

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: UM ESTUDO COMPARATIVO
ENTRE CBS/IBS NO BRASIL E O IVA EUROPEU

DANIEL TINTINO DA SILVA

RIO DE JANEIRO

2024

DANIEL TINTINO DA SILVA

A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: UM ESTUDO COMPARATIVO
ENTRE CBS/IBS NO BRASIL E O IVA EUROPEU

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito na Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para a obtenção de grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Dr^a Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

RIO DE JANEIRO

2024

CIP - Catalogação na Publicação

S586e Silva, Daniel Tintino da
A evolução da tributação do consumo: Um estudo
comparativo entre CBS/IBS no Brasil e o IVA
européu. / Daniel Tintino da Silva. -- Rio de
Janeiro, 2024.
30 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. Reforma tributária brasileira - CBS e IBS. 2. Comparação com o modelo de IVA europeu. 3. Tributação digital. 4. Justiça fiscal e simplificação tributária. 5. Desafios de implementação do CBS e IBS. I. Siqueira, Vanessa Huckleberry Portella, orient. II. Título.

DANIEL TINTINO DA SILVA

A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: UM ESTUDO COMPARATIVO
ENTRE CBS/IBS NO BRASIL E O IVA EUROPEU

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito na Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para a obtenção de grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dr^a Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

Data da aprovação: ___/___/____.

Banca examinadora:

Orientadora

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2024

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer ao Noite, à minha família, meu pai, minha irmã, meus avós, meus amigos e os escritórios que me deram oportunidade de estagiar, contribuindo para minha evolução e aprendizado.

"If I have seen further, it is by standing on the shoulders of giants."
Sir Isaac Newton

RESUMO

A presente monografia analisa a reforma tributária brasileira, materializada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que introduz os tributos CBS e IBS como substitutos de tributos sobre o consumo, como PIS, Cofins, ICMS e ISS. Inspirados no modelo europeu de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), os novos tributos têm como objetivo promover simplificação, transparência e justiça fiscal no Brasil. A pesquisa compara o CBS e o IBS com o IVA europeu, destacando semelhanças, diferenças e desafios de implementação no contexto brasileiro. Além disso, discute-se a tributação digital, um tema central em economias globais, e as perspectivas futuras do sistema tributário nacional. A análise evidencia que a reforma é um passo significativo rumo à modernização fiscal, mas enfrenta obstáculos técnicos, políticos e regionais que precisam ser superados para alcançar os objetivos propostos.

Palavras-chave: Reforma tributária; CBS; IBS; IVA europeu; Tributação digital; Justiça fiscal.

ABSTRACT

This monograph analyzes the Brazilian tax reform, materialized through Constitutional Amendment No. 132/2023, which introduces the CBS and IBS as replacements for consumption taxes such as PIS, Cofins, ICMS, and ISS. Inspired by the European Value-Added Tax (VAT) model, the new taxes aim to promote simplification, transparency, and fiscal justice in Brazil. The research compares the CBS and IBS with the European VAT, highlighting similarities, differences, and implementation challenges in the Brazilian context. Additionally, the study discusses digital taxation, a central topic in global economies, and future perspectives for the national tax system. The analysis shows that the reform is a significant step toward fiscal modernization but faces technical, political, and regional obstacles that must be overcome to achieve the proposed goals.

Keywords: Tax reform; CBS; IBS; European VAT; Digital taxation; Fiscal justice.

LISTA DE ABREVIATURAS

CBS: Contribuição sobre Bens e Serviços

IBS: Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ISS: Imposto Sobre Serviços

PIS: Programa de Integração Social

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

IVA: Imposto sobre Valor Agregado

EC: Emenda Constitucional

OCDE: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PLP: Projeto de Lei Complementar

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	5
2. REVISÃO DE LITERATURA	7
2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DA RIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	8
2.2 BENEFÍCIOS DO MODELO DE IVA EUROPEU.....	9
2.3 DESAFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO DO CBS E IBS.....	10
2.4 PERSPECTIVAS PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	10
3. METODOLOGIA	11
3.1 Objeto de Estudo	11
3.2 Objetivo Geral	11
3.3 Objetivos Específicos	12
3.4 Modelo de Estudo	12
4. CAPÍTULO 1 – CONTEXTO HISTÓRICO E FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	13
4.1 BREVE HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	13
4.2 COMPLEXIDADES E DESAFIOS DO MODELO ATUAL.....	14
5. CAPÍTULO 2 - ANÁLISE DO MODELO CBS/IBS.....	15
5.1 ESTRUTURA E FUNCIONAMENTO DOS NOVOS TRIBUTOS.....	15
5.2 PRINCÍPIOS DE SIMPLIFICAÇÃO E TRANSPARÊNCIA.....	16
5.3 DESAFIOS NA IMPLEMENTAÇÃO.....	16
6. CAPÍTULO 3 - COMPARAÇÃO COM O MODELO DE IVA EUROPEU.....	17
6.1 FUNDAMENTOS DO IVA EUROPEU.....	17
6.2 SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS ENTRE CBS/IBS E IVA EUROPEU.....	18
6.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E SOCIAIS.....	18
7. CAPÍTULO 4 - TRIBUTAÇÃO DIGITAL E PERSPECTIVAS FUTURAS	19
5.1 TRIBUTAÇÃO DIGITAL NO CBS E IBS	19
5.2 PERSPECTIVAS PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	21

