

VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ALINE TEODORO DE MOURA

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Aline Teodoro de Moura; Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-996-4

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VII Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Aos membros da comunidade de pesquisadores em Direito:

Com grande satisfação, sob a coordenação dos Professores Doutores Aline Teodoro de Moura (Universidade do Grande Rio), Antônio Carlos Diniz Murta (Universidade FUMEC) e Jonathan Barros Vita (Universidade de Marília), apresentamos os 18 trabalhos que compõem o Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II, realizado no âmbito do VII Encontro Virtual do CONPEDI. Este GT tem como objetivo a promoção da discussão aprofundada de temas relevantes para a área, reunindo pesquisadores de todo o Brasil.

Os trabalhos abordam uma ampla gama de temas, como questões conceituais, inovações sociolegislativas e propostas de reforma legislativa. A diversidade dos estudos demonstra a riqueza e a pujança da pesquisa em Direito Tributário e Financeiro.

O GT oferece uma oportunidade valiosa para aprofundar o conhecimento sobre temas relevantes da área. Os artigos apresentados abordam questões de grande importância para a pesquisa jurídica e para o debate acadêmico, pois promovem o diálogo entre pesquisadores, tendo como norte a sociedade e o Direito. O GT reúne pesquisadores de diferentes instituições e regiões do país, possibilitando o intercâmbio de ideias e experiências.

É possível afirmar que o CONPEDI é uma referência na pesquisa em Direito, diante da qualidade dos trabalhos apresentados, o que reafirma seu compromisso com a promoção da excelência acadêmica.

Convidamos a todos os participantes a lerem os artigos com atenção e a participarem dos debates. Nesse contexto, apresentamos a lista completa dos 18 trabalhos apresentados no GT-40:

1. REFLEXÕES SOBRE A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL. O artigo analisa a evolução da jurisprudência sobre a definição da base de cálculo do ISSQN na construção civil, identificando as principais tendências e seus impactos na tributação do setor. A pesquisa

contribui para a compreensão da dinâmica das relações entre o Poder Judiciário e a Administração Pública na esfera tributária, além de fornecer subsídios para a aplicação prática do ISSQN.

2. **INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO GANHO DE CAPITAL EM OPERAÇÕES COM CRIPTOMOEDAS: UM ENSAIO ACERCA DO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO.** O artigo discute a incidência do Imposto sobre a Renda no ganho de capital em operações com criptomoedas, examinando os diferentes momentos em que a realização do ganho pode ocorrer. A pesquisa busca contribuir para a elucidação de um tema ainda controverso na doutrina e na jurisprudência, orientando os contribuintes e profissionais da área sobre a tributação de criptoativos.

3. **ANÁLISE DA CIDE-COMBUSTÍVEL: TREDESTINAÇÃO E IMPLICAÇÕES ECONÔMICAS.** Este artigo analisa a CIDE-Combustível sob a ótica da sua destinação e das implicações econômicas dessa tributação. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel da CIDE-Combustível na arrecadação de receitas para o financiamento de políticas públicas, além de avaliar seus impactos no preço dos combustíveis e na competitividade da economia brasileira.

4. **SOLIDARIEDADE SOCIAL: REFLEXOS NO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E NA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA.** O artigo examina os reflexos da solidariedade social no dever de pagar tributos e na progressividade tributária. A pesquisa contribui para a compreensão do papel da solidariedade na construção de um sistema tributário mais justo e equânime, além de analisar os desafios da aplicação prática desse princípio no âmbito tributário.

5. **A CONCENTRAÇÃO DA RENDA E RIQUEZA NO BRASIL, OS BLOQUEIOS INSTITUCIONAIS E AS “REFORMAS TRIBUTÁRIAS”:** SERÁ QUE O JOGO PODE MUDAR? O artigo analisa a relação entre a concentração da renda e riqueza no Brasil e as reformas tributárias propostas nos últimos anos. A pesquisa identifica os bloqueios institucionais que dificultam a implementação de reformas mais progressivas, além de discutir as perspectivas de mudança nesse cenário.

6. **INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: DISTINÇÕES NECESSÁRIAS.** O artigo diferencia a interpretação econômica do Direito Tributário da análise econômica do Direito, destacando

os métodos e objetivos de cada uma delas. A pesquisa contribui para a compreensão dos diferentes instrumentos disponíveis para a análise das normas tributárias, orientando a aplicação do Direito Tributário em situações complexas.

