

# REFORMA TRIBUTÁRIA: IMPACTOS NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO QUANTO À ONEROSIDADE, À GUERRA FISCAL E À SEGURANÇA JURÍDICA

André Lugão Mendes<sup>1</sup>

João Pedro Moreira Ferreira<sup>1</sup>

Layla Coelho Fornazier Zerbone<sup>1</sup>

Priscila Martins Chiecon<sup>2</sup>

## RESUMO

Trata-se de revisão de literatura que aborda os prováveis impactos que as propostas de emenda constitucional nº 110/2019 e 45/2019, popularmente conhecidas como proposta de reforma tributária, vão trazer aos contribuintes dos impostos sobre o consumo, como o ISS e o ICMS, diante da guerra fiscal, da insegurança jurídica e da onerosidade que se instalaria. O objetivo da presente revisão bibliográfica é apresentar a proposta de reforma tributária e demonstrar seus impactos negativos para os contribuintes e toda a sociedade, uma vez que a referida reforma atenta contra princípios como o da segurança jurídica. A metodologia aplicada é básica, quali-quantitativa, exploratória e bibliográfica. Os resultados alcançados demonstram que, no momento de realização de uma reforma tributária, devem ser considerados muitos fatores além da simplificação do sistema tributário, tais como a autonomia dos entes, o pacto federativo, a segurança jurídica e a onerosidade aos contribuintes.

**Palavras-chave:** Constituição Federal; Consumo; Onerosidade; Pacto Federativo; Reforma Tributária; Segurança Jurídica.

## ABSTRACT

This is a literature review that addresses the likely impacts that constitutional amendment proposals nº 110/2019 and 45/2019, popularly known as the tax reform proposal, will bring to taxpayers of consumption taxes, such as the ISS and the ICMS, in the face of the fiscal war, legal uncertainty and burdensomeness that would arise. The aim of this bibliographical review is to present a proposal for tax reform and demonstrate its negative impacts on taxpayers and society as a whole, since the aforementioned reform violates

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito pela Faculdade Multivix Cachoeiro de Itapemirim

<sup>2</sup> Professora Orientadora. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – Rio de Janeiro. Graduação em Direito pela FDCI. Advogada. Professora da Faculdade Multivix Cachoeiro de Itapemirim e Castelo.

principles such as legal certainty. The methodology applied is basic, qualitative-quantitative, exploratory and bibliographic. The results achieved demonstrate that, when carrying out a tax reform, many factors must be considered in addition to the simplification of the tax system, such as the autonomy of entities, the federative pact, legal certainty and burdensomeness for taxpayers.

**Key-words:** Federal Constitution; Consumption; Onerosity; Federative Pact; Tax reform; Legal Security.

## 1 INTRODUÇÃO

No Congresso Nacional tramita a proposta de reforma tributária, por meio da PEC 110/2019 (Senado Federal) e da PEC 45/2019 (Câmara dos Deputados). Dentre as principais alterações que podem ocorrer no sistema tributário nacional, está a criação de um Imposto que incidirá sobre o valor agregado a cada etapa comercial, denominado Imposto sobre bens e serviços (IBS), substituindo cinco tributos hoje existentes, sendo três de competência federal (IPI, PIS e COFINS), um de competência estadual e distrital (ICMS) e um de competência municipal e distrital (ISS) conforme a PEC da Câmara. Já a proposta do Senado, por sua vez, envolve a extinção de nove tributos, quais seja, além dos cinco anteriores, CIDE-Combustível, IOF, Pasep e Salário-Educação.

Na proposta que tramita no Senado, o IBS seria instituído substituindo os nove tributos supracitados, sendo de competência estadual. Juntamente, outro tributo seria instituído, de competência da União, a saber, um imposto seletivo. Uma das finalidades dessa proposta é simplificar o sistema tributário que está em vigor. No âmbito dos serviços, *v.g.* atualmente há um imposto de competência municipal (ISS) que incide sobre serviços de qualquer natureza, e outro de competência estadual (ICMS), incidindo em serviços específicos, conforme o texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Outra razão para a referida reforma é a diminuição da burocracia e a dificuldade de recolhimento dos tributos. Na atual sistemática de tributação de empresas, estas possuem grandes dificuldades de apurar os reais valores que devem ser pagos a título de tributos, devido à grande quantidade de leis publicadas nos âmbitos federal, estadual, municipal e distrital. O custo administrativo e a complexidade para o recolhimento dos tributos representam uma grande dificuldade para as empresas atualmente, sobretudo para as empresas de pequeno porte. Conforme apontam Teixeira e Vitelli (2021), a alta

complexidade e a burocracia do sistema tributário do Brasil fazem-no o país que mais gasta horas por ano para pagar tributos.

