

O PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE NA IMPLEMENTAÇÃO DO IVA DUAL PÓS-REFORMA TRIBUTÁRIA

Sabrina Figueiredo Borba¹

Lisbino Geraldo Miranda do Carmo²

Resumo: A pesquisa analisa a aplicação do princípio da simplicidade na implementação do IVA Dual no contexto da Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Acredita-se que o novo sistema tributário, apesar de sua proposta simplificadora, encontrará obstáculos significativos para efetivar o princípio da simplicidade durante sua implementação. Justifica-se o estudo em razão da complexidade do período de transição, que prevê a coexistência temporária do IVA Dual com os tributos anteriores (PIS, COFINS, ICMS e ISS), bem como das múltiplas lacunas normativas pendentes de regulamentação por lei complementar. Predomina a pesquisa teórica, com abordagem qualitativa e método indutivo. Em relação aos objetivos traçados, a pesquisa teve caráter exploratório e descritivo. Quanto ao procedimento, utilizou-se pesquisa bibliográfica e documental, com análise da legislação pertinente e da literatura especializada. Como resultado, conclui-se que a implementação do IVA Dual enfrentará desafios consideráveis para garantir a simplicidade pretendida pela reforma, especialmente devido à multiplicidade de alíquotas, à autonomia dos entes federativos para fixação de alíquotas próprias e à previsão de diversos regimes diferenciados e específicos, que podem comprometer a uniformização e clareza das regras tributárias.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Princípio da Simplicidade; IVA Dual.

Abstract: The research analyzes the application of the principle of simplicity in the implementation of Dual VAT in the context of the Tax Reform instituted by Constitutional Amendment No. 132/2023. It is believed that the new tax system, despite its simplifying proposal, will encounter significant obstacles to realizing the principle of simplicity during its implementation. The study is justified due to the complexity of the transition period, which foresees the temporary coexistence of the Dual VAT with the previous taxes (PIS, COFINS, ICMS and ISS), as well as the multiple normative gaps pending regulation by complementary law. Theoretical research predominates, with a qualitative approach and an inductive method. In terms of its objectives, the research was exploratory and descriptive. As for the procedure, bibliographical and documentary research was used, with analysis of the relevant legislation and specialized literature. As a result, it was concluded that the implementation of Dual VAT will face considerable challenges to ensure the simplicity intended by the reform, especially due to the multiplicity of rates, the autonomy of federal entities to set their own rates and the provision of various differentiated and specific regimes, which may compromise the uniformity and clarity of tax rules.

Keywords: Tax Reform; Principle of Simplicity; Dual VAT.

¹ Graduanda em Direito pela Universidade da Amazônia – UNAMA. E-mail: sabrinafigueiredo20.8@gmail.com.

² Mestre em Direito Internacional pela Universidade Autónoma de Asunción – PY, convalidado pela UNAMA. Especialista em Direitos Humanos pela FIBRA e em Direito Penal e Processual Penal pela UNAMA. Docente de Direito Tributário na UNAMA e Analista Judiciário no Tribunal de Justiça do Estado do Pará. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6182097085008910>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-2581-5789>. E-mail: lisbinounama@gmail.com.

INTRODUÇÃO

A tributação brasileira atravessa um momento histórico de transformação estrutural. A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 representa a mais significativa alteração no Sistema Tributário Nacional desde a Constituição de 1988, especialmente no que tange à tributação sobre o consumo. O epicentro desta mudança é a criação do IVA Dual, um modelo que promete simplificar e unificar a tributação sobre bens e serviços no Brasil, seguindo tendências internacionais bem-sucedidas de modernização tributária (Pestana et al., 2024).

Em que pese o espírito simplificador da reforma, materializado no princípio da simplicidade (art. 145, § 3º, CRFB/88), o caminho de implementação do IVA Dual apresenta complexidades consideráveis. Da atual multiplicidade de tributos sobre o consumo - PIS, COFINS, ICMS e ISS - cada qual com suas peculiaridades e diferentes competências federativas, pretende-se migrar para um sistema dual composto pela CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) e pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). Esta transição, contudo, não será imediata nem simples.

Neste contexto, emerge a questão central da pesquisa: O princípio da simplicidade será efetivamente aplicado na implementação do IVA Dual pós-Reforma Tributária? Como questões norteadoras, apresentam-se as seguintes indagações: A substituição dos quatro tributos pelo IVA Dual garantirá a aplicação do princípio da simplicidade? O período de transição respeitará este princípio? As futuras regulamentações complementares à EC 132/2023 poderão comprometer a simplicidade almejada?

Como hipótese central, considera-se que o novo sistema tributário, apesar de sua proposta simplificadora, encontrará obstáculos significativos para efetivar o princípio da simplicidade durante sua implementação, especialmente devido à complexidade do período de transição e às múltiplas lacunas normativas pendentes de regulamentação.

O objetivo geral da pesquisa é analisar a aplicação do princípio da simplicidade na implementação do IVA Dual. Como objetivos específicos, busca-se: identificar os desafios da substituição dos tributos existentes; avaliar a complexidade do período de transição; e analisar os potenciais impactos das futuras regulamentações complementares na efetivação do princípio da simplicidade.

A pesquisa é justificada pela relevância da Reforma Tributária para toda a sociedade brasileira e pela necessidade de compreender se as mudanças propostas efetivamente

alcançarão o objetivo de simplificação do sistema tributário. O estudo é particularmente relevante considerando que o sucesso da reforma depende significativamente da forma como será implementada.

O objeto da presente pesquisa envolve a análise do princípio da simplicidade e sua aplicação prática no contexto da implementação do IVA Dual, considerando os impactos sobre contribuintes, administração tributária e entes federativos.

