surge como um passo fundamental para a modernização e simplificação do sistema tributário brasileiro, alinhando-o com os princípios de equidade e justiça fiscal. Essas mudanças buscam garantir que a tributação seja mais eficiente e que os encargos sejam distribuídos de forma mais transparente para as partes envolvidas, sejam elas personalidades jurídicas ou o consumidor final pessoa física.

2. JUSTIFICATIVA

O Brasil possui um complexo sistema tributário, com impostos que incidem sobre mercadorias e serviços e, quanto mais empresas participam na cadeia de produção, mais esses impostos vão se acumulando no preço em um efeito cascata até o consumidor final. Por isso, o tema Reforma Tributária sempre foi discutido no cenário político brasileiro, para descomplicar o sistema de tributação brasileiro e tentar torná-lo mais transparente. Como tentativa, foi proposta a Emenda Constitucional 132 (EC 132), de 20 de dezembro de 2023. Deste modo, o foco desta pesquisa consiste em analisar as mudanças abordadas na EC 132 na tentativa de descomplicar o sistema tributário e promover uma maior eficiência e transparência na arrecadação tributária.

Os procedimentos da elaboração deste trabalho consistem em uma revisão da literatura sobre o sistema de tributação durante a fabricação e no consumo dos produtos e serviços no Brasil, bem como a comparação das mudanças propostas pela Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, seguida da análise desses comparativos e elaboração de conclusões e recomendações.

Os pressupostos teóricos, por sua vez, foram escolhidos com foco nos temas de tributação sobre consumo, bem como as características do sistema tributário brasileiro nos dias de hoje enquanto a reforma não entra em vigor e nos comentários de especialistas sobre as propostas de mudança na EC 132.

Em vista disso, a justificativa para este trabalho está em demonstrar a importância de um sistema de tributação de fácil entendimento, o impacto que essa tributação tem no

consumidor e corroborar com os dizeres de que com uma maior transparência na arrecadação dos impostos é possível promover uma maior eficiência.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa, quanto à abordagem, tem um caráter qualitativo, onde pesquisou-se as mudanças propostas com a Reforma Tributária. Quanto à natureza é do tipo pesquisa básica, na qual tem o intuito de gerar novos conhecimentos úteis ao contexto em questão.

Do ponto de vista da abordagem do problema, Richardson (1999, p. 102) destaca que:

> O objetivo fundamental da pesquisa qualitativa não reside na produção de opiniões representativas e objetivamente mensuráveis de um grupo; está no aprofundamento da compreensão de um fenômeno social por meio de análises qualitativas da consciência articulada dos atores envolvidos no fenômeno.

Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória, pois como citado por Prodanov e Freitas (2013, p. 51-52), "tem como finalidade proporcionar mais informações sobre o assunto que vamos investigar, possibilitando sua definição e seu delineamento, isto é, facilitar a delimitação do tema da pesquisa", a qual tem como intuito caracterizar a Emenda Constitucional 132 de 2023 e, ainda, trata-se de um estudo bibliográfico, pois será baseado a partir da própria Emenda Constitucional citada. Segundo Gil (2007, p. 44) um dos exemplos do tipo de pesquisa bibliográfica "são as pesquisas que se propõem à análise das diversas posições sobre um problema".

Portanto, este trabalho se propõe a analisar as mudanças propostas pela Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, intitulada Reforma Tributária, que visa descomplicar e promover uma maior eficiência e transparência na arrecadação tributária. Assim, a pesquisa buscou comparar o atual regime com o proposto pela reforma, analisando o contexto do consumo, com vistas a identificar alterações significantes como a simplicidade e tratamento mais transparente quanto aos impostos que estão sendo pagos sobre os produtos e serviços e, com base nesses resultados, pretendeu-se identificar se a nova reforma cumpre o que propõe e ditar um viés para buscar a equidade na tributação.

4. MOTIVAÇÕES PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA: O QUE TORNA O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO COMPLEXO

A criação dos tributos, segundo Hauser (2017, p. 26), "foi provocada unicamente pela necessidade de obtenção de mais recursos por parte da Administração Fazendária", assim, cabe a ela criar sua política de tributação pensando no seu desenvolvimento e na capacidade

das empresas de pagarem. Tendo isto em mente, a forma como a política de um país escolhe organizar seu sistema de arrecadação é crucial para o desenvolvimento de empresas que, ao entenderem o ambiente em que estão inseridos, podem envolver a sua atenção para áreas de maior produtividade.