Quando se fala em tributos, o ilustre Hugo de Brito Machado (2020) demonstra que, a nossa sociedade, alicerçada na existência do Estado para assegurar a ordem civil e a segurança, necessita da arrecadação dos tributos para se sustentar. E não somente isso, o pagamento de tributos também surge como uma forma de evitar o totalitarismo, pois, de outra forma, o Estado controlaria toda a atividade econômica. Ao invés disso, a livre iniciativa constitucionalmente prevista permite que o cidadão exerça seu trabalho, enquadrando-se na condição de contribuinte.

Os tributos são reputados como receita derivada, haja vista tratarem de rendimentos oriundos do setor privado que passam a integrar o setor público de forma compulsória. As receitas originárias, embora doutrinariamente apontadas como aquelas provenientes da exploração da atividade econômica estatal, possuem uma denominação imprópria, já que a máquina pública estatal seria insustentável sem a tributação. Dessa maneira, conquanto seja formalmente considerada derivada, a tributação funciona na prática como uma receita originária, por ser a principal fonte de renda da máquina pública (SABBAG, 2020).

A prestação de serviços constitui uma atividade econômica e, além disso, o fato gerador para o pagamento de tributos ao fisco. No âmbito de impostos, que se trata de tributos não vinculados a uma contraprestação do Estado, conforme o art. 16 do Código Tributário Nacional, há duas exações que incidem sobre a prestação de serviços. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, previsto no art. 156, III da CRFB e o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, previsto no art. 155, II da CRFB.

Na trilha de José Eduardo Soares de Melo (2022), a incidência do ISS não alcança simplesmente o “serviço”, mas a “prestação de serviço”, *i.e.*, envolve um negócio jurídico cujo objeto é uma obrigação de fazer. Inclui-se nessas situações os serviços prestados em âmbito privado, de forma onerosa e sem relação empregatícia, excluindo-se, portanto, serviços públicos, serviços gratuitos ou realizados em benefício próprio e aqueles prestados por empregado ao empregador. Os fatos geradores do ISS excluem aqueles previstos constitucionalmente como hipóteses de incidência do ICMS, a saber, serviços de transporte intermunicipal e interestadual e serviço de comunicação.

O ICMS, conforme também aponta Melo (2022), é um imposto cujo fato gerador é a operação relativa à circulação de mercadorias. Importa destacar que o fato gerador

é a operação onde há definitiva circulação de mercadoria, *i.e.*, transferência da titularidade de forma onerosa. Nesse sentido, a fim de sanar quaisquer dúvidas quanto a isso, o Superior Tribunal de Justiça, sedimentou seu entendimento pela Súmula nº 166, que prevê: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Operação é definida como “a prática de um ato jurídico relativo à transmissão de um direito (posse ou propriedade)” (MELO, 2022, p.99), circulação como “passagem das mercadorias de uma pessoa para outra” (MELO, 2022, p.101), e mercadoria compreende um “bem corpóreo (ou virtual) da atividade profissional do produtor, industrial, comerciante e importador, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa” (MELO, 2022, p.102).

Vê-se, dessa forma, as previsões que dão embasamento à repartição de competências dos entes federados na tributação, em especial, no âmbito da prestação de serviços. A partir disso, importa refletir e analisar os impactos que uma eventual reforma tributária, tal como a proposta que tramita no Congresso Nacional, traria, sobretudo no que se refere à onerosidade que recairá sobre os contribuintes, a segurança jurídica e a constitucionalidade.