Metodologicamente, a pesquisa caracteriza-se como teórica, com abordagem qualitativa e método indutivo. Em relação aos objetivos, possui caráter exploratório e descritivo. Quanto ao procedimento, utiliza-se pesquisa bibliográfica e documental, fundamentada na análise da legislação pertinente, especialmente a EC 132/2023, e da literatura especializada em direito tributário.

1 O ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E OS TRIBUTOS SOBRE CONSUMO

O atual Sistema Tributário Nacional (STN) é complexo e possui uma carga tributária alta, além de não ser eficiente e justo. Observa-se que há vários instrumentos legais diferentes para tratar sobre o conteúdo de cada tributo, resultando na falta de padronização e uniformização de regras entre eles – a exemplo da existência da cumulatividade em alguns tributos e em outros não e de alíquotas diferenciadas –, bem como entre os entes federados. Logo, o processo de tributação é prejudicado, afetando a simplicidade nas relações jurídico-tributárias (Pestana, 2024; Scaff, 2024).

A complexidade do STN foi construída, de forma gradativa, ao longo do processo de tributação no Brasil, com início no período pré-colonial até os dias atuais com a vigência da Constituição Federal e as Emendas Constitucionais, que tratam sobre os tributos. Dessa forma, a autonomia dada aos Estados e Municípios, como forma de descentralizar competências tributárias, culminou na multiplicação de normas editadas para tratar dos tributos, transformando o STN em um sistema complexo que contraria os objetivos pensados pelo legislador constitucional (Dias Neto, 2008 apud Henrique et al., 2024)

A falta de padronização e uniformização dos tributos gera insegurança jurídica, altos custos de conformidade, sonegação fiscal, impactam a competitividade das empresas brasileiras e geram danos para a sociedade como um todo. A complexidade do STN confunde o Fisco e o contribuinte, o emaranhado de regras tributárias que destoam entre si e entre os entes federados são difíceis de aplicar, gerando altos custos e prejuízos para a Administração

Tributária, bem como para os contribuintes, principalmente para aqueles que não possuem condições financeiras para contratar equipe jurídica e/ou contábil para o cumprimento de suas obrigações (principais e acessórias) (Pereira, 2018 apud Buenos, Santos e Godinho, 2023)

Não obstante, os atuais tributos sobre consumo no Brasil possuem relevância expressiva para a arrecadação dos entes que possuem a sua competência tributária, são eles: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) - art. 153, inciso IV, da CRFB/88 -, Programa de Integração Social (PIS) - art. 195, inc. I, alínea "a", da CRFB/88 -, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) - art. 195, inc. I, alínea "b", da CRFB/88 -, todos de competência da União, e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) - art. 155, inc. II, CRFB/88 -, e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) - art. 156, inc. III, CRFB/88 -, de competência dos Estados e Municípios respectivamente.

Todos esses tributos possuem regras distintas, incluindo fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas e regimes diferenciados, específicos ou favorecidos, incidência ou não da cumulatividade, etc, o que torna o sistema tributário complexo. Os parâmetros tributários, como alíquotas e metodologias de cálculo, variam conforme a legislação em vigor e as diretrizes fiscais de cada esfera da federação. Essa diversidade normativa e a natureza da incidência tributária resultam em impactos diferentes nos vários estratos de renda, levando a efeitos redistributivos que podem não corresponder aos objetivos de arrecadação estabelecidos, caracterizando o efeito regressivo desses tributos (Orair e Gobetti, 2018).

Entre as bases de incidência tributária, a de consumo é a que mais contribui para a arrecadação no Brasil. Essa tributação indireta se caracteriza pela transferência do ônus tributário ao consumidor final, que arca com o custo do tributo incorporado ao preço dos bens e serviços. Assim, há uma cisão entre o contribuinte de direito, responsável pelo fato imponible, e o contribuinte de fato, que efetivamente suporta o encargo econômico (Gassen, D'Araújo e Paulino, 2013).

O ordenamento tributário brasileiro, no que tange à tributação do consumo, destaca-se por sua notória complexidade, sendo considerado um dos mais confusos mundialmente. Sua estrutura é marcada pela justaposição de diversos dispositivos legais e infralegais, emanados das três esferas governamentais, que regulamentam tributos como PIS, COFINS, ICMS e ISS (Amaral et al., 2023 apud Pestana, 2024).

TABELA 1. QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS POR TIPO NOS 35 ANOS DA CF DE 1988

NORMAS FEDERAIS	GERAIS	TRIBUTÁRIAS
CONSTITUIÇÃO FEDERAL	1	1
EMENDAS CONSTITUCIONAIS DE REVISÃO	6	-
EMENDAS CONSTITUCIONAIS	129	18
LEIS DELEGADAS	2	-
LEIS COMPLEMENTARES	141	61
LEIS ORDINÁRIAS	6.941	1.181
MEDIDAS PROVISÓRIAS ORIGINÁRIAS	1.795	281
MEDIDAS PROVISÓRIAS REEDITADAS	5.491	1.674
DECRETOS FEDERAIS	14.516	1.732
NORMAS COMPLEMENTARES*	159.854	37.586
TOTAL	188.876	42.534
MÉDIA POR DIA	14,78	3,33
MÉDIA POR DIA ÚTIL	21,34	4,81

Fonte: Amaral et al, 2023

Esta arquitetura fiscal intrincada obsta a clara percepção, por parte do contribuinte, do quantum tributário efetivamente incidente em cada operação econômica. Ademais, o caráter cumulativo, previsto em alguns tributos, do sistema engendra uma tributação em cascata, na qual tributos previamente recolhidos integram a base de cálculo de incidências posteriores. Tal sistemática ocasiona litígios administrativos e judiciais, trazendo prejuízos para os sujeitos da relação jurídico-tributária (Pestana, 2024).