No Brasil, o sistema escolhido sofre críticas negativas por apresentar alta complexidade, falta de transparência e elevado grau de litigiosidade, fazendo com que, principalmente as grandes empresas, tenham que muitas vezes voltar seu foco para atender a problemas jurídicos. Pode-se dizer que tal complexidade está atrelada a quantidade de mudanças ocorridas ao longo dos anos na legislação.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT, desde a Constituição Federal de 1988 (CF/1988), foram editadas mais de 460 mil normas tributárias no Brasil, divididas entre os setores Federal, Estadual e Municipal. Para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, por exemplo, são 27 legislações estaduais, em que cada uma apresenta alíquotas e incentivos diversos, o Imposto Sobre Serviços - ISS, que pertence à esfera Municipal, traz consigo 5.500 legislações, cada qual também com suas individualidades.

Na Tabela 1, abaixo, pode-se observar a quantidade de normas editadas nas esferas federal, estadual e municipal.

Tabela 1: Normas editadas

Total de normas editadas	Gerais	Tributárias
Federal	181.642	38.540
Estadual	2.072.145	154.030
Municipal	4.875.287	273.991
	7.129.074	**466.561**

Fonte: IBPT (2022, p. 4).

A grande quantidade de legislações diferentes torna difícil de se chegar a uma carga tributária efetiva cobrada sobre as mercadorias e serviços no território nacional, levando a falta de transparência na cobrança dos impostos. Tendo em vista que para se chegar próximo ao resultado de quanto está sendo pago em tributos, antes será preciso fazer uma análise do local em que esse produto ou serviço estão inseridos, para que assim seja possível fazer um estudo dos regimes especiais, benefícios fiscais, entre outras particularidades de cada região, para só assim poder começar a falar de valores, isso quando a relação não é interestadual, pois quando for, será necessário estudar a legislação de ambos os Estados para se adequar.

Os impostos, principais alvos de estudo deste artigo, são definidos por Hauser (2017, p. 41) como "aqueles tributos que, quando instituídos na lei, devem ser pagos, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte", assim, quando um imposto é pago, ele não é vinculado a nenhum objetivo específico do Estado. Desta forma, o dinheiro arrecadado com impostos não tem obrigação de ser destinado a áreas específicas pré-estabelecidas.

Os principais alvos de discussão quanto aos seus papéis na contribuição do desenvolvimento desse sistema confuso presente no Brasil são os cinco principais impostos indiretos, que são caracterizados por terem seus valores repassados para o preço do produto a cada etapa econômica (Fabretti, 2013).

Esses cinco tributos incidentes na comercialização de produtos, mercadorias e prestação de serviços são: o ISS de competência municipal, o ICMS de competência estadual, já citados anteriormente; o PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), sendo esses últimos de competência Federal.

4.1 ISS - Imposto Sobre Serviços

O ISS é o imposto que incide sobre as prestações de serviços, abrangendo tanto pessoas físicas (autônomos) quanto pessoas jurídicas (empresas). Os serviços que estão sujeitos ao ISS estão listados na Lei Complementar (LC) 116/2003, como serviços de consultoria, tecnologia, construção civil, médicos, advocatícios, entre outros.

Por se tratar de um tributo de competência Municipal, cada cidade tem sua própria legislação para poder tratar da forma como considera melhor essa arrecadação. Assim, os serviços abrangidos na LC 116/2003 ficam sujeitos a alíquotas nos intervalos permitidos de 2% a 5%, na qual cada cidade é responsável por fixar esse valor em cada um dos serviços abrangidos na LC.

Por ser de responsabilidade dos municípios, o ISS deve ser pago para os mesmos, o que acaba gerando dúvidas sobre qual é o município que deve ter o direito de receber o valor cobrado em serviços prestados, se a cidade que tem o direito de cobrar o imposto é o da sede da empresa prestadora ou o do tomador do serviço (Fabretti, 2013).

Sobre serviços digitais, com o avanço da tecnologia surgiram novos tipos de serviços na área de tecnologia da informação e que podem ser prestados remotamente, gerando atrito

entre os municípios que tentam expandir a incidência do ISS a esses serviços, causando controvérsias e disputas jurídicas sobre o local de incidência do imposto.

Outra modalidade de cobrança que deixa o ISS complexo é referente aos casos em que a legislação exige que o imposto seja retido na fonte, ou seja, o pagador desse imposto passa a ser o tomador do serviço e não mais o prestador, requerendo cuidados especiais por parte de quem contrata os serviços para evitar falhas no recolhimento.

4.2 ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

Considerado "um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro devido à diversidade de regras possíveis ao referido imposto [...]" (Hauser, 2017, p. 143), o ICMS é cobrado, como previsto no art. 155 da CF/1988, sobre as operações em que há circulação de mercadorias como as vendas e sobre serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ele também incide sobre a energia elétrica e combustíveis.