## **2 DESENVOLVIMENTO**

### **Onerosidade do IBS**

Como diz a expressão popular “aquilo que é barato pode sair caro”. Embora essa proposta possa ser positiva no que se refere à facilidade de cálculos e discriminação de valores, IBS pode acabar sendo prejudicial ao contribuinte, pelo fato de a alíquota única, que poderá ser de 25%, onerar mais pequenos produtores. Dê-se destaque aos prestadores de serviços, que atualmente pagam uma alíquota que varia entre 2% e 5% de ISS, e passariam a pagar uma alíquota (única) de provavelmente 25% (HARADA et al, 2019).

Andraschko (2021) diz que a reforma proposta, em primeiro momento, não traria a segurança jurídica almejada, devido ao período de transição longo e devido à necessidade de legislações complementares para regular as diretrizes da nova sistemática tributária. Destarte, mesmo que os entes tenham poder para regular as alíquotas, essa transição no sistema tributário traz grandes riscos de alta onerosidade, o que afetaria de forma expressiva os pequenos produtores e os prestadores de serviços.

Piscitelli e Lara (2021) convenientemente trazem a lume uma questão de demasiada importância diante do cenário em questão. Cerca de 40% da arrecadação tributária no Brasil provém da tributação sobre bens e serviços, o que caracteriza uma grande regressividade, já que os principais afetados são os consumidores finais, incluindo-se pessoas de baixa renda. A seletividade é um princípio que deve ser analisado e ponderado nessas situações, já que os bens e serviços considerados essenciais devem sofrer, em regra, uma carga tributária menor.

Pela proposta trazida pela PEC 45/2019, o IBS teria alíquota única, não sendo reduzida em função da essencialidade dos bens ou serviços. Vale ressaltar que, além do aumento considerável que os prestadores de serviços sofreriam, visto que o IBS “absorveria” o IPI e o ICMS, os produtores autônomos teriam um aumento mais expressivo, já que atualmente não são contribuintes do PIS/Cofins, e passariam a pagar a mesma alíquota de 25% (HARADA et al, 2019).

Em se tratando da suposta ampliação de créditos, Hugo de Brito Machado Segundo (2019) explana que um dos argumentos em defesa da reforma tributária, conquanto os prestadores de serviços sujeitem-se à uma alíquota de 25%, os créditos seriam muito amplos no caso de a prestação ser realizada em favor de outro contribuinte, *v.g.*, uma empresa, e no caso de ser realizado para o consumidor final, o valor poderia ser repassado, dada a natureza do IBS de tributo indireto e por ser não cumulativo. Não obstante, importa ressaltar que não são todas as situações que tornam possível o repasse do encargo financeiro, portanto, nem sempre o consumidor final suportaria o ônus.

Outrossim, essa questão estaria diante do problema da legitimidade ativa nas demandas judiciais. Existe esse conflito, pois se o contribuinte repassar o encargo para o consumidor final, é alegado, com fulcro no art. 166 do CTN, que não possui legitimidade para pleitear a repetição do indébito, pois não sofreu o ônus da exação. Na mesma senda, quando o contribuinte de fato tenta ingressar com a demanda judicial buscando a restituição de tributos pagos a maior, tem-se a alegação de que não possui relação jurídica com o fisco.

Outro ponto controverso dentro dessa conjuntura é a criação do imposto seletivo, cumprindo a função de extrafiscalidade, para desestimular o consumo de bens que “geram externalidades negativas”. Todavia, não existem critérios já definidos para delimitar o alcance desse imposto, o que pode acarretar no alcance da exação em bens essenciais e ainda violar o princípio constitucional da vedação ao confisco (HARADA et al, 2019).

Um importante setor econômico do Brasil é o agronegócio. A reforma nos moldes em que é apresentada pelas PECs 45 e 110 pode ser negativa em relação às atividades desse setor. Segundo Castro Júnior e Barros (2021), o agronegócio é um pilar que sustenta o PIB do Brasil, e a reforma pode trazer um aumento significativo na tributação desse setor.

