



UEPB

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS III – GUARABIRA
CENTRO DE HUMANIDADES
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**

MARIA EMANUELLA FELICIANO DA SILVA

**ANÁLISE DA PEC (45/2019): REPERCUSSÕES REFERENTES À ADOÇÃO DO
IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA)**

**GUARABIRA
2023**

MARIA EMANUELLA FELICIANO DA SILVA

ANÁLISE DA PEC (45/2019): REPERCUSSÕES REFERENTES À ADOÇÃO DO
IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA)

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a Coordenação do Curso de Direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do diploma de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário.

Orientadora: Prof.^a Ma. Renata Gonçalves de Souza

**GUARABIRA
2023**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

S586a Silva, Maria Emanuella Feliciano da.
Análise da PEC (45/2019) [manuscrito] : repercussões referentes à adoção do imposto sobre o valor agregado (IVA) / Maria Emanuella Feliciano da Silva. - 2023.
24 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Humanidades, 2023.

"Orientação : Profa. Ma. Renata Gonçalves de Souza, Coordenação do Curso de Direito - CH. "

1. Reforma Tributária. 2. IVA. 3. Sistema Tributário Nacional. 4. PEC. I. Título

21. ed. CDD 343.032

MARIA EMANUELLA FELICIANO DA SILVA

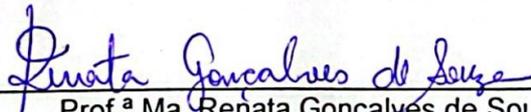
ANÁLISE DA PEC (45/2019): REPERCUSSÕES REFERENTES À ADOÇÃO DO
IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA)

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Coordenação do Curso de
Direito da Universidade Estadual da
Paraíba, como requisito parcial à obtenção
do título de Bacharel em Direito.

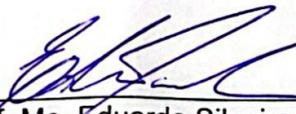
Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovado em 17 / 11 / 2023

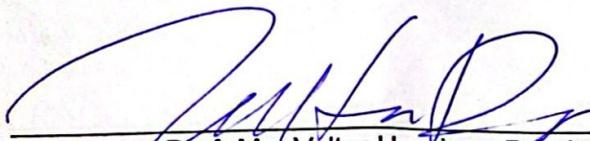
BANCA EXAMINADORA



Prof.ª Ma. Renata Gonçalves de Souza
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Eduardo Silveira Frade
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Válder Henrique Pereira Júnior
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços

CCJ - Comissão de Constituição e Justiça

CF – Constituição Federal

CONFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade

PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

CTN – Código Tributário Nacional

IBS - Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação

IVA - Imposto sobre Valor Adicionado

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

ITR – Imposto Territorial Rural

STF – Supremo Tribunal de Justiça

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	8
3. PEC (45/2019) E A SUA PROPOSTA DE ADOÇÃO AO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA).....	13
4. POTENCIAIS IMPLICAÇÕES DECORRENTES DA ADOÇÃO DO IVA.....	16
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	20
6. REFERÊNCIAS.....	21

ANÁLISE DA PEC 45/2019: REPERCUSSÕES REFERENTES À ADOÇÃO DO IVA.

ANALYSIS OF PEC 45/2019: REPERCUSSIONS RELATED TO THE ADOPTION OF VAT.

Maria Emanuella Feliciano da Silva¹

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo explorar os potenciais impactos da implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), focando na análise dos aspectos positivos e negativos deste advindos por ocorrência da proposta da reforma tributária trazida pela PEC 45/2019. A análise foi fundamentada no método dedutivo e na metodologia da revisão bibliográfica e documental, a qual foi realizada com base na análise de livros, artigos acadêmicos, legislações e documentos oficiais voltados para a matéria tributária. No que diz respeito ao aporte teórico, este foi realizado tendo como base: GOMES (2023), MACHADO SEGUNDO, (2018), PAULSEN (2022), e ALENCAR e SOEIRO (2023). Após realizada a pesquisa e analisados os seus resultados foi possível apresentar como considerações finais que a adoção desta reforma tributária pode ser entendida como uma oportunidade para simplificar e aprimorar o sistema tributário brasileiro, mas que assim como qualquer proposta de modificação, ela enfrenta desafios e divergências que precisam ser analisados e debatidos para garantir eficácia e justiça social. Além disso, é necessário ressaltar também, que a partir das análises realizadas, surgiram preocupações no que se refere às cargas tributárias que serão pagas pelas empresas, tendo em vista que algumas pagarão mais e outras menos. Para mais, destacou-se o receio dos municípios, diante da possibilidade de enfrentarem perda significativa de receita tributária. Por fim, ao responder a questão problema, conclui-se que ainda não há como afirmar se os resultados da possível reforma tributária trarão mais benefícios ou malefícios para os Municípios, para os contribuintes ou para o próprio Sistema Tributário Nacional, essa resposta vai ser diferente a depender do autor da pergunta, seja o município, o contribuinte ou até mesmo o sistema tributário.

Palavras chave: Reforma Tributária; PEC 45/2019; IVA; Sistema Tributário Nacional.

ABSTRACT

The present work aimed to explore the potential impacts of the implementation of the Value Added Tax (VAT), focusing on the analysis of the positive and negative aspects of this arising from the occurrence of the tax reform proposal brought by PEC 45/2019. The analysis was based on the deductive method and the methodology of the bibliographic and documentary review, which was carried out based on the

¹ Bacharelada em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba. E-mail: diasmanu0@gmail.com.

analysis of books, academic articles, legislation and official documents focused on tax matters. Regarding the theoretical contribution, it was carried out based on: GOMES (2023), MACHADO SEGUNDO, (2018), PAULSEN (2022), and ALENCAR and SOEIRO (2023). After conducting the research and analyzing its results, it was possible to present as final considerations that the adoption of this tax reform can be understood as an opportunity to simplify and improve the Brazilian tax system, but that as well as any proposal for modification, it faces challenges and divergences that need to be analyzed and debated to ensure effectiveness and social justice. In addition, it is also necessary to point out that from the analyses carried out, concerns arose regarding the tax burdens that will be paid by companies, considering that some will pay more and others less. In addition, the fear of municipalities was highlighted, in the face of the possibility of facing a significant loss of tax revenue. Finally, when answering the problem question, it is concluded that there is still no way to say whether the results of the possible tax reform will bring more benefits or harm to the Municipalities, to the taxpayers or to the National Tax System itself, this answer will be different depending on the author of the question, whether it is the municipality, the taxpayer or even the tax system.

Keywords: Tax Reform; PEC 45/2019; VAT; National Tax System.

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional se mostra como um complexo compilado de normas e legislação, que impactam de forma direta a economia do país, a administração pública e os sujeitos passivos, fadados ao pagamento de tributos. Diante do grande emaranhado de normas tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro, surgiu a necessidade de uma reforma tributária que descomplicasse essas normas, para que assim, o direito e o dever de pagar e arrecadar as obrigações tributárias fosse exercido de maneira mais eficiente e justa.

Com isso, nasce a PEC 45/2019 trazendo perspectivas de benefícios e malefícios, que vem causando intensos debates a respeito de seus efeitos. A referida PEC foi aprovada na Câmara dos Deputados no dia 07/07/2023, onde apresentou como um de seus principais pontos e inovações o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), enquadrado como um imposto de consumo. Diante dessa perspectiva, o presente trabalho procurou observar a complexidade da estrutura do sistema tributário nacional, para assim compreender melhor como as inovações acarretadas pelo novo imposto proposto pela PEC possivelmente agirão no país.