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	23
9. REFERÊNCIAS	25

I - INTRODUÇÃO

A tributação sobre o consumo é um tema central em diversas reformas tributárias globais, pois está diretamente associada à promoção de sistemas fiscais mais justos, eficientes e simplificados. No Brasil, a discussão em torno da necessidade de uma reforma tributária é antiga e ganhou força com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que trouxe mudanças estruturantes ao sistema tributário nacional. Essa emenda propõe a criação de um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Inspirado no modelo europeu de IVA, essa proposta busca substituir tributos historicamente complexos e onerosos, como o PIS, Cofins, ICMS e ISS, por um sistema mais simplificado, transparente e neutro do ponto de vista econômico (GRECO; ROCHA, 2024)¹.

A adoção de um sistema de tributação sobre o valor agregado no Brasil é uma tentativa de solucionar problemas como a cumulatividade dos impostos, a alta litigiosidade fiscal e as distorções econômicas causadas pela multiplicidade de tributos e regimes. Segundo Santi et al. (2024)², o objetivo principal é estabelecer um modelo que assegure uma arrecadação mais eficiente, favoreça o ambiente de negócios e promova uma justiça fiscal mais equitativa entre os entes federativos e os contribuintes. No entanto, a transição para o CBS e IBS levanta questionamentos sobre sua viabilidade prática, os desafios administrativos e os impactos econômicos nos setores produtivos.

No contexto internacional, o IVA europeu, consolidado ao longo de décadas, é frequentemente citado como um modelo de sucesso na tributação sobre o consumo. Adotado por diversos países da União Europeia, o IVA é reconhecido por sua neutralidade econômica,

¹ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

² SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024

incidindo apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva. Essa característica evita a cumulatividade e permite uma arrecadação mais previsível e eficiente. Além disso, sua gestão centralizada em cada país membro facilita a fiscalização e reduz as disputas tributárias, desafios que ainda persistem no cenário brasileiro (LUKIC, 2014)³.

A implementação do CBS e do IBS no Brasil busca replicar parte do sucesso do modelo europeu, mas enfrenta peculiaridades significativas. Entre elas, destaca-se a estrutura federativa brasileira, que exige uma distribuição de receitas entre União, estados e municípios, e a resistência de setores que temem impactos econômicos negativos durante a transição. Conforme apontam Greco e Rocha (2024)⁴, o sucesso do modelo brasileiro dependerá não apenas da formulação técnica dos tributos, mas também de uma governança eficiente e da adesão de todos os entes federativos às novas regras.

Este trabalho propõe um estudo comparativo entre o CBS e o IBS e o modelo europeu de IVA, analisando suas semelhanças, diferenças e as lições que podem ser aprendidas. O objetivo é avaliar se o Brasil conseguirá alcançar os benefícios esperados, como simplificação tributária, transparência e justiça fiscal. Nesse sentido, serão exploradas questões como: quais são os principais desafios para a implementação do CBS e IBS? Quais elementos do IVA europeu poderiam ser adaptados ao contexto brasileiro? E quais são as perspectivas para a efetiva consolidação de um sistema tributário mais moderno e eficiente?

A relevância deste estudo está na sua capacidade de contribuir para o debate acadêmico e profissional sobre os rumos da política tributária brasileira. Além disso, a análise comparativa com o IVA europeu oferece um aprendizado valioso para o Brasil, permitindo a identificação de boas práticas e a adaptação de estratégias bem-sucedidas em outros contextos. Dessa forma, este trabalho não apenas amplia o entendimento sobre a Reforma Tributária em andamento, mas também oferece subsídios para futuras reformas e estudos acadêmicos na área tributária.

³ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

⁴ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024

A transição para um modelo de IVA no Brasil não é apenas uma questão técnica, mas também política e econômica. Conforme aponta Hayashi (2023)⁵, as mudanças no sistema tributário afetam diretamente a competitividade das empresas e a distribuição de renda no país. Por isso, é essencial que a implementação do CBS e IBS seja acompanhada por uma análise criteriosa dos seus impactos e por um diálogo constante entre os diversos atores envolvidos, incluindo governo, setor produtivo e sociedade civil.