É considerado um imposto "não cumulativo" pois possui a possibilidade de o valor pago em etapas anteriores da cadeia de produção poder ser compensado nas etapas seguintes, para evitar a bitributação. Entretanto, essa compensação só é possível para as empresas contribuintes do ICMS e as partes da cadeia produtiva que não são os consumidores finais (Hauser, 2017).

Por ser um imposto estadual, o ente responsável pela arrecadação e fiscalização é o próprio Estado onde a operação ocorre, cada qual com suas próprias alíquotas e legislação sobre o imposto, o que aumenta a complexidade de sua gestão. A responsabilidade do pagamento é de quem realiza a operação de circulação de mercadorias ou a prestação de serviços sujeitos ao ICMS, mas ele pode ser transferido para o consumidor final por meio do preço.

Cada Estado tem liberdade para definir suas próprias alíquotas de ICMS, dentro de certos limites. Isso significa que uma empresa que opera em vários Estados precisa lidar com diferentes taxas e regras, o que aumenta os custos administrativos e a probabilidade de erros. Além disso, em operações entre estados, a legislação prevê o pagamento do diferencial de alíquotas ao estado destino sobre operações de aquisição de bens para o ativo imobilizado e materiais de uso e consumo, da forma como exemplifica Hauser (2017, p. 147):

> Na venda de um bem do ativo imobilizado de um contribuinte do Estado do Paraná para outro contribuinte do Estado de São Paulo, o ICMS da operação interestadual será de 12%, recolhido ao Paraná. O adquirente do Estado de São Paulo deverá recolher o

> diferencial de alíquota de 6%, que é a alíquota básica de SP, de 18% menos a interestadual de 12%.

O ICMS também pode possuir a característica de Substituição Tributária (ST), onde o imposto é pago antecipadamente pelo primeiro contribuinte da cadeia produtiva (como o fabricante ou importador), em vez de ser pago em cada etapa de venda. Embora esse sistema vise simplificar a arrecadação, ele também traz complexidade, pois exige o cálculo e recolhimento do ICMS sobre o preço presumido de venda ao consumidor final, mas além disso, em algumas situações como operações interestaduais, revenda para contribuintes em outras jurisdições ou em casos de devolução ou ressarcimento, pode haver ajustes ou mesmo a transferência de responsabilidade de pagamento do ICMS-ST.

A possibilidade de cada Estado controlar a forma de como o ICMS é cobrado dentro de sua jurisdição acaba levando a concessão de diversos incentivos fiscais para atrair empresas e investidores, gerando um cenário de competição entre os Estados conhecido como "guerra fiscal". Isso “envolve interpretações inconstitucionais efetuadas pelo ente da federação interessado em exigir o tributo” (Jabour, 2020, p. 5), cria distorções no mercado e leva a conflitos jurídicos e insegurança para as empresas que, em alguns casos, podem ser autuadas em outros estados por utilizar benefícios fiscais. A “guerra fiscal” pode levar a um cenário “desleal” de competição, visto que a capacidade de distribuição de incentivos está ligada ao quanto de capital aquele Estado consegue arrecadar além daqueles benefícios.

Por fim, o ICMS exige um controle rigoroso por parte das empresas que devem cumprir com obrigações acessórias, como o envio e lançamento de documentos fiscais e declarações eletrônicas, como o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Essa carga burocrática aumenta o custo de conformidade, especialmente para empresas que operam em diversos estados.

4.3 PIS/ COFINS - Programa de Integração Social/ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

De competência Federal, o PIS (instituído pelo art. 239 da CF/1988) e a COFINS (instituída pela LC n. 70, de 30 de dezembro de 1991) são contribuições sociais cobradas sobre a receita bruta das empresas no Brasil. “Essas duas contribuições sociais têm função fiscal ou arrecadatória, entretanto, são vinculadas a uma contraprestação do fisco em função de sua arrecadação” (Hauser, 2017, p. 161), assim, elas têm como objetivo financiar a seguridade

social, que abrange saúde, previdência e assistência social. Essas contribuições são regulamentadas pela Receita Federal e impactam diretamente o cálculo da carga tributária das empresas dependendo da escolha em trabalhar sob o regime de Lucro Presumido ou Lucro Real.

