REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENTRE IDEAIS E OS EFEITOS MACROECÔNOMICOS E SETORIAIS[1]

TAX REFORM IN BRAZIL: BETWEEN IDEALS AND MACROECONOMIC AND SECTORAL EFFECTS

Gabriela Costa Fujioka[2]
Wanderson Moura de Castro Freitas[3]

Resumo: A presente pesquisa tem por tema a Reforma Tributária e os efeitos jurídicos no ordenamento brasileiro, analisando suas linhas e entrelinhas, instigando uma discussão que tem sido pauta e motivo de preocupação para a população brasileira. A análise de cada ponto, incluindo as possíveis vantagens e desvantagens que permeiam a atualização da legislação tributária, mesmo não sendo possível prever o futuro, é essencial para tomar conclusões assertivas sobre o tema e o que se propõe com isso é saber como se comportar diante das novas leis de mercado a partir da dedução das consequências que poderá advir com ela. Para obter o que se almeja, a metodologia a ser utilizada será a de pesquisa bibliográfica com método de abordagem indutiva, onde serão analisados livros, opiniões doutrinárias esplanadas em sessão legislativa, artigos publicados e a própria Emenda Constitucional 132/23.

Palavras-Chave: Emenda Constitucional 123/23; Impactos na Legislação Tributária.

Abstract: This research is about Tax Reform and its legal effects on the Brazilian legal system, analyzing its lines and between the lines, instigating a discussion that has been a topic of concern for the Brazilian population. The analysis of each point, including the possible advantages and disadvantages that permeate the update of the tax legislation, even though it is not possible to predict the future, is essential to reach assertive conclusions on the subject. The aim of this is to know how to behave in the face of the new market laws based on the deduction of the consequences that may arise from them. To achieve the desired result, the methodology to be used will be bibliographic research with an inductive approach method, where books, doctrinal opinions expressed in legislative sessions, published articles and Constitutional Amendment 132/23 itself will be analyzed.

Keywords: Constitutional Amendment 123/23; Impacts on Tax Legislation.

1. INTRODUÇÃO

Trata-se de uma pesquisa baseada em estudos da dinâmica econômica do país, bem como análise dedutiva do comportamento dos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, e, principalmente, avaliação da Emenda Constitucional 132/2023. Para tanto, recorreu-se a pesquisas bibliográficas, baseadas em estudos doutrinários, a fim de alcançar uma exposição mais articulada do problema investigado, bem como comentários explanados em sessão legislativa expostos em noticiários.

---

[1]Artigo Científico desenvolvido como exigência parcial para obtenção de título de Bacharel em Direito do Centro Universitário do Vale do Araguaia, Barra do Garças, Mato Grosso, Brasil.
[2]Discente do Curso de Direito do Centro Universitário do Vale do Araguaia, Barra do Garças, Mato Grosso, Brasil.
[3]Docente Orientador do Trabalho Científico do Curso de Direito do Centro Universitário do Vale do Araguaia, Barra do Garças, Mato Grosso, Brasil.

Em consonância com as diretrizes da legislação vigente e com o comportamento social em relação a ela, esse trabalho tem a finalidade de fazer levantamento de hipóteses de novos comportamentos sociais diante da legislação tributária que virá a viger com a sua reforma, partindo de uma abordagem qualitativa com foco nas dinâmicas da economia brasileira.

Portanto, a presente pesquisa trará hipóteses e deduções assertivas de legisladores e doutrinadores tributaristas acerca dos impactos que a Reforma Tributária trará e, para isso, será realizada uma revisão bibliográfica, bem como de jurisprudências, doutrinas, códigos normativos, noticiários documentados, entrevistas gravadas de doutrinadores e economistas e artigos científicos publicados.

Uma reforma no sistema tributário traz consequentes repercussões sociais e econômicas. Ela se propõe a aperfeiçoar o sistema, ajustando pontos falhos, porém, na prática as ações do homem, podem repercutir de forma satisfatória ou catastrófica. E esse tem sido o grande medo da população brasileira ao se deparar com a reforma que passará a ter efeitos futuros.

Ao senso comum, ao se falar em tributos, o que primeiro vem à mente é a carga tributária, sendo cada vez maior. Com o surgimento dos novos parâmetros de tributação, não é diferente: o que primeiro se pensa é como e quanto vai aumentar a tributação, com foco e muita preocupação nas alíquotas dos novos tributos.

A legislação tributária atual, com centenas de leis, decretos, portarias de todos os entes federados, diminuirá quando a nova legislação entrar em vigor, passando a ser, quase que totalmente de âmbito federal a competência de legislar sobre os tributos com as mudanças que traz para o ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI, que serão extintos e substituídos pelo IVA dual, que se divide em CBS e IBS e um novo tributo, o Imposto Seletivo.