7. AS IMPLICAÇÕES DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2023 NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. O artigo analisa as implicações da Emenda Constitucional nº 132/2023 para o regime do Simples Nacional. A pesquisa identifica as principais mudanças introduzidas pela emenda e seus impactos para as microempresas e empresas de pequeno porte, além de avaliar os desafios da implementação dessas mudanças.

8. A INFLUÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA ESTRUTURAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA. O artigo examina a influência da capacidade contributiva na estruturação da matriz tributária brasileira. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a progressividade do sistema tributário brasileiro, além de analisar os desafios da aplicação do princípio da capacidade contributiva na prática.

9. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL: EXTRAFISCALIDADE E EFETIVIDADE DO TRIBUTO. O artigo analisa a extrafiscalidade do Imposto Territorial Rural (ITR) e sua efetividade como instrumento de política pública. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel do ITR na promoção do desenvolvimento rural e na redução das desigualdades sociais no campo, além de avaliar a efetividade do tributo na consecução de seus objetivos.

10. O PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132, DE 2023: OS NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A CIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO. O artigo analisa os novos princípios constitucionais introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua influência no processo legislativo tributário. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras que disciplinam a elaboração de leis tributárias, além de analisar os desafios da aplicação desses princípios na prática.

11. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE: POLÍTICA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA. Este artigo examina o Código de Defesa do Contribuinte como instrumento de política de justiça tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre os direitos dos contribuintes e a efetividade da justiça fiscal no Brasil, além de analisar os desafios da aplicação do Código de Defesa do Contribuinte na prática.

12. A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE ENFRENTAMENTO DE FATORES DE VULNERABILIDADE QUE ATINGEM A RELAÇÃO JURÍDICA

TRIBUTÁRIA. O artigo analisa a extrafiscalidade como mecanismo de enfrentamento de fatores de vulnerabilidade que atingem a relação jurídica tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre a função social do tributo e a proteção dos direitos dos contribuintes mais vulneráveis, além de analisar os desafios da aplicação da extrafiscalidade na prática.

13. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS: ALTERAÇÕES RECENTES, DÚVIDAS ANTIGAS. Este artigo analisa as alterações recentes na legislação sobre subvenção para investimentos e as dúvidas que persistem sobre a aplicação desse regime. A pesquisa contribui para a compreensão das regras que disciplinam a concessão de subvenções para investimentos, além de analisar os desafios da aplicação dessas regras na prática.

14. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO: O IMPACTO DA FLEXIBILIZAÇÃO DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO. O artigo analisa o impacto da flexibilização da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo, à luz do controle de constitucionalidade. A pesquisa contribui para o debate sobre a segurança jurídica e a modulação dos efeitos das decisões judiciais no âmbito tributário, além de analisar os desafios da aplicação da flexibilização da coisa julgada na prática.

15. COOPERATIVE COMPLIANCE, ECONOMIA DIGITAL E GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL. O artigo examina a relação entre o cooperative compliance, a economia digital e a gestão tributária municipal. A pesquisa contribui para o debate sobre a modernização da administração tributária municipal no contexto da economia digital, além de analisar os desafios da implementação do cooperative compliance nesse contexto.

16. INCENTIVOS FISCAIS E MEIO AMBIENTE: COMO A EXTRAFISCALIDADE PODE CONTRIBUIR COM A REALIZAÇÃO DA LOGÍSTICA REVERSA. O artigo analisa como a extrafiscalidade pode contribuir para a realização da logística reversa por meio de incentivos fiscais. A pesquisa contribui para o debate sobre a utilização de instrumentos tributários para a proteção do meio ambiente, além de analisar os desafios da implementação de incentivos fiscais para a logística reversa na prática.

17. DRAWBACK NO AGRONEGÓCIO E OS BENEFÍCIOS TRAZIDOS PELA PORTARIA SECEX Nº 295/24. Este artigo analisa os benefícios trazidos pela Portaria SECEX nº 295/24 para o regime de drawback no agronegócio. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras do drawback no agronegócio, além de analisar os impactos dessas regras para o setor.