Para aquelas optantes pelo Lucro Presumido, existe a possibilidade de trabalhar com o regime cumulativo do PIS/COFINS, ou seja, não se aproveitar da possiblidade de tomar crédito por meio da compra de produtos para abater no valor final a ser pago do imposto, porém, nesse modelo a empresa está sujeito a alíquotas menores sendo 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

Para quem opera sob o regime não cumulativo a regra de aproveitamento e compensação do imposto é normal, aproveitando do crédito na compra (como insumos, energia elétrica, aluguéis, entre outros) e gera saldo devedor na venda, para no final pagar a diferença se devido. Nesse sistema, as alíquotas passam a ser 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Mesmo com alíquotas menores do que de outros impostos como o ICMS e IPI – Impostos sobre Produtos Industrializados, sua incidência sobre toda a receita bruta das empresas, especialmente no regime não cumulativo, pode representar uma carga tributária significativa alta. A base de cálculo para a incidência pode ser complexa, pois envolve determinar corretamente o que é considerado a receita bruta tributável, pois alguns tipos de receitas podem ser isentos ou não tributáveis, como no caso de vendas para o exterior, receitas de juros sobre capital próprio e receitas de indenizações (Hauser, 2017), exigindo um cuidado extra na apuração e aumentando o custo de conformidade.

4.4 IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

Também de responsabilidade de arrecadação Federal, o IPI é aplicado sobre produtos que passaram por um processo de industrialização, isso inclui tantos produtos fabricados no Brasil quanto aqueles que foram importados e passaram por algum tipo de transformação. A industrialização pode ser definida como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, a utilidade ou a aparência do produto. Para Fabretti (2013, p. 188), “o IPI é, na realidade, também um imposto sobre a circulação econômica, e grava sua etapa inicial, ou seja, a produção de bens ou a sua importação”.

O IPI é considerado como um imposto seletivo, pois sua alíquota pode variar

dependendo da essencialidade do produto, indo de 0% até 300% em alguns casos (Hauser, 2017). Produtos considerados essenciais, como alimentos básicos (arroz, feijão, leite, frutas e legumes, entre outros), medicamentos e produtos de higiene, tendem a ter alíquotas reduzidas ou até mesmo isenção. Por outro lado, produtos considerados não essenciais, como bebidas alcoólicas e cigarros, tem alíquotas maiores. As alíquotas são especificadas na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), de acordo com sua classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

O fato de o IPI ter diferentes alíquotas para diversos produtos, com variações de acordo com a sua classificação fiscal na TIPI, gera dificuldades operacionais para as empresas, que precisam classificar corretamente seus produtos para determinar a alíquota correta. O erro na classificação pode resultar em autuações e penalidades.

Como o IPI incide diretamente sobre o produto final, ele afeta o preço ao consumidor. Isso torna o imposto uma ferramenta de política econômica, mas também pode elevar os custos para os consumidores, especialmente em setores como o de bebidas, automóveis e eletrônicos.

5. MUDANÇAS NECESSÁRIAS

A falta de transparência promovida pelo atual sistema, junto de sua complexidade mostrada pelos motivos citados acima, eleva o grau de litigiosidade e insegurança jurídica, pois muitos dos erros só são pegos posterior a entrega e pagamento das obrigações fiscais, com a análise do próprio governo (Pessôa; Pessôa, 2020). Isso torna alto os custos burocráticos e as distorções na economia que precisam ser gastos para se adequar a legislação.

São diversas as variáveis entres os impostos indiretos incidentes sobre o consumo, regrados por regimes especiais e legislações diferentes, que atuam como reguladores da economia no Brasil e que pelo alto custo de manutenção governamental, muitas alterações precisaram ser feitas ao longo dos anos para adaptar a arrecadação vista a crescente saída de dinheiro dos cofres públicos, o que trouxe complicações e confusões para aqueles que tentam acompanhar o sistema tributário e gastos de conformidade para aqueles que optam por deixar essa parte para os escritórios voltados para nessas áreas. As discussões referentes ao tema concluem que, conforme afirmam Pessôa e Pessôa (2020, p. 7):

> [...] há problemas estruturais que não parecem possíveis de serem resolvidos por meio de reforma incrementais. Por exemplo, a existência de um imposto para os serviços e

> outro para as mercadorias, além de gerar problemas conceituais infindáveis, [...] distorce muito a produção e o investimento, pois o ISS é cumulativo.

Todos esses pontos levaram a criação da Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, conhecida como a Reforma Tributária, na promessa de sanar os problemas e a litigiosidade causada pelo atual sistema, na busca pela simplificação e transparência nas informações referentes aos novos impostos e ao pagamento dos mesmos.