Nos termos do art. 187, I da Constituição Federal, a política agrícola deve ser planejada levando em conta incentivos e benefícios fiscais. A impossibilidade de incentivos no caso do IBS, segundo as propostas que tramitam teriam um impacto negativo, além de ser reputado inconstitucional, por ir de encontro ao dispositivo supracitado. É de suma importância levar em consideração o quão relevante é o agronegócio, assim como outros setores quando se fala na reforma da tributação sobre o consumo (CASTRO JÚNIOR e BARROS, 2021).

De acordo com os apontamentos de Piscitelli e Lara (2021) a sociedade é menos desigual quando há maior consumo. O maior consumo conseqüentemente gera mais empregos e com isso, mais renda. O alto consumo ocasiona, *ipso facto*, maior arrecadação, sem que com isso o contribuinte necessite sofrer uma carga tributária maior em cada operação. Como grande parte da arrecadação tributária vem da tributação sobre o consumo, o aumento deste é benéfico em ambos os aspectos, *i.e.*, para o fisco, que aumentaria sua receita, e para o contribuinte, que teria maior poder de compra com uma carga tributária reduzida.

Ives Gandra da Silva Martins (2022), ilustre doutrinador e constituinte, discorre a respeito do alto gasto que o Brasil possui com despesas de funcionários públicos em relação ao PIB, que em 2018 chegou a mais de 13%, percentual consideravelmente superior ao da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que é de 9,9%. Explana ainda que, não havendo uma redução da carga tributária de forma considerável, os resultados de qualquer reforma nesse âmbito seriam quase inexpressivos.

José de Anchieta da Silva (2021) demonstra brilhantemente como é necessária, diante desse cenário, que seja realizada uma reforma administrativa pois, de outra maneira, uma eventual reforma tributária não surtiria os efeitos almejados e nem traria os impactos positivos esperados. É necessária uma reforma geral no Estado brasileiro, englobando as esferas política, educacional, na segurança e administrativa, sobretudo porque resta evidente que o orçamento atual não sustenta a máquina pública do Brasil. Sem reforma administrativa, alterações no sistema tributário não reduziram a alta carga que recai sobre os contribuintes.

Um ponto que merece destaque é o período de transição que ocorrerá com a criação do IBS. Os dois sistemas podem ser implantados por até dez anos, o que significaria o pagamento dos antigos tributos com alíquotas decrescentes e o IBS com alíquotas crescentes. É certo afirmar que se a carga tributária não for reduzida, a reforma terá poucos impactos, tendo em vista o que se almeja com a simplificação do sistema tributário (MARTINS, 2022).

Um grupo de municípios já apresentou uma proposta relacionada à alteração na forma de tributação, o “Simplifica Já!”. Ao invés de substituir os tributos já existentes, a ideia seria criar uma legislação nacional para o ICMS e para o ISS. Um ponto de destaque para essa proposta é que a onerosidade dos tributos é incluída na equação. Apesar do que o nome sugere, não é apenas uma medida que seria promovida para reduzir a complexidade da tributação, mas torná-la menos onerosa para o contribuinte (MOREIRA e ROSENBLATT, 2022).

O cálculo, seria realizado “por fora”, e não “por dentro” isso significa que o próprio imposto deixaria incluído na base de cálculo. Além disso, dentro das propostas do “Simplifica Já!”, as alíquotas dos referidos impostos seriam padronizadas e teriam uma ampla não-cumulatividade, dando enfoque nos créditos financeiros. Esse tipo de detalhe é deveras importante, por levar em conta não somente a simplificação em face da complexidade na arrecadação, mas a carga tributária suportada pelo contribuinte (MOREIRA e ROSENBLATT, 2022).

### **Guerra fiscal e pacto federativo**

Embora o IBS possa também contribuir para evitar a guerra fiscal, *v.g.*, na tributação de serviços, que hoje é alcançada pelo ISS em serviços de qualquer natureza, e pelo ICMS em serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, cabe a reflexão de como isso pode afetar a autonomia dos entes e se essa instituição de um IVA violaria o pacto federativo, cláusula pétrea na Constituição Federal de 1988 – art. 60, § 4º, I.