Assim, a partir das modificações propostas, a PEC procura alcançar maior eficiência, simplificar a estrutura tributária, acabar com as chamadas guerras fiscais e promover um ambiente mais positivo para negócios. Entretanto, como esperado, as questões advindas de sua possível aprovação devem ser atentamente analisadas. Pensando nisso, este trabalho teve como objetivo explorar os potenciais impactos da implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), focando na análise dos aspectos positivos e negativos deste advindos por ocorrência da proposta da reforma tributária trazida pela PEC 45/2019. Como problemática buscou-se responder se a adoção do IVA pelo Sistema Tributário Nacional (STN) traria mais benefícios ou malefícios aos contribuintes, ao Sistema Tributário e aos Municípios.

Para responder a esta problemática e buscando alcançar o objetivo geral, a presente pesquisa utilizou o método dedutivo de abordagem para pensar o problema e, como metodologia, fez uso da revisão bibliográfica e documental, a qual foi realizada com base na análise de livros, artigos acadêmicos, legislações e documentos oficiais voltados para a matéria tributária. Já no que tange ao aporte teórico este foi realizado tendo como base central os escritos de: GOMES (2023), MACHADO SEGUNDO, (2018), PAULSEN (2022), e ALENCAR e SOEIRO (2023). Ao utilizar esses autores, há o alcance de uma estrutura concreta para explorar a matéria tributária, assim como as implicações da PEC e seu novo imposto, enriquecendo o debate com pontos de vista variados, para assim atingir uma compreensão mais ampla do cenário tributário atual no Brasil.

A partir desse contexto, esta pesquisa está estruturada em cinco seções. A primeira trata da introdução, na qual é apresentada o contexto no qual está inserido a pesquisa, bem como toda a forma em que ela foi pensada e executada, explicando o método, a metodologia, o referencial teórico e estrutura do texto. Na segunda seção, intitulada de: “Sistema Tributário Brasileiro”, foi abordado algumas das principais características do sistema tributário nacional, com o intuito de proporcionar informações introdutórias básicas e necessárias para o aprofundamento do tema do presente trabalho. Já a terceira seção, intitulada de: “PEC (45/2019) e a Sua Proposta de Adoção ao Imposto sobre o valor Agregado (IVA)”, foi utilizada para explanar a proposta da PEC no que se refere a implantação do IVA, abordando detalhes da proposta aprovada pela Câmara dos Deputados. A quarta seção, por sua vez, denominada de: “Potenciais implicações Decorrentes da Adoção do IVA”, procura expor perspectivas de autores especialista na área e na temática para analisar quais seriam os possíveis impactos das referidas modificações trazidas pela PEC, sejam elas negativas ou positivas. Por fim, na última seção, chega-se as: “Considerações Finais”, onde há um fechamento dos raciocínios apresentados no texto, apresenta-se as considerações em que foi possível chegar após a análise dos resultados obtidos pela pesquisa, bem como responde-se à pergunta problema.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Em conformidade com o autor Machado Segundo (2018), o poder e legitimidade da cobrança de tributos advém da necessidade de recursos para a manutenção do Estado, tendo em vista que, independentemente dos objetivos aos quais pretende alcançar, será imprescindível que haja uma arrecadação financeira para executá-los. Historicamente, em tempos mais antigos, os tributos alcançavam a aceitação das cobranças através do medo e da força física.

Em contrapartida, nos dias atuais, para que a cobrança de tributos possa ser estabelecida, é necessário que ela seja legitimada, isto é, que sejam estabelecidas democraticamente, para assim, obter o assentimento das normas jurídico-tributárias (PAULSEN, 2022). De tal maneira, quanto maior a visibilidade do Estado como órgão de garantia e promoção de direitos fundamentais coletivos, maior será a observância da legislação tributária vigente no país, trazendo maior eficácia para o sistema tributário (LEITE, 2020).

Dessa maneira, quando o professor Machado Segundo (2018), afirma que: “um Estado sem recursos não consegue garantir direito algum” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p.23), ele chama a atenção para a necessidade que a

arrecadação tem na garantia de efetivação da contraprestação estatal na busca da promoção de necessidades públicas. No entanto, para que essa arrecadação ocorra é necessário que ela obedeça aos ditames constitucionais e normativos (LEITE, 2020). Além disso, destaca-se a importância de salientar que, em virtude da necessidade de regulamentação das questões tributárias, um dos primeiros passos para alcançar a normatização tributária almejada, foi a regulação de suas diretrizes por meio de lei complementar², a qual serviu como fundamento para a instituição do Sistema Tributário Nacional.

Desta maneira, o Código Tributário Nacional (CTN) foi originalmente promulgado como uma lei ordinária e posteriormente recepcionado como Lei Complementar, através do artigo 146 da Constituição Federal de 1988, vindo com o intuito de prevenir possíveis conflitos entre os entes pela falta de regulação geral das normas tributárias, além de estabelecer outras importantes diretrizes a serem seguidas³ (CASSONE, 2018). Assim, a partir da criação do CTN e com a matéria regulada, o ordenamento jurídico passou a conceituar tributo, tendo como base o art. 3º, do CTN, que diz:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º, do CTN)

Com isso, à luz do artigo supracitado, é possível abarcar o conceito de tributo também como um guia a estabelecer contornos essenciais para a compreensão e aplicação das normas tributárias no sistema jurídico brasileiro. Ainda no que se refere ao âmbito dos tributos⁴, cabe ressaltar a sua natureza jurídica, que leva em conta as espécies tributárias existentes no nosso ordenamento jurídico. Segundo a corrente defendida pelo direito financeiro e adotada pelo CTN, denominada de teoria da **tripartição** (ou teoria tripartite), os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria, já pela teoria da pentapartição (ou teoria pentapartite) que é a teoria a qual a Constituição adere, em seu capítulo I, intitulado: “Sistemas Tributário Nacional” (NOVAIS, 2023), tem-se a definição de cinco espécies tributárias, além das já contidas na teoria da tripartição, há o acréscimo do Empréstimo Compulsório e das Contribuições Especiais, elencadas nos arts. 148,149 e 149-A da CF. O presente trabalho adota a corrente constitucional.

Para uma melhor compreensão do sistema tributário brasileiro e da temática a ser abordada nesta pesquisa é necessário que se conceitue o que é um imposto e quais as espécies tributárias que deixarão de existir com a possibilidade da aprovação da PEC 45/2019. Para tanto, faz-se mister a conceituação do que vem a

² Lei nº 5.172, de 25 de outubro 1966, o intitulado Código Tributário Nacional.

³ Definição de sujeitos passivos, espécies tributárias, fatos geradores, bases de cálculo, etc. (CASSONE, 2018)

⁴ Ainda, no que diz respeito ao sistema tributário brasileiro, ele engloba a competência e capacidade tributária, ambas são utilizadas para fazer funcionar o sistema tributário nacional. Dito isto, para melhor elucidar, temos que: a Competência tributária em Sentido Estrito refere-se à criação e edição das leis referentes aos tributos, em outras palavras qual Ente pode ou não dispor de determinados tributos, bem como dispõe sobre a quem cabe à arrecadação de determinado tributo. Nessa mesma esteira, a Capacidade Tributária Ativa, se refere a um repasse de funções para outros entes, ou seja, é quando um Ente repassa mediante acordo e atribuições as funções ligadas a determinado tributo a um outro Ente (PAULSEN, 2022).

ser o tributo imposto. Assim, segundo o artigo 16 do CTN, no qual ele se encontra conceituado, ele pode ser compreendido como: “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte⁵”, ou seja, não tem nenhuma contraprestação vinculada a ele, inclusive sendo vedado que se crie qualquer vinculação a este (PAULSEN, 2022)⁶.