Cumpre esclarecer que um dos objetivos da Reforma Tributária é simplificar a legislação e a cobrança de tributos, tornar o sistema mais transparente, tendo a população ciência do que está pagando e os seus valores, manter o que é arrecadado atualmente com os impostos que serão extintos e, ao mesmo passo, diminuir a carga tributária sobre as indústrias e o comércio, acabar com a “guerra fiscal” que acorre entre os 27 Estados brasileiros, ao criar uma única lei federal para reger o ICMS, ao invés das 27 legislações estaduais vigentes com as suas próprias alíquotas, benefícios e isenções e, por fim, a cumulatividade ou bitributação, também conhecido como efeito cascata, que ocorre quando a tributação incide no valor do produto ou serviço

adicionado do valor de outro tributo pago anteriormente, distorcendo e aumentando o seu preço final.

O ICMS que, hodiernamente, beneficia o destino e a origem nas operações interestaduais, com a sua substituição, pelo IBS, passará a beneficiar somente o ente federado de destino, e o questionamento que surge com isso é em relação aos possíveis reflexos que causarão nos municípios menos desenvolvidos, onde pouco se recebe bens e serviços como. Essas regiões, até mesmo por incentivos fiscais anteriormente concedidos por seus estados, são grandes produtoras de bens, mas pouco consomem e não serão beneficiadas pela arrecadação do IBS como os grandes polos consumidores.

Vale ressaltar que, durante os debates da PEC 45/2019 que ensejou a Reforma Tributária, muito se falou sobre a nova forma de tributação já ser utilizada em outros países desenvolvidos, porém, antes de implementar mudanças de tamanha magnitude no país, deve-se analisar quais serão as suas possíveis consequências com base no desenvolvimento atual do país, a sua estrutura social e econômica, o índice de desenvolvimento e bem-estar da população e, principalmente, os impactos que causarão nas indústrias e nas relações consumeristas ao se falar na alíquota do IVA dual.

“Deve-se atentar para a alegação de que este tipo de tributação é adotado em inúmeros países desenvolvidos. Mas, como todo bom economista sabe, receita igual para pacientes diferentes pode não ser sempre eficaz. De fato, nos países em que essa receita deu certo existe certa homogeneidade entre suas regiões, diferentemente do Brasil, com suas dimensões continentais” (Bonafé, 2023).

Com base nesses elementos abordados, tem-se que a justificativa para o desenvolvimento da presente pesquisa se dá ao fato de a Reforma Tributária tornar-se uma necessidade do sistema vigente, que é complexo e sobrecarrega os seus contribuintes, mas que, ao buscar a simplificação do sistema, poderá trazer consequências e impactos significativos na dinâmica social e econômica do país.

Portanto, para uma melhor compreensão dos impactos que a Reforma Tributária no Brasil pode causar, propõe-se uma análise espelhada nos comportamentos dos contribuintes e na dinâmica econômica de mercado para dedução dos possíveis efeitos macroeconômicos e setoriais que poderão surgir nesse cenário.

2. DESAFIOS E PERSPECTIVAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL - ANÁLISE DOS IMPACTOS SETORIAIS E MACROECONÔMICOS

Durante décadas o sistema tributário tem sido alvo de discussões intensas e várias tentativas de reforma com o intuito de torná-lo menos complexo e mais eficaz, fazendo com que os seus contribuintes tenham ideia do que estão pagando e quais as finalidades de cada tributo, acabar com a "guerra fiscal", e a bitributação ou efeito cascata que vem ocorrendo com alguns dos impostos que serão extintos com a atual reforma.

Desde a Constituição Federal de 1988, o poder tributário para os estados e municípios foi descentralizado, o que tornou ainda mais complexo para entender a dinâmica do fisco, já que esses entes passaram a ter maior autonomia para legislar sobre seus tributos, isenções e arrecadação. Além disso, o CTN que, antes era uma Lei Ordinária, foi recepcionado na forma de Lei Complementar, conforme Carneiro (2011, p. 101-102):

> A Constituição brasileira trouxe um título específico sobre Tributação e Orçamento e, além dessa previsão, temos uma codificação própria sobre o Direito Tributário, a Lei Federal nº 5.172/66, formalmente Lei ordinária, sendo designada posteriormente como Código Tributário Nacional, por força do Ato Complementar nº 36, de 1967, pois a ementa da Lei, na vigência da Constituição de 1946, dispunha sobre o Sistema Tributário Nacional. A constituição Federal de 1988 recepcionou a na modalidade de complementalização, em especial pelo que dispõe o seu art. 146, tendo sido elevada a status de Lei Complementar. Portanto, atualmente o CNT naquilo que trata sobre normas gerais em matéria tributária somente poderá ser alterado por Lei Complementar.