Kioyshi Harada (2019), juntamente com outros doutrinadores, traz a lume essa questão do pacto federativo e da autonomia dos entes federativos. Nessa trilha, a adoção de um imposto único, de competência federal, pode ser desarmônica com o pacto federativo, cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988, e na lei maior a competência dos entes está prevista de forma discriminada. Trazem também à reflexão a questão da sustentabilidade, já que o ICMS e o ISS, *v.g.*, representam grande parte

da receita dos estados e municípios, respectivamente, e na reforma, esses impostos deixarão de ser instituídos por tais entes.

Quando se fala na forma federativa da República, Costa e Silva (2022) que a Constituição de 1988 escolheu a Federação como forma de modelo de Estado a ser adotado. O respeito à autonomia, aos limites de competência dos entes é o cerne de uma Federação, semelhante ao sistema de freios e contrapesos exercido pelos três poderes. A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios devem atuar de forma sistemática. Como consequência, a autonomia orçamentária na esfera da tributação apresenta-se como uma forma de se evitar a centralização do poder, devendo haver a cooperação entre os entes.

Conforme expõem Moreira e Rosenblatt (2022), é imprescindível que haja equilíbrio na repartição do poder de tributar, na medida em que cada ente possa se autosustentar financeiramente. A ideia de simplificação é deveras importante, dada a alta complexidade do sistema tributário brasileiro, entretanto, não pode ser o único fator pautado para uma eventual reforma. A autonomia dos entes, o desenvolvimento regional, a isonomia e o federalismo devem ser igualmente observados. Em uma iminente reforma para melhoria do sistema tributário nacional, determinados cuidados são indispensáveis.

Segundo o ilustre Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016), as múltiplas competências, *i.e.*, a repartição entre os entes assegura a manutenção do federalismo brasileiro. Este, segundo o doutrinador consiste, *ipso facto*, na evolução do estado brasileiro, visto que a Constituição de 1988 atribuiu autonomia aos entes federados, por meio de uma descentralização das receitas tributárias. Quando se fala em reforma tributária para promover uma simplificação, é de demasiada importância se atentar ao modelo federalista adotado pelo país.

A título de ilustração quanto à autonomia dos entes e da guerra fiscal, *v.g.*, pode-se falar na incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação. O texto constitucional e a Lei Complementar nº. 87 de 1996 preveem este serviço como tributável pelo ICMS, e não pelo ISS. Conforme explica Roque Carrazza (2020), este serviço, assim como o de transporte intermunicipal e interestadual são fatos geradores do ICMS, um instrumento para se evitar a guerra fiscal entre os municípios. Não obstante, o mesmo ilustre doutrinador aponta que, por não existir uma previsão legal de “comunicação intermunicipal ou interestadual”, seria possível, à luz da Constituição, por meio de uma interpretação sistemática, incidir o ISS nos serviços de comunicação local. Infere-se dessa forma, reforçado pela doutrina, como a autonomia dos entes na tributação é



indispensável para o seu autofinanciamento e para que o sistema tributário possa funcionar de fato.

Como já foi demonstrado, Piscitelli e Lara (2021) demonstram que a tributação sobre o consumo representa mais de 40% da arrecadação tributária no Brasil e, *ipso facto*, o ICMS e o ISS compreendem a maior fonte de receita para os estados e municípios, respectivamente. Para simplificação do sistema tributário, importa ressaltar a importância de tais exações na autonomia financeira dos entes.

Uma proposta já apresentada, como já mencionado é o “Simplifica Já”, por meio do qual alguns Municípios sugeriram a criação de legislações nacionais para o ISS e para o ICMS, porém mantendo tais impostos, importante fonte de renda para os respectivos entes federados. Essa proposta, conquanto ainda não debatida de forma suficiente, leva em consideração outra variável além da simplificação, qual seja, a autonomia dos entes da federação (MOREIRA e ROSENBLATT, 2022).

Um outro fator a ser levado em consideração à luz da Constituição Federal são os impactos da reforma, conforme as propostas das PECs 45 e 110, no agronegócio, como também exposto acima exposto. O art. 187, I da carta magna traz em seu bojo que instrumentos creditícios e fiscais serão levados em conta na política agrícola, mas em contraste, a reforma, pela PEC nº 45, propõe a inserção do art. 152-A, § 1º, IV na lei maior, segundo o qual o IBS “não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários”.