Compreendido o conceito de imposto, um dos propósitos desta pesquisa é analisar os tributos que poderão ser suprimidos caso a PEC 45 seja aprovada, considerando que a mencionada proposta de emenda à constituição busca substituir alguns impostos atuais por novos, com o intuito de simplificar o sistema tributário nacional (BRASIL, 2023). Assim, a proposta pretende substituir o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação), ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza)⁷, PIS (Programa de Integração Social), PIS-Importação, Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e Cofins-Importação por um único imposto denominado IVA Dual (Imposto sobre o Valor Agregado), que será desdobrado em dois tributos: o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e a CBS (Contribuição Sobre Bens e Serviços).⁸ A intenção é consolidar e simplificar esses impostos, tornando o sistema mais claro e eficiente (BRASIL, 2023).

À vista disso, observa-se que a PEC propõe substituir o ICMS, que é um imposto estadual e o ISS, considerado um imposto de competência municipal, pelo IBS, já o PIS, o PIS-Importação, a Cofins e a Cofins-Importação serão substituídos pela CBS. Esta subdivisão entre o IBS e CBS formará a estrutura do IVA (Piovesan; Siqueira, 2023).

Começando pelo ICMS, ele é um imposto de competência estadual e do Distrito Federal (quando este faz às vezes de Estado), conforme o art. 155, II, da CF, que tem como prioridade a finalidade fiscal, sendo considerado como uma das fontes majoritária de receita dos Entes. Muito embora, tenha como prioridade a finalidade fiscal, este imposto também atua na área extrafiscal⁹, em razão da possibilidade de aderir ao princípio da seletividade, onde recai de maneira diferenciada sobre as mercadorias e serviços, dependendo do quão essencial elas são, nos termos do art. 155, § 2º, III, da CF (NOVAIS, 2023).

⁵ Apesar de suas normas gerais estarem vinculadas à uma Lei Complementar Federal, a maior parte dos impostos são criados através de lei ordinária, com exceção do IGF e dos Impostos Residuais (MACHADO SEGUNDO, 2023).

⁶ Com base nas diretrizes de Paulsen (2022), no que tange à finalidade do tributo, ela transcende o óbvio, que se resume ao propósito de arrecadar para sustentar as estruturas estatais. Suas finalidades abrangem aspectos fiscais, extrafiscais e parafiscais. Segundo o mesmo autor, a finalidade fiscal, considerada a mais relevante, corresponde à arrecadação de receitas para os cofres públicos, visando custear a administração pública. A finalidade extrafiscal, por sua vez, é atingida por meio de ações fiscais que buscam ajustar o comportamento do mercado ou dos contribuintes. Já a finalidade parafiscal é identificada quando um órgão político tem a exclusividade para criar o imposto, mas delega a fiscalização, arrecadação e execução a outra entidade, encarregada da administração das receitas.

⁷ No ICMS e no ISS, não é possível a atualização do Princípio da Capacidade Contributiva, pois, eles aparecem em juntamente com o valor dos produtos (PIMENTA, 2015).

⁸ Embora não seja o foco da presente pesquisa, cabe ressaltar que a PEC 45/19 também propõe a substituição do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) pelo IS (Imposto Seletivo).

⁹ Vale salientar que apesar dos tributos terem finalidades principais, todos estão embutidos com as três finalidades tributárias: fiscal, extrafiscal e parafiscal.

Isto posto, no que concerne ao fato gerador do ICMS, este se subdivide em dois, quais sejam: a circulação de mercadoria e a prestação de serviços de transporte e comunicação. O primeiro fato gerador se refere a bens móveis, que podem ser físicos ou não, que tenham como intuito a comercialização. Com relação aos bens incorpóreos estes também podem sofrer a incidência de ICMS (PAULSEN, 2022). Nesse mesmo íterim, o fato gerador da circulação de mercadoria é caracterizado quando ocorre a troca de propriedade do produto, ou seja, quando o produto sai da propriedade de A e vai para a propriedade de B, a simples mudança de lugar (geograficamente falando) não sujeita a coisa à incidência do imposto. Deste modo, o que enseja a tributação deste imposto é a circulação jurídica¹⁰.

Importante salientar, que em relação ao serviço de transporte, este só incidirá quando ocorrer de maneira interestadual (serviço de transporte entre Estados) ou intermunicipal (serviço de transporte entre municípios do mesmo Estado), nos casos referentes ao transporte intramunicipal (serviço de transporte dentro de um mesmo município), a incidência será do ISS nos termos dos artigos 155, II e 156, III, da CF. Já os serviços de comunicação, serão observados como: "(...) qualquer espécie que realize emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de conteúdo dessa natureza (telefonia móvel, telefonia fixa, TV, rádio, internet, etc)" (NOVAIS, 2023, p.190).

Quanto a caracterização do contribuinte, só será considerado contribuinte para fins de ICMS, a pessoa jurídica ou física que tenha a habitualidade de comercializar aqueles bens. Ou seja, a pessoa que vendeu uma roupa de forma esporádica e que não tem aquela venda como forma de comércio nem de forma habitual não se encaixa como contribuinte (NOVAIS, 2023). Passando para a análise do ISS, observa-se que este é um tributo de competência municipal, previsto no art. 156, III, da CF, primariamente voltado para fins fiscais. Seu arcabouço normativo encontra-se estabelecido na Lei Complementar 116/2003, cujo fato gerador reside na prestação de serviços, que estão positivados em um rol taxativo da referida lei. Contudo, é crucial destacar que existe uma interpretação ampliativa no que se refere aos chamados serviços congêneres¹¹.

Diante disso, para prosseguir com uma análise mais abrangente do imposto aludido, é necessário abordar a questão das alíquotas do ISS, que são um mecanismo essencial para evitar possíveis guerras fiscais entre os municípios. Com o intuito de desviar dos referidos conflitos municipais, a Lei Complementar 116/2003 estabelece alíquotas mínimas e máximas para o ISS, previstas nos arts. 8º e 8-A, possuindo uma variação que vai de 2% a 5%, portanto, os municípios podem definir suas próprias alíquotas, desde que respeitem as porcentagens previamente estabelecidas na lei supracitada. Com o mesmo objetivo de evitar guerras fiscais, tal lei determina o padrão de concessões de benefícios, incentivos e isenções fiscais. Cabe evidenciar ainda, que há possibilidade de afastar a incidência deste tributo quando a prestação de serviços for direcionada para estrangeiros, conforme o art. 156, § 3º, II da CF. O contribuinte deste tributo é prestador de serviços e sua base de cálculo é o preço dos serviços prestados, conforme os arts. 5º e 7º da LC 116/2003, respectivamente.

¹⁰ Nestes termos, a Súmula 166 do STJ estabelece: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para o outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

¹¹ Serviços Congêneres são os serviços considerados como da mesma natureza, categoria, função, etc (ANJO JÚNIOR, 2022).

Considerando a substituição do PIS e da Cofins pela CBS, é necessário explanar também sobre as características desses mencionados tributos, para que haja uma melhor compreensão dos intentos da PEC 45/2019. Nesse sentido, conforme Minatel (2019), o PIS e a Cofins são contribuições destinadas a financiar a seguridade social, conforme os artigos 195 e 239 da Constituição Federal. Na mesma esteira, Carrer (2019), aponta que as obrigações principais relacionadas ao PIS e à Cofins são os tributos devidos pelas empresas, ou seja, estas são os sujeitos passivos dessas contribuições.