Ou seja, posterior à edição do Código Tributário Nacional, a Constituição Federal trouxe alterações significativas na estrutura tributária brasileira, principalmente, nas espécies tributárias e competência de cada ente federado, contudo deixou o sistema ainda mais longe de ser simples.

Com isso, todas as tentativas de uma reforma, até então têm como principal objetivo tornar o sistema mais simples, transparente e menos burocrático. A título de exemplo, tem-se o Simples Nacional, criado em 2006, que foi uma reforma apenas setorial, implementada para beneficiar as micro e pequenas empresas no momento de recolher os seus tributos, sendo que essa simplificação ocorreu apenas nesse setor, o restante do sistema tributário permaneceu complexo e fragmentado.

A Reforma fiscal no Brasil é um tema sensível de ser debatido, mas a sua necessidade é proeminente, tanto é que muitas PEC's antecederam a PEC 45/2019, pois a necessidade de melhorar a equidade, transparência e a sua eficiência salienta-se entre quaisquer desafios.

A PEC 45/2019 representou a tentativa mais promissora de reformar a tributação brasileira e enfrentar os desafios históricos para implementar mudanças significativas e, ao analisar suas linhas e entrelinhas, nota-se que comtempla os seguintes objetivos:

- **Simplificação e Unificação de Tributos:** unificação de tributos semelhantes para simplificar o seu pagamento e garantir maior efetividade do cumprimento de obrigações fiscais por empresas e pelos indivíduos (Brasil, 2019);
- **Equidade e Justiça Fiscal:** para evitar desvirtuamento que possam penalizar determinados setores da economia ou segmentos da sociedade, a proposta de reforma tenta distribuir o ônus das obrigações fiscais, de maneira justa e equitativa, concentrando maior poder na União, ao extinguir tributos de competência dos estados e municípios e criar um tributo de sua competência, que terá vigência equivalente para todos os contribuintes (Brasil, 2019);
- **Redução da Carga Tributária:** considerando todo o sistema tributário vigente, a sua dinâmica e os comportamentos setoriais econômicos do país, a proposta trouxe a possibilidade de reduzir a carga tributária total sobre empresas e cidadãos, buscando promover investimentos, consumo e competitividade, trazendo consigo, inclusive, novas imunidades tributárias como forma de incentivo comercial, religioso e cultural (Brasil, 2019);
- **Estimulo ao Empreendedorismo e Inovação:** a proposta tratou sobre a criação de um ambiente fiscal favorável para o micro, pequeno e médio empresário, bem como iniciativas inovadoras, incentivando o crescimento econômico sustentável (Brasil, 2019);
- **Desenvolvimento Econômico Sustentável:** com a criação da Constituição Federal de 1988, um dos princípios e garantias sociais que surgiu como um direito fundamental é a de um meio ambiente equilibrado que assegure a sadia qualidade de vida para as presentes e futuras gerações. Com isso, sendo o sistema tributário um grande aliado do Poder Público para promover os seus interesses e visando esse comportamento, a PEC 45/2019 trouxe à baila um novo Tributo, chamado IBS, como um desestimulador de práticas nocivas ao meio ambiente e a saúde, de forma que esse imposto terá como fato gerador atividades ou produtos que possam gerar algum dano ambiental ou a saúde da população. Como exemplo,

a carga tributária será maior para empresas fabricantes de tabaco e bebidas alcóolicas e para as indústrias de combustíveis (Brasil, 2019);

- **Combate a Guerra Fiscal:** com a autonomia que a Constituição Federal de 1988 trouxe para os estados e municípios, as práticas de incentivos fiscais tornaram-se desiguais entre os entes federados. Diante desse cenário, a proposta visou mitigar essas práticas de incentivos desiguais, concentrando a competência de legislar acerca do IVA dual na União (Brasil, 2019).

A Reforma Tributária no Brasil pode tornar o país mais atraente para investimentos nacionais e estrangeiros, haja vista, que visa a simplificação de todo o sistema, como demonstrado pela PEC 45/2019, que se consolidou na EC 132/2023, aprovada em 20/12/2023, sob o Governo de Luiz Inácio Lula da Silva.

Para alcançar a simplificação do sistema tributário, a Emenda Constitucional 132/2023 adotou o Imposto Sobre o Valor Agregado Dual (IVA dual), modelo utilizado em outros 174 países do mundo, que substituirá os atuais tributos incidentes sobre consumo, quais sejam, IPI, ICMS e ISS. Nesse sentindo, sobre a atual divisão de tributos sobre consumo, Alexandre (2021, p. 747) pontua que “No Brasil, o desejo de dividir o tão importante tributo entre todos os entes federativos fez o legislador constituinte criar três impostos que o mundo reúne em apenas um. Assim, ao lado do ICMS estadual, criaram-se o IPI federal e o ISS municipal”.