Kiyoshi Harada (2019) e outros doutrinadores demonstraram como onerar não é o melhor caminho. A adoção de uma alíquota única, cumulada com a impossibilidade de conceder benefícios, conforme o texto da PEC nº 45 representa uma oneração maior, como sobredito, do agronegócio, importante setor da economia brasileira.

A importância de se manter benefícios fiscais é demasiada, tendo em vista que, tal instrumento é uma das formas mais eficientes de o Estado estimular o comportamento dos contribuintes, conforme explicam Teixeira e Vitelli (2021), podendo-se inferir que os tributos possuem função fiscal e extrafiscal. Os incentivos fiscais, dessa forma, desempenham uma função de promover o desenvolvimento econômico e estimular determinadas ações por parte dos contribuintes, com o objetivo de cumprir as funções de um Estado Democrático de Direito.

A referida impossibilidade de se conceder benefícios e incentivos fiscais, conforme expõem Castro Júnior e Barros (2021), representa aumento na oneração do agronegócio, e não possui respaldo na Constituição. Outrossim, importa destacar que existe um diálogo entre as normas de cunho econômico e tributário, sendo estas um

instrumento para concretizar aquelas. Destarte, percebe-se a importância da manutenção de incentivos fiscais no agronegócio, dado que as atividades rurais são reputadas como “estratégicas”, e representam um dos setores mais relevantes na economia nacional, e é imprescindível manter a sua competitividade.

Um exemplo de benefício fiscal, é a Zona Franca de Manaus. As pesquisas feitas relacionadas à essa região demonstraram que esse pólo econômico obteve resultados positivos nas esferas econômica, social e educacional. A referida área de livre comércio apresentou melhoras no quadro do estado do Amazonas, empregando mais de 180 mil pessoas no quadro industrial, um aumento no PIB per capita do estado e da média dos anos de escolaridade (TEIXEIRA e VITELLI, 2021).

No que tange à simplificação do sistema tributário, há de se considerar, além da manutenção de benefícios fiscais e da carga suportada pelo contribuinte, a complexidade e as dificuldades que já existem e continuarão a existir. Sacha Calmon Navarro Coelho (2016) explica que em matéria tributária, a Constituição desempenha o papel de repartir as competências tributárias e conter o poder de tributar, e as leis complementares estão a serviço da Constituição, para complementá-la, tanto normativamente quanto na operacionalização de seus dizeres.

Percebe-se que essa complexidade está presente no ordenamento jurídico em matéria tributária. A complexidade e a dificuldade são inevitáveis, de acordo com Moreira e Rosenblatt (2022), em razão da função que os tributos desempenham, e da diversidade de regimes, alíquotas, bases de cálculo e benefícios fiscais. Uma reforma não pode desconsiderar outros fatores como o federalismo e a carga suportada pelos contribuintes visando meramente uma simplificação, que pode acabar sendo nem mesmo “simples”.

### **Definições dos conceitos constitucionais e segurança jurídica**

Outra situação é a suposta solução no que tange à guerra fiscal na tributação sobre o consumo que há no atual sistema tributário nacional, que ocorre muito entre os municípios e entre municípios e estados. Vale ressaltar que, ainda que a instituição do IBS pudesse resolver essa questão da guerra fiscal, os conceitos na Constituição de 1988 para delimitar o campo de incidência dos tributos passaram por anos de discussão no STF. Dessa forma, a mera reforma poderia não trazer uma solução efetiva para resolver essa controvérsia relacionada à guerra fiscal (MARTINS, 2022).

Vale ressaltar que a grande quantidade de regras especiais e exceções dentro do sistema tributário trouxe muitas dificuldades para os contribuintes para entender

como as mesmas funcionam. Há que se falar também nos incentivos concedidos pelos estados, que causaram guerra fiscal entre os entes (MOREIRA e ROSENBLATT, 2022).

A título de exemplo, o STF recentemente julgou e decidiu, por meio das ADIs 5659 e 1945 pela incidência do ISS sobre o licenciamento *software*, independentemente de serem ou não personalizados. Por muito tempo teve-se o entendimento de que o ISS incidia sobre o *software* “por encomenda” (desenvolvido especificamente para um cliente), por constituir um serviço, ao passo de que o “de prateleira” (cópia de outro) incidia o ICMS, por se tratar de uma mercadoria, mas essa tese foi superada no ano de 2021 no julgamento das referidas ADIs.

