



OTÁVIO DE LIMA SOSSAI

**REFORMA TRIBUTÁRIA (PEC Nº 45 DE 2019): UMA
PROJEÇÃO SOBRE OS SEUS IMPACTOS NO SISTEMA
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

LAVRAS-MG

2023

OTÁVIO DE LIMA SOSSAI

**REFORMA TRIBUTÁRIA (PEC Nº 45 DE 2019): UMA PROJEÇÃO
SOBRE OS SEUS IMPACTOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Federal de Lavras, como parte das
exigências do Curso de Direito, para a obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Profª Ma. Bianca de Paiva Francisco Beraldo Borges De Sant'Ana Tito

Orientadora

LAVRAS-MG

2023

OTÁVIO DE LIMA SOSSAI

**REFORMA TRIBUTÁRIA (PEC Nº 45 DE 2019): UMA PROJEÇÃO SOBRE OS
SEUS IMPACTOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**TAX REFORM (PEC ° 45/2019): A PROJECION ABOUT IT IMPACTS ON
NATIONAL TRIBUTATION SYSTEM**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Federal de Lavras, como parte das
exigências do Curso de Direito, para a obtenção
do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em 08/dezembro//2023

Prof. Ma. Bianca de Paiva Francisco Beraldo Borges de Sant'Ana Tito (UFLA)

Prof. Ma. Olívia Silva Mattos Penha (UFLA)

Prof. Dr. Rafael Alem Mello Ferreira (FDSM)

Prof^a Ma. Bianca de Paiva Francisco Beraldo Borges De Sant Ana Tito

Orientadora

LAVRAS-MG

2023

AGRADECIMENTOS

Inicialmente gostaria de agradecer à minha amada família, por ter, desde que me entendo por gente, me dado todo apoio necessário para a chegada desse momento, bem como por terem acreditado em mim nos momentos em que nem mesmo eu acreditava.

Agradeço também a Deus, que até aqui me sustentou e permitiu que tudo saísse conforme os seus planos.

Agradeço, ainda, à todas as amizades que construí ao longo desse árduo caminho, pois, sem os momentos de leveza e distração proporcionado por estas, eu jamais teria chegado até aqui.

Por fim, agradeço aos mestres que construíram o caminho para que eu pudesse trilhar e, especialmente, à minha orientadora, Bianca, pela sua dedicação e paciência durante o projeto, me ensinando coisas que vão muito além do lado técnico e acadêmico, mas sim de valores humanos e da vida.

RESUMO

O Sistema Tributário Nacional, em razão de sua complexidade e desigualdade, demanda há décadas uma reforma significativa. Em razão disso, ao longo dos últimos anos, foram apresentadas diversas propostas de Reforma, destacando-se como a mais promissora até hoje a PEC nº 45/2019, que encontra-se em fase de votação. A PEC nº 45/2019 busca reduzir e organizar a carga tributária dos tributos sobre o consumo, além de propor alterações na distribuição de recursos de arrecadação tributária entre os entes federativos. Nesse sentido, o presente trabalho objetiva trabalhar as principais características e alterações presentes na PEC, bem como seus impactos na economia e sociedade brasileiras. Considerando isso, o presente trabalho analisa, através de pesquisa bibliográfica e documental, em especial artigos acadêmicos, documentos oficiais do Governo e notícias, os impactos das principais alterações trazidas pela Reforma Tributária. Para tanto, é dado enfoque a quatro pontos distintos da PEC nº 45/2019. São abordados importantes conceitos que constroem a dimensão do atual cenário da tributação nacional. Busca-se demonstrar de que forma a Reforma Tributária impactará no Sistema Tributário Nacional, seja positiva ou negativamente.

Palavras-chave: Direito Tributário. Reforma Tributária. Tributação. PEC nº 45/2019. Sistema Tributário Nacional.

ABSTRACT

The National Tributation System, due to its complexity and inequality, demands a significant reform for decades. In this context, several Reform proposals have been presented over the last few years, with PEC 45/2019 standing out as the most promising one, currently in voting phase. The PEC 45/2019 intends to reduce and organize the tax burden on consumption, besides proposing changes in the distribution of tax revenue among federative entities. This work focuses on analyzing the main characteristics and changes in PEC, as well as its impacts on the Brazilian economy and society. Through bibliographic and documentary research, including academic articles, official government documents, and news, the study examines the impacts of the main changes brought by the Tax Reform. For this reason, this article focuses on analyzing the main aspects and changes presented by the PEC 45/2019, as well as its impacts on the Brazilian economy and society. Considering it, based on bibliographic and documentary research, including academic articles, official government documents and news, this work analyzes the impacts of the main changes brought by the Tax Reform. The article specifically emphasizes four distinct points of PEC 45/2019, while demonstrates important concepts which shapes the dimension of the current national taxation scenario. The main goal is to demonstrate how the Tax Reform will affect the National Tax System, whether positively or negatively.

Keywords: Tax Law. Tax Reform. Taxation. PEC n° 45/2019. National Tributation System.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBS: Contribuição sobre Bens e Serviços

CF: Constituição Federal

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CTN: Código Tributário Nacional

FDR: Fundo de Desenvolvimento Regional

IBS: Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS: Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

IPI: Imposto sobre Produto Industrializado

IS: Imposto Seletivo

ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA: Imposto de Valor Agregado

LC: Lei Complementar

PEC: Proposta de Emenda à Constituição

PIS: Programa de Integração Social

VAF: Valor Adicionado Fiscal

ZFM: Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

Introdução	9
1. A unificação dos principais tributos incidentes sobre o consumo: como funcionará os novos Impostos de Valor Agregado (IVA) e o Imposto Seletivo?.....	12
2. Modificação da capacidade arrecadatória dos entes federativos: impactos redistributivos da Reforma Tributária.....	17
3. Insegurança jurídica: as consequências das omissões a serem sanadas futuramente através de Lei Complementar	20
4. Período de transição da Reforma Tributária: os impactos no ordenamento jurídico e na sociedade	24
Conclusão	27
Referências bibliográficas	29

Introdução

O Sistema Tributário Nacional, mesmo pouco tempo após as mudanças significativas advindas da Constituição de 1988, já exigia uma nova reformulação, o que pode se observar, inclusive, das propostas de reforma enviadas à Câmara dos Deputados pelos presidentes subsequentes à homologação da CF/88, como, por exemplo, Fernando Henrique Cardoso, com a PEC nº 175/95, e Luiz Inácio Lula da Silva, com as PEC's nº 41/2003 e 233/2008. Portanto, como assertivamente apontado pelo Prof. tributarista Alcides Jorge Costa (1994, p. 207), “as reformas tributárias estão sempre na ordem do dia entre nós”.

Dito isso, exsurge um dos principais questionamentos levantados ao longo das últimas décadas no meio jurídico tributário brasileiro, qual seja: por que, se existe, basicamente¹, uma unanimidade acerca da necessidade de uma reformulação no Sistema Tributário Nacional, as propostas de Reforma Tributária ainda não saíram do papel? (JUNQUEIRA, 2015) É considerando a realidade da tributação no Brasil que a presente pesquisa será orientada por uma discussão sobre o tema, buscando compreender pontos significativos de uma possível Reforma Tributária e seus desdobramentos no cenário nacional.

Alguns tributaristas, como Murilo de Oliveira Junqueira (2015), dizem que um dos principais impedimentos para a aprovação das inúmeras tentativas de reforma tributária até hoje está presente no fato de que, devido à ampla insatisfação com o sistema tributário nacional, os governos se precipitam em propor alterações amplas demais, que acabam por influenciar em aspectos muito variados e intrínsecos da estrutura tributária. Logo, por consequência, os inúmeros conflitos gerados, nas mais diversas dimensões tributárias, bem como políticas, no tocante a essa última haja vista a dependência do Poder Legislativo para que essa se realize, impediram que essas fossem aprovadas.

Ocorre que, mesmo diante do cenário vivido nas últimas décadas, chegamos, pelo menos ao que tudo indica, a um fim momentâneo das aflições concernentes a essa necessidade emergente, visto que, no dia 07 de julho de 2023, a PEC 45/2019, que institui a Reforma Tributária, foi aprovada em dois turnos na Câmara dos Deputados, seguindo para o Senado,

¹ Sobre essa afirmação, e tendo em vista que esse se refere a um trabalho científico, destaca-se a necessidade de cuidado para não tratar de forma genérica um tema dotado de tantos particularismos e discussão possíveis. Não obstante, em que pese a presente pesquisa, e pelo tema objeto de estudo, evidencia-se uma espécie de unanimidade, entre autores da área e representantes do Poder Legislativo brasileiro, favoráveis a realização da reforma tributária – o que não reflete em como essa deve ser feita e as consequências positivas e negativas de sua aprovação, que é o que se buscará apresentar no desenvolvimento deste trabalho.

onde foi aprovada na Comissão de Constituição e Justiça e, no dia 08 de novembro de 2023, no plenário da Casa Legislativa, retornando à Câmara dos Deputados para aprovação do texto atualizado.