De tal maneira, Fernandes (s.d.) aponta que esses tributos são especialmente regulados pela Lei nº 9.718/1998, Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, abordando contribuições sobre receitas e importações de serviços e mercadorias. Ainda conforme Fernandes, essas contribuições são tidas como Contribuição Social, sendo cobradas apenas pela União, o que as põe como tributos federais. Em adendo, Ruiz (2022) destaca o PIS como uma arrecadação que se direcionada ao Fundo de Amparo ao Trabalhador, cujo o propósito é financiar benefícios essenciais, como o abono salarial e o seguro desemprego. Já no que diz respeito à Cofins, Ruiz (2022) ressalta que esta é paga apenas por pessoas jurídicas, sendo incidente sobre a receita bruta das empresas, sendo sua arrecadação direcionada para a saúde pública e também para a seguridade social. No que se refere ao PIS e a Cofins Importação, seus fatos geradores são estabelecidos na lei 10.865/2004, em seu art. 3º:

Art. 3º O fato gerador será: I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Assim, tais eventos são responsáveis pelo surgimento da obrigação tributária, desencadeando a incidência dos tributos. Com isso, observa-se a importância de destacar também quem são os sujeitos passivos, ou seja, quem são os contribuintes aos quais os tributos irão incidir. Eles estão elencados no art. 5º da lei 10.865/2004:

Art. 5º São contribuintes: I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;
II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e III - o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

À vista dos pontos abordados, houve a exploração do papel histórico e a construção da legitimidade na cobrança de tributos, destacando o Código Tributário Nacional (CTN) como instrumento crucial para isso. Adentrando ainda no conceito de imposto, com foco no ICMS, ISS, PIS, PIS-Importação, Cofins e Cofins-Importação, analisando suas principais características, bem como, houve a análise da Lei Complementar 116/2003 quanto a sua influência nas alíquotas e conflitos fiscais entre municípios. Além disso, destacamos a relevância da PEC 45/2019 como agente potencial de transformação no sistema tributário brasileiro. Assim o contexto apresentado oferece uma compreensão essencial do sistema tributário, suas complexidades e os desafios enfrentados, para que, diante dessas considerações, inicia-se uma análise mais aprofundada dos obstáculos e possíveis

transformações no sistema tributário brasileiro através da mencionada PEC 45/2019 e o novo imposto trazido por ela, o Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

3. PEC 45/2019 E A SUA PROPOSTA DE ADOÇÃO AO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA)

Em uma análise inicial da PEC 45/2019, é imprescindível aprofundar-se no seu contexto para uma compreensão mais abrangente. Além disso, também é crucial ter clareza sobre o significado de uma Proposta de Emenda à Constituição (PEC), pois este entendimento se revela fundamental para uma análise precisa. Assim, conforme entendimento da autora Masson (2016), é inegável que as normas constitucionais de um país devem evoluir em sintonia com o desenvolvimento de sua sociedade e as transformações históricas que a permeiam. Tendo em vista que, essa adaptação constante é essencial para evitar a obsolescência das normas e garantir sua pertinência ao contexto social vigente. Nesse sentido, ao longo do tempo, no campo das legislações tributárias, surgiu a imperativa necessidade de ajustes.

Assim, o poder legislativo desempenha um papel fundamental ao propor Emendas à Constituição, um instrumento essencial para manter a Carta Magna atualizada e alinhada com o panorama atual da sociedade. Essas mudanças legislativas no texto constitucional, conforme a visão de Barroso (2022), atuam de modo a preservar a vitalidade do texto positivado e previnem que mudanças no contexto social comprometam sua legitimidade.

De tal maneira, ao ponderar sobre as informações apresentadas, é imperativo destacar que a origem de uma PEC demanda uma estrita observância, por parte do Congresso Nacional e do Presidente da República, às etapas previamente definidas pela Constituição Federal, sendo tais procedimentos designados como um processo legislativo especial (DUTRA, 2023). Para o presente trabalho, será crucial destacar o mencionado processo legislativo de emendas à constituição, conforme estabelecido no art. 60, da CF. Assim, convém frisar que o processo de feitura de uma Emenda Constitucional passará por três fases, em conformidade com a seguinte afirmativa:

O procedimento especial para a produção de uma emenda constitucional se desenvolve também de acordo com as fases do processo legislativo. Sendo assim, teremos a fase de iniciativa, a fase constitutiva e a fase complementar. Certo é que haverá também a lógica da Casa iniciadora e da Casa revisora, porém, com a regra constitucional de dois turnos de votação tanto na Casa iniciadora como na Casa revisora (FERNANDES, 2020, p. d89-90).

Conforme mencionado, embora seja crucial efetuar modificações na Constituição ao longo do tempo para prevenir a obsolescência das normas, preservar os princípios fundamentais e os valores intrínsecos da Constituição (BARROSO, 2022), é vital que o procedimento de alterações constitucionais seja manejado e planejado de maneira cuidadosa e rígida, para que os direitos fundamentais já assegurados pela Carta Magna não sejam arbitrariamente limitados. Este é o motivo pelo qual as fases da emenda constitucional se mostram essenciais, requerendo um processo distinto da legislação ordinária, dada sua natureza como

procedimento especial. De maneira que esse aspecto acrescenta complexidade ao processo de alteração das normas.

Logo, o texto constitucional só será modificado se as fases de elaboração da PEC forem seguidas com meticulosidade e exatidão, conforme o procedimento especial estabelecido, a fim de evitar um excesso de modificações no texto constitucional, concebendo as fases para a emenda da Constituição como um instrumento para esse intento. Por conseguinte, diante do que foi apresentado, o processo de aprovação de uma Proposta de Emenda à Constituição (PEC), ainda conforme Fernandes (2020), tem como primeira etapa a fase iniciativa, sendo esta a apresentação da PEC através dos legitimados para tal atividade, previstos no rol taxativo do art. 60, I, II, III, da CF, na chamada “casa iniciadora”, a partir deste ponto, a PEC será direcionada para a Mesa da desta casa.

Assim, o rol taxativo está previsto da seguinte maneira:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
II - do Presidente da República;
III - de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros (BRASIL, 1988).

A segunda etapa, conhecida como etapa constitutiva, será analisada com a Câmara dos Deputados assumindo o papel de casa iniciadora, conforme as palavras de Fernandes (2020). De acordo com a descrição do autor, a mesa da casa iniciadora encaminha a apresentação da PEC para a Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) da mesma casa, que tem um prazo de 5 sessões para avaliar a admissibilidade da PEC. Uma vez considerada admissível, a proposta é encaminhada para uma comissão especial temporária, que tem um período de 40 sessões para emitir um parecer sobre a PEC. Posteriormente, a PEC segue para a votação na Câmara dos Deputados, onde precisa ser aprovada por 3/5 dos membros. Se aprovada no 1º turno, passa para o 2º turno. Se novamente aprovada por 3/5 dos votos, a PEC é encaminhada para o Senado, onde passa pela Mesa do Senado e, em seguida, pela CCJ, que tem 30 dias para avaliação.

A partir deste ponto, o encaminhamento será para o plenário do Senado para votação no 1º turno, se aprovada com 3/5 de votos, vai para o 2º turno, e se aprovada novamente, a PEC é aprovada no Senado (MASSON, 2016). A última etapa é a fase Complementar. Uma vez aprovada em ambas as Casas em dois turnos, a emenda constitucional será estabelecida, conforme estipulado pelo artigo 6º, parágrafo 3º, da Constituição Federal. Nesse caso, a promulgação será realizada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, atribuindo-se o número de ordem correspondente¹² (FERNANDES, 2020).

Após esclarecermos o conceito de PEC, retornamos ao foco central deste estudo: a PEC 45/2019, que foi aprovada pela câmara dos deputados no dia

¹² Destaca-se ainda, as limitações materiais expressas quanto à elaboração de PEC's, situadas no art. 60, § 4º, pois estas são consideradas como Cláusulas Pétreas, ou seja, não podem ser modificadas. Assim, é vedado a deliberação de matéria que pretenda extinguir abolir, a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais (DUTRA, 2023).