Assim, com a implementação do IVA dual, será criada a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de caráter federal, que substituirá o PIS, Cofins e IPI, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de caráter subnacional, que substituirá o ICMS, de competência estadual, e o ISS de competência municipal.

Além da criação do Imposto Seletivo, a cargo da União, que incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio-ambiente, também regulamentado por Lei Complementar.

Com a publicação da EC 132/2023 no Diário Oficial Da União no dia 21/12/2023, o Poder Legislativo passou a ter 180 dias para elaborar os projetos de Leis Complementares que irão regular os novos tributos. Com as regras definidas em Lei Complementar, a reforma passará por um período de transição.

Dessa forma, o novo modelo de tributação deverá estar plenamente implementado em 2033, tanto em esfera federal com a CBS, quanto em esfera municipal e estadual com o IBS, já

para a cobrança do imposto no destino, que será o local de consumo. A implementação terá início apenas em 2029, com um prazo previsto de 50 anos até a sua conclusão total, ou seja, todas as implementações serão feitas de forma gradativa, com alíquotas "testes", até então, previstas na PLP 68/24 da seguinte forma:

- 2026: início da cobrança da CBS e do IBS em 2026, 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, pelo Ministério da Fazenda);
- 2027: redução a zero da alíquota de IPI, exceto para itens produzidos na Zona Franca de Manaus;
- 2029 a 2032: extinção gradual do ICMS e do ISS na seguinte proporção (90% das alíquotas atuais em 2029; 80% em 2030; 70% em 2031; 60% em 2032).
- 2033: vigência integral do novo sistema e extinção dos tributos e da legislação antiga;
- 2029 a 2078: mudança gradual em 50 anos da cobrança na origem (local de produção) para o destino (local de consumo).

A ideia da Reforma é que não haja aumento da carga tributária sobre os seus contribuintes, porém, também não pode haver a redução da arrecadação, sendo assim, ao criar uma isenção para determinado setor ou atividade, reflexamente, haverá um aumento das alíquotas de outro tributo.

O que se pode aferir da Reforma Tributária é que seus objetivos são bem delineados; ela foi pensada sistematicamente, visando a simplificação do sistema, porém, na prática, algumas consequências não esperadas poderão surgir, tendo em vista, a magnitude de modificações que gerará.

Apesar dos aspectos positivos e dos objetivos que, foram almejados pela PEC 45/2019 e consolidados na EC 132/2023, serem promissores, não há como negar os possíveis impactos macroeconômicos e setoriais que serão gerados, principalmente, com a instituição do IVA dual de competência federal, pois ocorrerão tensões no pacto federativos entres os entes federado, já que impõe a retirada de uma autonomia que os estados e municípios possuem atualmente. Nesse sentido, Alexandre (2015, p. 609) se posicionou da seguinte forma:

> Por óbvio a criação de um IVA federal, com a extinção do ICMS, do IPI e do ISS resolveria todos esses problemas. Mas a solução tecnicamente perfeita é politicamente

> impossível, pois mesmo que se garanta o integral repasse dos recursos arrecadados com o sonhado IVA federal, os Estados e o Distrito Federal não vão assentir na perda do poder político que o tributo representa nas negociações para atração de investimentos para os seus territórios.

Isso, porque o que caracteriza o pacto federativo é a autonomia tributária dos entes, ou seja, o poder de criar seus tributos e administrá-los em suas prestações de serviços existentes entre a União e os seus entes subnacionais.

A retirada da competência dos estados para legislar acerca dos seus impostos, não abala apenas o pacto federativo, mas toda a organização econômica dos estados tendo em vista que grandes polos industriais surgiram a partir de benefícios e incentivos fiscais, criados por seus estados para atrair indústrias e propiciar o desenvolvimento econômico.

Com a Reforma Tributária, os polos industriais que surgiram a partir dos incentivos fiscais estaduais serão impactados com o novo modelo de tributação que beneficia a apenas o destino do consumo, haja vista que são, em suas relações consumeristas, maior parte do tempo o polo de origem das operações e não, destino. Diante disso, surge o questionamento sobre a eficácia da criação do IBS com a finalidade de diminuir a “Guerra Fiscal”.