Nesse sentido, o objetivo geral do trabalho é analisar pontos específicos da PEC nº 45/2019 e realizar uma projeção de seus impactos, tanto positivos quanto negativos, no sistema tributário brasileiro. Com isso, o que se busca responder é se, após a espera de décadas por uma alteração significativa na legislação tributária, foi possível sanar, de maneira satisfatória, alguns dos anseios que por muito tempo acometeram os contribuintes e o próprio Fisco.

Antecipadamente, ressalta-se que foram abordados aspectos introdutórios de cada tema, os quais são necessários para uma ampla compreensão da problematização/exposição desenvolvida. Esses são concernentes aos fatores intrínsecos de cada seção desenvolvido neste trabalho. Além disso, foi realizada uma breve contextualização histórica acerca da relevância socioestrutural dos conteúdos apresentados. Esclarece, ainda, que esse trabalho não teve por finalidade esgotar a temática, o que seria inviável dentro de seus estreitos limites, mas tão somente tratar de pontos e desdobramentos específicos que poderão advir de uma eventual aprovação da PEC nº 45/2019.

Inicialmente, foi abordada a proposta de mudança significativa dos cinco principais tributos incidentes sobre o consumo, sendo eles: Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços (ISS), que serão unificados em Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Imposto Seletivo (IS), bem como acerca da introdução do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no sistema tributário nacional. Além disso, discorre-se acerca da exacerbada carga tributária que incide nas relações de consumo no Brasil e como isso impacta negativamente na visão do contribuinte sobre a importância da arrecadação fiscal.

A segunda parte esclarece sobre os impactos da unificação de determinados impostos na arrecadação de estados e municípios. Ademais, discorre-se sobre como a redistribuição de receitas propostas pela Reforma, nos termos da PEC 45/2019, possibilitaria uma redução significativa da desigualdade entre municípios, a partir da cobrança dos impostos sobre o consumo no destino, e não na origem, como atualmente ocorre.

Em seguida, aborda a temática das lacunas que, intencionalmente, foram deixadas no texto da Reforma, para que sejam supridas futuramente através de Lei Complementar. A partir disso, buscou-se apresentar uma problematização sobre a insegurança jurídica advinda desta opção dos legisladores – aspecto que está na contramão daquilo que realizou o constituinte

originário em matéria tributária, vez que a CF/88 é o texto constitucional que mais trouxe segurança jurídica aos contribuintes, tendo estabelecido diversas garantias individuais.

Em um último momento, o trabalho busca apresentar uma projeção sobre o período de transição da Reforma Tributária e seus principais impactos na advocacia tributária. A referida projeção foi guiada através de uma análise comparativa com outras legislações que tiveram alterações significativas recentemente (Lei de Licitações, o Código de Processo Civil e a Reforma Trabalhista, por exemplo), bem como desafios prováveis, ao se ter duas legislações sobre as mesmas questões, em vigor – o que afeta tanto contribuintes, como também operadores do Direito que atuam na área.

Portanto, o trabalho desenvolvido, pelo tema que aborda, demonstra-se extremamente relevante no atual cenário brasileiro, em que, após décadas de espera e consequências geradas por um sistema tributário consideravelmente disfuncional em alguns aspectos, está prestes a ser submetido a uma mudança expressiva. Com isso, a discussão proposta revela-se em um esforço necessário e que pode contribuir positivamente para que haja uma melhor compreensão sobre uma temática que impacta não só no campo jurídica, mas igualmente no campo social, vez que são os cidadãos os encarregados pelo pagamento dos tributos, colocando o sistema tributário em funcionamento.

Para tanto, a metodologia científica utilizada foi a de revisão bibliográfica e a pesquisa documental. No que diz respeito a essa última, se deu a partir da utilização de documentos, como a legislação, especialmente o texto da PEC nº 45/2019, já aprovado em dois turnos pela Câmara dos Deputados, Código Tributário Nacional (CTN) e a Constituição Federal de 88. Já em que pese a pesquisa bibliográfica, são utilizados majoritariamente artigos científicos publicados em periódicos da área, bem como textos acadêmicos, como dissertações e teses (GIL, 2002). Ainda sobre isso, destaca-se que, tendo em vista o tema objeto de estudo, também faz uso de publicações em *sites* de notícias, *podcasts* e reportagens, que se constituem em importantes fontes de pesquisa que auxiliam a demonstrar a atualidade e relevância do tema em estudo (ADEODATO, 1998)².

² Quanto a isso, o trabalho não ignora que tais fontes devem ser utilizadas de forma cautelosa, mas isso não significa que não possam ser utilizadas. Artigos de divulgação, notícias e podcasts, se criteriosamente selecionados, podem servir como importantes fontes de pesquisa, especialmente em um caso como o desta investigação, que traz um tema que possui características e novidades que lhe são específicas (ADEODATO, 1998).

1. A unificação dos principais tributos incidentes sobre o consumo: como funcionará os novos Impostos de Valor Agregado (IVA) e o Imposto Seletivo?

Conforme exposto, o presente trabalho traz como objetivo central abordar pontos e desdobramentos que poderão advir da aprovação da Reforma Tributária (PEC nº 45/2019). Dito isso, faz-se necessário, de plano, discorrer acerca de uma das principais e mais impactantes propostas da Reforma, qual seja, a unificação dos 5 principais tributos hoje incidentes sobre o consumo (PIS, CONFINS, IPI, ICMS e ISS) em 3 novos tributos (CBS, IBS, IS).

Inicialmente, ressalta-se que a tributação sobre o consumo está presente no Sistema Tributário nacional desde os tempos do Brasil-Colônia, isso em razão de ser um país que, pelo preponderante poder político dos grandes latifundiários, se esquivou ao máximo de transformar os impostos sobre propriedade em uma das suas principais fontes de arrecadação de recursos, isto é, em objeto de incidência tributária (COSTA, 1994). Isso pode ser verificado através do fato de que estes impostos passaram a ser efetivamente regulados de forma extremamente tardia e ineficaz no Brasil. (COSTA, 1994)

Em contraponto, como reflexo dessa esquivia, desde o início de sua organização civilizatória, o Brasil é um país que concentrou parte significativa de sua arrecadação na tributação sobre bens e serviços, o que, apesar de ser considerado um grande sucesso do ponto de vista da arrecadação, tornou-se, do ponto de vista do contribuinte, um tremendo fracasso econômico, visto que ocasionou uma desproporcionalidade na carga tributária desta modalidade de tributo (COSTA, 1994).

Nesse sentido, as propostas de alteração dos tributos sobre o consumo são essenciais para que seja corrigida a referida sobrecarga e, por consequência, o consumidor final deixe de ser demasiadamente onerado. À vista disso, e dando início à discussão das mudanças propriamente ditas, traz-se à baila a unificação do ICMS e do ISS em um novo imposto, o IBS. No sistema tributário atual, o ICMS incide em todas as etapas da cadeia produtiva (isto é, desde a fabricação à venda ao consumidor final), o que ocasiona, por consequência, uma espécie de ‘efeito cascata’ na cobrança deste tributo (PIRES, 2023b).

Explica-se: I) um agricultor vende a produção de algodão por R\$ 10.000,00 para fiação, operação sobre a qual incidirá o ICMS; II) a empresa de tecelagem transforma o algodão em tecido e o vende para um indústria têxtil por R\$ 30.000,00, operação sobre a qual, também, incidirá o ICMS; III) a indústria têxtil produz camisetas com o material e as vende para uma loja por R\$ 60.000,00, operação sobre a qual, mais uma vez, incidirá o ICMS, sempre sobre o valor total da operação; IV) por fim, a loja comercializa as camisetas ao consumidor final,

momento em que este, indiretamente, pagará por todo ICMS cobrado nos outros atos da cadeia produtiva, uma vez que a tributação incidente é transferida ao valor pago pelo consumidor final, que se configura como o último comprador da mercadoria³.

Ou seja, o imposto incidente em uma das etapas repercute diretamente em todas as demais, tendo em vista que a base de cálculo do ICMS em uma nova fase da cadeia engloba o valor do ICMS já cobrado em uma etapa anterior, materializando o efeito cascata e prejudicando o consumidor final, que, por causa disso, será muito mais onerado.