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos. No primeiro, é apresentada uma revisão de literatura sobre o sistema tributário brasileiro e o modelo de IVA europeu. No segundo, detalha-se a metodologia adotada, incluindo os objetivos e questões a serem investigadas. O terceiro capítulo aborda a análise comparativa entre CBS, IBS e o IVA europeu, enquanto o quarto discute os impactos esperados da reforma tributária no Brasil. Por fim, as considerações finais sintetizam os achados do estudo e apresentam sugestões para futuras pesquisas.

II - REVISÃO DE LITERATURA

A Reforma Tributária no Brasil, consolidada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, representa um marco histórico na tentativa de simplificar e modernizar o sistema tributário nacional. Com a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), busca-se substituir tributos como o PIS, Cofins, ICMS e ISS, historicamente marcados por sobreposição e cumulatividade, por um sistema inspirado no modelo europeu de Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Esse modelo, amplamente adotado na Europa, tem como características principais a não cumulatividade e a incidência sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva (GRECO; ROCHA, 2024)⁶.

⁵ HAYASHI, Andrew. *Taxing Digital Platforms*. Virginia Journal of Law & Technology, 2023.

⁶ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

Antes da reforma, o sistema tributário brasileiro era frequentemente criticado por sua complexidade, com múltiplas regras e legislações que variavam entre os entes federativos. Lukic (2014)⁷ aponta que a ausência de uniformidade nas normas e a falta de coordenação entre União, estados e municípios criaram um ambiente de alta litigiosidade fiscal. Essa situação comprometeu a competitividade das empresas brasileiras no mercado global e dificultou o cumprimento das obrigações tributárias, especialmente para pequenos e médios empresários.

O IVA europeu, adotado pela primeira vez na França em 1954, tornou-se um modelo de referência mundial por sua eficiência e simplicidade. Segundo Hayashi (2023)⁸, o sucesso do IVA europeu reside na neutralidade econômica, pois o imposto não interfere nas decisões empresariais ou no preço final dos produtos, além de promover uma arrecadação previsível e eficaz. Esses fatores foram determinantes para a escolha do modelo como inspiração para o CBS e IBS no Brasil. No entanto, Greco e Rocha (2024)⁹ destacam que a adaptação do modelo europeu para a realidade brasileira exige considerações específicas, como a estrutura federativa e a diversidade econômica e social do país.

II.1 - CONTEXTO HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

O sistema tributário brasileiro passou por diversas mudanças ao longo do tempo, mas manteve-se caracterizado pela fragmentação e complexidade. Conforme Santi et al. (2024)¹⁰, a introdução de tributos como o ICMS nos anos 1960 buscou descentralizar a arrecadação e fortalecer os estados. Contudo, a falta de uniformidade na legislação e a guerra fiscal entre os entes federativos agravaram as desigualdades regionais e aumentaram os custos de compliance para as empresas.

⁷ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

⁸ HAYASHI, Andrew. *Taxing Digital Platforms*. Virginia Journal of Law & Technology, 2023.

⁹ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

¹⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

A proposta do CBS e IBS surge como uma tentativa de unificar e simplificar a tributação sobre o consumo. Diferentemente do IVA europeu, que possui uma gestão centralizada em cada país membro da União Europeia, o Brasil enfrenta o desafio de implementar um modelo dual, em que a arrecadação será dividida entre União, estados e municípios. Essa divisão, segundo Greco e Rocha (2024)¹¹, pode comprometer a eficiência do sistema caso não haja coordenação eficaz entre os entes.

II.2 - BENEFÍCIOS DO MODELO DE IVA EUROPEU

O IVA europeu é amplamente reconhecido por sua eficiência e justiça fiscal. Lukic (2014)¹² aponta que, ao incidir sobre o valor agregado, o imposto evita a cumulatividade e promove maior transparência na cadeia produtiva. Além disso, a adoção do princípio do destino, em que o imposto é recolhido no local de consumo final, assegura uma distribuição mais equitativa da arrecadação entre os estados membros.

Outro benefício destacado na literatura é a redução da litigiosidade fiscal. Greco e Rocha (2024)¹³ observam que a centralização da gestão do IVA europeu facilita a fiscalização e diminui as disputas judiciais, problemas recorrentes no sistema tributário brasileiro. No entanto, a aplicação do modelo europeu ao Brasil requer adaptações para atender às especificidades do país, como as disparidades regionais e a alta informalidade econômica.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

¹² LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

¹³ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

II.3 - DESAFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO DO CBS E IBS

A transição para o CBS e IBS no Brasil enfrenta uma série de desafios técnicos e políticos. Santi et al. (2024)¹⁴ destacam que a ausência de um comitê gestor forte e independente pode comprometer a eficácia do modelo dual. Além disso, a resistência de setores econômicos e a falta de clareza nas regras de transição aumentam a incerteza para os contribuintes.