TABELA 3. CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO, POR NÍVEL FEDERATIVO E ESFERA PROCESSUAL, EM 2019

Nível federativo	Esfera processual	Contencioso tributário		
		R\$ bilhões	% PIB	Composição
Federal	Judicial	2.673,10	36,80%	49,10%
	Administrativo	1.152,60	15,90%	21,20%
Estadual	Judicial (27/27)	917,7	12,60%	16,90%
	Administrativo (23/27)	259,8	3,60%	4,80%
Capitais	Judicial (24/26)	251,8	3,50%	4,60%
	Administrativo (10/26)	17,4	0,20%	0,30%
Demais municípios	Judicial (4.074/5.543)	170,4	2,30%	3,10%
Total		5.442,80	75,00%	100,00%

Fonte: Núcleo de Tributação do Insper (2020). Elaboração: IFI.

Insta salientar que a tributação sobre consumo no Brasil representa 45,1% da receita tributária total, significativamente superior à média de 31,9% dos países da OCDE em 2021. Historicamente, esse percentual manteve-se acima de 41% no país. Esta disparidade reflete a alta concentração de renda e patrimônio no Brasil, dificultando a redução do peso relativo desses tributos. Tal estrutura tributária evidencia desafios para a promoção de equidade fiscal e desenvolvimento econômico sustentável, sugerindo a necessidade de uma reavaliação do sistema tributário nacional (Pestana, 2024).

Carga tributária no Brasil e na OCDE (2021)

(Em % do PIB)

Incidência	Brasil	Média OCDE	Maior OCDE	Quem?	Menor OCDE	Quem?
Carga Tributária Total	33,9	34,1	46,9	Dinamarca	16,7	México
Renda lucros e ganhos de capital	8,2	11,6	30,7	Dinamarca	7,3	México
Salários e seguridade	8,9	9,8	16,4	República Checa	0,1	Dinamarca
Propriedade	1,7	1,9	4,5	Coreia	0,2	República Checa
Consumo de bens e serviços	15,1	10,8	15,6	Hungria	4,4	Estados Unidos

Fonte: Global Revenue Statistics Database/OCDE, 2022. Disponível em: <https://www.compareyourcountry.org/tax-revenues-global/en/0/655+656+657+658+659+660+661/default>.

Elaboração do autor.

Ademais, as alíquotas dos tributos indiretos, determinadas pelo ente que possui a competência tributária para defini-la, impactam em uma elevada carga tributária, evidenciando o Brasil como um dos países com maior tributação sobre consumo que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Dessa forma, os tributos sobre consumo tendem a ser regressivos, especialmente aqueles que possuem alíquotas fixas, acometendo maior parte da renda daqueles que menos possuem, fato este que também contribui para a complexidade do STN (Santos, 2024).

Observa-se, que não somente os contribuintes pessoa física são prejudicados pelo extenso e complexo sistema tributário, mas também as empresas. Dessa forma, as empresas possuem uma carga alta em relação às obrigações principais e acessórias, são muitas regras a serem seguidas em diferentes contextos, isto significa que para preservar a sobrevivência e competitividade das empresas, estas, além de arcarem com a elevada carga tributária incidente em suas operações, precisam arcar com serviços para subsidiar o cumprimento dessas obrigações, a exemplo de profissionais da contabilidade, para que se possa garantir o pagamento justo dos tributos e diminuir as autuações (Costa, 2024).

A própria Administração Tributária também é prejudicada, visto que a fiscalização das obrigações tributárias é complexa e possui alto custo de conformidade (Pestana, 2024). Além disso, os procedimentos de fiscalização variam a depender do caso, gerando déficits na arrecadação pública e evasão fiscal. Dessa forma, o sistema tributário deve ser equilibrado e eficaz, de modo a garantir que o governo obtenha os recursos necessários para suas atividades e contribua para uma melhor distribuição das riquezas na sociedade. No entanto, conforme exposto ao norte, não se logra êxito, tendo em vista a alta complexidade presente no sistema (Orair e Gobetti, 2018).

Outrossim, a promoção da transparência e do diálogo entre fisco e contribuintes é crucial, incluindo a disponibilização de informações claras e acessíveis sobre obrigações

fiscais e a criação de canais de comunicação eficientes. A avaliação periódica e atualização das normas tributárias são essenciais para manter a simplicidade do sistema, permitindo identificar lacunas, eliminar dispositivos obsoletos e introduzir melhorias em resposta às mudanças econômicas e sociais. No contexto internacional, a cooperação e harmonização tributária contribuem para a simplificação, especialmente nas transações comerciais transfronteiriças, facilitando a compreensão e o cumprimento das obrigações fiscais por empresas que operam globalmente. Estas medidas visam um sistema tributário mais transparente, equitativo e eficiente, alinhado aos princípios constitucionais e às demandas da sociedade contemporânea (Buenos, Santos e Godinho, 2023).

Diante das falhas do atual Sistema Tributário Nacional, é urgente uma reforma que simplifique as regras fiscais, promovendo clareza, equidade e eficiência. A fragmentação das normas e a alta carga tributária, especialmente sobre o consumo, geram insegurança jurídica, custos elevados e distorções na arrecadação, prejudicando o desenvolvimento do país. A reforma deve buscar um sistema mais justo, que equilibre a arrecadação e a redistribuição de recursos, promovendo a competitividade e um ambiente de negócios mais transparente. A simplificação das regras fiscais e a modernização da fiscalização são essenciais para um sistema tributário mais eficaz e alinhado às necessidades do Brasil.

2 O IVA DUAL E A SUBSTITUIÇÃO DO PIS, COFINS, ICMS E ISS

O cenário tributário atual é caótico e traz prejuízos para todos os envolvidos na relação tributária, importando, assim, em um grande gargalo sistêmico. Por isso, vários setores da sociedade vêm questionando a eficiência e a justiça no processo de tributação, demandando por uma reforma tributária que primasse pela simplicidade e pelo crescimento econômico do país (Pestana, 2024).