Com a adesão do IBS, por se tratar de um IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), o tributo sobre o consumo passa a incidir somente sobre o valor que foi adicionado ao produto em determinada cadeia produtiva, permitindo que o contribuinte “arque” somente com os impostos que incidem sobre o valor por ele agregado, e não pelos demais que já foram anteriormente cobrados. A fim de exemplificação, utilizando o mesmo exemplo exposto no parágrafo anterior, a empresa de tecelagem, que no regime atual precisaria recolher o ICMS sobre a base de cálculo de R\$ 30.000,00 (valor cheio da mercadoria), passará a recolher o IBS sobre o valor de R\$ 20.000,00 (valor agregado ao produto ao transformar o algodão em tecido), o que desonera a cadeia produtiva e acaba com a cumulatividade (PIRES, 2023b).

Sobre esse ponto,

A não cumulatividade é uma técnica de tributação que visa impedir que incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto impliquem ônus tributário muito elevado, decorrente da tributação da mesma riqueza diversas vezes. Em outras palavras, a não cumulatividade consiste em fazer com que os tributos não onerem em cascata o mesmo produto. (...) Quanto mais ampla for a não cumulatividade, mais neutra será a tributação. As propostas de reforma tributária, no que dizem respeito ao imposto sobre bens e serviços (IBS) e à contribuição sobre bens e serviços (CBS) seguem essa linha. Ao unificarem a tributação do consumo, ensejam a apropriação e compensação de créditos de modo pleno, abrangente, o que também dá transparência quanto à carga tributária que grava as mercadorias e serviços (PAULSEN, 2022, p. 178).

Além disso, outra proposta significativa no que diz respeito ao IBS refere-se ao local de recolhimento desse imposto sobre o consumo, visto que, atualmente, o ICMS é recolhido no local de origem do bem/serviço, ao passo que o IBS será recolhido no destino final da mercadoria. A tributação do ICMS na origem colabora com a perpetuação de uma guerra

³ O exemplo destacado por essa pesquisa foi retirado do *site* ‘SITECONTABIL’ que, entre outros temas, traz explicações sobre a tributação no Brasil. Pode ser encontrado em: https://sitecontabil.com.br/noticias_empresariais/ler/como-e-o-efeito-cascata-do-icms#:~:text=O%20Imposto%20sobre%20Circulação%20de,repercutindo%20em%20todas%20as%20demais. Acesso em: 09 nov. 2023.

tributária entre os estados (CHAVES, 2009), fazendo com que, incessantemente, estes tentem reduzir a alíquota do referido imposto, a fim de atrair empresas já estabilizadas em outras regiões. Dessa forma, o estado de origem perde arrecadação e acaba sendo gerado um ciclo sem fim de competitividade, no qual os estados que já sofrem com as desigualdades socioeconômicas regionais são ainda mais prejudicados.

O Direito Tributário, desde o século passado, tem buscado formas de diminuir e solucionar a desigualdade socioeconômica territorial que, historicamente, se faz presente como um grande empecilho ao desenvolvimento econômico uniforme no Brasil. Um grande exemplo disso foi a criação da Zona Franca de Manaus (ZFM), a partir do Decreto Lei nº 3.173 de 1957, o qual criou uma série de incentivos fiscais e econômicos⁴ para o desenvolvimento da atividade industrial, possibilitando uma expansão econômica e aumento de renda per capita significativos na região. Além disso, houve também, por consequência, o desenvolvimento acelerado do polo tecnológico/industrial na região, permitindo uma forte expansão da renda per capita (HOLLAND; GURGEL; CERQUEIRA; et al, 2019).

Dessa maneira, com a adesão da tributação do IBS no destino final, é possível que o Sistema Tributário Nacional proporcione uma competição tributária mais saudável, visando, novamente, uma melhor distribuição de recursos entre os estados da federação (CHAVES, 2009). Com isso, será possível que se observe mais concretamente a influência do Direito Tributário na diminuição das desigualdades territoriais internas.

Esse trata-se de um objetivo muito importante diante da extensão de um país como o Brasil. Além disso, a preocupação em colocá-lo em prática já podia ser observada desde a promulgação do atual texto constitucional, que trouxe entre seus princípios tributários o da uniformidade geográfica (art. 151, I). Com base nele, está vedado à União a instituição de tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional ou que impliquem em qualquer tipo de distinção ou preferência para com os demais entes federados. Nesse ponto, a exceção refere-se justamente aos incentivos fiscais que são admitidos no intuito de “promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país” (BRASIL, 1988), que possibilitou a criação da ZFM, já mencionada.

Já em relação à unificação do PIS/COFINS na CBS, da mesma forma que no IBS, destaca-se como ponto positivo principal o seu novo caráter de IVA, mitigando a cumulatividade

⁴ Sobre esses, cita-se que as indústrias instaladas na Zona Franca de Manaus recebem os seguintes benefícios fiscais: isenção do Imposto de Importação, possibilitando que as empresas da região atuem como montadoras usando tecnologia internacional; Isenção do Imposto de Exportação e do IPI; e desconto parcial, fornecido pelo governo do estado do Amazonas, no ICMS.

desses impostos federais que, mesmo nos casos de adoção do regime não cumulativo, possuíam um sistema de utilização de crédito baixo, em razão da alta distinção sobre em quais hipóteses se poderia ou não utilizar os créditos, o que, por consequência, diminui a litigiosidade e aumenta a segurança jurídica em relação a esses tributos. Além disso, com a CBS é possível a eliminação de diversos regimes especiais que antes eram aplicados ao PIS/COFINS, o que, junto à proposta de unificação da alíquota entre vários setores da indústria, traz maior neutralidade ao sistema e facilita a tributação na prática (GOTO; PIRES, 2020).

A PEC também prevê a devolução dos créditos tributários pagos a título de CBS à pessoas físicas de baixa renda, nos termos do que será regulamentado futuramente através de lei complementar, mas que, conforme sugere o tributarista Gabriel Quintanilha, poderá ser feito no formato de ‘*cashback*⁵’, utilizando-se, por exemplo, do cadastro do Bolsa Família para instrumentalizar e facilitar o recebimento do benefício. Destaca-se ainda a previsão de redução em 50% das alíquotas, tanto do IBS quanto da CBS, em diversos setores de relevante impacto social, tais como educação, saúde, medicamentos, cesta básica, etc., ficando evidente a maneira como a Reforma se preocupou em evidenciar a função social do tributo (QUINTANILHA, 2023, *podcast*)⁶.

Isso é muito importante vez que, no Brasil, o Direito Tributário surgiu muito atrelado à questão patrimonial. Porém, passadas mais de cinco décadas desde o advento do Código Tributário Nacional, e principalmente com a promulgação do texto constitucional de 88, a cobrança de tributos dos contribuintes precisa existir enquanto “instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade” (PAULSEN, 2022, p. 27). Logo, seu exercício deve ocorrer de forma justa, “com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico” (PAULSEN, 2022, p. 27).

Destaca-se, por fim, a criação do Imposto Seletivo (IS), um tributo que terá, essencialmente, um caráter extrafiscal (BBC NEWS BRASIL, 2023), incidindo sobre produtos que causam mal à saúde e/ou degradam o meio ambiente, como, por exemplo, bebidas e cigarros, hipóteses nas quais substituirá o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)⁷,

⁵ O termo vem do inglês e, em tradução livre, significa ‘dinheiro de volta’.

⁶ O podcast utilizado neste trabalho pode ser encontrado em: <https://open.spotify.com/episode/7uyDbXmQf80tbwHtkrOuz8?si=eedba3df8fcc42a8&nd=1&dlsi=40158e83b73c45aa> Acesso em: 28 out. 2023.

⁷ Produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente sobre os quais já incide o IPI, terão este substituído pelo IS. Entretanto, nos casos de produtos não danosos à saúde e ao meio ambiente e nos quais há a incidência do IPI, não haverá a substituição ou incidência do IS.

evitando-se, conseqüentemente, a bitributação⁸ (GOVBR, 2023). Diante disso, entende-se que a instituição desse novo tributo é um grande passo dado pela Reforma, vez que exprime diretamente a sua extrafiscalidade.

Por extrafiscal entende-se que o tributo que possui outros objetivos além da arrecadação em si, como, por exemplo, a regulação da economia ou o enfoque em questões de relevantes interesse público. Por meio de sua utilização é possível uma intervenção no comportamento dos cidadãos, influenciando nas escolhas que por eles são feitas (RESENDE; TITO, 2021). É, portanto, uma técnica de tributação que possibilita ao Estado atingir outras finalidades que não só a simples arrecadação de receitas aos cofres públicos, ainda que essa última seja também fundamental para sua manutenção (PAULSEN, 2022, p. 35-38).