18. POLÍTICAS PÚBLICAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA (PCD'S): A NECESSIDADE DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA CONTEMPLAR POR ISONOMIA OS PORTADORES DE DOENÇAS RENAIAS CRÔNICAS. O trabalho analisa as políticas públicas de benefícios fiscais para pessoas com deficiência (PCD's) à luz da isonomia, com foco na necessidade de contemplar por igual os portadores de doenças renais crônicas. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a inclusão social, defendendo a ampliação da abrangência das políticas públicas de benefícios fiscais para garantir a igualdade de oportunidades para todas as pessoas com deficiência, independentemente da natureza de sua deficiência.

Os 18 trabalhos que compõem o GT-40 - Direito Tributário e Financeiro II - demonstram a riqueza e a diversidade da pesquisa em curso na área. Esperamos que a apresentação desses trabalhos contribua para o conhecimento e o debate sobre temas relevantes para o Direito Tributário e Financeiro.

Agradecemos a todos os participantes do GT.

Atenciosamente,

Coordenação do GT Direito Tributário e Financeiro II.

**O PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO A PARTIR EMENDA
CONSTITUCIONAL 132, DE 2023: OS NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS
E A CIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO**

**THE TAX LEGISLATIVE PROCESS FROM CONSTITUTIONAL AMENDMENT
132 OF 2023: THE NEW CONSTITUTIONAL PRINCIPLES AND THE SCIENCE
OF LEGISLATION**

Bernardo Motta Moreira ¹

Resumo

Este trabalho busca identificar os possíveis impactos das mudanças realizadas no Sistema Tributário Nacional pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, no processo legislativo tributário brasileiro. Em que pese a ideia inicial da Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, ter sido alterar a tributação do consumo, a recente reforma tributária realizada no país introduziu novos princípios constitucionais tributários, como a simplicidade e a transparência, e impôs a utilização de avaliações de impacto legislativo no campo da tributação. Utiliza-se como base teórica estudos avançados da Ciência da Legislação, que tem por objetivo determinar as melhores formas de elaboração, redação, edição e aplicação das normas. O trabalho parte da premissa de que os ritos e formas que compõem o procedimento de elaboração legislativa não constituem meras formalidades, mas são condições de possibilidade para a gênese democrática da lei tributária. Por meio do método hipotético-dedutivo e com base em pesquisas bibliográficas e na base de dados do Congresso Nacional, o texto defende a tese de que as inovações constitucionais contribuirão para o devido processo legislativo tributário e, conseqüentemente, para a melhoria da qualidade da lei tributária brasileira.

Palavras-chave: Poder legislativo, processo legislativo tributário, Reforma tributária, Legística, Avaliação de impacto

Abstract/Resumen/Résumé

This paper seeks to identify the possible impacts of the changes made to the National Tax System by Constitutional Amendment No. 132, of 2023, on the Brazilian tax legislative process. Despite the initial idea of the Proposed Amendment to the Constitution No. 45, of 2019, being to change consumption taxation, the recent tax reform carried out in the country introduced new constitutional tax principles, such as simplicity and transparency, and imposed the use of legislative impact assessments in the field of taxation. Advanced studies of the Science of Legislation are used as a theoretical basis, which aims to determine the best ways of preparing, writing, editing and applying standards. The work is based on the premise that the rites and forms that make up the legislative drafting procedure do not constitute mere

¹ Doutor e Mestre em Direito pela UFMG. Consultor da ALMG. Professor do IBMEC-MG. Conselheiro do Conselho de Contribuintes (MG) e do Conselho de Recursos Tributários de Belo Horizonte

formalities, but are conditions of possibility for the democratic genesis of tax law. Using the hypothetical-deductive method and based on bibliographical research and the National Congress database, the text defends the thesis that constitutional innovations will contribute to the due tax legislative process and, consequently, to improving the quality of the Brazilian tax law.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Legislative power, Tax legislative process, Tax reform, Legistics, Impact assessment

1. Introdução

A promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 132, de 20 de dezembro de 2023, que “altera o Sistema Tributário Nacional”, não representou apenas uma reforma da tributação do consumo brasileira, como era o propósito original da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019,¹ uma vez que ela promoveu outras relevantes alterações nas regras e princípios tributários.