07/07/2023. Sob esse prisma, antes de tudo, é imprescindível destacar que esta Proposta de Emenda à Constituição decorre da urgência em promover uma reforma tributária. Essa necessidade é evidenciada pelos inúmeros desafios apresentados pelo nosso Sistema Tributário atual, os quais serão brevemente discutidos no decorrer do texto.

De tal maneira, é fato que o debate em torno da referida reforma tem se estendido ao longo dos anos, devido à profusão de legislações tributárias presentes em nosso ordenamento jurídico. Essa complexidade normativa tem suscitado diversos impasses para os sujeitos passivos, resultando, conseqüentemente, em uma significativa incidência de evasão e sonegação fiscal (MATIAS, 2019), fenômenos que, naturalmente, acarretam prejuízos também para o fisco. Assim, considerando essas afirmações, a reforma tributária discorrida na PEC 45/2019 pretende simplificar o atual sistema tributário, ao adotar o IVA, que simplificará as tributações através da junção de alguns impostos em um só, os impostos substituídos, como mencionado anteriormente, serão o ICMS, ISS, PIS, PIS-Importação, Cofins e Cofins-Importação.

Além disso, com vistas de abarcar mais alterações possivelmente acarretadas pela PEC, é digno de nota que não há benefícios fiscais previstos na PEC aqui estudada, exceto a devolução do IBS, destinada a famílias com menor renda (*chasback*) (LOPES e RODRIGUES, 2023). Por conseguinte, é essencial abordar a estrutura do IVA, que será conhecido como IVA Dual por se subdividir em duas categorias: o IBS (estadual e municipal) e a CBS (federal)¹³. Outrossim, para estabelecer a competência do novo imposto, o art. 152-A, da PEC 45/2019 explica:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

Logo, o artigo supracitado deixa claro que o imposto aludido terá uma alíquota uniforme em todo o território nacional. Com isso, cada ente federativo poderá exercer essa competência ajustando as alíquotas, sendo importante ressaltar, que apesar deste fato, o princípio da uniformidade em todo o território nacional será mantido. Assim, tal disposição visa a criar um sistema tributário mais simplificado e padronizado em relação a esse imposto específico sobre bens e serviços.

Somado a isso, a implementação do IVA será estabelecida por meio de lei complementar federal. Já no que se refere às quotas destinadas à União, Municípios e Estados, estas serão delineadas por uma lei complementar específica de cada ente (LOPES; RODRIGUES, 2023). Portanto, com base nas substituições mencionadas, é possível visualizar o intuito de simplificação da reforma quanto ao sistema tributário brasileiro, através da exclusão de impostos, que serão substituídos por apenas um.

À vista dos fatos apontados sobre o IVA, é pertinente clarificá-lo no presente texto. Assim, torna-se crucial ressaltar, mais uma vez, que o IVA está inserido na categoria de impostos sobre o consumo, caracterizando-se como um tributo indireto,

¹³ Informação retirada de site da Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/978334-camara-aprova-reforma-tributaria-em-dois-turnos-texto-vai-ao-senado/>. Acesso em: 27 out. 2023.

que é aplicado sobre o valor agregado aos bens e serviços dos contribuintes, diferente da tributação direta, que incide sobre a renda e o patrimônio. Além disso, conforme indicado por Lopes e Rodrigues (2023), recai sobre o valor que se acumula ao longo da cadeia de produção de um produto. Com isso, o IVA pode ser exemplificado da seguinte maneira:

Procura-se, então, propiciar ingressos à Fazenda em cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, ou da prestação de serviços na proporção que cada uma delas incorpora, agrega ou adiciona valor ao produto (BALEEIRO; DERZI, 2015, 526-527).

Em outras palavras, a ideia é tributar cada etapa do processo conforme a quantidade de valor que ela adiciona ao produto ao longo do caminho. Assim, nota-se que isso visa a justa tributação e a captura de parte dos ganhos econômicos em cada estágio da produção e comercialização. Em virtude do que foi apontado, antes de discutirmos o estabelecimento do IVA como um novo imposto apresentado no ordenamento jurídico, vale destacar os principais desafios do Sistema Tributário brasileiro, com base em informações fornecidas através do site do Ministério da Fazenda (2023), que afirma que um dos principais problemas enfrentados no Sistema Tributário atual é possuir uma base fragmentada e imperfeita dos tributos, que acarreta conflitos de competência e dupla tributação.

Um outro fator apontado pelo Ministério da Fazenda, ao defender a PEC 45 e suas modificações é a questão da cumulatividade¹⁴, que recai principalmente na camada mais pobre dos contribuintes, em virtude de resultar no pagamento de impostos sem a possibilidade de recuperação por meio de créditos, impactando negativamente nos investimentos e na produção do país. Constata-se ainda, que o atual sistema é muito complexo, fato que aumenta o tempo de cálculo dos tributos e gera um alto custo burocrático, que por sua vez gera uma guerra fiscal entre os Entes que acabam deixando de cobrar o ICMS, com o intuito de atrair as atividades das empresas; a falta de transparência também gera impactos negativos para o contribuinte; assim como o alto índice de litígios e instabilidade jurídica (BRASIL, 2023).

Portanto, diante das informações apresentadas, é possível identificar potenciais benefícios e desafios que poderão surgir com as modificações propostas pelo uso do IVA. Dado que a complexidade do sistema tributário atual gera encargos significativos tanto para os contribuintes quanto para a administração pública, a simplificação introduzida pelo IVA tem o potencial de beneficiar a sociedade. No entanto, os intuitos aos quais a efetivação do IVA pretende atingir, não serão atingidos de maneira simples, uma vez que a proposta da PEC 45/2019 ainda está sujeita a alterações e requer uma análise minuciosa de vários pontos para que ocorra a sua aplicação adequada, sob a égide de ser uma matéria crucial para o meio coletivo.

4. POTENCIAIS IMPLICAÇÕES DECORRENTES DA ADOÇÃO DO IVA

¹⁴ O tributo é classificado como cumulativo quando incide em cada transação tributável, sem prever a oportunidade de compensação, dedução ou abatimento no que diz respeito à operação anterior (CASSONE, 2018).

A Proposta de Emenda à Constituição traz em seu bojo alguns fatores que devem ser analisados, haja vista que no mundo concreto eles podem representar benefícios e malefícios tanto para a Administração pública como para os contribuintes. Pensando nisso, serão analisados possíveis prós e contras caso o texto da PEC 45/2019, tal qual se encontra no Congresso, seja aprovado. Para isso, teremos uma análise da proposta de adotar o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no ordenamento jurídico brasileiro. E a partir dessa modificação tributária, quais os possíveis impactos positivos e negativos dele derivados.

Inicialmente, é imperioso explicar que segundo o que preceitua Santos e Santos (2023), através de um estudo realizado pela Endeavor Brasil, foi observado que o IVA já se encontra presente na estrutura tributária de 168 países, e diante dessa pesquisa foi possível asseverar que ele apresenta efeitos positivos gerados em outras nações. Assim, tendo em vista que um dos principais objetivos da reforma é a simplificação da tributação brasileira, os autores Santos e Santos (2023), em conformidade com a Confederação Nacional da Indústria (CNI), apontam que:

De acordo com os dados de pesquisas realizadas pela Confederação Nacional da Indústria (CNI, 2022) acerca da atratividade de investimento para empresas estrangeiras, o Brasil não apresenta uma boa performance justamente pela carga tributária ser muito abrangente e a administração tributária estar cercada de um arcabouço complicado de inúmeras normas e obrigações acessórias, que tem como consequências desagradáveis tanto o aumento de custo com mão de obra, quanto possibilidade de erros e penalidades fiscais (SANTOS; SANTOS, 2023, p. 2)

Assim, com a redução das legislações, que será viável através da implantação do IVA, é possível especular que esse quadro tenha uma melhora. Nesse sentido, um dos principais benefícios trazidos por esta substituição, será a redução e simplificação do arcabouço regulatório tributário brasileiro, em razão da menor quantidade de normas presentes no ordenamento jurídico, resultante da modificação proposta pela reforma¹⁵.