A tributação digital também representa um desafio significativo para o novo sistema. Conforme Hayashi (2023)¹⁵, a economia digital exige regras específicas para assegurar a justa tributação de plataformas transnacionais. O IVA europeu tem sido um exemplo nesse aspecto, com a implementação de diretrizes da OCDE que promovem a harmonização tributária e evitam a evasão fiscal. No Brasil, o CBS e IBS devem enfrentar dificuldades semelhantes, especialmente na definição de critérios para a incidência sobre serviços digitais.

II.4 - PERSPECTIVAS PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Apesar dos desafios, a literatura destaca o potencial do CBS e IBS para transformar positivamente o sistema tributário brasileiro. Lukic (2014)¹⁶ sugere que a unificação dos tributos sobre o consumo pode reduzir significativamente os custos de compliance e aumentar a competitividade das empresas brasileiras. Além disso, a adoção do princípio do destino e a transparência no cálculo do imposto são passos importantes para promover a justiça fiscal e reduzir as desigualdades regionais.

¹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

¹⁵ HAYASHI, Andrew. *Taxing Digital Platforms*. Virginia Journal of Law & Technology, 2023.

¹⁶ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

Por outro lado, Greco e Rocha (2024)¹⁷ alertam para a necessidade de uma regulamentação robusta e de um sistema de fiscalização eficiente para evitar fraudes e sonegação. A experiência europeia com o IVA oferece lições valiosas para o Brasil, mas também evidencia a importância de um processo de implementação bem planejado e inclusivo.

III – METODOLOGIA

III.1 OBJETO DE ESTUDO

O objeto de estudo deste projeto de monografia é a Reforma Tributária Brasileira, com ênfase nos novos tributos CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) e IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), propostos pela Emenda Constitucional nº 132/2023. O estudo compara esses tributos ao modelo europeu de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), explorando suas implicações para a simplificação e justiça tributária no Brasil.

III. 1A) OBJETIVO GERAL

O objetivo deste projeto de monografia é analisar o impacto potencial dos novos tributos brasileiros (CBS e IBS) em comparação ao IVA europeu, com o intuito de avaliar em que medida o sistema tributário brasileiro se aproxima dos padrões internacionais de simplificação e eficiência fiscal.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

III.1.B) OBJETIVOS ESPECÍFICOS (QUESTÕES A INVESTIGAR)

- Quais são as principais semelhanças e diferenças entre o CBS, o IBS e o IVA europeu?
- Como a implementação do CBS e do IBS pode contribuir para a simplificação e transparência do sistema tributário brasileiro?
- Quais são as vantagens e desvantagens do modelo dual brasileiro em relação ao modelo de IVA europeu?
- Em que medida o novo modelo tributário brasileiro promove justiça fiscal e neutralidade econômica?
- Quais lições a experiência europeia com o IVA pode oferecer para a efetiva implementação dos novos tributos brasileiros?

III.2 MODELO DE ESTUDO

O modelo de estudo adotado para este projeto é a análise qualitativa e comparativa. A pesquisa envolve a revisão de literatura acadêmica, estudos de casos internacionais e análise de textos legais e regulamentares, como a EC nº 132/2023 e as legislações associadas ao IVA europeu. O estudo se propõe a realizar uma análise crítica da literatura sobre a tributação do consumo nos dois contextos, com o objetivo de compreender as melhores práticas e identificar os possíveis benefícios e limitações do CBS e IBS. A abordagem comparativa será utilizada para destacar aspectos específicos de cada sistema tributário e explorar a aplicabilidade dos princípios do IVA ao contexto brasileiro.

CAPÍTULO 1 – CONTEXTO HISTÓRICO E FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1 BREVE HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

O sistema tributário brasileiro é o resultado de uma longa evolução histórica que remonta ao período colonial, quando os impostos eram utilizados principalmente como forma de sustentar a coroa portuguesa. Naquele período, tributos como o "Quinto do Ouro" e a "Dízima" incidiam de forma predatória sobre a economia local, gerando insatisfação popular e contribuindo para movimentos como a Inconfidência Mineira (LUKIC, 2014)¹⁸.

Com a independência do Brasil e a promulgação da Constituição Imperial de 1824, surgiu a necessidade de um sistema tributário nacional. No entanto, a arrecadação continuou centralizada, refletindo o modelo absolutista da época. A Proclamação da República, em 1889, trouxe mudanças significativas, incluindo a descentralização da arrecadação com maior autonomia financeira para os estados (SANTI et al., 2024)¹⁹.