Ainda com relação a isso, “o Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos” (PAULSEN, 2022, p. 21). Neste cenário, “o direito tributário exerce um papel central na viabilização da atividade financeira: sendo os tributos a principal fonte de financiamento estatal” (PISCITELLI, 2022, p. 3).

Ou seja, no caso aqui em análise, o objetivo principal do IS será condicionar o contribuinte a não adoção de práticas nocivas ao bem estar individual e coletivo, o que consubstancia a sua característica de extrafiscalidade, ao ponto que visa onerar quem consumir bens e serviços que representem uma ameaça a própria sociedade, colocando em caráter subsidiário a mera arrecadação e passando a buscar, a partir do sistema tributário, a concretização de princípios e objetivos constitucionalmente previstos no ordenamento jurídico pátrio (BELTRÃO; KALLÁS FILHO, 2015, p. 17-18).

Portanto, resta demonstrado o grande avanço trazido pela PEC n° 45/2019 no que tange aos impostos sobre o consumo, uma vez que as propostas apresentadas influenciarão nos mais diversos nichos de contribuintes, desde o consumidor final, que deixará de sofrer com o efeito cascata do ICMS, até as regiões industriais afetadas pela grande desigualdade socioeconômica regional do Brasil, que terão uma oportunidade para competir em condições mais justas e, assim, de prosperarem com o “cessar fogos” da guerra fiscal entre os estados.

⁸ Em que pese a bitributação, essa se refere a situação na qual há a instituição de tributação por dois entes políticos distintos e sobre o mesmo fato gerador. É, por exemplo, o caso em que, ao mesmo tempo, um município e um estado cobram do contribuinte tributo referente a mesma prática, como quando o ISS e o ICMS, impostos de competência municipal e estadual, respectivamente, são cobrados de pessoa que tenha prestado determinado serviço. Logo, nota-se que este fenômeno sempre envolverá, ao menos aparentemente, um conflito de competência tributária (PAULSEN, 2022, p. 118).

Brevemente expostas algumas das alterações que serão trazidas pela Reforma Tributária e como funcionarão, especialmente no que tange aos impostos incidentes sobre o consumo, a pesquisa passa agora a tratar de um aspecto, de certa forma, mais “subjetivo” da temática escolhida, ao dar enfoque para os impactos redistributivos que advirão com certas propostas da PEC n° 45/2019, principalmente no tocante à alteração e influência na capacidade arrecadatória dos entes federativos.

2. Modificação da capacidade arrecadatória dos entes federativos: impactos redistributivos da Reforma Tributária.

Diante do que foi desenvolvido até aqui, faz-se necessário abordar nessa seção outro relevante reflexo das propostas de alteração trazidas pela Reforma, qual seja, os impactos redistributivos ocasionados pela unificação de tributos que eram de competência de entes federativos distintos (ICMS, de competência estadual; e ISS, municipal), bem como pela alteração do momento de arrecadação do novo IBS que, diferente do ICMS e do ISS, será cobrado no destino final da mercadoria/serviço. Dessa forma, tendo em vista que atualmente há uma nítida desigualdade na distribuição de receitas entre os entes federativos, especialmente entre os Municípios, as mudanças previstas pela PEC n° 45/2019 tornarão possível a adoção de um sistema de tributação mais eficiente e justo, mitigando parcialmente a desigualdade hoje existente no que diz respeito à arrecadação de cada ente (GOBETTI; ORAIR; MONTEIRO, 2023).

Em relação ao IBS, por exemplo, ele se subdividirá em uma parcela estadual (IBS-E) e uma municipal (IBS-M), com as alíquotas calculadas de modo a equiparar a nova arrecadação com a atual. Destaca-se, ainda, que 25% da cota-parte estadual do imposto, conforme já ocorre com o ICMS, será distribuída aos municípios, havendo mudança somente nos critérios de repartição, visto que agora a parcela distribuída de acordo com o valor adicionado fiscal (VAF) será de 60% (dos 25%), ou seja, uma diminuição de 5% em relação ao regime atual⁹.

Além disso, é indispensável abordar, novamente, acerca da adoção do princípio do destino no IBS, que passa a prever como jurisdição de cobrança deste imposto o local onde se dá o consumo da mercadoria ou do serviço, não mais o seu local de origem/produção, como

⁹ Quanto a isso, trata-se de questão relacionada a repartição de receitas tributárias. No que tange ao exemplo citado nesta pesquisa, é o art. 158, IV, da CF/88 o responsável por determinar que 25% da receita arrecadada pelos estados com o ICMS seja transferida aos municípios.

ocorre com o ICMS e o ISS. A adoção do referido princípio torna possível o favorecimento de regiões que são, por questões geográficas e até mesmo socioeconômicas, menos desenvolvidas, promovendo um maior equilíbrio na distribuição de receitas municipais.

Ainda nesse sentido, de acordo com dados fornecidos pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o impacto das alterações redistributivas supracitadas

Tem potencial de reduzir a diferença entre a maior e a menor receita per capita de ISS+ICMS de duzentas vezes para quinze vezes, além de reduzir o grau de desigualdade geral das receitas municipais (incluindo não só os dois impostos, mas todos os demais tributos e transferências correntes) em 22%, mensurado pela queda no índice de Gini (GOBETTI; ORAIR; MONTEIRO, 2023, p. 2).

Ou seja, é evidente que o modelo atual de distribuição de receitas entre entes federativos, principalmente em razão do formato vigente, que separa a tributação entre bens (ICMS) e serviços (ISS), favorece a regressividade tributária¹⁰ e, por consequência, propicia um ambiente mais favorável à população financeiramente privilegiada, em desfavor da camada pobre da sociedade, o que causa um aumento entre as desigualdades socioeconômicas regionais (GOBETTI; ORAIR; MONTEIRO, 2023).

A necessidade de mudança na distribuição de recursos arrecadatórios tributários se materializa ainda mais ao se trazer à tona a atual realidade na esfera municipal, tendo em vista que o município com a menor receita *per capita* possui receita trinta vezes menor do que o município com a maior receita e, se atendo tão somente à arrecadação do ISS e da cota-parte do ICMS, essa diferença salta para duzentas vezes (GOBETTI; ORAIR; MONTEIRO, 2023).

Passando a uma análise mais técnica e objetiva dos efetivos impactos redistributivos que poderão ser ocasionados com a promulgação da PEC nº 45/2019, o IPEA utilizou-se de uma estimativa feita a partir da projeção de qual teria sido a arrecadação dos entes federativos em anos passados caso, à época, o IBS já estivesse vigorando. Com isso, chegou ao seguinte resultado:

Receita (R\$ milhões) segundo nível de renda per capita da UF

Renda	PIBpc 2020	Pré-reforma	% total	Pós-reforma	% total
Baixa	18.454	141.118	18,9%	164.371	22,0%
Média	29.383	142.168	19,1%	132.065	17,7%
Alta	47.330	462.653	62,0%	449.502	60,3%
Total	34.639	745.938	100%	745.938	100%

¹⁰ “O Sistema Tributário Nacional brasileiro evidencia-se um sistema regressivo. A regressividade se dá, mormente, pela opção de um modelo de tributação que se concentra precipuamente sobre o consumo, através do que se possibilita a translação do encargo econômico-financeiro da tributação aos consumidores finais dos produtos e serviços consumidos dos verdadeiros contribuintes” (BUZATTO; CAVALCANTE, 2022, p. 163).

Fonte: (GOBETTI; ORAIR; MONTEIRO, 2023, p. 9).

Ressalta-se aqui que essa tabela projeta qual seria o impacto redistributivo de acordo com a capacidade econômica dos estados, levando em consideração a soma do ICMS e do ISS, em comparação com uma suposta arrecadação do IBS (GOBETTI; ORAIR; MONTEIRO, 2023). Destaca-se, ainda, que essa projeção foi feita levando em consideração que o princípio do destino fosse imediatamente aplicado com a promulgação da Reforma, descartando o período de transição previsto pela PEC, razão pela qual ela deve ser interpretada como uma visão de longo prazo.