5.1 A Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023 (EC 132)

Promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do parágrafo 3º do art. 60 da Constituição Federal, a EC 132 traz a perspectiva de uma maior eficiência e transparência na arrecadação tributária através da tentativa de sua simplificação por meio da unificação dos impostos sobre o consumo.

Dentre as principais mudanças estão a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que substituem alguns dos impostos indiretos e o Imposto Seletivo, que visa atuar sobre os produtos considerados prejudiciais a saúde e ao meio ambiente. O período de transição está previsto para ocorrer até 2033, para que sua transição seja gradual e as empresas possam se adaptar com o tempo.

A proposta do governo é adotar o sistema de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), já utilizado em outros países como Canadá, Austrália, União Europeia e Índia, com o formato dual por possuir duas destinações aos tributos arrecadados, uma parte aos Estados e Municípios e a outra Federal.

Mesmo com o texto de regulamentação dizendo que o teto do imposto seria de 26,5% (sendo 17,7% para o IBS e 8,8% para a CBS), na última confirmação do governo esse imposto ficou definido em 27,97%, sendo a maior carga sobre consumo do mundo, de acordo com levantamento da *Tax Foudation*. Não está claro até o momento se a correção desse teto deve ocorrer no próprio texto da regulamentação pelo Congresso ou se o Ministério da Fazenda irá tentar abaixar essa carga.

As implementações das alterações propostas pela EC 132 vão ocorrer através de leis complementares que irão ditar as diretrizes gerais de cobrança do IBS, CBS e do Imposto Seletivo nos próximos anos.

5.2 IBS - Imposto sobre Bens e Serviços

Como mencionado, a principal mudança que ocorrerá será a união dos impostos

indiretos, como no caso do IBS, que vem para substituir o ISS e o ICMS, de responsabilidade dos Municípios e dos Estados, respectivamente. Esse imposto terá legislação única em todo território nacional e será de competência compartilhada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal, instituído pelo artigo 156-A da EC 123 e de acordo com o parágrafo primeiro:

> I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;
> II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

A alíquota, que deve ser fixada pelo ente federativo, será a mesma para todas as operações, sejam elas venda de produtos ou serviços. Ele não integrará a própria base de cálculo e nem a de outros tributos, tendo caráter não cumulativo, que como já abordado, é a obtenção de crédito do imposto na compra (exceto uso e consumo) para compensar no momento do pagamento do mesmo sobre as vendas. Também não incidirá sobre exportações.

O IBS deve ser cobrado no local de destino do bem ou serviço, em vez de onde ele é produzido. Isso busca evitar as "guerras fiscais" entre estados e municípios e promover maior transparência no pagamento desse imposto.

5.3 CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços

Tratada sobre os conceitos de seguridade social a partir do artigo 195 da CF/1988 e implementada pela EC 132, a CBS tem como objetivo simplificar a estrutura dos tributos federais sobre o consumo pela unificação do PIS e da COFINS, a mantendo assim sobre responsabilidade Federal, podendo a sua alíquota ser definida através de lei ordinária. A maioria das regras do IBS também irão se aplicar a CBS, como por exemplo, seu caráter não cumulativo.

A proposta estabelece uma alíquota única que incidirá sobre a maioria das operações, com exceções específicas para setores essenciais como saúde e educação, que podem ter alíquotas diferenciadas. A CBS será aplicada com base no destino do consumo, ou seja, onde o bem ou serviço for consumido, o que evitará disputas regionais.

5.4 Imposto Seletivo

Também de competência da União Federal, o Imposto Seletivo irá precisar da criação de lei complementar para definir suas diretrizes. Vem para substituir o IPI, tendo um objetivo mais regulatório do que arrecadatório. Ele visa desestimular o consumo de bens que causam

impactos negativos, como poluição ou problemas de saúde, através de uma carga tributária mais elevada (Guerra, 2024) buscando promover o consumo responsável e a sustentabilidade.

Poderá ser aplicado na produção, extração ou importação desses itens considerados prejudiciais. O Imposto Seletivo não substituirá outros tributos da reforma, funcionará mais de forma complementar a eles, focando em produtos que precisam de uma regulação adicional, como cigarros e outros produtos derivados do tabaco, bebidas alcoólicas e produtos que causam danos ambientais.

6. O EFEITO DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O ENTENDIMENTO E TRANSPARÊNCIA DOS IMPOSTOS

De fato, a aprovação da Reforma Tributária representa um marco nas dinâmicas fiscais e no contexto legislativo do Brasil, de acordo com Guerra (2024, p. 10) "essa reforma tributária é reconhecida como uma das maiores transformações ocorridas nos últimos tempos".