A Constituição de 1988 consolidou o modelo atual de tripartição de competências tributárias entre União, estados e municípios. Apesar das intenções de promover justiça fiscal e descentralização, o sistema se tornou excessivamente complexo, com tributos incidentes sobre bases semelhantes e legislações divergentes em cada ente federativo. Como consequência, o Brasil tornou-se um dos países com os maiores custos de compliance tributário no mundo (GRECO; ROCHA, 2024)²⁰.

¹⁸ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

¹⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

²⁰ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

1.2 COMPLEXIDADES E DESAFIOS DO MODELO ATUAL

O sistema tributário brasileiro é frequentemente descrito como um dos mais complexos do mundo, uma característica que desencoraja investimentos estrangeiros e compromete a competitividade nacional. Segundo dados do Banco Mundial, uma empresa brasileira de médio porte gasta, em média, 1.500 horas por ano para cumprir suas obrigações fiscais, enquanto a média global é de 240 horas (HAYASHI, 2023)²¹.

Além da alta carga administrativa, a sobreposição de tributos sobre o consumo, como o ICMS, ISS, PIS e Cofins, gera efeitos cumulativos que distorcem preços e penalizam setores produtivos. A "guerra fiscal" entre estados é outro problema crítico, resultando em incentivos fiscais descoordenados que favorecem grandes empresas em detrimento de pequenos negócios e comprometem a arrecadação em regiões menos desenvolvidas (GRECO; ROCHA, 2024)²².

A Emenda Constitucional nº 132/2023 surge, portanto, como uma resposta a esses desafios históricos. Ao propor a unificação de tributos em dois impostos principais – CBS e IBS –, busca-se simplificar a arrecadação e promover maior equidade fiscal. No entanto, a transição para este modelo não está isenta de desafios técnicos e políticos, conforme será explorado nos capítulos subsequentes.

²¹ HAYASHI, Andrew. *Taxing Digital Platforms*. Virginia Journal of Law & Technology, 2023.

²² GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

CAPÍTULO 2 - ANÁLISE DO MODELO CBS/IBS

2.1 ESTRUTURA E FUNCIONAMENTO DOS NOVOS TRIBUTOS

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu dois novos tributos sobre o consumo no Brasil: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Esses tributos têm como principal objetivo substituir o PIS, Cofins, ICMS e ISS, consolidando-os em um modelo mais simplificado e alinhado ao conceito de imposto sobre valor agregado (IVA).

O CBS é um imposto de competência federal, destinado a substituir o PIS e Cofins, enquanto o IBS será gerido de forma compartilhada entre estados e municípios, substituindo o ICMS e o ISS. Ambos os tributos seguirão o princípio da não cumulatividade, incidindo sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, com possibilidade de abatimento dos créditos tributários adquiridos nas etapas anteriores (SANTI et al., 2024)²³.

Outro aspecto relevante é a adoção do princípio do destino, que determina que o tributo será recolhido no local de consumo final do bem ou serviço. Essa mudança visa corrigir distorções regionais no sistema atual, onde o ICMS é recolhido no estado de origem, favorecendo estados produtores em detrimento dos estados consumidores (GRECO; ROCHA, 2024)²⁴.

²³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

²⁴ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

2.2 PRINCÍPIOS DE SIMPLIFICAÇÃO E TRANSPARÊNCIA

A criação do CBS e do IBS está fundamentada nos princípios de simplificação e transparência, dois pilares essenciais para a modernização do sistema tributário brasileiro. A simplificação será alcançada pela unificação de quatro tributos distintos em dois, com regras padronizadas e alíquotas uniformes.

A transparência, por sua vez, será promovida pela eliminação de regimes especiais e pela incidência do imposto de forma explícita na nota fiscal, permitindo ao consumidor final conhecer o montante do tributo embutido no preço do produto ou serviço. Além disso, o modelo de crédito financeiro adotado no CBS e IBS visa reduzir a cumulatividade e evitar distorções econômicas, promovendo maior equidade entre os setores produtivos (LUKIC, 2014)²⁵.

2.3 DESAFIOS NA IMPLEMENTAÇÃO

Apesar dos benefícios esperados, a implementação do CBS e IBS enfrenta desafios significativos. A coordenação entre União, estados e municípios será crucial para garantir a harmonização das alíquotas e evitar disputas sobre a distribuição da arrecadação. A criação de um comitê gestor independente e robusto, como previsto no texto da reforma, será essencial para mediar conflitos e assegurar a eficiência do novo sistema (GRECO; ROCHA, 2024)²⁶.