Em análise dos dados apresentados, percebe-se que as mudanças da Reforma favoreceriam majoritariamente os estados com menor renda, ao passo que os estados com renda média e alta, perdem participação de 3%, se cumuladas. Já em relação à projeção dos impactos na esfera municipal, concluiu-se que 85% dos Municípios do Brasil tendem a ganhar com a reforma, conforme se observa da tabela elaborada pelo IPEA:

Efeito redistributivo da reforma entre municípios (2021)

UF	Ganham	Perdem	Nº Mun	% Ganhadores
AC	22	0	22	100%
AL	95	7	102	93%
AM	36	26	62	58%
AP	14	2	16	88%
BA	381	36	417	91%
CE	173	11	184	94%
DF	1	0	1	100%
ES	57	21	78	73%
GO	193	53	246	78%
MA	202	15	217	93%
MG	751	102	853	88%
MS	39	40	79	49%
MT	75	66	141	53%
PA	132	12	144	92%
PB	212	11	223	95%
PE	176	8	184	96%
PI	209	15	224	93%
PR	368	31	399	92%
RJ	77	15	92	84%
RN	152	15	167	91%
RO	35	17	52	67%
RR	15	0	15	100%
RS	375	122	497	75%
SC	256	39	295	87%
SE	64	11	75	85%
SP	529	116	645	82%
TO	120	19	139	86%
Total	4759	810	5569	85%
G-100	104	4	108	96%
PIBpc<20K	1223	17	1240	99%
Pop>80K	277	139	416	67%
Capitais	13	14	27	48%

Fonte: (GOBETTI; ORAIR; MONTEIRO, 2023, p. 10).

A partir disso, torna-se possível verificar que a diferença entre o município com maior arrecadação de impostos sobre o consumo e o menor, que atualmente chega ao patamar de duzentas vezes (R\$ 14.621,00 x R\$ 74,00), caia para tão somente treze vezes (R\$ 6.426,00 x R\$ 497,00).

Portanto, fica evidente o importante potencial de impacto redistributivo trazido pela Reforma, ao passo que propõe uma alteração significativa na maneira em como a arrecadação é distribuída na Federação, principalmente no que diz respeito à aplicação do princípio do destino e à unificação da base tributária de bens e serviços, proporcionando, desse modo, uma redução significativa nas desigualdades socioeconômicas regionais originadas pela má distribuição de receitas tributárias. Dando continuidade, este trabalho tratará adiante das lacunas deixadas, intencionalmente, no texto da PEC n° 45/2019, com o objetivo de serem supridas futuramente a partir de lei complementar, e o porquê disso revelar algo tão negativo para nosso ordenamento jurídico.

3. Insegurança jurídica: as consequências das omissões a serem sanadas futuramente através de Lei Complementar

Como abordado, outra questão relevante a ser discutida é que, apesar das mais diversas mudanças propostas na Reforma Tributária, as quais visam simplificar o Sistema Tributário Nacional, tornando-o menos burocrático e diminuindo a carga tributária sobre o contribuinte, a PEC n° 45/2019, em certo ponto, representa uma grande insegurança jurídica, o que se verifica em razão das diversas “lacunas” deixadas pelos legisladores, com objetivo de serem supridas futuramente a partir de lei complementar.

Isso ocorre pois, conforme disciplina o art. 60 da Constituição Federal de 1988, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC), pode ser apresentada em três hipóteses, quais sejam: I) mediante proposta de, no mínimo, um terço dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; II) mediante proposta do Presidente da República; ou III) mediante proposta de mais da metade das Assembleias Legislativas Estaduais, manifestando-se cada uma delas pela maioria relativa de seus membros. Aprovada a tramitação da proposta, esta deverá ser discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, sendo aprovada se obtiver votos favoráveis de ao menos três quintos dos parlamentares (quórum de maioria

absoluta) em cada votação, ou seja, trata-se de um procedimento extremamente complexo e burocrático (BRASIL, 1988).

Em contraponto, a iniciativa para propor uma lei complementar, nos termos do art. 61, da CF/88, “cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos” (BRASIL, 1988), tendo como quórum para aprovação a maioria absoluta nas duas Casas do Congresso (a votação demanda dois turnos apenas na Câmara dos Deputados, no Senado Federal é realizada em turno único). Ou seja, resumidamente, o processo legislativo de uma lei complementar é extremamente mais simples e, de certa forma, fácil (tendo em vista justamente a maior facilidade de aprovação), do que de uma PEC.

Por essa razão, entende-se que os legisladores, utilizando-se da premissa de que tais matérias serão deliberadas futuramente a partir de lei complementar, ao elaborarem e proporem a PEC nº 45/2019, intencionalmente deixaram de regular questões indispensáveis para se entender verdadeiramente os seus reflexos no Sistema Tributário Nacional, trazendo à tona uma patente insegurança jurídica quanto à forma como efetivamente funcionarão determinados institutos¹¹.

Nesse ponto, ressalta-se que a segurança jurídica, aqui analisada sob a ótica específica do Direito Tributário, se consubstancia quando o contribuinte tiver, com clareza, ciência de suas obrigações tributárias, como, por exemplo, ao não ter dúvida quanto às hipóteses de ocorrência do fato gerador, do modo de constituição do crédito tributário e até mesmo do cálculo do montante do tributo a ser pago. Dessa forma, entende-se que, em síntese, na área de estudo do Direito Tributário, a segurança jurídica está intrinsecamente atrelada à certeza das hipóteses de exigibilidade do tributo (BIANCO, 2005).

Para isto, é indispensável que o ordenamento jurídico pátrio legisle de forma clara e objetiva, se blindando de possíveis dúvidas que eventualmente possa gerar ao cidadão contribuinte e, inclusive, a autoridade administrativa – haja vista que ambos compõem a relação jurídica tributária. Em realidade, é primordial que o Sistema Tributário funcione de modo a

¹¹ Quanto a isso, vale lembrar que o texto constitucional brasileiro, em capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, ao tratar desta matéria, especialmente no que concerne aos limites constitucionais ao poder de tributar, não trouxe de forma expressa o princípio da segurança jurídica. Não obstante, é de entendimento majoritário da doutrina e da jurisprudência da área que, de forma implícita, a Constituição exige sua observância, o que pode ser verificado através de outros princípios, como a legalidade tributária, anterioridade, irretroatividade e assim sucessivamente, demonstrando como o legislador constituinte se preocupou com a segurança jurídica dos contribuintes e também a proteção do fisco.

possibilita toda a estabilidade e transparência necessárias para que o contribuinte efetivamente compreenda o Sistema Tributário Nacional ao qual se submete e por ele não seja lesado (BIANCO, 2005).

Portanto, em contraponto, a insegurança jurídica se materializa no ordenamento jurídico-tributário ao passo que o inunda de incertezas que impedem o contribuinte de ter um entendimento efetivo e transparente acerca do funcionamento de determinado tributo, bem como de seus reflexos e impactos no Sistema Tributário Nacional. Dito isso, o ponto fulcral desta seção do trabalho é evidenciar a forma como as lacunas presentes na PEC n° 45/2019 propiciam uma instabilidade enorme ao contribuinte, uma vez que, ao não prever um funcionamento minimamente detalhado de determinadas alterações que serão trazidas pela Reforma, o Legislativo contribui para um ambiente de incerteza e imprevisibilidade.

Isso ocorre pois torna-se inviável projetar, de maneira totalmente satisfatória, os possíveis impactos, sejam estes positivos ou negativos, de certas mudanças, sem antes ter uma visão completa das obrigações, hipóteses ou demais questões que serão reguladas apenas futuramente. Ou seja, em relação a algumas das previsões trazidas pela PEC, apenas se terá uma verdadeira ideia de suas implicações e desdobramentos quando as leis complementares a elas relativas forem promulgadas.

De plano, partindo para uma análise mais objetiva das lacunas deixadas pelos legisladores ao elaborar a Reforma, destaca-se a ausência de qualquer disposição acerca da forma como será feita a distribuição de recursos do Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR). Com o fim da guerra fiscal entre os estados e municípios (adoção do princípio do destino na cobrança do IBS), o FDR funcionará como um novo instrumento de desenvolvimento regional, atuando como um “mecanismo de compensação” que terá o objetivo de equilibrar a relação tributária entre os entes, a partir de repasses financeiros custeados pela própria União, os quais poderão ser utilizados para o fomento de atividades produtivas, obras de infraestrutura, etc. (PIRES, 2023a).

Nesse ponto, ressalta-se que o FDR fomentará, de maneira mais eficiente que os benefícios fiscais atuais, as políticas de desenvolvimento estatais. Isso ocorre porque, no Sistema Tributário Nacional atual, basicamente todos os estados da federação concedem algum tipo de benefício fiscal, logo, os estados menos desenvolvidos, mesmo tentando entrar nesse “duelo de gigantes” para desenvolverem seus polos industriais e diminuir as desigualdades regionais, ainda acabam sendo sufocados pelas grandes potências econômicas (TV SENADO, 2023).