Essa realidade deu ensejo à Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, que tinha como objetivo alterar o Sistema Tributário Nacional. A PEC nº 45/2019 foi aprovada no dia 15 de dezembro de 2023, transformando-se na Emenda Constitucional nº 132/2023. O foco da reforma são os tributos sobre o consumo e a sua essência é tornar o STN mais simples (Pestana, 2024).

Por isso, o modelo de tributo adotado pela reforma é o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Dual, que será composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) que substituirão 4 impostos: PIS e COFINS (Federais), ICMS (Estadual) e ISS (Municipal). O CBS será de competência federal (União),

enquanto o IBS terá a sua competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (Pestana, 2024; Scaff, 2024).

A Reforma Tributária trouxe em seu corpo o princípio balizador da simplicidade, revelando, segundo Pestana (2024), um “espírito simplificador” para que se possa afastar as complexidades existentes no atual Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º, CRFB/88) do novo STN. Dessa forma, os principais instrumentos para a garantia desse princípio são vislumbrados no art. 149-B da CRFB/88, ao prever a uniformização e padronização de algumas regras incidentes na CBS e no IBS, vejamos:

Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II – imunidades; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

IV - regras de não cumulatividade e de creditamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Seguindo a ordem dos incisos, a CBS e o IBS terão o mesmo fato gerador, ou seja, no momento da ocorrência concreta da hipótese de incidência, que ainda será definida por lei, nasce a obrigação de pagar o crédito referente aos dois tributos. Além disso, a base de cálculo também será a mesma, importando no mesmo montante, no qual incidirão as alíquotas, para os dois tributos. Da mesma forma, os sujeitos passivos, as hipóteses de não incidência e as imunidades serão os mesmos para ambos (Alexandre e Arruda, 2024; Mazza, 2020).

O regime diferenciado (art. 9º, §1º, EC 132), que importa em uma alíquota favorecida, incidindo sobre os seguintes bens e serviços: serviços de educação, serviços de saúde, dispositivos médicos, medicamentos, etc, sendo a redução das alíquotas dos tributos em torno de 60%, bem como a redução de 100% para os bens e serviços dispostos no art. 9º, §3º, II, EC 132 (Pestana, 2024; Scaff, 2024).

O Regime específico é regido pelo artigo 156-A, §6º, CF, e não terá necessariamente alíquotas reduzidas, mas, prioritariamente, regras específicas mais benéficas,

a exemplo de combustíveis e lubrificantes, serviços financeiros, atividades cooperativas, serviços de hotelaria e de parques de diversão, etc (Scaff, 2024). Já o regime favorecido abrange a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio com objetivo de manter o diferencial competitivo destas (artigo 92-B, *caput*, CF).

A cumulatividade no atual STN é prevista em alguns tributos e em outros não. A cumulatividade não permite que sejam compensados os créditos dos tributos anteriormente pagos no fato gerador antecedente, ou seja, ocorre o “efeito cascata” de modo a imputar um ônus maior ao consumidor final da cadeia. Por outro lado, o regime da não cumulatividade, presente no IVA Dual, permite que a cada operação, ao ocorrer o fato gerador da obrigação, que o tributo pago anteriormente seja descontado na presente operação, tributando, assim, somente o valor que for efetivamente adicionado em cada etapa da cadeia produtiva (Alexandre e Arruda, 2024; Carvalho, 2022; Viana, 2007).

Atualmente o contribuinte pode se creditar do imposto que incidiu na aquisição do bem ou serviço ou dos insumos que foram utilizados em sua produção, o que se denomina crédito físico, possibilitando o instituto da compensação (art. 156, CTN) (Nota Técnica n. 015/2017). No entanto, tal sistemática limita o creditamento a outras categorias, a exemplo dos comerciantes e prestadores de serviço, já que estes não utilizaram os insumos, isto é, não poderão se valer dos créditos destes. A consequência dessa sistemática é a incidência da cumulatividade (Alexandre e Arruda, 2024).

No entanto, a reforma adotou o sistema de crédito financeiro sobre o IVA Dual, favorecendo o adquirente ou tomador, visto que, por meio dessa sistemática, será possível abater do imposto que será cobrado por suas vendas todos os tributos que incidiram nestas, a exemplo de energia elétrica, transporte, etc. Esse sistema representa um regime de não-cumulatividade absoluta e foi pensado para simplificar a tributação sobre o consumo (Alexandre e Arruda, 2024; Nota Técnica n. 015/2017).

É importante salientar que o IBS, assim como a CBS, será instituído por lei complementar federal (arts. 156-A, *caput* e IV, e 195, V, CRFB/88), sendo disposto que o IBS terá legislação única e uniforme em todo o território nacional (art. 156-A, *caput* e IV, CRFB/88). Em que pese o IBS ser instituído por lei complementar federal, o *caput* do art. 156-A informa que a competência desse imposto será compartilhada entre DF, Estados e Municípios, podendo cada um deles fixar a sua própria alíquota por meio de lei específica (art. 156-A, V, CRFB/88).

Insta salientar que a tributação do IBS será realizada no destino, sendo a

cobrança realizada pelo Estado de origem, mas a arrecadação será transmitida ao Estado de destino (Alexandre e Arruda, 2024), sendo exercida a competência de natureza administrativa pelo Comitê Gestor do IBS (art. 156-B, CF). Este órgão institucional federal será autônomo e acumulará competência normativa para sua implementação, bem como a competência interpretativa de suas normas. Ademais, o Comitê Gestor também terá competência para representar os entes subnacionais, entre outras prerrogativas (Costa, 2024; Harada, 2024).