Não obstante, manter a arrecadação fiscal que se tem atualmente durante a transição para os novos moldes fiscais também pode ser um empecilho para a diminuição da “Guerra Fiscal”, já que para manter a arrecadação nos mesmos níveis atuais, cada ente federado poderá estabelecer a sua própria alíquota para o IBS. Assim, os 26 estados, o Distrito Federal e os munícipios terão alíquotas próprias, sendo que a alíquota do IBS dos municípios será o resultado da soma da sua própria alíquota com a do seu estado. Dessa forma, ao pensar sua alíquota para manter o mesmo nível de arrecadação atual, um município mais próspero que tenha um grande número de consumidores poderá fixar uma alíquota menor que municípios com poucos consumidores e poder aquisitivo.

Com isso, municípios cuja população tenha menor capacidade de consumo, terão que fixar alíquotas altas para manter a arrecadação atual e o que tende a acontecer é que essas populações concentrem mais o consumo em produtos alimentícios, os quais a Reforma prevê diminuição da alíquota para viabilizar o seu acesso, ou seja, pouco beneficiará a arrecadação do IBS para esses municípios.

Outra consequência que se tem com a destinação da arrecadação do IBS aos locais de consumo é que propiciará que novas indústrias se instalem em grandes centros populacionais,

pois é onde há agregação volumosa de consumidores e, consequentemente, maior beneficiamento da arrecadação do IBS, o que leva a alíquota dessas regiões serem mais baixas e mais vantajosas para a instalação das indústrias.

A nova dinâmica fiscal da Reforma Tributária pode acentuar ainda mais as desigualdades econômicas do país, uma vez que as regiões que possuem menos consumidos serão menos favorecidas com o novo modelo de tributação, ficando em desvantagens na atração de novos investimentos, enquanto os grandes polos urbanos, que possuem grande número de consumidores, se tornarão cada vez mais atrativos para a instalação de indústrias devido as alíquotas mais baixas do IBS.

Por outro lado, os pequenos municípios poderão enfrentar um ciclo vicioso de estagnação econômica durante a transição para a nova legislação, pois quanto menor for a sua arrecadação, maior terá que ser a carga sobre seus contribuintes, onde a elevada alíquota deve comprometer sua competitividade e capacidade de investimento em infraestrutura.

Assim, a expectativa de que a reforma tributária possa equalizar as disparidades regionais e reduzir a “Guerra Fiscal” pode ser frustrada se não houver uma estratégia clara para garantir que todos os entes federados possam se beneficiar de maneira equitativa, preservando tanto a arrecadação quanto o desenvolvimento econômico sustentável em todas as regiões do país. Portanto, é crucial que o debate sobre o UVA dual, em especial, sobre o IBS, durante a elaboração da lei complementar que o regulará inclua mecanismos que considerem as realidades econômicas diversas do Brasil, evitando que a busca por uma arrecadação estável se traduza em um retrocesso nas oportunidades para os municípios menos favorecidos.

3. ANÁLISE DAS IMPLICAÇÕES DA EMENDA CONSTITUCIONAL 123/2023 E SEUS RISCOS IGNORADOS

Um dos principais focos desse estudo é o levantamento dos supostos impactos setoriais e macroeconômicos, mas para além disso, faz-se necessário que antes de adentrar nesses aspectos seja feito uma breve análise do que foi discutido e as preocupações questionadas durante o tramite legislativo da Emenda Constitucional 123/2023, antecedida por discussões acerca da PEC 45/2019.

Nesse viés, a Revista Conjuntura Econômica, trouxe estudos de economista que sugeriram possíveis impactos setoriais que podem advir do novo modelo de tributação indireta,

a partir de dados utilizados durante a apreciação da PEC 45/2019 pelo Senado Federal e a Câmara dos Deputados, onde foi utilizada a Tabela de Recursos e Usos (TRU) do Sistema de Contas Nacionais, publicada pelo IBGE do ano de 2019 como forma de estimar uma alíquota para o IVA-dual que mantenha a arrecadação atual (Afonso; Biasoto Júnior; Viana, 2023).

Ainda, o estudo técnico sobre arrecadação em novo molde utilizou o valor agregado tributável de 61 setores, que ao aplicar a alíquota prevista de 27% sobre o valor ajustado desses setores, resultou em uma arrecadação de 835,5 bilhões de reais e ao considerar que a arrecadação no ano de 2019 com os tributos que serão extintos pela reforma tributária foi de 916,9 bilhões, obtiveram uma deficiência de arrecadação de 81,4 bilhões de reais.

Nesse sentido, o que os economistas destacaram com os dados apontados e sobre os debates da proposta é que "mais uma vez, se repete a opção de começar pelo fim, ou seja, discutir uma proposta de texto constitucional sem antes se formular uma estratégia técnica". Isso se deve ao fato do caminho que foi trilhado pelos legisladores até se chegar à EC 123/2023.