Devidamente explicitada a proposta do FDR como um todo, fica nítida a problematização que advém da falta de regulamentação no que tange à distribuição dos recursos disponibilizados por esse instrumento, visto que pode acabar se tornando uma decisão meramente política, profanando o seu intuito inicial de reduzir as desigualdades regionais. Nesse sentido, ao passo que, por exemplo, os representantes das regiões Norte e Nordeste do país se manifestaram favoravelmente a um formato de distribuição que favoreça os estados com menor Produto Interno Bruto (PIB), os representantes da região Sudeste podem se manifestar de modo contrário, visando uma modalidade de distribuição que os favoreça (REDAÇÃO DA APET, 2023).

Em razão disso, por mais que o FDR tenha sido idealizado com o nobre propósito de promover a equidade entre regiões que, por questões geoeconômicas, são constantemente prejudicadas e sufocadas pelo Sistema Tributário Nacional, sem a lei complementar (LC) que delimitará os critérios de distribuição das receitas, torna-se impossível de projetar a sua efetividade ou, até mesmo, a viabilidade de sua instituição.

Ao lado disso, destaca-se também a necessidade de maior regulamentação do IS, novo imposto já abordado no presente trabalho e instituído pela adição do inciso VIII ao art. 153 da Constituição Federal, que em seu próprio texto já prevê que será regido, na verdade, nos termos do que será disposto em LC. Assim:

Art. 153

[...]

VIII – produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de **lei complementar**. (BRASIL, 2019, grifo nosso).

Conforme explicitado anteriormente, o IS adota uma postura extrafiscal, atuando enquanto desincentivador do consumo de produtos que sejam nocivos à saúde e ao meio ambiente. No entanto, a conceituação de “bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, conforme o texto da PEC, trata-se de algo extremamente subjetivo e genérico, o que pode acabar acarretando uma dúvida quanto à sua eficácia regulatória e potencial regressividade, tendo em vista que o seu fato gerador pode acabar afetando, desproporcionalmente, a camada menos favorecida da população, que historicamente tende a consumir mais esse tipo de bens/serviços, até mesmo pela dificuldade de acesso a alternativas mais saudáveis e menos poluentes (REDAÇÃO DA APET, 2023).

Por fim, é importante ressaltar que o objetivo desta seção não é “demonizar” o uso de leis complementares para delimitar mais precisamente as disposições da Reforma, até porque

não seria razoável prever, em texto constitucional, as exatas minúcias do funcionamento de cada tributo, vez que iria contra o objetivo-fim das normas constitucionais. Mas o que se pretende, na verdade, é alertar para o fato de que, em diversas mudanças propostas pela PEC nº 45/2019, somente será possível ter uma real projeção de seus impactos com o preenchimento das lacunas deixadas pelo Grupo de Trabalho da Reforma Tributária, materializando-se uma evidente insegurança jurídica ao se concluir que, de certa forma, o que está prestes a ser aprovado através da PEC não será o que ditará os verdadeiros rumos do Sistema Tributário Nacional.

Diante do exposto, concluída a problematização acerca da dependência de leis complementares para a efetivação e entendimento de determinadas particularidades da Reforma Tributária, passa-se a discorrer acerca do período de transição desta e seus impactos no ordenamento jurídico-tributário.

4. Período de transição da Reforma Tributária: os impactos no ordenamento jurídico e na sociedade

A Reforma Tributária, como contextualizado no início deste trabalho, trata-se de um projeto de importância e necessidade imensuráveis, visto que, mesmo logo após a última alteração significativa no Sistema Tributário Nacional, que se deu com a promulgação da CF/88, esta já se fazia necessária (JUNQUEIRA, 2015). Nesse sentido, tendo em vista as complexidades inerentes ao evento histórico que é uma alteração dessa magnitude no ordenamento jurídico pátrio, torna-se indispensável a delimitação de um período de transição para sua vigência completa, de modo a evitar uma mudança abrupta e permitir que esta se dê de forma pacífica e gradual, sendo disto de que irá se tratar na presente seção.

Quanto a isso, cabe destacar a importância da matéria tributária não só aos juristas e demais atuantes na área, mas a sua relevância para a sociedade como um todo. Neste último aspecto, isso revela-se especialmente por serem os cidadãos contribuintes aqueles que retirarão uma parcela de seus patrimônios para entregar ao Estado, frente ao exercício deste do seu poder de tributar. Assim, a discussão sobre a necessidade de um período de transição para a Reforma é importante nestes dois sentidos. Sobre essa importância do direito tributário e o seu papel social, pode-se mencionar que:

Entendemos que o direito tributário deve ser definido como a prática normativa relativa à criação, cobrança, fiscalização e pagamento de tributos que se justifica em face da necessidade de os particulares fornecerem meios materiais para o Estado cumprir com suas tarefas básicas, como segurança pública e ordem interna. Ademais, tendo-se em vista a premissa de que o direito tributário é parte constitutiva do Estado, ele também deve ser

compreendido como um instrumento para a realização dos fins estatais, e isso está diretamente conectado com o modelo de Estado constituído. No caso brasileiro, trata-se de, a um só tempo, fornecer recursos para a existência material do Estado e para a garantia do Estado Social e Democrático de Direito instituído pela Constituição de 1988 (PISCITELLI, 2021, p. 29).

Nesse sentido, destaca-se que o período de transição se mostra necessário para os mais diversos públicos e camadas sociais, por se tratar de uma questão até mesmo de segurança jurídica. O advogado tributarista, por exemplo, mesmo possuindo o conhecimento técnico da área, necessita dessa transição para ter tempo de se adequar às diversas alterações e implicações jurídicas trazidas pela PEC nº 45/2019, o que permitirá que esses profissionais prestem uma assistência profissional efetiva aos seus clientes, uma vez que, na ausência de um período de transição, poderia ser gerada uma confusão acerca de qual regime se aplicar de acordo com o caso concreto. Em outro sentido, para os contribuintes, sejam estes pequenos empresários, produtores rurais, grandes empreendedores ou uma pessoa física, a necessidade da transição demonstra-se ainda mais essencial, visto que, se mesmo grandes tributaristas enfrentarão dificuldades para lidar com as mudanças da Reforma, quem dirá os contribuintes que suportam diariamente o encargo de realizarem o recolhimento de tributos de suas operações de consumo, na execução de suas atividades empresariais.

Dito isso, o Grupo de Trabalho da Reforma já informou que foi criada uma equipe operacional dedicada especialmente a traçar os principais pontos dessa transição, de modo a torná-la a mais simples e fluida possível, tendo em vista que a convivência dos tributos atuais com os que serão instituídos pela Reforma é uma preocupação latente, uma vez que essa coexistência pode tornar o Sistema Tributário Nacional ainda mais complexo do que já é. Nesse ponto, Bernard Appy, Secretário extraordinário do Ministério da Fazenda, destaca que a transição dos tributos federais se dará em momento distinto dos tributos estaduais, de modo a facilitar esse processo (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

Em relação aos tributos federais, a transição terá início em 2026, com a substituição gradual do PIS e da COFINS pela CBS, o novo IVA federal, sendo que, no primeiro ano, será feita a cobrança com a alíquota reduzida de 0,9%, por se tratar de um período de teste, visando constatar os efeitos sobre a arrecadação e permitir que, se necessário, seja feita uma calibragem (AGÊNCIA SENADO, 2023). Ressalta-se, ainda, que essa transição, em específico, possuirá natureza técnica, em razão da necessidade de implementação de um novo sistema de cobrança, bem como de uma fase de verificação para constatar sua eficiência, diferente do que ocorrerá na instituição do IBS (GOVBR, 2023).