De início, é importante ressaltar que a intenção do presente estudo não é analisar ou criticar o processo legislativo que envolveu a aprovação da própria PEC da reforma tributária. Sobre o delicado tema, alguns autores já se aventuraram e defenderam, por exemplo, a violação ao devido processo legislativo, com a inclusão de matérias feitas minutos antes da votação da proposta em plenário (SCAFF, 2023)² ou mesmo diante da existência de emendas parlamentares de mérito que alteraram o texto da proposição, sem que houvesse a revisão da outra casa legislativa (MERHEB, 2024).³

Por meio do método hipotético-dedutivo e com base em pesquisas bibliográficas e na base de dados do Congresso Nacional, o objetivo deste trabalho é discutir as mudanças realizadas no Sistema Tributário Nacional (ou propostas de mudanças que foram rechaçadas durante a tramitação da PEC) que têm o potencial de impactar o processo legislativo tributário brasileiro, uma vez que a EC 132 introduziu princípios constitucionais e impôs a utilização de avaliações de impacto legislativo no campo da tributação.

Relativamente ao processo legislativo tributário, há uma governamentalização do poder de decisão, que acaba reduzindo o papel do Parlamento na elaboração das políticas tributárias. Alguns autores já identificaram uma crise de legitimidade democrática na tributação brasileira, eis que construída pela tecnoburocracia nos gabinetes palacianos (MOREIRA, 2021; BATISTA JÚNIOR, 2003),⁴ na medida em que a decisão do legislador –

1 De acordo com a justificativa da proposta, ela tinha por objetivo “propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS).” (BRASIL, 2019).

2 Discorrendo sobre a constitucionalização das contribuições sobre produtos primários e semielaborados, Scaff observou que “se trata de um gigantesco jabuti inserido no último segundo do último minuto da votação na Câmara, a qual descumpriu todos os prazos e trâmites do devido processo legal legislativo. Essa norma não foi formulada pelos proponentes da PEC, tendo surgido na calada da noite da votação.” (SCAFF, 2023).

3 Pedro Merheb demonstra que “ocorreu com uma alteração de mérito inserida pelo relator na Câmara dos Deputados que não apenas contraria o mote da não-cumulatividade (que agitou o movimento reformista do sistema tributário) como não foi deliberada pelo Senado Federal”. (MERHB, 2024).

4 Mais recentemente, comungando dessa visão, manifestou Cardoso (2024): “outro fator relevante é a inegável complexidade da matéria tributária. Isso dificulta a análise das proposições pelos parlamentares, decorrente do déficit informacional e capacidade de avaliação de dados econômicos, estatísticos, orçamentários, entre outros. Esse quadro contribui para que em várias situações o Congresso tenha uma função homologatória de medidas gestadas pela tecnoburocracia tributária federal. O que, entretanto, não pode ser considerada uma regra absoluta,

para agravar ou exonerar – não tem se dado entre amplas balizas, sendo condicionada, por um lado, pela força da opinião pública e, por outro, por limites decorrentes da necessidade de estabilidade orçamentária e de funcionamento da máquina burocrática estatal. A desparlamentarização da democracia tributária impõe um crescente esvaziamento da legitimidade comunicacional da tributação e os resultados disso são a concentração de poder nas mãos dos governos, a centralização de prerrogativas e recursos no âmbito da União e o arrefecimento da capacidade do sistema de se projetar como instrumento de distribuição de riquezas (MOREIRA; DILLY PATRUS, 2018).

Note-se que até mesmo a PEC 45, de 2019, que, como não poderia deixar de ser, foi formalmente iniciada e promulgada pelos parlamentares brasileiros – uma vez que reformas constitucionais não se sujeitam a sanção ou veto do chefe do Poder Executivo – não teria chegado ao seu objetivo final sem a participação e liderança do Poder Executivo federal.⁵

Percebe-se que, no próprio discurso do Presidente da República, foi mencionado que o Ministro da Fazenda “teve a inteligência de fazer a proposta ao Congresso Nacional de uma Reforma Tributária quando pouca gente acreditava que fosse impossível passar” (BRASIL, 2024). Ele chegou a ponderar, aos parlamentares, no momento da promulgação da EC 132, o seguinte: “eu nunca exigi que um deputado ou que um senador concordasse com a proposta que o governo manda para cá. Não é obrigação de vocês concordarem com propostas. A obrigação de vocês é estudar, é debater, é votar contra ou a favor” (BRASIL, 2024).