Sobre a alíquota do IVA dual, Pestana (2024) afirma que não haverá uma única alíquota, mas sim quatro alíquotas que serão determinadas de acordo com os produtos, serviços e setores econômicos, são elas: a) alíquota padrão, b) alíquota favorecida, c) alíquota zero, isenção, imunidade, não incidência e d) alíquota de 30% em relação à padrão para profissionais liberais.

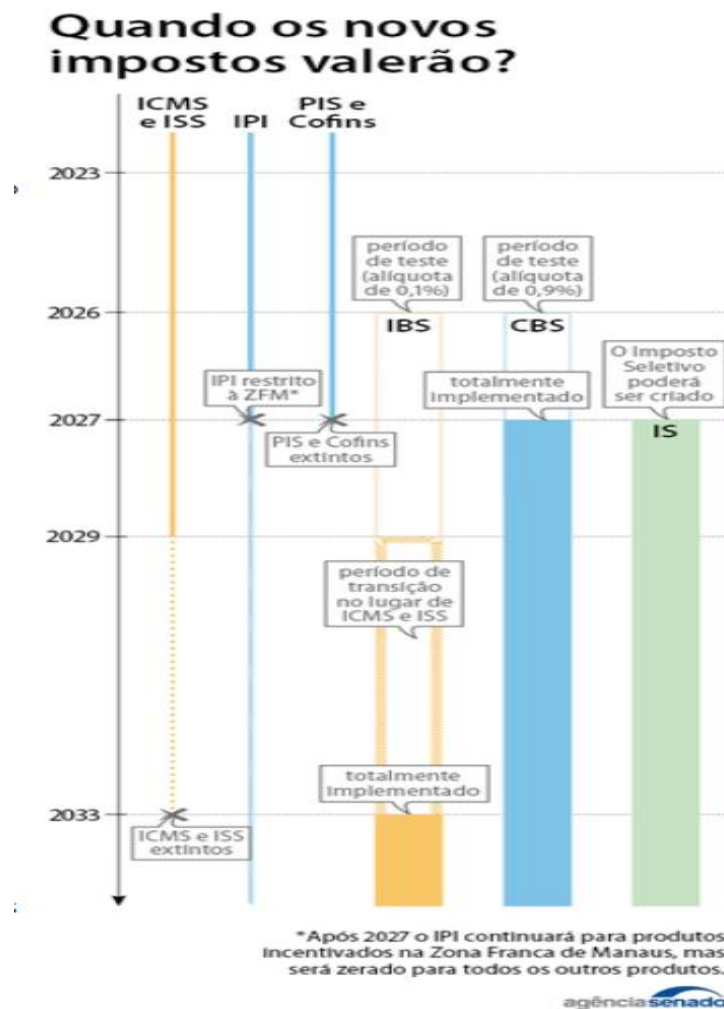
Nesta ordem, a alíquota padrão será fixada a cada ano por Resolução do Senado Federal e funcionará como referência para os entes federados ao instituírem suas próprias alíquotas (art. 130, CRFB/88). O objetivo de sua criação é para que sirva como uma trava ao aumento da carga tributária. Ademais, os critérios utilizados para definir esta alíquota levarão em conta a existência do regime diferenciado, regime favorecido e regime específico (Pestana, 2024; Scaff, 2024).

A alíquota favorecida incidirá sobre os seguintes bens e serviços (art. 9º, § 1º, EC 132/2023): serviços de educação, serviços de saúde, dispositivos médicos, medicamentos, etc, sendo a redução das alíquotas dos tributos em torno de 60% (Pestana, 2024). A alíquota zero importa na redução em 100% das alíquotas do CBS e do IBS (art. 9º, § 3º, II, EC 132/2023). Além disso, também foi mantida a isenção, a imunidade e a não incidência (Alexandre e Arruda, 2024). Ademais, foi prevista a redução de 30% das alíquotas dos tributos para profissionais liberais (art. 9º, § 12, EC 132/2023).

Todas as mudanças propostas pela Reforma Tributária sobre a nova forma de tributação sobre o consumo não serão aplicadas imediatamente, mas respeitarão uma regra de transição gradativa. O critério da transição obedecerá aos arts. 124 a 133, CRFB/88. A CBS e o IBS, que comporão o IVA Dual, serão criados por meio de leis complementares no período de 2024 a 2026, sendo neste ano iniciado o período de teste a uma alíquota de 0,1% do IBS e de 0,9% do CBS (Pestana, 2024; Agência Senado, 2023).

Nesta esteira, o CBS será totalmente implementado em 2027, extinguindo o PIS e a COFINS (art. 126, II, CRFB/88), sendo que o IPI terá a sua aplicação restrita à Zona Franca

de Manaus para manutenção da competitividade (art. 123, III, alínea a, CRFB/88). Por outro lado, o IBS só será totalmente implementado em 2033, quando o ICMS e ISS serão finalmente extintos (arts. 129, CRFB/88). O quadro a seguir indica a transição para o novo sistema tributário brasileiro (Agência Senado, 2023):



O intuito principal do período de transição do sistema antigo para o atual é ajudar todos os envolvidos na relação tributária a se adaptarem às novas regras de tributação (Pestana, 2024).

3 O PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE E A (IN)EXISTÊNCIA DE DIÁLOGO COM O IVA DUAL

Sabe-se que os princípios são diretrizes fundamentais que devem ser obrigatoriamente seguidos tanto pelo legislador quanto pelo Fisco, e o seu descumprimento torna o tributo e sua cobrança inválidos. Isto ocorre porque, além de os princípios serem

garantias fundamentais do sujeito passivo, eles também refletem as limitações constitucionais ao poder de tributar (Mazza, 2020).

Os atuais princípios tributários são: legalidade (arts. 150, I, da CF e 97 do CTN), anterioridade (art. 150, III, b e c, da CF), isonomia (art. 150, II, da CF), irretroatividade (art. 150, III, a, da CF), vedação do confisco (art. 150, IV, da CF), uniformidade geográfica (art. 151, I, da CF), não limitação (art. 150, V, da CF). Ocorre que a reforma tributária traz novos princípios que incidirão sobre o STN: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente (art. 145, § 3º, da CF).