Com essa perspectiva, observa-se que atualmente o Brasil possui um total de 27 legislações referentes ao ICMS, e um total de 5.557 legislações para regular o ISS, não obstante sua Lei Complementar nº 116/03, que traz parâmetros para que o imposto atenda (WALLAU, 2023). Essa quantidade exorbitante de legislações se deve ao fato de que cada ente público possui sua própria legislação no que concerne aos tributos que lhe foram concedidos pela Constituição (GOMES, 2020), o que contribui, conseqüentemente, para o embaraço na compreensão de demandas tributárias.

Logo, dado que o novo imposto trazido pela PEC, substituirá o ICMS, ISS, PIS, PIS-Importação, Cofins e Cofins-Importação, com a subdivisão já abordada entre o IBS e CBS, a quantidade de legislações tributárias vai diminuir

¹⁵ Outra pretensão mencionada pela reforma é desonerar os mais pobres com a utilização do *cashback*, visando o objetivo de tornar a tributação sobre o consumo mais progressiva, sendo que esta progressividade visa garantir que as pessoas de menor poder aquisitivo paguem proporcionalmente menos impostos em relação aos indivíduos mais ricos (BRASIL, 2023). Nesse sentido, conforme Santana (2023), a forma de implementação do dito *cashback*, o valor a ser reembolsado, bem como os critérios para selecionar os beneficiários, são aspectos que precisam ser detalhados e definidos por meio de uma lei complementar. Além disso, é necessário que essa legislação seja aprovada pelo Senado Federal para entrar em vigor.

drasticamente, como consequência das substituições. Face a esses fatos, o ordenamento jurídico tributário terá mais clareza, facilitando os encargos decorridos dos créditos tributários para os sujeitos ativos, passivos, e até para possíveis investidores (ALENCAR; SOEIRO, 2023). Ademais, a redução do arcabouço de legislações¹⁶, trará benefícios também no que diz respeito aos litígios judiciais e administrativos tributários, tendo em vista que, sob a luz de informações fornecidas através do site do Ministério da Fazenda (2023):

[...] hoje há 26,8 milhões de processos de execução fiscal pendentes no Poder Judiciário, que levam em média 7 anos para serem julgados (fonte: CNJ). Os processos tributários, nas esferas administrativa e judicial, ultrapassam 75% do PIB (fonte: Insper) (BRASIL, 2023, p.3-4).

Diante disso, é notável que a clareza nas normas desempenha um papel crucial na redução de ambiguidades e interpretações conflitantes que, com frequência, culminam em disputas judiciais e administrativas. Essa clareza, ao se manifestar, trará vantagens significativas tanto para os contribuintes quanto para o sistema judicial. Assim, os contribuintes se beneficiarão ao compreender de forma mais transparente as suas obrigações tributárias, o que reduz a probabilidade de erros que levariam a litígios. Por sua vez, o sistema judicial também se beneficia, pois, a simplificação diminui a sobrecarga de processos relacionados a matéria tributária, permitindo uma administração mais eficiente e ágil da justiça.

Nesse sentido, a reforma teria o potencial de atingir seu objetivo de aprimorar o funcionamento dos sistemas administrativos e judiciais, uma vez que o descongestionamento de processos resultaria em um sistema tributário mais ágil e eficaz, em razão da diminuição de litígios acarretada pela simplificação do sistema (BRASIL, 2023).

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Farias et al. (2000) aponta para a necessidade de se ter uma estrutura tributária adequada para propiciar, em consequência, um desenvolvimento econômico em todo o País. Segundo o autor, uma estrutura tributária inadequada pode ser responsável pela perda de produtividade econômica no país devido à presença de impostos considerados inadequados em termos de qualidade, bem como à insuficiente fiscalização por parte da administração tributária. Quando aplicamos a ideia desenvolvida por Farias et al. (2000) percebemos que com as modificações advindas da PEC 45/2019, o Congresso trará grandes avanços para o Brasil.

Destarte, em um posicionamento diferente, Vera (2023) aponta que a substituição dos mencionados impostos pelo IVA, em um único Sistema, poderá acarretar resultados negativos para algumas empresas, pois não será possível garantir equidade e justiça para todas. Para a autora, garantir a equidade e a tão sonhada justiça a todas as empresas existentes no Brasil é essencial. No entanto, ela expressa preocupação de que a implementação da PEC 45/2019 pode não ser suficiente para alcançar tais objetivos. Assim, indica que algumas empresas inevitavelmente pagarão mais impostos, enquanto outras pagarão menos, devido às particularidades e características específicas de cada negócio. Isso destaca os

¹⁶ Essa quantidade de tributos tem como origem a Constituição Federal do Brasil que concede a cada ente público (União, Estados e Municípios) o direito de cobrar tributos específicos (GOMES, 2020, p. 59-60).

desafios inerentes à busca por uma distribuição justa e equitativa da carga tributária quando se implementa um sistema tributário unificado.

Na mesma esteira, Fernandes (2022) apresenta mais uma visão a respeito dos impactos do IVA na sociedade brasileira, ele expõe que a atual reforma tributária tem a tendência de reduzir a carga tributária para as grandes empresas e aumentar significativamente para as médias e pequenas. Isso se deve à implementação de um percentual único sobre o faturamento, que é representado pelo novo imposto de consumo. Portanto, em decorrência dessa situação, as empresas de menor porte podem deparar-se com obstáculos, o que, mais uma vez, nesse contexto, tem o potencial de comprometer a busca pela justiça social¹⁷ pretendida pela reforma.

Em continuidade, será analisado outra perspectiva sobre IVA, trazida por Aragão (2020), que destaca em sua análise, a importância de direcionar uma atenção especial à autonomia concedida aos municípios pela Constituição quando se trata de reformas tributárias. Segundo a autora, no contexto da nova proposta de reforma e do IVA, o novo imposto de consumo pode não ser benéfico para os Municípios, tendo em vista que atualmente o ISS (que será substituído pelo IVA junto com outros impostos já mencionados) é utilizado para suprir a dependência econômica dos municípios, gerada pela concentração de distribuição das receitas tributárias pela União¹⁸. Assim, os entes municipais temem uma possível perda de receita tributária, que vem funcionando como um meio de segurança financeira.

Assim, a preocupação em relação aos Municípios gira em torno de uma possível perda de receita tributária caso a reforma seja aprovada. Isso se deve à importância fundamental da receita atual dos municípios, que desempenha um papel crucial como uma espécie de "salvação", sendo utilizada para atender às necessidades de manutenção do ente municipal (ARAGÃO, 2020). Logo, ao acabar com o ISS, a PEC retira dos Municípios uma importante e significativa fonte de receitas tributárias originária.