Outro desafio é a adaptação dos contribuintes às novas regras, especialmente em setores com alta complexidade tributária, como o agronegócio e o comércio eletrônico. A ausência de um período de transição claro e bem definido aumenta a incerteza, impactando negativamente o planejamento estratégico das empresas (HAYASHI, 2023)²⁷.

²⁵ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

²⁶ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

²⁷ HAYASHI, Andrew. *Taxing Digital Platforms*. Virginia Journal of Law & Technology, 2023.

Além disso, a resistência de alguns estados e setores econômicos à adoção do princípio do destino pode dificultar a aprovação de leis complementares necessárias para regulamentar os novos tributos. Segundo Santi et al. (2024)²⁸, o sucesso do CBS e IBS dependerá de um processo de implementação inclusivo, com ampla participação de todos os entes federativos e representantes do setor produtivo.

CAPÍTULO 3 - COMPARAÇÃO COM O MODELO DE IVA EUROPEU

3.1 FUNDAMENTOS DO IVA EUROPEU

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) europeu é amplamente reconhecido como um modelo eficiente e justo de tributação sobre o consumo. Introduzido pela primeira vez na França em 1954, ele se expandiu para outros países e tornou-se um dos pilares da arrecadação tributária na União Europeia. A principal característica do IVA europeu é sua incidência sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, com crédito fiscal para as etapas anteriores, evitando a cumulatividade e promovendo a neutralidade econômica (LUKIC, 2014)²⁹.

Além disso, o IVA europeu opera com base no princípio do destino, garantindo que a arrecadação ocorra no local onde o consumo final ocorre, o que contribui para uma distribuição mais equitativa das receitas fiscais entre os países membros da União Europeia. Sua gestão centralizada por meio de órgãos nacionais facilita a fiscalização e reduz a litigiosidade, problemas que ainda são frequentes no Brasil (HAYASHI, 2023)³⁰.

²⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

²⁹ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

³⁰ HAYASHI, Andrew. *Taxing Digital Platforms*. Virginia Journal of Law & Technology, 2023.

3.2 SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS ENTRE CBS/IBS E IVA EUROPEU

Embora o CBS e o IBS sejam inspirados no modelo europeu de IVA, há diferenças significativas que refletem as particularidades do sistema federativo brasileiro. Enquanto o IVA europeu é um tributo centralizado, gerido por órgãos nacionais de cada país membro, o CBS e o IBS serão administrados de forma compartilhada entre União, estados e municípios. Essa divisão administrativa pode gerar conflitos sobre a arrecadação e a distribuição de receitas, especialmente em um cenário de disparidades regionais (GRECO; ROCHA, 2024)³¹.

Outra diferença importante é a estrutura das alíquotas. No Brasil, a legislação prevê a definição de alíquotas uniformes para o CBS e IBS, enquanto no sistema europeu há maior flexibilidade para a adoção de alíquotas reduzidas ou isenções para determinados bens e serviços, como alimentos e medicamentos. Essa flexibilidade permite ao IVA europeu atuar como instrumento de políticas públicas, algo que ainda precisa ser mais explorado no contexto brasileiro (SANTI et al., 2024)³².

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS E SOCIAIS

A adoção do IVA europeu trouxe benefícios significativos para os países membros, incluindo o aumento da arrecadação e a redução das distorções econômicas. Estudos indicam que o IVA europeu contribuiu para a integração econômica regional, ao estabelecer regras harmonizadas de tributação que facilitam o comércio entre os países (LUKIC, 2014)³³.

³¹ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

³² SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

³³ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

No caso brasileiro, a implementação do CBS e IBS tem o potencial de promover resultados similares, como a simplificação tributária e o aumento da competitividade das empresas. No entanto, há riscos associados, como o impacto sobre os preços ao consumidor e os desafios na adaptação das empresas ao novo sistema. Segundo Greco e Rocha (2024)³⁴, uma transição bem-sucedida dependerá de uma comunicação clara e de investimentos em capacitação para os contribuintes.

Além disso, a adoção do princípio do destino no CBS e IBS pode ajudar a reduzir desigualdades regionais, transferindo parte da arrecadação para estados e municípios consumidores. Essa mudança, no entanto, enfrenta resistência de estados produtores, que historicamente se beneficiaram do princípio de origem. A experiência europeia nesse aspecto pode oferecer lições valiosas sobre como equilibrar os interesses regionais no processo de implementação de um sistema de IVA (HAYASHI, 2023)³⁵.

CAPÍTULO 4 - TRIBUTAÇÃO DIGITAL E PERSPECTIVAS FUTURAS

4.1 TRIBUTAÇÃO DIGITAL NO CBS E IBS

A economia digital tem experimentado um crescimento exponencial nas últimas décadas, transformando profundamente os modelos de negócios e a forma como produtos e serviços são consumidos globalmente. Essa evolução tecnológica apresenta desafios significativos para os sistemas tributários tradicionais, que foram concebidos para tributar transações tangíveis e presenciais. No contexto brasileiro, a implementação do CBS e IBS deve contemplar mecanismos eficazes para a tributação de bens e serviços digitais, garantindo a justiça fiscal e a neutralidade econômica (HAYASHI, 2023)³⁶.