Foca-se neste estudo no princípio da simplicidade. O princípio da simplicidade ou praticabilidade, incluído pela EC 132/2023, visa simplificar as normas tributárias, tornando-as mais compreensíveis e aplicáveis. O princípio busca resolver a complexidade natural do sistema tributário, que resulta da dinâmica das relações socioeconômicas e da tentativa do Estado de avaliar a capacidade contributiva dos cidadãos (Alexandre e Arruda, 2024; Schoueri apud Mazza, 2020).

A complexidade excessiva, presente no atual STN, traz problemas como dificuldade de entendimento das normas, altos custos de conformidade e ineficiência na aplicação da lei. Isso gera desvantagens competitivas, desestimula investimentos e empreendedorismo, além de dificultar a fiscalização. Em suma, a simplificação do sistema tributário promove maior compreensão das leis, facilita o cumprimento das obrigações fiscais e aumenta a transparência, permitindo que os cidadãos exijam melhor aplicação dos recursos arrecadados (Alexandre e Arruda, 2024; Pestana, 2024).

De acordo com o Eduardo Jardim (2024), falta debate público amplo sobre a Reforma Tributária, tendo em vista a tendência de aumento da carga tributária para financiar gastos públicos, a exemplo do Comitê Gestor. Questiona-se o objetivo real da reforma: aumento de arrecadação ou simplificação do sistema tributário brasileiro?

É fundamental destacar que a reforma tributária, ao implementar o IBS, enfrenta desafios significativos na simplificação do STN. Essa dificuldade é acentuada pela autonomia conferida aos entes subnacionais para definir suas alíquotas (Scaff, 2024). Nesse contexto, a EC 132/2023 não estabelece que a alíquota padrão seja um limite máximo ou mínimo a ser seguido, permitindo que os entes subnacionais não estejam obrigados a vincular suas alíquotas à alíquota padrão de referência. Como resultado, além da manutenção da complexidade tributária, o que se observa é o aumento da carga tributária (Alexandre e Arruda, 2024; Costa,

2024).

Para Costa (2024) e Jardim (2024), a proposta de reforma tributária, embora se apresente como um aprimoramento, tende a desestruturar o sistema vigente, revelando-se complexa e ininteligível. Sua implementação prevista para cerca de 50 anos implica que a sociedade terá que se adaptar a um sistema que não acompanha suas necessidades. Além disso, é enganoso afirmar que a reforma visa simplificar e reduzir a carga tributária, uma vez que suas 491 normas confusas demandam interpretações complexas, contrastando com o atual sistema, que é muito mais conciso. Essa complexidade levanta sérias dúvidas sobre a real intenção da reforma e sua efetividade no contexto social e jurídico brasileiro.

Para Harada (2024) e Costa (2024) a resposta é clara: a reforma objetiva única e exclusivamente o aumento da arrecadação a qualquer custo, sem se importar com os males que irão causar aos outros componentes da relação jurídico-tributária, sendo considerada para esses especialistas como “o maior estelionato cometido contra a sociedade brasileira”.

A fundamentação do Estado na promoção do bem comum e bem-estar social estabelece uma conexão indissociável entre direitos humanos e tributação, relação esta essencial para a humanização das normas tributárias conforme as diretrizes da Declaração Universal dos Direitos Humanos. A soberania tributária, manifestação do poder estatal de tributar seus cidadãos independentemente de localização, fundamenta-se na necessidade de mobilizar recursos para garantir bem-estar social, preservar a dignidade humana e promover a prosperidade estatal e nacional. (Costa, 2024)

Entretanto, a atual Reforma Tributária demonstra significativo distanciamento destes princípios fundamentais, evidenciando que os parlamentares desconsideram suas obrigações morais e constitucionais ao negligenciar a análise da justa capacidade tributária individual, focando apenas na criação de mecanismos "legais" para arrecadação ilimitada. A estrutura proposta, que autoriza o Poder Executivo a elevar a carga tributária sem considerar o equilíbrio da receita nacional, combinada com as despesas incontroláveis do Judiciário, Ministério Público e Parlamento, resultará em prejuízos significativos tanto para o setor produtivo quanto para a sociedade em geral, que arca com os tributos da produção e intermediação (Costa, 2024)

A Reforma Tributária proposta apresenta modificações estruturais controversas no sistema de tributação brasileiro. A alteração do método de tributação "por dentro" para "por fora", particularmente na implementação do IBS, conforme previsto no artigo 156-A, §1º, IX

da Constituição Federal, estabelece exclusões significativas da base de cálculo, incluindo o próprio imposto e outras contribuições relevantes. Esta mudança metodológica indica uma tendência ao agravamento da carga tributária (Costa, 2024).

Inovações institucionais questionáveis marcam a reforma, como a inédita atribuição ao TCU para definição de alíquotas do IBS e CBS (art. 130, §8º), função tradicionalmente reservada ao legislador. A criação de um Comitê Gestor, que consumirá parte substancial da arrecadação do IBS, contraria princípios básicos do direito tributário sobre a destinação legal dos recursos. Fundamentalmente, a ausência de uma prévia Reforma Administrativa compromete a eficácia da reestruturação tributária, pois ignora o princípio básico de que o dimensionamento da arrecadação deve decorrer de uma clara definição das necessidades e limites do Estado (Costa, 2024).

Ademais, é importante lembrar que a alíquota padrão será fixada levando em consideração os regimes específicos, diferenciados ou favorecidos (art. 130, § 2º, EC 132/2023). Dessa forma, quanto maior o tratamento diferenciado para alguns produtos, serviços e setores econômicos, maior será a alíquota padrão, isto é, maior será a carga tributária brasileira, onerando excessivamente os excluídos desse rol, além de contrariar a motivação de sua existência: ser uma trava que objetiva evitar o aumento da carga tributária (Pestana, 2024).