¹⁷ Neste ínterim, uma importante ação que vem se destacando na busca pela justiça social e tributação, é o *cashback* instituído no projeto Devolve ICMS do Rio Grande do Sul (GONZAGA, 2023). Este projeto opera devolvendo aos contribuintes uma parte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que eles pagaram. Assim, embora a prática do *cashback* aparente ter efeitos positivos ao proporcionar o retorno de parte da renda destinada a tributos para os contribuintes, é importante ressaltar que há discussões em andamento que exploram outros aspectos e perspectivas relacionados a essa proposta de reforma. Porquanto, mesmo com os benefícios aparentes, existem considerações e opiniões divergentes sobre a eficácia e os impactos dessa abordagem na reforma tributária. Diante dessas ponderações, percebe-se que persistem incertezas acerca da eficácia e dos potenciais impactos dessa abordagem na reforma tributária, destacando a imperativa necessidade de uma implementação cuidadosa para prevenir injustiças e desigualdades.

¹⁸ Nas palavras de Rodigheri (2017), o federalismo surge com o intuito de garantir a eficiência quanto ao domínio de grandes extensões territoriais. Com isso, o autor afirma "Para que o território cuja organização em comunidades espalhadas no espaço tenha uma ordem verdadeiramente federativa, é fundamental que exista real poder no núcleo de tais comunidades." (Rodigheri, 2017, p.14). À vista de tais considerações, é possível analisar um possível descumprimento do pacto federativo brasileiro, previsto no art. 18 da Constituição Federal, que estabelece a autonomia dos entes que compõem a federação do Brasil, no que se refere a exclusão do ISS e do ICMS e sua substituição pelo IBS (que está inserido na estrutura do IVA), tendo em vista que a competência para a arrecadação para o novo imposto ainda não está plenamente definida, uma vez que a PEC 45/2019, responsável pelas alterações, está em fase de tramitação. Portanto, a definição da autonomia dos entes em relação às possíveis mudanças decorrentes do IVA permanece incerta.

Já para Nabais (2019), o IVA é importante por caracterizar uma notável neutralidade em sua estrutura. Sendo esta neutralidade o resultado de sua incidência em cada fase do processo econômico, o que evita a acumulação de impostos sobre impostos. De modo que, o autor argumenta que essa abordagem não apenas promove a neutralidade, mas também atua como uma medida preventiva contra fraudes e sonegação de impostos. Ou seja, de um lado, percebe-se que os Municípios podem sofrer um impacto diretamente em sua arrecadação, mas como aponta Nabais (2019), ele pode ser bastante valioso à estrutura tributária.

Outro ponto exposto por Dutra (2022) através da menção de Nabais é a vinculação da recuperação dos valores pagos de imposto à atividade de faturamento das entidades contribuintes. Em outras palavras, essas entidades só podem recuperar esses valores se estiverem envolvidas na emissão de faturas que incluam o IVA correspondente nas transações comerciais em que estão participando. Em contrapartida, Duarte (2022) sugere a preocupação de que a maneira como o IVA será implementado pode deixar o imposto vulnerável a um uso abusivo por parte dos contribuintes, incluindo a possibilidade de uma utilização fraudulenta para obter vantagens indevidas¹⁹.

Em suma, podemos ver que uma vez aprovada, a PEC 45/2019, no que se refere ao IVA, pode trazer benefícios significativos para o sistema tributário brasileiro, e, conseqüentemente, para os contribuintes. Contudo, não podemos deixar de evidenciar a existência de possíveis desafios ao longo do caminho para estabelecer o novo imposto de consumo, sendo de extrema importância uma análise cuidadosa das suas implicações, para alcançar uma reforma tributária mais justa e eficiente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para resolver a problemática apontada no presente trabalho, buscou-se analisar os aspectos favoráveis e desfavoráveis no que se refere a implantação do IVA através da PEC 45/2019, examinando seus efeitos potenciais após sua entrada em vigor. O presente estudo foi fundamentado em análises relacionadas à PEC 45/2019, aos impostos envolvidos e aos objetivos da proposta atual. Assim, ressaltamos novamente que a PEC 45/2019 está sujeita a possíveis modificações durante sua tramitação no Senado, à vista disso, os apontamentos do presente trabalho estão baseados na estrutura atual da proposta de reforma, estabelecida pela Câmara dos Deputados.

Em síntese, embora a reforma seja vista como uma oportunidade para simplificar e melhorar o sistema tributário brasileiro, há consideráveis desafios e pontos de vista divergentes que precisam ser endereçados para garantir sua eficácia

¹⁹ Com base na abordagem de Duarte (2022), a análise revela desafios enfrentados pela União Europeia relacionados à utilização do IVA. Ele destaca a ocorrência de fraudes, especialmente por meio de um fenômeno conhecido como "fraude do carrossel", tendo a colaboração de várias empresas para criar um ciclo econômico que facilita práticas fraudulentas. Com isso, é evidenciado um desafio enfrentado pela União Europeia no uso do IVA, destacando a importância de melhorar analisar o uso do referido imposto, para prevenir essas fraudes e preservar a integridade do sistema tributário. De tal maneira, observando diante da perspectiva da adoção desse imposto pelo Brasil, também é necessário agir com cautela para evitar ônus relacionados a fraudes, tendo em vista que é um problema relevante em outros países.

e justiça social. Destacando que a reforma pode ter impactos significativos na economia, nas empresas e na sociedade, mas sua efetividade dependerá da forma como essas questões são abordadas durante o processo legislativo. À vista de tais desafios enfrentados pelo sistema tributário atual, a reforma proposta na PEC 45/2019, vem com o intuito de saná-los.

De modo que, apesar do desconhecimento das legislações infraconstitucionais que virão a ser instituídas, pois ainda há muito a ser regulado, e levando em consideração que a tributação é um dos principais meios pelo qual o Estado pode intervir na economia de um país, a reforma se configura como um meio de intervenção na tentativa de realizar ajustes necessários para uma possível melhora, tanto para os contribuintes, quanto para o Fisco.

Em suma, a nova PEC, levanta uma grande quantidade de análises sobre seus possíveis impactos. A simplificação do sistema tributário, é respaldada por estudos que indicam a presença positiva do IVA em diversos países, sendo a redução do arcabouço regulatório brasileiro (atualmente complexo e oneroso), vista como um dos benefícios potenciais da reforma. Contudo, as opiniões divergem quanto aos efeitos da PEC 45/2019 e do IVA.

Dessa forma, existem preocupações quanto à equidade e justiça na distribuição da carga tributária, com previsões de que algumas empresas pagarão mais impostos, enquanto outras pagarão menos. Além disso, existem receios quanto ao impacto da nova tributação nos municípios, que podem enfrentar uma perda considerável de receita tributária. Considerando esse cenário, se a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) for aprovada, podemos vislumbrar que, em suas atuais condições, a PEC 45/2019, traz grande inovação através do novo imposto de consumo, tem o potencial de proporcionar benefícios significativos ao simplificar o sistema tributário brasileiro, mas merece ser ponderada em relação aos impactos às receitas municipais.

Ademais, ao examinar a reforma, especialmente no que se refere ao IVA, diante de diferentes perspectivas, percebe-se que não há apenas aspectos positivos. Assim, surgem desafios relacionados à equidade, impacto nos municípios e possíveis suscetibilidades à fraude, que necessitam de uma análise cuidadosa de seus detalhes e implicações. Sendo necessário um exame minucioso de todos os aspectos da reforma proposta e do IVA para facilitar o alcance da eficácia e da justiça no Sistema Tributário Brasileiro.

Por fim, ao responder à pergunta: “a adoção do IVA pelo Sistema Tributário Nacional (STN) trará mais benefícios ou malefícios aos contribuintes, aos Municípios e ao próprio Sistema Tributário Nacional?” A resposta que se chega é a de que ainda não é possível apresentar uma resposta concreta, pois a resposta para esta problemática vai depender de quem pergunta (do emissor da pergunta), se é o Ente municipal, o contribuinte ou o próprio Sistema Tributário Nacional, haja vista, que dependendo de quem está a fazer o questionamento, a resposta pode ser positiva ou negativa. Até o momento, e diante dos resultados obtidos por esta pesquisa, a resposta para esta pergunta se encontra vinculada diretamente aos interesses atrelados a quem pergunta, não podendo, portanto, ser dada de forma concreta e absoluta.