Como apontado por Biasoto Jr. e Oliveira (2017, p. 761), o atual modelo não é favorável a simplicidade e à transparência, visto as distorções causadas pela quantidade de impostos, então como resposta a esse problema a Reforma Tributária traz a união dos impostos indiretos sobre consumo buscando reformular "do zero" os principais responsáveis pela formulação de preço dos produtos e serviços.

Figura 1: O novo Sistema Tributário Brasileiro



Fonte: Guerra (2024, p. 14).

Para combater as discussões sobre o lugar de incidência dos impostos a Reforma se propõe a estabelecer o local de cobrança dos mesmos sem dar margem para entendimentos ambíguos ao estabelecer o local de destino como o de cobrança e fazer com que esses novos impostos tenham uma legislação única em todo território nacional, salvo na configuração de alíquotas, mas estas devem ser únicas em todo o ente federativo e para todas as operações.

Mesmo que a intenção do Governo não seja a de modificar a carga tributária final atual, mas sim focar na simplificação do modelo existente na busca de uma cobrança mais eficiente e com menos custos de conformidade, os novos impostos IBS e CBS (que formam o IVA dual), representam os pilares dessa reforma e pretendem trazer mais equidade entre as partes envolvidas no processo de produção até o consumidor final.

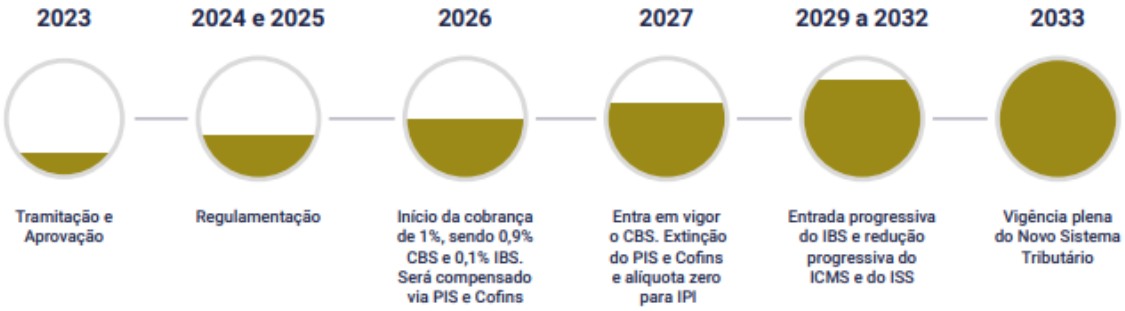
Isso porque o modelo como o IVA dual funciona é fazendo com que o imposto pago seja calculado com base sobre o valor que está sendo agregado ao produto ou serviço pelo IBS e CBS, gerando um crédito para a próxima empresa na cadeia de produção, que desconta o que já foi pago e recolhe a diferença. Diferente do sistema atual em que o imposto é calculado sobre o valor total da venda, podendo levar a situação em que imposto incide sobre imposto, gerando o efeito cascata.

Para demonstrar melhor como o IVA irá funcionar, apresentamos o exemplo a seguir da matéria de Quintino (2024) para a revista VEJA Negócios, considerando a carga tributária do IVA como 25% para facilitar nos cálculos:

> 1. O produtor rural vende o algodão por 40 reais, mais o IVA de 10 reais.
> 2. Ao comprar do produtor do algodão, a indústria de tecelagem paga 50,00 reais. A indústria então transforma o algodão em tecido, que vende por 60,00 reais, mais o IVA de 15 reais. Entretanto, ao recolher o tributo, a tecelagem desconta o valor de 10 do IVA que pagou pela matéria-prima, recolhendo assim, a diferença de 5 reais.
> 3. A fábrica de roupas compra o tecido para fazer a camiseta a 75 reais. A fábrica então transforma o tecido numa camisa, pela qual cobrará 100 reais, mais o IVA de 25 reais. Ao recolher o imposto, a fábrica de roupas desconta o valor de 15 reais do IVA pago na aquisição do tecido, de modo a recolher, efetivamente, 10 reais.
> 4. A loja de roupas compra a camiseta da fábrica por 125 reais e a coloca à venda por 200 reais, mais o IVA de 50 reais. Nesta etapa, o dono da loja desconta o valor de 25 reais do IVA pago na aquisição da camisa, pagando ao fisco 25 reais da diferença.
> 5. Por fim, o consumidor pagará à loja o valor total de 250 reais pela camiseta, que corresponde justamente ao preço de 200 da peça, mais o imposto de 50 reais, equivalente a 25% do valor do produto (a alíquota do IVA).