Estimativas do Estudo Especial nº 19 da Instituição Fiscal Independente do Pestana (2024) projetavam alíquotas do IVA Dual entre 25% e 35%, enquanto dados recentes do Ministério da Fazenda (23/08/2024) apontam para 28%, superando a maior alíquota global atual (Hungria, 27%). Esta projeção, somada às potenciais alíquotas adicionais dos estados e municípios, indica que o Brasil terá a maior carga tributária do mundo.

Apesar da padronização e uniformização de regras entre o CBS e o IBS, conforme o art. 149-B da CF, essa medida não assegura o princípio da simplicidade nas relações jurídico-tributárias após a reforma, uma vez que as alíquotas permanecerão diferentes. Embora haja um esforço para simplificar o sistema tributário brasileiro por meio da implementação do IVA Dual, as lacunas na EC 132/2023, especialmente no que se refere às alíquotas do IBS, indicam que a complexidade nas relações jurídicas pós-reforma ainda persistirá (Scaff, 2024).

A autonomia dada ao legislador para criar as leis complementares também são uma afronta ao princípio da simplicidade, visto que as lacunas existentes no corpo da EC 132/2023 ensejam liberdade para criação de institutos e alíquotas que podem fugir completamente das diretrizes contidas na própria Emenda (Scaff, 2024).

Como se falar em simplicidade quando o IBS possui participação de várias entidades em suas diversas etapas de criação, fiscalização e arrecadação? Isto é, a União institui o IBS por lei complementar federal, os entes subnacionais fiscalizam o IBS e fixam suas alíquotas, mas não podem arrecadá-los, cabendo esta função ao Comitê Gestor, que também distribuirá os recursos e julgará o processo administrativo tributário em última instância (Harada, 2024).

O Senador Oriovisto Guimarães (Podemos-PR) apresentou críticas substanciais ao PLP 68/2024, que regulamenta a reforma tributária. Ele argumenta que a proposta, contrariamente aos seus objetivos declarados, tende a aumentar a complexidade fiscal e a carga tributária, particularmente nos setores industrial, de serviços e agrícola. O parlamentar enfatizou os desafios operacionais decorrentes do extenso período de transição de dez anos, que exigiria a manutenção simultânea de dois sistemas tributários. Esta dualidade, segundo o senador, imporá obstáculos significativos à gestão empresarial e potencialmente intensificaria a insatisfação do setor produtivo com a reforma ao longo do tempo. (Agência Senado, 2023)

Mas não é só, outra discussão referente à Reforma Tributária é a transição do sistema antigo para o atual. Isto ocorre porque os dois sistemas tributários, o antigo e o novo, coexistirão durante um longo período de transição. Os tributos que serão extintos PIS, COFINS, ICMS e ISS têm aplicabilidade complexa e sem uniformidade de regras, além de possuírem vários instrumentos legais diferentes entre os entes federativos que os regulamentam, dificultando, assim, a visualização clara e a simplicidade sobre a tributação e a efetividade da justiça tributária (Pestana, 2024; Scaff, 2024).

Dessa maneira, é inevitável concluir que a junção dos dois sistemas potencialize conflitos durante o período de transição, visto que Reforma Tributária ainda precisa ser regulamentada, ou seja, isto significa dizer que haverá o aumento do número de normas editadas e, portanto, serão somadas às já existentes e aplicadas simultaneamente, favorecendo, portanto, complicações e ausência do princípio da simplicidade durante a implementação do IVA Dual.

Com base nisso, portanto, observa-se que a essência da Reforma Tributária, simplificação da tributação no Brasil, está contaminada, tendo em vista a garantia da autonomia dos entes sobre as suas alíquotas, a existência de quatro alíquotas diferentes, a previsão de vários regimes diferenciados e exceções, bem como o período complexo de transição do atual sistema para o novo. Dessa forma, a previsão sobre as relações jurídico-tributárias é permeada de incerteza e insegurança, restando vestígios do atual e complexo STN.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A implementação do IVA Dual no Sistema Tributário Nacional representa um marco histórico na tributação brasileira, trazendo consigo promessas de simplificação e modernização. Contudo, a análise desenvolvida ao longo deste trabalho revela um cenário complexo e desafiador para a efetivação do princípio da simplicidade durante sua implementação.

O período de transição, que se estenderá até 2033, apresenta-se como um dos principais obstáculos à simplificação pretendida. A coexistência temporária do IVA Dual com os tributos que serão substituídos (PIS, COFINS, ICMS e ISS) criará um ambiente de maior complexidade administrativa e operacional, exigindo dos contribuintes e da administração tributária a gestão simultânea de diferentes regimes e sistemáticas de tributação.

Os objetivos do presente trabalho foram devidamente alcançados. Verificou-se que a substituição dos quatro tributos pelo IVA Dual, embora represente um avanço conceitual, encontra desafios práticos significativos. Identificou-se que o período de transição demandará especial atenção para não comprometer a simplicidade almejada. Por fim, constatou-se que as lacunas normativas pendentes de regulamentação podem impactar negativamente a efetivação do princípio da simplicidade.

A hipótese inicial de que o novo sistema tributário enfrentará obstáculos significativos para efetivar o princípio da simplicidade durante sua implementação se confirmou. A multiplicidade de alíquotas previstas, a autonomia dos entes federativos para fixação de alíquotas próprias e a previsão de diversos regimes diferenciados e específicos podem resultar em um sistema ainda distante do ideal de simplicidade pretendido pela reforma.