6. REFERÊNCIAS

ALENCAR, Rafael Vieira de; SOEIRO, Wedlane Carvalho. O Projeto de reforma tributária no Brasil à luz dos benefícios fiscais: uma análise dos potenciais impactos na realidade das empresas do nordeste do Brasil detentoras de benefícios fiscais. **Revista Contemporânea**, v.3, .10, 2023. Disponível em: <https://ojs.revistacontemporanea.com/ojs/index.php/home/article/view/1620/1273>. Acesso em: 08 out. 2023.

ANJOS JR, Carmelino Pereira dos; TASSO, Afonso Bonfati. A Interpretação Constitucional do termo “congêneres” da lista de serviços. **Consultor Jurídico**, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-13/opiniao-interpretacao-constitucional-termo-congneres>. Acesso em: 01 out. 2023.

ARAGÃO, Jackyane Vitória Maria de Melo. **IVA no Brasil e as repercussões de sua adoção frente aos municípios**. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal da Paraíba, Santa Rita, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/21327/1/JVMM10042020.pdf>. Acesso em: 25 out. 2023.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 526-527.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 10. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 09 dez. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Proposta de Emenda à Constituição nº. 45/2019**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 30 out. 2023.

BRASIL. **Lei complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 30 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº. 10.865, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm#:~:text=LEI

%20N%C2%BA%2010.865%2C%20DE%2030%20DE%20ABRIL%20DE%202004&t
ext=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20para,servi
%C3%A7os%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em:
30 out. 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 15 set. 2023.

BRASIL. Perguntas e respostas. **Ministério da Fazenda**, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntas-e-respostas>. Acesso em: 26 set. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº. 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, 14 ago. 1996.

CARRER, Giovanna. **A Governança tributária e as contribuições do PIS e da Cofins**. 1. ed. São Paulo: Senac São Paulo, 2019.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

DUTRA, Luciano. **Direito constitucional**: processo legislativo constitucional. Brasília: Gran Cursos, 2023. *E-book*.

FARIAS, Fátima G. *et al.* A receita do Brasil: os instrumentos fundamentais para uma administração tributária voltada para justiça fiscal. 2000. In: HICKMAN, Clair M.; SALVADOR, Evilásio da S. **10 anos de derrama**: a distribuição da carga tributária no Brasil. Brasília: Sindicato Nacional Dos Auditores-Fiscais Da Receita Federal, 2006. Disponível em: https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2021/08/10-anos-de-Derrama_-A-Distribuicao-da-Carga-Tributaria-no-Brasil.pdf. Acesso em: 30 out. 2023.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. Salvador: JusPodivm, 2020.

FERNANDES, Danielly. O que é a PEC 45/2019 e o que o texto propõe para a reforma tributária. **JOTA**, 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/o-que-e-a-pec-45-2019-e-o-que-o-texto-propoe-para-a-reforma-tributaria-17042023>. Acesso em: 11 out. 2023.

FERNANDES, Edison Carlos. PIS/Cofins: o que é, quem deve pagar, quais as alíquotas, como calcular, qual o prazo, para que serve. **APET**, 2021. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/pis-cofins-o-que-e-quem-deve-pagar-quais-as-aliquotas-co-mo-calculat-qual-o-prazo-para-que-serve-2/>. Acesso em: 24 out. 2023.

GOMES, Antônio Paulo Machado. **O impacto da complexidade tributária e dos parcelamentos especiais na tomada de decisão da (des)obediência tributária das empresas brasileiras listadas na B3**: um estudo sobre a ótica da teoria dos jogos. 2020. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020.

Disponível em:

<https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/36676/1/Tese%20Paulo%20Machado.pdf>.

Acesso em: 25 out. 2023.

LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. 9. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPODIVM, 2020.

GONZAGA, Bruno Campos. **O princípio da seletividade tributária nos impostos sobre consumo e sua influência no sistema tributário**. 2023. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MASSON, Nathalia. **Manual de Direito Constitucional**. 4.ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivim, 2016.

MATIAS, Narruana Silva. **Análise das propostas em tramitação no Congresso Brasileiro em relação à unificação dos impostos**: propostas de Emendas 45/2019 e 110/2019. 2019. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2019. Disponível em:

<https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/41448>. Acesso em: 12 out. 2023.

MINATEL, José Antônio. Conceito de receita e CPC 47 para fins de PIS e COFINS. **IBET**, 2020. Disponível em:

<https://www.ibet.com.br/conceito-de-receita-e-cpc-47-para-fins-de-pis-e-cofins-por-jo-se-antonio-minatel/>. Acesso em: 27 out. 2023.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário na medida certa para concursos**. 7. ed. São Paulo: JusPodivim, 2023.

NOVAIS, Rafael. **Vade mecum tributário**. São Paulo: JusPodivim, 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PIMENTA, Luciana. **Tributário para quem odeia tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

PIOVESAN, Eduardo; SIQUEIRA, Carol. Câmara aprova reforma tributária em dois turnos: texto vai ao Senado. **Câmara dos Deputados**, 2023. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/noticias/978334-camara-aprova-reforma-tributaria-em-dois-turnos-texto-vai-ao-senado/>. Acesso em: 27 out. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. Seletividade tributária como imposição constitucional. **Valor Econômico**, 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/coluna/seletividade-tributaria-como-imposicao-constitucional.ghtml>. Acesso em: 10 out. 2023

RODIGHERI, Bruno Nogueira. **A Instrumentalidade Político-Constitucional do Pacto Federativo Brasileiro: um Pacto Pela Democracia**. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade de Passo Fundo, Passo Fundo, 2017. Disponível em: <http://repositorio.upf.br/handle/riupf/1388>. Acesso em: 27 nov. 2023.

RODRIGUES, C. R. D. Q.; LOPES, F. L. S. C. **O IVA como meio de sanar a guerra fiscal do ICMS entre os estados brasileiros**. 2023. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Potiguar, Natal, 2023.

RUIZ, Ronaldo. PIS e Cofins: O que são esses impostos e como calcular. **Ponto go**, 2022. Disponível em: <https://pontogo.com.br/o-que-sao-os-impostos-pis-e-cofins/>. Acesso em: 24 out. 2023.

SANTANA, Juliana Bezerra de Melo Pereira. **Distinção de gênero à luz da tributação no Brasil**: um policy design para redução de desigualdades. 2023. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Governo) – Escola de Políticas Públicas e Governo, Fundação Getúlio Vargas, Brasília, 2023. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/34270>. Acesso em: 30 out. 2023.

SANTOS, Cléber Araújo dos; SANTOS, Thiago Calixto de Araújo. Projeto de reforma tributária: os possíveis impactos advindos de sua aprovação para as empresas e empresários. **Repositório Universitário da Ânima**, 2023. Disponível em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/handle/ANIMA/36700>. Acesso em: 15 set. 2023.

VERA, Andres. O que é IVA, o imposto sobre valor agregado. **JOTA**, 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/o-que-e-iva-o-imposto-sobre-valor-agregado-29032023>. Acesso em: 12 out. 2023.

WALLAU, Rodrigo Gomes. Reforma tributária no Brasil: perspectivas de alterações e desafios. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 9., 2023, Bento Gonçalves. **Anais** [...]. Bento Gonçalves: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2023. Disponível em: https://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/1_934.pdf. Acesso em: 20 set. 2023.