Em que pese a nítida ampliação e diversificação participativa do processo legislativo da PEC 45,⁶ o que se observa, portanto, é que, de certa forma, a maneira da participação dos parlamentares na apreciação do texto da reforma proposta não fugiu da regra,⁷ isto é, a maioria deles trabalhou para conseguir ou ampliar desonerações para certos setores econômicos ou grupos sociais, mesmo que tais pretensões fugissem do propósito da PEC, que,

principalmente no que se refere a medidas mais polêmicas ou que contrariem interesses econômicos, políticos ou setoriais com maior poder de influência no Legislativo federal.”

5 Apenas para registro, mencione-se que Secretário Extraordinário da Reforma Tributária, do Ministério da Fazenda, Bernard Appy, foi um dos autores intelectuais da PEC 45, na qualidade de diretor do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). Consta da própria justificativa da PEC, da lavra do deputado Baleia Rossi, a “as mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência.” (BRASIL, 2019).

6 Demonstrando que a EC 132/2023 foi antecedida pelo mais participativo e plural processo legislativo constitucional em matéria tributária do período posterior a 1988, cfr. TAVARES; *et al.*, 2024.

7 Como observa Batista Júnior (2003, p. 419), no campo tributário é muito evidente a predominância do governo, porque, ainda quando formalmente editada pelo Legislativo, a norma jurídica é engendrada pela “tecnoburocracia”: “os projetos chegam ao Legislativo prontos e sofrem apenas pequenos acertos por causa de alguns interesses particularizados que os parlamentares representam (por vezes inadequados), e são aprovados ou reprovados sem qualquer intervenção significativa dos representantes do povo”.

desde a origem, pretendia vedar os benefícios fiscais, evitando o risco de que “setores específicos busquem um tratamento diferenciado no âmbito do IBS, o que inevitavelmente leva a distorções competitivas e alocativas” (BRASIL, 2019).

Por outro lado, há que se reconhecer que algumas inserções no texto inicial da PEC, que partiram de iniciativas de diversos deputados federais e senadores, como a previsão de novos princípios constitucionais tributários ou a alteração da competência tributária de outros tributos, ao fim e ao cabo, enriqueceram o teor da reforma tributária recentemente realizada, que passou a contemplar, não só a alteração da tributação do consumo, mas diversos outros tópicos.

Conforme se verá adiante, algumas dessas alterações constitucionais podem (ou, ao menos deveriam) impactar a futura elaboração legislativa em matéria tributária. Por esse motivo, sem a pretensão de esgotar o tema, mas apenas jogar luzes sobre o futuro da produção legislativa tributária brasileira, foi realizado o estudo a seguir delineado.

Para tanto, serão analisados os novos princípios constitucionais tributários da simplicidade e da transparência e sua relação com a técnica de produção das leis (Legística formal). Posteriormente, serão tecidos comentários sobre as novas regras constitucionais que impuseram estudos avaliativos prévios ou posteriores das leis tributárias (Legística material). Como base teórica, o texto parte de estudos avançados sobre a Ciência da Legislação e defende a tese de que as atuais mudanças constitucionais advindas da reforma tributária realizada pela EC 132, de 2023, vão contribuir para o devido processo legislativo tributário brasileiro.

2. A Legística formal e os princípios constitucionais tributários da simplicidade e da transparência

A Legística ou Ciência da Legislação é a área de conhecimento que se ocupa (i) do planejamento, da elaboração e da avaliação das leis, valendo-se de premissas técnico-científicas como coadjuvantes da decisão política de escolha da oportunidade de legislar; (ii) da função redacional; e (iii) das ações de controle dos impactos ou da efetividade da lei. Tal ciência está ligada, entre outros, à ideia de governabilidade ao influxo de práticas democráticas; à segurança jurídica, coerência e harmonia do ordenamento; à acessibilidade dos interessados ao processo de elaboração da lei e ao seu conteúdo como garantia emancipatória da cidadania; e à necessidade de restauração da credibilidade do Parlamento como contraponto à descrença dos cidadãos nos institutos da representação e da lei (PIRES, 2019).