Por fim, quanto ao período de transição, o mesmo deve ocorrer de formar gradual, começando com a finalização das regulamentações e início das cobranças com alíquotas reduzidas, sendo compensado via PIS e COFINS. O primeiro a entrar totalmente em vigor será a CBS, o IBS terá uma entrada progressiva conforme as alíquotas do ICMS e ISS forem diminuindo.

Figura 2: Período de Transição



Fonte: Guerra (2024, p. 16).

Sendo assim concluída a sua transição total em 2033, visando resolver os problemas de transparência e complexidade via redução da quantidade de impostos indiretos e novas leis que a princípio não trazem os variados e burocráticos benefícios para os estados (salvo a Zona Franca Manaus), a Reforma Tributária "abrangerá não apenas a apuração dos tributos, mas também a apresentação desses dados aos órgãos regulamentadores e aos clientes, marcando uma transição crucial em termos de comunicação e transparência no processo contábil" Guerra (2024, p. 21).

7. RESULTADOS E DISCUSSÃO

O presente artigo trouxe os motivos pelo qual uma Reforma Tributária vem a tempos sendo discutida para alterar o sistema de tributação sobre o consumo no Brasil. Por meio da apresentação do atual sistema e suas características, mostrou-se os principais impostos indiretos que atuam sobre o consumo e suas particularidades, junto de como essa estruturação dos impostos é complexa e prejudicial as empresas.

Os problemas com o atual sistema tributário ocorrem pela sua complexidade burocrática, onde as empresas precisam gastar muito de seu tempo para entender o que estão pagando e se estão pagando da forma correta, dizeres estes reforçados pelos autores citados Biasoto Jr. e Oliveira (2017), Hauser (2017), Pessôa e Pessôa (2020) e Machado Segundo (2024), na qual reforçam que a diversidade de impostos e regimes especiais atuam como responsáveis pela falta de transparência sobre o que está sendo pago.

Ainda também existe o problema da Guerra Fiscal entre os estados, que disputam por atratividade através dos benefícios fiscais e regimes de tributação especiais e que conforme

discutidos por Fabretti (2013), Afonso *et al.* (2017) e Jabour (2020), colaboram para dificultar o entendimento das leis e forçam um entendimento ambíguo da mesma para se beneficiarem.

Deste modo, uma reforma tributária se mostrou necessária para amenizar erros e desentendimentos. Essa reforma tributária, trazida pela Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, apresenta alterações precisamente sobre os principais impostos motivos de discussão: ISS, ICMS, PIS/COFINS e IPI.

Com a reformulação desses impostos, através de sua substituição por novos, com uma legislação nova e única em todo país, a EC 132 facilita o entendimento e a distribuição desses pagamentos, pela utilização do modelo IVA dual, transformando o ISS e ICMS em IBS e o PIS/COFINS na CBS e introdução do Imposto Seletivo no lugar do IPI, reformulando assim um sistema que é cheio de particularidades.

Essas mudanças vão garantir que a tributação seja mais eficiente e que os encargos sejam distribuídos de forma mais transparente para as partes envolvidas, conforme citado por Machado Segundo (2024) e Guerra (2024), que veem nessa nova estruturação uma maior facilidade no entendimento do que está sendo pago visto que, a princípio, apenas alguns itens de áreas específicas terão incentivos, mas estes serão em todas as regiões.

O objetivo deste trabalho, portanto, é expor a complexidade do sistema tributário atual, baseado na opinião de grandes especialistas na área usados como referência, que levaram a aprovação da Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023 e como essa pretende sanar os principais focos de críticas negativas e se ela de fato tem capacidade para isso.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base nas informações apresentadas e análises técnicas de especialistas citados, o atual modelo tributário brasileiro sobre o consumo se mostra confuso e litigioso, trazendo uma série de impostos indiretos que, quando cobrados sobre o valor do produto ou serviço, acaba favorecendo um efeito cascata sobre o preço, afetando principalmente o consumidor final que não toma crédito.

A Reforma Tributária chega como um contraponto ao sistema atual, com a proposta de sanar as dificuldades encontradas quanto ao entendimento pelas empresas do que e de que forma estão pagando seus encargos, prometendo unificar os impostos sobre o consumo no IVA, com uma nova legislação sem os maneirismos de criação de regimes especiais específicos em determinadas áreas.

A proposta de diminuição da quantidade de impostos indiretos e uma legislação reta e direta ao ponto sempre um contraponto de especialistas para tentar resolver os problemas como o da Guerra Fiscal entre os estados, nesse ponto, a EC 123 trata de deixar claro o local de cobrança do imposto e traz uma legislação única para todo o país, com exceção apenas da alíquota, que deve ser definida por cada ente federativo, mas essa será igual para todas as operações em seu território.