Além disso, Luiz Eduardo Schoueri (2024), também questionou os rumos tomados durantes as sessões legislativas, ao dizer, durante entrevista ao Canal "Portal da Reforma Tributária – Por Enrico Santi", que houve falta de legitimidade legislativa durante as sessões, pois os legisladores votavam sem saber no que estavam votando.

Com isso, o que se observa é que a proposta de reforma do sistema com o ideal de simplificá-lo deslumbrou os legisladores impossibilitando-os de calcular as suas consequências negativas. De fato, as intenções eram carregadas de boas intenções, contudo, com o cenário econômico brasileiro sendo tão complexo, não se pode pensar que a simplificação da arrecadação tributária possa ser feita sem causar impactos significativos em setores que não foram considerados na elaboração da emenda.

Ou seja, a preocupação dos legisladores foi atingir os objetivos ilustrados pela PEC 45/2019 mantendo a arrecadação atual, não importando se a alíquota incidente em cada setor econômico tenha a aumentar significativamente.

A partir dessa abordagem, vale ressaltar que Reforma Tributária trouxe a revogação de benefícios ao retirar a competência dos estados para legislar sobre os impostos que deixarão de existir, por outro lado, também criou regimes diferenciados de tributação que tomarão o lugar das isenções que antes existiam por disposição dos estados. Contudo, em que pese alguns regimes diferenciados fazerem sentido, como é o caso do regime favorecido a Zona Franca de

Manaus e as empresas do Simples Nacional, outras vir a atender unicamente os “caprichos” dos legisladores no momento de criar a Lei Complementar que regulará o IVA dual.

Importa frisar que os regimes diferenciados que poderão ser criados pela nova reforma importam em aumento de alíquota, sendo assim, a alíquota prevista para o novo IVA dual, não deverá apenas manter a arrecadação atual como se deduz, mas também cobrir o que os privilégios que a reforma poderá trazer durante a elaboração da lei complementar.

Em suma, a Emenda Constitucional buscou corresponder a uma urgência legítima de torna o sistema tributário mais, transparente, justo e simples, contudo, a falta de planejamento adequado para a implementação de mudanças com tamanha magnitude pode resultar em uma nova estrutura tributária que aos invés de atender às necessidades de todos os setores, fomentem a desigualdades econômicas. Portanto era crucial que os debates durante a PEC fossem a somativa de diferentes abordagens das diversas realidades econômicas do país, com levantamentos de possíveis consequências e impactos que a mudança perpetuará na sociedade brasileira, não se limitando apenas aos objetivos técnicos almejados a reformulação do sistema.

4. OS DESAFIOS DO IVA DUAL: *SPLIT PAYMENT* E SEUS POSSÍVEIS EFEITOS AOS CONSUMIDORES E AS EMPRESAS BRASILEIRAS

A introdução do IVA dual no sistema tributário, com uma alíquota única que incide, tanto nos bens, quanto em serviços, gera uma série de implicações significavas que foram ignorados pelos legisladores, especialmente, no que diz respeito à forma como os encargos fiscais são distribuídos entre as etapas de produção até chegar ao consumidor final.

No novo modelo de tributação o produtor, que dá origem ao produto, se vê com um encargo fiscal que não será compensado como será nas demais etapas do produto, já nos serviços isso acontece de qualquer forma, pois o serviço não constitui etapas até chegar ao consumidor final, o que pode modificar drasticamente a dinâmica de consumo do país, pois tende a aumentar a carga tributária aos fabricantes e prestadores de serviço.

Com o IVA-dual possuindo uma alíquota única que incidirá sobre cada etapa de consumo e a considerar que possuirá mesma alíquota para bens e serviços que incidirá sobre o seu valor

agregado, a distribuição dos débitos e créditos não irá ocorrer nas prestações de serviços e o consumidor final ficará apenas com encargos fiscais, não se beneficiando de créditos.

Para melhor explicar isso, será ilustrado uma situação hipotética de como se dará a tributação em cada etapa quando se considera somente o valor agregado de um produto utilizando a mesma alíquota para setores diferentes.

Na situação hipotética da comercialização de um móvel, onde incidirá o IVA-dual com alíquota de 10% o produtor florestal que vender a madeira à marcenaria por R$ 80,00 acrescerá em seu valor R$ 8,00 de IVA. Sendo assim, a marcenaria irá pagar R$ 88,00 pela madeira e após produzir o móvel, ao vender por R$ 120,00 com R$ 12,00 de IVA em seu valor, deverá recolher R$ 4,00 após descontar o imposto pago anteriormente. A fábrica de móveis, ao comprar a madeira por R$ 132,00 e vender o móvel para a loja a R$ 200,00, adicionando R$ 20,00 de IVA ao seu valor, deverá recolher R$ 12,00 após o desconto do imposto pago anteriormente. Por fim, a loja paga R$ 220,00 pelo móvel e ao colocá-lo à venda por R$ 300,00 com R$ 30,00 de IVA, deve recolher R$ 10,00. Assim, o consumidor final paga R$ 330,00, que inclui o imposto acumulado em cada etapa.