Roque Antonio Carrazza (2020), *a contrario sensu*, entende que o licenciamento de *software*, por se tratar de uma cessão de direitos, não constitui fato gerador nem do ICMS e nem mesmo do ISS, de maneira que apenas a União teria competência para instituir um imposto sobre essas hipóteses, por meio da sua competência residual – art. 154, I da CRFB/88.

Percebe-se, portanto, que a divergência na doutrina e na própria jurisprudência dos Tribunais demonstra inúmeras incertezas, de forma que não há segurança jurídica para o contribuinte, o que revela que o sistema tributário carece, em verdade, de uma reforma, entretanto, essa não pode ocorrer sem as devidas discussões e revisões no Congresso, pois um novo sistema sem precedentes e com controvérsias semelhantes ao anterior podem trazer mais impactos negativos do que positivos (MARTINS, 2022).

Uma das características do ICMS e do IPI é a não cumulatividade. Essa característica gera inúmeras discussões sobre o direito ao crédito dos contribuintes nessas exações. As interpretações e entendimentos jurisprudenciais da administração pública, *v.g.*, do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF), em muitas ocasiões enfraquecem os ditames constitucionais, o que aumenta a demanda de processos tributários contenciosos, não somente administrativos, mas também judiciais (MOREIRA e ROSENBLATT, 2022).

Alterar a nomenclatura dos tributos é algo de extremo impacto, e não pode ser feito sem as devidas considerações. Os STF, *v.g.*, passou anos discutindo os significados de “circulação” e “operação”, de tal modo que definir e delimitar os campos de incidência do ICMS é algo deveras complexo. É por essa razão que uma eventual reforma deve apreciar não apenas a simplificação, mas também os fatores relacionados à incidência dos novos tributos e como estes afetarão o contribuinte (MARTINS, 2022).

### 3 CONCLUSÃO

Infere-se, por conseguinte, em vista de tudo o que foi sobredito, que a proposta de reforma apresentada por meios das PECs nº 45 e 110 ainda necessitam de revisões à luz da Constituição Federal, dado que apresentam divergências em relação ao texto da lei maior. É preciso levar em conta diversas variáveis, e não apenas a simplificação, como dizem Moreira e Rosenblatt (2022).

A autonomia dos entes, o federalismo, a segurança jurídica do contribuinte e a onerosidade das exações tributárias, por exemplo, são fatores que devem ser considerados diante de uma eventual reforma, não apenas a simplificação do sistema tributário, mas a arrecadação dos entes para assegurar o modelo da Federação adotado no Brasil (COSTA e SILVA, 2022).

A segurança jurídica dos contribuintes deve ter primazia em um sistema que adota os princípios da legalidade, da anterioridade e do não confisco, sobretudo em um contexto de um Estado Democrático de Direito, onde os tributos são adotados para garantir o funcionamento da atividade desempenhada pelo Estado e evitar o totalitarismo (MACHADO, 2020).

Em meio às dificuldades e problemas enfrentados pelo contribuinte, uma reforma nas bases do sistema tributário demonstra ser imprescindível, sobretudo pela alta carga dos tributos pagos. Portanto, uma reforma que não busque essa redução na carga suportada pelo contribuinte não terá os efeitos desejados (MARTINS, 2022). Contudo, como explicam Moreira e Rosenblatt (2022), a complexidade é inevitável e, portanto, esse fator não deve ser excluído da equação pois, simplificar sem reduzir tributos pode significar “trocar seis por meia dúzia”.

Infere-se que uma reforma é necessária no atual cenário brasileiro. Não apenas uma reforma que torne o processo de pagamento dos tributos menos burocrático, mas uma reforma geral, do Estado, nas esferas administrativa, política, na segurança e na educação. Seguindo essa senda de José de Anchieta da Silva (2021), a mudança precisa atingir os alicerces, não para tirá-los, mas para serem de fato fortalecidos, e assim, trazer a tão desejada segurança jurídica para o contribuinte e a autonomia para os entes da Federação.