³⁴ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

³⁵ HAYASHI, Andrew. *Taxing Digital Platforms*. Virginia Journal of Law & Technology, 2023.

³⁶ HAYASHI, Andrew. *Taxing Digital Platforms*. Virginia Journal of Law & Technology, 2023.

As diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) têm sido fundamentais na busca por soluções para a tributação da economia digital. A OCDE propõe a criação de novos critérios de conexão e alocação de lucros que refletem a realidade das empresas digitais, permitindo que jurisdições onde essas empresas operam, mesmo sem presença física significativa, possam tributar adequadamente as atividades realizadas em seus territórios (HAYASHI, 2023).

No Brasil, a tributação de serviços digitais é complexa devido à sobreposição de competências entre União, estados e municípios. A implementação do CBS e IBS oferece uma oportunidade para simplificar e unificar a tributação sobre o consumo digital. O CBS, como contribuição federal, incidirá sobre operações com bens e serviços digitais no âmbito nacional e internacional. Já o IBS, de competência estadual e municipal, deverá considerar o local de consumo para a incidência tributária, alinhando-se ao princípio do destino (GRECO; ROCHA, 2024)³⁷.

Um dos desafios na tributação digital é a definição do estabelecimento permanente digital. Empresas como Google, Amazon, Facebook e Apple operam em diversos países sem a necessidade de presença física, o que dificulta a aplicação das regras tributárias tradicionais baseadas na localização física do contribuinte. A solução proposta envolve a criação de critérios que considerem a presença econômica significativa, volume de negócios e número de usuários em determinada jurisdição (HAYASHI, 2023)³⁸.

A fiscalização das plataformas digitais transnacionais também exige cooperação internacional e uso intensivo de tecnologia. A troca de informações entre autoridades fiscais de diferentes países é essencial para identificar operações realizadas no território nacional e garantir o cumprimento das obrigações tributárias. Além disso, a adoção de ferramentas de

³⁷ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

³⁸ HAYASHI, Andrew. *Taxing Digital Platforms*. Virginia Journal of Law & Technology, 2023.

inteligência artificial e big data pode auxiliar na detecção de fraudes e na análise de grandes volumes de dados (SANTI et al., 2024)³⁹.

No contexto do CBS e IBS, é fundamental que a legislação brasileira estabeleça de forma clara as regras de incidência sobre serviços digitais, evitando ambiguidades que possam gerar disputas judiciais ou bitributação. A harmonização com as diretrizes internacionais, especialmente as da OCDE, pode facilitar a integração do Brasil no cenário global e atrair investimentos estrangeiros, ao mesmo tempo em que assegura a arrecadação adequada (LUKIC, 2014)⁴⁰.

4.2 PERSPECTIVAS PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A implementação do CBS e IBS representa um passo significativo na modernização do sistema tributário brasileiro. No entanto, para que os objetivos de simplificação, neutralidade e justiça fiscal sejam alcançados, é necessário enfrentar os desafios identificados e aproveitar as oportunidades para aperfeiçoar o modelo proposto.

Uma das perspectivas mais promissoras é a criação de um Comitê Gestor independente e robusto para o IBS, conforme previsto no Projeto de Lei Complementar nº 108/2024. Esse comitê, composto por representantes da União, estados e municípios, terá a função de coordenar a administração do imposto, harmonizar procedimentos e resolver conflitos de competência. A experiência europeia com a gestão centralizada do IVA demonstra que a existência de um órgão coordenador é fundamental para garantir a eficiência e a uniformidade na aplicação do tributo (GRECO; ROCHA, 2024)⁴¹.

³⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

⁴⁰ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

⁴¹ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

Além disso, a adoção de tecnologias digitais na administração tributária pode melhorar significativamente a eficiência na arrecadação e fiscalização. A implantação de sistemas integrados de nota fiscal eletrônica, declaração pré-preenchida e cruzamento de informações permite reduzir a evasão fiscal e facilitar o cumprimento das obrigações pelos contribuintes. No âmbito do CBS e IBS, a utilização de plataformas digitais pode simplificar o processo de apuração e recolhimento, beneficiando tanto o Fisco quanto as empresas (SANTI et al., 2024)⁴².