Observa-se que não é difícil entender como o IVA incidiu em cada etapa do produto, esse mecanismo é conhecido como *split* payment, uma “apuração feita no momento da transação” (Scaff, 2024). Nesse modelo, o imposto é retido, automaticamente, no momento em que o serviço ou o bem é comprado pelo próximo contribuinte da cadeia de produção ou pelo consumidor final.

Assim, o contribuinte paga o tributo diretamente ao fisco, havendo compensação caso haja nova hipótese de incidência do mesmo IVA. Esse sistema de pagamento traz a possibilidade do consumidor final saber o quanto está pagando ao comprar cada produto dando mais segurança aos compradores e garantindo maior transparência, com isso, os objetivos de tornar o sistema tributário menos complexo e mais transparentes foram alcançados pelos legisladores.

Pelo sistema *split payment* o IVA incide em cada etapa sobre o valor agregado do bem, sendo feito o dedução das diferenças entre o que o próximo consumidor irá pagar e quanto o contribuinte já pagou anteriormente, pois com a característica da não cumulatividade do tributo, cada contribuinte paga a totalidade do débito que tem com o fisco, de forma que, apenas após feitas as deduções é que o contribuinte constitui o crédito, também chamado de *cashback*, junto ao fisco do que foi pago anteriormente.

Ou seja, essa característica do *split payment* gera um pagamento antecipado do tributo e a considerar a economia brasileira em que a carga tributária já é elevada, o pagamento antecipado do tributo poderá gerar impactos no fluxo de caixa das empresas que estão no meio das etapas de consumo, pois pagará o tributo ao fisco e, somente depois será compensada pelo crédito.

Apesar do *split payment* já ser utilizado em outros países como a Polônia e Itália com referências catastróficas, os legisladores não se importaram de aplicá-lo ao IVA com a esperança de diminuir a evasão fiscal, que é um dos grandes benefícios do sistema, junto a transparência e segurança que traz aos consumidores.

Outra grave implicação a aplicação do *split payment* é a forma de restituição dos créditos pagos de forma antecipada, já que no Brasil os processos de restituição, reembolso e compensação são, atualmente, dificultados pelo fisco e morosos, com a implementação desse sistema de pagamento as novas demandas de restituição e compensação de crédito poderão exacerbar ainda mais esses problemas do fisco.

Ademais, outra característica do IVA é a sua alíquota, que será a mesma, tanto para bens, quanto para serviços e como demonstrado anteriormente na comercialização de um produto que passa por diversas etapas, o imposto vai incidindo, de forma não cumulativa em cada etapa para, posteriormente, haver a compensação entre débitos e créditos, o que não ocorre com os serviços, já que esses não possuem várias etapas até atingir o consumidor final.

O serviço está no momento final da cadeia, não havendo etapas de produção, o que impossibilita o aproveitamento de créditos que ocorre com os produtores de bens e ao aplicar a mesma alíquota para bens e serviços de forma indiscriminada, naturalmente o setor de serviços será afetado negativamente em comparação ao setor industrial.

A revista ETCO, publicou um texto trazendo diferentes pontos de vistas sobre a reforma tributária no Brasil, quando ainda se discutia a PEC 45/2019, debatidos no seminário Tributação no Brasil, onde o presidente do Conselho Consultivo do ETCO, em relação a tributação do serviço, destacou, “Vai subir o preço da consulta médica, vai subir a mensalidade escolar, vai subir o plano de saúde, que é a única forma de equilibrar a nova conta. A PEC 45 aumenta a tributação nesses setores entre 300% e 700%.” (Maciel, 2019, p 25).

Ou seja, como a forma motriz do setor de serviços concentra-se na mão de obra, e não em insumos em geral, não se aproveitando hora alguma dos *cashback* tributários como ocorre em algumas etapas de produção dos bens, os preços dos serviços tendem a aumentar.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa abordou os principais objetivos da Reforma Tributária, que se mostrou muito promissória a corrigir distorções do sistema atual, destacando os objetivos de simplificação, transparência e equidade fiscal. Embora a reforma tenha boas intenções, demanda uma atenção redobrada quantos aos efeitos que causará em razão do comportamento de seus contribuintes.

Ao implementar o IVA dual, a incidência da tributação no consumo de bens e serviços passa a ter uma estrutura simplificada, trazendo maior transparência para os contribuintes do fisco, contudo, essa simplificação pode gerar desequilíbrios econômicos entre estados e municípios.