O sucesso da implementação do IVA Dual dependerá crucialmente da forma como serão regulamentadas as lacunas deixadas pela EC 132/2023. A legislação complementar precisará equilibrar os interesses federativos e setoriais com o objetivo maior de simplificação do sistema tributário. A proliferação de exceções e regimes especiais, embora politicamente tentadora, pode comprometer significativamente a efetividade da reforma.

Neste cenário, sem desconsiderar a importância da autonomia federativa e das particularidades setoriais, é fundamental que a regulamentação do IVA Dual priorize a simplicidade e a transparência. O caminho para um sistema tributário mais simples e eficiente está traçado, mas sua concretização dependerá da capacidade de resistir à tentação de criar exceções e regimes especiais que possam comprometer os objetivos originais da reforma. O

desafio é grande, mas o compromisso com a simplicidade deve prevalecer para que a reforma alcance seus objetivos fundamentais.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. **Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis**. Brasília, 2023. Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em: 01 mai. 2024.

ALEXANDRE, R., ARRUDA, T. C. **Reforma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. São Paulo: Editora Juspodivm, 2024.

ARAÚJO NETO, F. A. **Análise dos impactos da complexidade da tributação no funcionamento operacional e financeiro das empresas e as propostas de reforma tributária**. Monografia (graduação em direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2022.

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

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera dispositivos da Constituição Federal. Diário Oficial da União, Brasília, 20 dez. 2023

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 16 set. 1996.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 01 ago. 2003.

BUENOS, K.; SANTOS, J. A. M.; GODINHO, L. A. de C. **A complexidade do sistema tributário e a necessidade de simplificação**. *Intrépido: Iniciação Científica*, [S. l.], v. 2, n. 1, 2023. Disponível em:
<https://www.periodicos.famig.edu.br/index.php/intrepido/article/view/409>. Acesso em: 02 set. 2024.

CARVALHO, F. A. F. **A complexidade da tributação sobre o consumo no Brasil: da reforma tributária possível à reforma tributária necessária.** 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2022.

CARVALHO DE SOUSA, B. L. **Análise da não cumulatividade tributária na Constituição Federal de 1988.** 2022. 91f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2022.

COSTA, A. F. **Reforma tributária: o maior estelionato do parlamento para com a nação.** IBEF, São Paulo, 2024. Disponível em: <https://ibedaft.com.br/artigos-lista/1090-reforma-tributaria-o-maior-estelionato-do-parlamento-para-com-a-nacao.html>. Acesso em: 01 out. 2024.

EXAME. **Reforma tributária: regulamentação na Câmara aumenta IVA para 28%, estima Ministério da Fazenda.** 2024. Disponível em: <https://exame.com/economia/reforma-tributaria-regulamentacao-na-camara-aumenta-iva-para-28-estima-ministerio-da-fazenda/>. Acesso em: 07 set. 2024.

GASSEN, V.; D'ARAÚJO, P. J. S.; PAULINO, S. R. F. **Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 34, n. 66, p. 213-234, 2013.

HARADA, K. **Aprovado o regulamento do Comitê Gestor do IBS.** Harada Advogados, São Paulo, 2024. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/aprovado-o-regulamento-do-comite-gestor-do-ibs/>. Acesso em: 01 mai. 2024.

HARADA, K. **O império da burrice.** IBEF, São Paulo, 2024. Disponível em: <https://ibedaft.com.br/artigos-lista/1102-o-imperio-da-burrice.html>. Acesso em: 01 out. 2024.

HENRIQUE, M. R. et al. **Uma análise histórica sobre a complexidade do sistema tributário nacional.** Revista Razão Contábil e Finanças, v. 14, n. 2, p. 1-26, 2024.

JARDIM, E. **A reforma tributária e o imposto sobre consumo.** IBEF, São Paulo, 2024. Disponível em: <https://ibedaft.com.br/artigos-lista/1116-a-reforma-tributaria-e-o-imposto-sobre-consumo.html>. Acesso em: 01 out. 2024.

MAZZA, A. **Manual de Direito Tributário.** 6ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2024.

ORAIR, R.; GOBETTI, S. **Reforma Tributária: Princípios Norteadores e Propostas Para Debate.** Carta de Conjuntura IPEA, Brasília, n. 87, p. 1-23, 2018.

PESTANA, M. **Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos**. Estudo Especial nº 19. Brasília: Instituição Fiscal Independente, 2024.

SANTA CATARINA. Secretaria da Fazenda. **Nota técnica 17/015**. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/notas_tecnicas/2017/nota_tecnica_17_015.htm. Acesso em: 5 out. 2024.

SANTOS, B. C. **Reforma Tributária: análise da complexidade e excessiva burocracia, com ênfase na tributação sobre o consumo**. Revista Universitas, Santo Antônio da Platina, v. 3, n. 10, p. 1-26, 2024.

SCAFF, F. F. **As alíquotas e o princípio da simplicidade na reforma tributária**. Consultor Jurídico, São Paulo, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-22/as-aliquotas-e-o-principio-da-simplicidade-na-reforma-tributaria/>. Acesso em: 01 mai. 2024.

SILVÉRIO ALMEIDA E TASCA, M. **PIS e COFINS: conheça esses tributos e entenda o funcionamento**. Politize!, 2023. Disponível em: <https://www.politize.com.br/pis-e-cofins/>. Acesso em: 01 mai. 2024.

SOARES VIANA, L. **A cumulatividade e a não cumulatividade do PIS e da COFINS**. Revista Gestão e Conhecimento, Poço de Caldas, v. 3, n. 2, p. 1-15, 2007.

VALOR ECONÔMICO. **Reforma tributária: regulamentação na Câmara aumenta IVA para 28%, estima Ministério da Fazenda**. Exame, São Paulo, 2024. Disponível em: <https://exame.com/economia/reforma-tributaria-regulamentacao-na-camara-aumenta-iva-para-28-estima-ministerio-da-fazenda/>. Acesso em: 01 mai. 2024.