#### **4 REFERÊNCIAS**

ANDRASCHKO, Jussandra Maria Hickmann. Tributação sobre o consumo da PEC 45/2019. In: ROCHA, Wesley (Org.). **Reforma Tributária em Pauta**. 1ª Ed. São Paulo: Almedina. 2021. cap. 15, p.273-292.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário  
Rev. AMBIENTE ACADÊMICO (ISSN Impresso 2447-7273, ISSN online 2526-0286), v.9, n.1, jan./jun. 2023

aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; BARROS, Manoel Mário de Souza. Efeitos da reforma tributária no agronegócio. In: PEREIRA, Luiz Cláudio Cardona; COSTA, José Guilherme Fontes de Azevedo; SILVA, Rodrigo Tomiello da. Federação em risco: o tributo plurifederativo como solução à guerra fiscal? In: GOMES, Fabio Luiz (Org.). **Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital**. 1ª Ed. São Paulo: Almedina. 2022. cap. 12, p.213-238.

HARADA, Kiyoshi et al. Reforma tributária: onerar mais não é o caminho. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 24, no 5872, 30 jul. 2019. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/75628>>. Acesso em: 22 jan. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41ª Ed. Revisada e Atualizada. São Paulo: Malheiros. 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. IBS pode corrigir ou amplificar problemas da tributação indireta no Brasil. **Revista Consultor Jurídico**. 31 jul. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-31/consultor-tributario-ibs-corrigir-ou-amplificar-problemas-tributacao-indireta>. Acesso em: 22 jan. 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos de uma eventual reforma tributária. In: GOMES, Fabio Luiz (Org.). **Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital**. São Paulo: Almedina. 2022. cap.8, p.145-150.

MOREIRA, Gabriel; ROSENBLATT, Paulo. Reforma tributária e simplificação: mantras fiscais de risco. In: GOMES, Fabio Luiz (Org.). **Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital**. São Paulo: Almedina. 2022. cap. 6, p.83-112.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2022.

PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira. As propostas de reforma tributária e a falta de discussão de tributação e gênero. In: PEREIRA, Luiz Cláudio Cardona.

QUIRINO, Fabricio Alves (Org.). **A Reforma da tributação das empresas**: uma visão para o empresariado brasileiro. São Paulo: Almedina, 2021. cap.20, p.175-182.

Proposta de Emenda à Constituição nº. 45, de 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 03 jun. 2022.

Proposta de Emenda à Constituição nº. 110, de 2019 Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em: 03 jun. 2022.

QUIRINO, Fabricio Alves (Org.). **A Reforma da tributação das empresas**: uma visão para o empresariado brasileiro. São Paulo: Almedina, 2021. cap. 17, p.155-162.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020.

SILVA, José Anchieta da. A reforma da tributação no Brasil: visão do tema sob a ótica do empresário-contribuinte (a necessária reforma do Estado. Uma prospecção histórica). In: PEREIRA, Luiz Cláudio Cardona; QUIRINO, Fabricio Alves (Org.). **A Reforma da tributação das empresas**: uma visão para o empresariado brasileiro. 1ª Ed. São Paulo: Almedina, 2021. cap.11, p.92-101.

SIQUEIRA, James; BERNARDINO, Victor de Ozêda Alla. O imposto sobre bens e serviços e os impasses na representação judicial: uma visão crítica. In: OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de (Org.). **Aspectos controvertidos da reforma tributária**: na visão dos Procuradores da Fazenda Nacional. 1ª Ed. São Paulo: Almedina. 2022. cap.4, p-97-118.

Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659/MG. Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>>. Acesso em: 03 jun. 2022.

Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/MT. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>>. Acesso em: 03 jun. 2022.

TEIXEIRA, Tiago Conde; VITELLI, Valter Pedroso. Reforma tributária e a importância da manutenção dos benefícios fiscais: a extrafiscalidade como um instrumento para reduzir as desigualdades e promover o desenvolvimento sustentável. In: ROCHA, Wesley (Org.). **Reforma Tributária em Pauta**. 1ª Ed. São Paulo: Almedina. 2021. cap.29, p.523-538.