Já em relação ao ICMS e o ISS, a sua substituição pelo IBS ocorrerá em sete anos (entre os anos de 2026 a 2033), período no qual o novo imposto será implementado gradualmente e, por consequência, os tributos atuais serão reduzidos, também gradualmente, até a sua extinção. Contudo, é importante ressaltar que essa transição não possui caráter técnico, tal qual a dos tributos federais, mas sim um caráter fiscal, tendo em vista que é necessário um prazo razoável para ajustar os benefícios fiscais de ICMS vigentes no ordenamento jurídico atual e elaborar um sistema de compensação pela redução destes benefícios industriais outrora concedidos (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

Nesse caso, ressalta-se, por exemplo, a Lei Complementar nº 160 de 2017, que passou a permitir aos estados e ao Distrito Federal deliberar acerca da concessão de benefícios fiscais do ICMS. Com o advento dessa lei, a grande maioria dos estados, se não todos, com o intuito de avançarem na constante guerra fiscal travada no país, concederam uma série de benefícios e isenções fiscais, por prazo certo e com contrapartida das empresas. Ocorre que, com base nesses benefícios e isenções, tais empresas direcionaram seus recursos e investimentos para esses locais, não sendo razoável que agora, com a possível aprovação da PEC nº 45/2019, essas empresas tenham que lidar com um prejuízo econômico incalculável, até porque isso provocaria uma avalanche de ações judiciais pelas empresas lesadas, onerando o Poder Judiciário e trazendo ainda mais tumulto para o Sistema Tributário Nacional, o que iria de conflito ao proposto pela Reforma (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

Assim sendo, para solucionar essa questão, o período de transição foi estabelecido até 2033, uma vez que a LC nº 60/2017 previu dezembro de 2032 como data fim para a vigência dos benefícios fiscais concedidos. Em razão disso, este período de transição torna-se essencial para que o governo consiga ajustar tais benefícios, bem como para que consiga trabalhar em uma política de compensação efetiva, como, por exemplo, na regulação da transição do princípio da origem para o princípio do destino na tributação sobre o consumo, conforme se aprofundará a seguir (MORTARI, 2023).

Nesse sentido, tem-se também a transição mais duradoura da Reforma Tributária, que disporá acerca da distribuição de recursos entre os entes federativos. Como já abordado, o IBS será regido pelo princípio do destino, o qual prevê o local de cobrança do tributo como sendo o seu destino final, sendo lógico prever, portanto, que estados e municípios com arrecadação mais elevada, devido a serem o local de origem da produção bem ou serviço, como, por exemplo, grandes polos industriais, irão sofrer com possíveis perdas arrecadatórias (SECOM TCU, 2023).

Dessa forma, esse período de transição assegura aos entes, pelo período de cinquenta anos (2029 a 2077), uma parte do produto total arrecado com o IBS, de modo a compensar as

perdas acarretadas pela troca no local de cobrança desse tributo, até que, gradativamente, se passe a aplicar total e fielmente o princípio do destino, em momento que os entes estejam preparados para suportar tal impacto (MORTARI, 2023). Conforme dispõe o texto da Reforma, de 2029 a 2032, será feita a retenção de 80% (oitenta por cento) do valor total do produto de arrecadação do IBS, com posterior redistribuição aos estados e municípios nos termos do explicitado, em 2033 essa porcentagem sobe para 90% (noventa por cento) e, de 2034 a 2077, este valor será reduzido à razão de 1/45 (um quarenta e cinco avos) por ano, momento que, em 2077, será finalizada a transição (BRASIL, 2019).

Ato contínuo, destaca-se ainda a previsão do período de transição para extinção completa do IPI, que, ao final do processo, será substituído totalmente pelo IS, conforme já discorrido. Nesse ínterim, a previsão é de que, até 2033, os dois impostos coexistam, sendo vedada, no entanto, a incidência do IPI sobre produtos sujeitos ao IS, evitando-se a bitributação, e, que ao fim desse processo, ocorra efetivamente a extinção do IPI (FERNANDES, 2023).

Logo, entende-se que resta satisfatoriamente demonstrada a necessidade, indispensável, de um período de adaptação para vigência única e completa da Reforma Tributária. Isso ocorre pois, apesar de períodos de transição retardarem, na prática, o impacto efetivo das alterações, tornando o âmbito tributário, momentaneamente, mais complexo (em razão da coexistência de normas), não é possível imaginar que a sociedade, como um todo, suportaria uma mudança tão significativa e abrupta na Constituição, o que, muito provavelmente, acarretaria um colapso socioeconômico em nosso país.

Portanto, encerradas as considerações acerca de alguns aspectos individualizados da Reforma Tributária, fez-se possível ter um panorama acerca de algumas das questões mais discutidas a seu respeito, ainda que dentro dos estreitos limites desse trabalho. Diante disso, nas considerações finais, o objetivo é responder aquilo que essa pesquisa se propôs, ou seja, se a PEC n° 45/2019 foi realmente capaz de sanar o nó que acomete o Sistema Tributário Nacional há tanto tempo e as possíveis consequências que serão trazidas pela sua possível aprovação.

Conclusão

Diante de todo o exposto, conclui-se que a PEC n° 45/2019, que institui a Reforma Tributária no Brasil, é necessária para se alcançar um Sistema Tributário Nacional mais justo, seguro e eficiente. Nesse sentido, entende-se que caminhamos a passos largos para, de uma vez por todas, a Reforma Tributária sair do papel, bem como da “ordem do dia”, em razão de, desta vez, a proposta de reforma ter se dado de maneira mais concisa e objetiva, deixando de apreciar

questões que poderiam ser deliberadas no futuro através de LC, o que, apesar de ter os contras já delineados ao longo do trabalho, também evita que múltiplas colisões políticas impeçam o prosseguimento da PEC, como já ocorrido anteriormente.

Em relação à unificação dos tributos sobre o consumo no IBS e na CBS, entende-se que as mudanças beneficiarão a sociedade como um todo, destacando-se, primeiramente, a adoção do princípio do destino, que permitirá a diminuição de desigualdades econômicas regionais e, por consequência, também servirá como mitigador da guerra fiscal hoje existente no país, perpetuando o objetivo do Direito Tributário Brasileiro de buscar formas de diminuir e solucionar a desigualdade socioeconômica territorial que, historicamente, figura como um grande óbice ao desenvolvimento econômico uniforme no Brasil.

Em um segundo momento, destaca-se a adoção do IVA, o qual desonera significativamente a cadeia produtiva, uma vez que o consumidor final passará a arcar com impostos que incidem tão somente sobre o valor agregado na última fase da cadeia, deixando, dessa forma, de sofrer as consequências do efeito cascata que hoje ocorre com o ICMS. Já em relação ao IS, entende-se que este tributo não somente terá um impacto positivo ao diminuir o consumo de bens e serviços que prejudicam à saúde e o meio ambiente, mas também figura como perpetuador da extrafiscalidade tributária e do Princípio da Função Social do Tributo.

Junto a isso, conclui-se que a modificação da capacidade arrecadatória dos entes federativos trará, do ponto de vista geral, impactos positivos para os estados e municípios. Nesse sentido, percebe-se que as alterações propostas pela Reforma possibilitam a adoção de um sistema de tributação mais eficiente e justo, principalmente no que diz respeito à redução da desigualdade arrecadatória entre os municípios e entre os estados, que serão extremamente reduzidas. Além disso, em relação aos entes que terão sua capacidade arrecadatória reduzida pelos impactos da redistribuição de receitas, a PEC encarregou-se de propor políticas de compensação que impedem o prejuízo exacerbado destes, de modo a garantir um ecossistema tributário justo.

No que tange ao abordado acerca das lacunas presentes na PEC nº 45/2019, a serem “preenchidas” futuramente através de LC, entende-se que materializa-se a partir destas um grande dilema sobre insegurança jurídica, uma vez que, sem a devida especificação de como serão regidos determinados tributos criados pela Reforma ou até mesmo de alterações gerais no ordenamento jurídico tributário, torna-se completamente inviável de entender e projetar os reais impactos que a PEC trará ao Sistema Tributário Nacional, uma vez que o preenchimento dessas lacunas pode acabar ocorrendo com base em decisões puramente políticas, o que, por consequência, desvirtuaria o real propósito da Reforma Tributária.

No entanto, importante destacar que não se busca aqui repudiar o uso supletivo de leis complementares para alcançar uma Reforma verdadeiramente eficaz, já que, como exposto pela pesquisa, tais lacunas foram, inclusive, um dos motivos da PEC ter chegado tão longe até agora, mas o que se busca, na verdade, é chamar atenção para a importância de não dar a Reforma Tributária por encerrada na mera aprovação da PEC, mas sim da efetiva regulação das lacunas através de LC, que são indispensáveis ao atingimento de seu real propósito.

Já em relação ao período de transição e seus impactos, entende-se que, apesar deste, de certa forma, impedir que se mensure os reais impactos e implicações da Reforma Tributária até o seu fim, não é razoável imaginar que, tanto o Sistema Tributário Nacional quanto a sociedade como um todo, suportariam uma transição imediata para as alterações propostas pela PEC nº 45/2019. Diante disso, o período de transição trata-se de medida indispensável para evitar uma mudança abrupta e turbulenta, dando espaço, na verdade, a uma transição pacífica e gradual.