Nesse sentido, a EC 123 acerta em conseguir, a princípio, especificar e simplificar os impostos que serão pagos, diminuindo sua quantidade e especificando a cobrança apenas sobre o valor agregado, que irá sendo compensado na cadeia produtiva.

O destaque ao "a princípio" se deve pelo fato de que não sabemos, no futuro, se movidos por estratégias populistas de governo, os incentivos que hoje são apenas para a Zona Franca de Manaus e alguns itens de saúde e educação, poderão ser expandidos para outras áreas e setores, fazendo assim com que se comece um novo ciclo de particularidades e complexidades.

Quanto a expansão do tema no futuro, fica aberta a possibilidade de exploração do conteúdo quanto a questão do impacto nos valores finais ao consumidor, visto que agora o abatimento do valor total pago do IVA pelo vendedor será com base no que já foi pago pelo seu fornecedor, ao invés de ser fruto de um crédito calculado sobre o valor total de aquisição.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. *et al.* **Tributação e Desigualdade.** Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.

BIASOTO JR., G.; OLIVERIA, F. A.; **A Reforma Tributária:** removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. *in* AFONSO, J. R. *et al.* **Tributação e Desigualdade.** Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 22 set. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional 123 de 20 de dezembro de 2023. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm> Acesso em: 19 out. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%B0%2070%2C%20DE%2030%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201991&text=Institui%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20para%20financiamento%20da,financeiras%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAncias.> Acesso em: 22 set. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 1 ago. 2003. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em: 22 set. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Reforma Tributária – Perguntas e Respostas**. Ministério da Fazenda, 14 ago. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntas-e-respostas> Acesso em: 22 set. 2024.

CARREGOSA, L.; MARTELLO, A.; RESENDE, T.; **Governo confirma imposto sobre consumo de 27,97% com reforma tributária.** g1 e TV Globo — Brasília 23 de ago. 2024 15h36. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2024/08/23/reforma-tributaria-aliquota-dos-impostos-sobre-produtos-e-servicos-sera-aumenta-147percent-com-mudancas-da-camara-diz-fazenda.ghtml> Acesso em: 19 de out. 2024.

COLARES, L G. **Progressividade, redução da desigualdade e federação:** caminhos para uma reforma tributária. São Paulo, 2023. E-book. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=7hm1EAAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 03 jun. 2024.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária.** 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª. edição. São Paulo: Atlas, 2007.

GUERRA, F. **Reforma Tributária:** o novo sistema tributário brasileiro. Brasília: Sistema CFC/CRCs, 2024. 23 p. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2024/07/reforma_tributaria.pdf> Acesso em: 19 out. 2024.

HAUSER, P. **Contabilidade tributária**: dos conceitos à aplicação. 1. ed. Curitiba: InterSaberes, 2017.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Quantidade de normas editadas no brasil:** 34 anos da constituição federal de 1988. IBPT, 1 nov. 2022. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-34-anos-da-constituicao-federal-de-1988/> Acesso em: 22 set. 2024.

JABOUR, K. S. S. **A motivação predominantemente tributária na instalação de centros de distribuição**. *in* PESSÔA, L. C.; PESSÔA, S. **Razões para a reforma tributária:** distorções da tributação sobre o consumo no Brasil. 1. ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2020.

MACHADO SEGUNDO, H. de B. **Reforma tributária comentada e comparada:** emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. Barueri (SP): Atlas, 2024.

PESSÔA, L. C.; PESSÔA, S. **Razões para a reforma tributária:** distorções da tributação sobre o consumo no Brasil. 1. ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2020.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico:** Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico 2. ed. Novo Hamburgo, RS: Universidade FEEVALE, 2013. E-book. Disponível em: <https://www.feevale.br/Comum/midias/0163c988-1f5d-496f-b118-a6e009a7a2f9/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf> Acesso em: 15 set. 2024.

QUINTINO, L. **O que é o IVA?** Saiba como funciona o modelo de impostos da reforma. VEJA Negócios – Revista digital – 11 de jul. 2024 09h28. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/o-que-e-o-iva-saiba-como-funciona-o-modelo-de-impostos-da-reforma#:~:text=O%20novo%20modelo%20%C3%A9%20o,para%20Imposto%20sobre%20Valor%20Agregado.&text=A%20Emenda%20Constitucional%20promulgada%20em,parte%20para%20estados%20e%20munic%C3%ADpios. > Acesso em: 19 de out. 2024.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.