A extinção do ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI e a concentração da hipótese de incidência desses tributos em um único tributo pode acarretar a perda de autonomia para estados e municípios, afetando o pacto federativo, pois tributos que atualmente são de competência do estado e municípios passarão ser de competência da União e, consequentemente, com a extinção desses tributos, as isenções criadas por estado e municípios também deixarão de existirem, dificultando a atração de investimentos e agravando as desigualdades regionais.

Além disso, a transição para o novo modelo traz como beneficiário da arrecadação do IVA dual o local de destino bem ou serviço, enfatizando mais uma vez as desigualdades econômicas regionais e setoriais do país, pois grandes polos industriais que pouco consomem, mas muito produzem, serão grandes contribuintes, porém, pouco se beneficiarão dessa arrecadação. O mesmo tende a acontecer com os municípios de menor poder aquisitivo, comprometendo a arrecadação local e a competitividade de empresas nessas áreas, já que as dinâmicas de mercado são influenciadas pela economia local.

Objetivando a transparência e controle fiscal, os legisladores optaram por aplicar o sistema *Split payment* ao IVA dual, que embora traga benefícios, também pode impactar negativamente o fluxo de caixa das empresas, principalmente na incidência do tributo em setores

com múltiplas etapas de produção. Nesse mesmo sentido, a aplicação da mesma alíquota tanto para produtos, quanto para serviços e a utilização do sistema *Split payment* gera a falta de compensação de créditos fiscais para o setor de serviço, que está na etapa final da comercialização, o que tende a aumentar o preço dos serviços, tendo em vista que não há compensação entre débitos e créditos.

Portanto, enquanto a reforma oferece avanços estruturais e atende à necessidade urgente de simplificação tributária, também apresenta riscos e potenciais impactos macroeconômicos e setoriais. A efetividade dessa reforma dependerá de uma regulamentação complementar equilibrada que considere as peculiaridades regionais e setoriais e o comportamento dos contribuintes no cenário econômico, mitigando desigualdades e promovendo um ambiente justo e competitivo para o desenvolvimento nacional.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15. Ed. Bahia: JusPodivm, 2021.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 18. Ed. São Paulo: JusPodivm, 2024.

ARQUIVO CONTÁBIL. **Os risco do sistema split payment para as empresas brasileiras**. Disponível em: https://www.arquivocontabil.com.br/noticia/os-riscos-do-sistema-split-payment-para-as-empresas-brasileiras/

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 jun. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de emenda à Constituição nº 45-A, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em 16 jun. 2024.

BONAFÉ JR., Mario. **Reforma Tributária PEC 45/2019 Desvendada e Comentada – Texto encaminhado ao Senado Federal em 03/08/2023**. 01. Ed. São Paulo. Ed. Do Autor, 2023. E-book Kindle.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, v1. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

ETCO. **Tenho a impressão de que estou em outro planeta.** Revista ETCO, Sâo Paulo: Instituto Brasileiro de ética Concorrencial, 2019. Disponível em: https://www.etco.org.br/publicacoes/revista-etco/tenho-a-impressao-de-que-estou-em-outro-

planeta/

JURUBEBA, Fernanda Matos Fernandes de Oliveira; PUGAS, Luiza Alves. Um artigo científico. **Impactos da reforma tributária no cenário fiscal brasileiro**. Revista Ibero – Americana de Humanidades, Ciências e Educação – REASE. São Paulo, v. 10. n. 05 maio. 2024.

OLIVEIRA, João Maria. **Proposta de reforma tributárias e seus impactos: Uma avaliação comparativa**. Carta de Conjuntura do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, nº 60, Nota de Conjuntura 1, 3º Trimestre de 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2023/07/propostas-de-reforma-tributaria-e-seus-impactos-uma-avaliacao-comparativa/. Acesso em: 16 jun. 2024.

PARREIRA, Lucas Pereira Santos. **Reforma tributária: desafios e oportunidades para a justiça fiscal**. Consultor Jurídico, 19 jul. 2023. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-jul-19/lucas-parreira-reforma-tributaria-desafios-oportunidades/. Acesso em 16 jun. 2024.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro e econômico**. Coleção Esquematizado. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022.

SUNO NOTÍCIAS. **Reforma tributária: principais mudanças, isenções, impostos e CPF.** Disponível em: www.suno.com.br/noticias/reforma-tributaria-principais-mudancas-isencoes-impostos-cpf/

TEIXEIRA FILHO, Fernando Robério Passos. **O impacto dos fatores históricos para o atual problema da guerra fiscal do ICMS**. JUS.com.br. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/48885/o-impacto-dos-fatores-historicos-para-o-atual-problema-da-guerra-fiscal-do-icms. Acesso em: 01 jul. 2024.