Portanto, depreende-se do presente trabalho, como um todo, que a PEC nº 45/2019, apesar de ter seus pontos negativos e não se tratar da Reforma Tributária ideal, ainda assim, se aprovada, dará fim a uma série de problemas que há décadas assolam o Sistema Tributário Nacional, permitindo que, finalmente, tenhamos um sistema de tributação minimamente mais justo, eficiente e eficaz.

Referências bibliográficas

ADEODATO, João Maurício. Bases para uma metodologia da pesquisa em direito. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**, v. 4, p. 171-187, 1998.

AGÊNCIA SENADO. Veja os principais pontos da Reforma Tributária proposta por Braga. **Senado Notícias**, *informação online*, Brasília, 25 de outubro de 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/10/25/veja-os-principais-pontos-da-reforma-tributaria-proposta-por-braga> Acesso em: 24 nov. 2023.

BBC NEWS BRASIL. Reforma Tributária avança: como ficam os impostos segundo a proposta. **BBC NEWS BRASIL**, *informação online*, [s. l.], 07 de julho de 2023. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/articles/czr0jyngymo> Acesso em: 09 nov. 2023.

BELTRÃO, Demétrius Amaral; KALLÁS FILHO, Elias. O tributo no contexto do Estado Social e Democrático de Direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 120, n. 23, p. 17-27, jan./fev. 2015.

BIANCO, João Francisco. Segurança Jurídica e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 19, p. 16-23, 2005. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1700/1186>. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 01 nov. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm Acesso em: 01 nov. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados e Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF, 2019. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9505299&ts=1701176189590&disposition=inline&_gl=1*si9aeo*_ga*MTQ0NDM4NjQyNy4xNjk3NzE4OTM5*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwMTE4NjU5OS41LjEuMTcwMTE4NjYxOS4wLjAuMA Acesso em: 10 set. 2023.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o consumo e a busca por justiça fiscal. **Revista Direito Tributário Atual – RDTA**, São Paulo, n. 52, ano 40, p. 162-188, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2136> Acesso em: 16 nov. 2023.

CHAVES, Vinicius Figueiredo. O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados. **Revista da EMERJ**, v. 12, nº 48, 2009. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista48/Revista48_202.pdf Acesso em: 13 nov. 2023.

COSTA, Alcides Jorge. Reforma tributária: uma visão histórica. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 89, p. 207-217, 1994. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67245>. Acesso em: 22 set. 2023.

FERNANDES, Danielly. O que é o imposto seletivo, tributo previsto na Reforma Tributária. Tributo incidirá sobre bebidas alcoólicas, cigarros e produtos prejudiciais ao meio ambiente. **Jota**, 20 de outubro de 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/legislativo/o-que-e-o-imposto-seletivo-tributo-previsto-na-reforma-tributaria-20102023> Acesso em: 23 nov. 2023.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOBETTI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo Octávio; MONTEIRO, Priscila Kaiser. Impactos redistributivos (na Federação) da reforma tributária. **Carta de Conjuntura – IPEA**, Brasília, n. 59, nota de conjuntura 17, segundo trimestre de 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/05/230531_notas_17.pdf Acesso em: 17 nov. 2023.

GOTTO, Fábio; PIRES, Manoel. A contribuição sobre bens e serviços (CBS). **Observatório de Política Fiscal (FGV)**, *site institucional, informação online*, São Paulo, 08 de setembro de 2020. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/reformas/tributacao/contribuicao-sobre-bens-e-servicos-cbs> Acesso em: 15 nov. 2023.

GOVBR. Secretaria de Comunicação Social. Como funcionará o imposto seletivo: dispositivo criado na Reforma Tributária incidirá de maneira diferente em produtos distintos; por exemplo, bicicletas não terão mesma alíquota que cigarros e bebidas. GOVBR, *site institucional, informação online*, Brasília, 29 de setembro de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/secom/pt-br/fatos/brasil-contra-fake/noticias/2023/3/como-funcionara-o-imposto-seletivo> Acesso em: 09 nov. 2023.

HOLLAND, Márcio; GURGEL, Angelo; CERQUEIRA, Claudia; SERIGATTI, Felipe; GELCER, Daniel; ANDRADE, José Maria Arruda de; ALBUQUERQUE, Priscila; PIERI, Renan. **Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidades**. São Paulo: FGV EESP, 2019. Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf Acesso em: 20 nov. 2023.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó da Reforma Tributária no Brasil (1995-2008). **Revista Brasileira de Ciências Sociais (RBCS)**, v. 30, n° 89, p. 93-113, out. 2015. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/ZmPMfdzKdqrpgv4XXnyJpZM/> Acesso em: 01 nov. 2023.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Período de transição para novo sistema tributário terá o mínimo de complexidade, diz Appy. **Ministério da Fazenda**, Gov. Br., *site institucional, informação online*, 21 de novembro de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/novembro/periodo-de-transicao-para-novo-sistema-tributario-tera-o-minimo-de-complexidade-diz-appy#:~:text=REFORMA%20TRIBUTÁRIA-.Per%C3%ADodo%20de%20transi%C3%A7%C3%A3o%20para%20novo%20sistema%20tribut%C3%A1rio,m%C3%ADnimo%20de%20complexidade%2C%20diz%20Appy&text=O%20per%C3%ADodo%20e%20transi%C3%A7%C3%A3o%20para,da%20Reforma%20Tribut%C3%A1ria%2C%20Bernard%20Appy> Acesso em: 23 nov. 2023.

MORTARI, Marcos. Reforma Tributária terá 3 etapas na transição, e migração completa levará 50 anos; entenda. Fase focada nos contribuintes, contudo, terá duração de 7 anos, sendo que migração dos impostos federais para a CBS será concluída em 2027. **InfoMoney**, *informação online*, [s. l.], 16 de novembro de 2023. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/politica/reforma-tributaria-tera-3-etapas-na-transicao-e-migracao-completa-levara-50-anos-entenda/> Acesso em 23 nov. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2022.

PIRES, Manoel. A reforma da tributação sobre consumo: ganhos econômicos e o Fundo de Desenvolvimento Regional. **Instituto Brasileiro de Economia (IBRE FGV)**, 22 jun. 2023a. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/reforma-da-tributacao-sobre-consumo-ganhos-economicos-e-o-fundo-de-desenvolvimento-regional> Acesso em: 21 nov. 2023.

PIRES, Manoel. Uma análise abrangente da reforma tributária. **Instituto Brasileiro de Economia (IBRE FGV)**, 15 ago. 2023b. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/uma-analise-abrangente-da-reforma-tributaria> Acesso em: 09 nov. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 8. ed. Barueri: Atlas, 2022.

REDAÇÃO DA APET. As leis complementares para a efetivação da reforma tributária, entenda. **Associação Paulista de Estudos Tributários (APET)**, *site institucional, informação online*, [s. l.], 17 de novembro de 2023. Disponível em: <https://apet.org.br/noticia/as-leis-complementares-para-a-efetivacao-da-reforma-tributaria-entenda/> Acesso em: 21 nov. 2023.

RESENDE, Adriano Ferreira; TITO, Bianca. Extrafiscalidade do IPTU e prevenção da degradação ambiental, **Revista Direitos Democráticos & Estado Moderno**, São Paulo, n. 03, p. 199-216, jul./dez. 2021. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/DDEM/article/view/53391/38452> Acesso em: 16 nov. 2023.

SECOM TCU. Impacto geral da Reforma Tributária deve ser positivo para economia do país, avalia TCU. **Tribunal de Contas da União**, *site institucional, informação online*, Brasília, 28 de setembro de 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/impacto-geral-da-reforma-tributaria-deve-ser-positivo-para-economia-do-pais-avalia-tcu.htm> Acesso em: 23 nov. 2023.

TRIBUTOLOGIA #178 – Primeiras impressões sobre o texto da Reforma Tributária. QUINTANILHA, Gabriel. Prof. Gabriel Quintanilha em Tributologia: seu podcast sobre tributos, economia e advocacia tributária. Podcast, Spotify, 25 de junho de 2023. 18 min. 58 segundos. Disponível em: <https://open.spotify.com/episode/7uyDbXmQf80tbwHtkrOuz8?si=eedb3df8fcc42a8&nd=1&dlsi=40158e83b73c45aa> Acesso em: 28 out. 2023.

TV SENADO. Reforma Tributária: Bernard Appy explica fundo de desenvolvimento regional e Conselho Deliberativo. **TV Senado**, Brasília, 29 de agosto de 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/tv/programas/noticias-1/2023/08/reforma-tributaria-bernard-appy-explica-fundo-de-desenvolvimento-regional-e-conselho-deliberativo> Acesso em: 21 nov. 2023.