No que diz respeito à tributação da economia digital, é importante que o Brasil continue acompanhando as discussões internacionais e participe ativamente das iniciativas da OCDE. A harmonização das regras tributárias internacionais é essencial para evitar a erosão da base tributária e garantir que as empresas digitais contribuam de forma justa nos países onde operam. A implementação de medidas unilaterais pode gerar conflitos com outras nações e prejudicar o ambiente de negócios (HAYASHI, 2023)⁴³.

Por fim, a reforma tributária deve ser acompanhada de um diálogo constante entre governo, setor produtivo e sociedade civil. A transparência no processo legislativo e a abertura para contribuições das diversas partes interessadas aumentam a legitimidade das mudanças propostas e facilitam a sua implementação. A realização de consultas públicas, audiências e estudos de impacto econômico e social é fundamental para identificar pontos de melhoria e ajustar o sistema às necessidades reais do país (LUKIC, 2014)⁴⁴.

A expectativa é que, com a implementação bem-sucedida do CBS e IBS, o Brasil possa alcançar um sistema tributário mais simples, justo e eficiente, capaz de promover o desenvolvimento econômico, reduzir desigualdades e inserir o país de forma mais competitiva no cenário global.

⁴² SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

⁴³ HAYASHI, Andrew. *Taxing Digital Platforms*. Virginia Journal of Law & Technology, 2023.

⁴⁴ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reforma tributária proposta pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um marco histórico no sistema tributário brasileiro. Com a introdução do CBS e IBS, o Brasil dá um passo importante rumo à simplificação, transparência e modernização de sua estrutura tributária. Inspirados no modelo europeu de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), esses tributos têm o potencial de corrigir as distorções e ineficiências que há décadas comprometem a competitividade nacional e a justiça fiscal.

A análise comparativa entre o CBS/IBS e o IVA europeu revelou semelhanças fundamentais, como a não cumulatividade e o princípio do destino, que garantem maior neutralidade econômica e uma arrecadação mais justa. No entanto, também evidenciou diferenças significativas, especialmente no que diz respeito à gestão do sistema, que no Brasil será compartilhada entre União, estados e municípios. Essa peculiaridade exige a criação de mecanismos de governança robustos e de coordenação eficiente para evitar conflitos e promover a harmonização das regras tributárias.

Entre os desafios identificados, destacam-se a necessidade de regulamentação clara e abrangente, a resistência de setores e entes federativos, e os impactos econômicos e sociais da transição para o novo modelo. A experiência europeia oferece lições valiosas, como a importância de uma administração centralizada e de mecanismos de compensação entre regiões, que podem ser adaptados ao contexto brasileiro para minimizar desigualdades e garantir o sucesso da implementação.

Outro aspecto central discutido foi a tributação da economia digital, um dos temas mais complexos e relevantes na atualidade. A adoção de diretrizes internacionais, como as propostas pela OCDE, é essencial para que o CBS e IBS sejam capazes de tributar adequadamente serviços digitais e evitar a evasão fiscal em um cenário cada vez mais globalizado. Além disso,

o uso de tecnologias avançadas para a fiscalização e arrecadação pode fortalecer a eficiência do sistema e reduzir custos administrativos.

Apesar dos desafios, as perspectivas para o sistema tributário brasileiro são promissoras. A implementação do CBS e IBS tem o potencial de transformar profundamente a estrutura tributária do país, promovendo maior simplicidade, previsibilidade e justiça fiscal. Contudo, para que os benefícios esperados sejam plenamente alcançados, é imprescindível que o processo de implementação seja acompanhado de diálogo, transparência e engajamento de todas as partes interessadas.

Este estudo contribuiu para o debate acadêmico e profissional ao oferecer uma análise detalhada das implicações da reforma tributária brasileira, à luz do modelo europeu de IVA. Para pesquisas futuras, sugere-se a realização de estudos empíricos sobre os impactos econômicos e sociais da transição para o CBS e IBS, bem como análises comparativas mais aprofundadas com outros sistemas tributários internacionais.

Em síntese, a reforma tributária brasileira não é apenas uma oportunidade de modernizar o sistema tributário, mas também de alinhar o país aos padrões globais de eficiência e justiça fiscal. A construção de um sistema tributário mais simples, transparente e equitativo é essencial para o desenvolvimento sustentável e a competitividade do Brasil no cenário internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. Revista Direito Tributário Atual, v. 56, 2024.

HAYASHI, Andrew. Taxing Digital Platforms. Virginia Journal of Law & Technology, 2023.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições. Curitiba: Juruá, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI). São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

BANCO MUNDIAL. *Doing Business 2024: understanding regulations for small and medium-sized enterprises*. Washington, DC: World Bank, 2024.

OCDE. *International Taxation: Addressing the Challenges of the Digital Economy*. Paris: OECD Publishing, 2023.

UNIÃO EUROPEIA. *Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax*. Official Journal of the European Union, 2006.