Os ritos e formas que compõem o procedimento de elaboração legislativa não constituem meras formalidades, mas são condições de possibilidade para a gênese democrática da lei (BERNARDES JÚNIOR, 2016).⁸

Com efeito, deve-se superar a visão equivocada de que o processo legislativo e a Legística seriam meras técnicas, na medida em que são eles que garantem a igualdade e a liberdade no momento de se produzirem as normas que vão reger a sociedade. Enquanto o processo legislativo constitui o conjunto de atos preordenados à elaboração da lei, de modo a propiciar um debate público o mais amplo possível acerca da matéria legislada, erigindo-se, pois, em fator de legitimidade do Direito, a Legística constitui o campo do saber que se ocupa do estudo da concepção e da produção da lei (BERNARDES JÚNIOR, 2016).

No paradigma do Estado Democrático e de Direito, em que um conjunto de representantes vocaliza as necessidades do povo e exterioriza a vontade geral a partir da produção de leis, essa atividade não tem que ser simples ou rápida, sendo certo que a complexidade dos processos é fundamental para garantir um resultado justo, que possibilite clareza e lisura da decisão final e que permita sua aceitação pelos destinatários. Por isso, a Legística tem um papel fundamental.

A Legística subdivide-se em Legística material (metódica legislativa) e Legística formal (técnica legislativa). Explica Soares (2007, p. 125) que a Legística formal atua sobre a otimização do círculo de comunicação legislativa e fornece princípios destinados à melhoria da compreensão e do acesso aos textos legislativos.

Por sua vez, a Legística material reforça a faticidade (ou realizabilidade) e a efetividade da legislação, e seu escopo é atuar no processo de construção e escolha da decisão sobre o conteúdo da nova legislação, bem como o processo de regulação pode ser projetado, através da avaliação do seu possível impacto sobre o sistema jurídico. A Legística material vai utilizar instrumentos (como o *check list*, a modelização causal, a reconstrução da cadeia de fontes) que possibilitam a realização de diagnósticos e prognósticos, além de verificar o nível de concretude dos objetivos que justificaram o impulso para legislar e dos resultados obtidos a partir da sua entrada em vigor.

⁸ A gênese democrática da lei depende de três fatores: a fonte de que promana a norma, que deve provir de uma instância de representação plural da sociedade, o Parlamento; o procedimento adotado para a sua elaboração, que deve assegurar condições simétricas de participação a todas as correntes político-ideológicas com representação no Parlamento; o rigor metodológico adotado na sua elaboração, de modo a propiciar os subsídios e os elementos necessários à qualificação do debate parlamentar. Daí a relevância da Legística, que visa a evitar uma discussão enviesada e desprovida dos elementos imprescindíveis a uma decisão estatal adequada. (BERNARDES JÚNIOR, 2016, p. 17-18).

No âmbito da Legística formal, por exemplo, a EC 132, ora em debate, contribuiu com a inserção, no art. 145 da Constituição da República de 1988 (CRFB/88),⁹ dos princípios constitucionais tributários da simplicidade e da transparência.¹⁰

O princípio da simplicidade, que sempre foi um anseio dos contribuintes e um dos principais motivos para a própria alteração da tributação do consumo do país, estabelece que se materialize um estado de coisas em que a legislação tributária e os deveres fiscais sejam adimplidos e fiscalizados da maneira mais simples possível (ROCHA, 2023). Todavia, em uma visão ampliada, o princípio da simplicidade está ligado também à “qualidade da lei”,¹¹ mais especificamente quanto à qualidade redacional do texto legislativo, que deve ser claro, coerente e preciso, de modo a priorizar a acessibilidade e compreensão da norma (FLÜCKIGER, 2008, p. 15).

Machado Segundo (2024) teve tal percepção ao comentar a EC 132, de 2023, e argumentou que, pelo princípio da simplicidade, impõe-se o uso de linguagem clara e acessível, sem rebuscamentos desnecessários, e evitando-se ao máximo as remissões. Efetivamente, devem ser evitadas, sobretudo após a inovação constitucional em comento, “disposições que, para serem compreendidas, exigem a consulta a incontáveis outras normas, como aquelas que estabelecem ‘o contribuinte referido no art. X da Lei Y, que incorrer na conduta descrita na Lei Z, sujeitar-se-á às penas da Lei W’.” (MACHADO SEGUNDO, 2024).

A Lei Complementar nº 95, de 1998, que “dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis”, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da CRFB/88, trata de assuntos tipicamente de Legística formal, discorrendo sobre a forma e estrutura da lei, além das regras de redação legislativa, imputando ao legislador a obrigação de clareza, precisão e lógica na linguagem utilizada. A rigor, se a mencionada lei fosse

9 Art. 145, § 3º: “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”

10 Em que pese a própria EC não tenha cumprido rigorosamente a técnica legislativa, ao se valer de termos ambíguos para viabilizar a sua aprovação. Como afirma Harada (2024), “quem acompanhou os debates nas duas Casas Legislativas sabe muito bem das pressões exercidas pelos Prefeitos para aumentar o IPTU por decreto. Daí a redação dúbia conferida pelo legislador constituinte derivado que permite interpretações em sentidos opostos. Foi a maneira de atender aos desejos dos prefeitos, sem ofender escancaradamente o secular princípio da legalidade tributária. Jogou sobre os ombros do Judiciário a correta interpretação desse obscuro preceito constitucional.”

11 “Para um programa de melhoria da qualidade dos atos normativos enunciam-se sete princípios: necessidade (consideração da real necessidade de uma norma); proporcionalidade (equilíbrio entre as vantagens de uma dada legislação e as limitações/obrigações impostas aos cidadãos); subsidiariedade (nível de adoção da legislação – deve-se legislar, se possível, no nível mais próximo do cidadão); transparência (procedimento de preparação da norma que permita o acompanhamento pelos cidadãos); responsabilidade (determinação dos efeitos da norma, monitoração de sua execução); acessibilidade e simplicidade (publicação de legislação compreensível, consistente e acessível aos cidadãos).” (ALMEIDA, 2009, p. 95).

cumprida pelos legisladores brasileiros, não seria sequer necessária a inovação constitucional em tela no campo do processo legislativo tributário. De qualquer forma, o princípio da simplicidade tributária deverá ser levado em consideração também na edição de atos infralegais, assunto que foge do escopo do presente estudo.

No que se refere ao princípio da transparência, da mesma forma como a simplicidade, ele já estava implicitamente contido na CRFB/88, na medida em que o princípio da segurança jurídica exige a inteligibilidade, a compreensibilidade, a previsibilidade e o conhecimento antecipado das leis vigentes pelos contribuintes. Rocha (2023) considera que o princípio da transparência é um dos grandes pilares dos Direitos Financeiro e Tributário contemporâneos e estabelece um horizonte em que o contribuinte atuará de forma aberta e transparente perante o Estado, da mesma maneira que este será aberto e transparente em relação às suas funções, não só de administração e fiscalização dos tributos, como também de destinação dos recursos arrecadados.

Da mesma forma como exposto para o princípio da simplicidade, o princípio da transparência deverá ser cumprido no processo de criação das leis tributárias. Machado Segundo (2024), comentando tal inovação, assevera que, em cumprimento do referido princípio, fica vedada “a remessa de projetos de lei sem nenhuma publicização, os quais são aprovados a toque de caixa por parlamentares que muitas vezes nem sabem o teor daquilo que votam.”

De fato, Rocha (2014) há muito denunciava que “as leis tributárias, das mais básicas às mais complexas, são gestadas a portas fechadas na Secretaria da Receita Federal do Brasil”, motivo pelo qual o autor qualificou o processo legislativo tributário brasileiro como opaco. Diante disso, há que se celebrar a constitucionalização do princípio constitucional tributário da transparência.

Espera-se que, inspirado no próprio processo da PEC 45 – que, embora com alguns atropelos, contou com ampla participação da sociedade –, que o processo legislativo tributário brasileiro se torne verdadeiramente transparente, até porque se trata de uma exigência do princípio do contraditório substancial (trinômio informação, reação e participação), que deve reger tais procedimentos estatais. Não se pode olvidar que a abertura à participação no processo legislativo também promove a melhoria da qualidade da legislação, uma vez que inclui nos debates as impressões trazidas pelos destinatários da norma.

3. A Legística material e os estudos de impacto legislativo

Conforme aludido, a Legística material trata do teor normativo da legislação ou, mais especificamente, propõe uma forma metódica de se elaborar o seu teor normativo (MADER, 2009, p. 43). Tal ciência baseia-se na premissa de que o processo legislativo pode ser considerado como um processo de tomada de decisões racionais e insiste na necessidade de se analisarem os problemas para os quais se exige ação legislativa. Estabelece, ainda, a necessidade de considerar e avaliar, de forma prospectiva, todas as opções possíveis e suas consequências, antes do início do ato de redação legislativa (MADER, 2009, p. 43-44).

Como o próprio nome diz, o objetivo da avaliação de impacto¹² é antever as possíveis consequências da lei e se, após a sua aplicação, os resultados foram satisfatórios. De forma objetiva, o que se almeja é definir se a legislação (i) será *efetiva*, ou seja, se o comportamento adotado pelos destinatários da norma está de acordo com o esperado; (ii) será *eficaz*, no sentido de que o texto legal deve estar formulado para que os objetivos sejam alcançados; e (iii) será *eficiente*, isto é, se os benefícios oriundos da lei compensam os custos impostos por ela, além de serem os menores possíveis (MENEGUIM, 2010). É dizer, trata-se de um processo analítico de gestão da qualidade das normas jurídicas, que consiste na identificação e no estudo dos efeitos potenciais e reais dos atos normativos, com o objetivo de se alcançar a melhor opção de atuação do poder público.

3.1. Avaliação de impacto legislativo *ex ante*

A partir da EC 132, de 2023, e com a inserção do § 4º ao art. 145 da CRFB/88, “as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos”. Trata-se de regra que impõe ao legislador tributário, sempre que pretenda alterar a legislação, estude formas de atenuação da regressividade do sistema, isto é, avalie previamente os possíveis impactos da futura lei aprovada no intuito de tornar a tributação brasileira mais progressiva.

A exigência de fundamentação pública da decisão de alterar as leis tributárias é um direito fundamental dos contribuintes. Na visão de Barcellos (2016, p. 143), “todo ato normativo deverá ser acompanhado de uma justificativa pública, e essa justificativa deverá apresentar, necessariamente, razões e informações sobre três temas específicos: (i) o problema que a iniciativa legislativa pretende enfrentar, (ii) os impactos esperados pela medida proposta e (iii) os custos dessa medida”. Com a alteração realizada pela EC 132, a CRFB/88 passa a exigir, dos formuladores do sistema tributário, a apresentação pública de justificativa quanto à esperada mitigação da regressividade.

12 Para se aprofundar sobre a avaliação de impacto da lei tributária no Brasil, cfr. MOREIRA, 2019.

Ao se avaliar um projeto de lei antes mesmo de sua aprovação (prospectivamente) poderão ser sopesados os efeitos que esta provavelmente produzirá, bem como consequências inesperadas pelo legislador, sendo possível corrigir possíveis falhas do projeto e simular cenários alternativos àqueles considerados pelos parlamentares.

Note-se que o mencionado dispositivo da CRFB/88 não está circunscrito aos tributos indiretos, foco principal da EC 132, se aplicando para todas as espécies tributárias. Assim, ao propor alterações na legislação do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), concedendo uma isenção para determinados tipos de imóveis, por exemplo, o legislador municipal deverá avaliar se a medida não incrementará a regressividade do sistema, isto é, se, ao fim e ao cabo, não fará com que as pessoas de menor poder aquisitivo não comprometam mais a renda com o pagamento do referido imposto.

O referido § 4º ao art. 145 foi inserido na PEC 45 por iniciativa do Senado Federal. Na mesma linha, a câmara alta também havia inserido um § 9º ao art. 150 da Constituição, estabelecendo que “o projeto de lei que exigir ou aumentar tributo [...] deverá conter avaliação e demonstração do seu impacto econômico-financeiro”.¹³ Todavia, o § 9º do art. 150 acabou não prosperando no segundo turno na Câmara dos Deputados, uma vez que o relator considerou que “além de dificultar sobremaneira as iniciativas dos governos federal, estaduais e municipais, já que nem toda alteração é precedida de estudo ou parecer, esses dispositivos praticamente eliminam a possibilidade de os parlamentos apresentarem projetos de lei em matéria tributária, pela dificuldade de obterem dados e, muitas vezes, de possuírem corpo técnico especializado para a elaboração desses pareceres e estudos.” (BRASIL, 2023).

Com efeito, em que pese as vantagens do estudo de impacto legislativo *ex ante*, em relação aos projetos de lei tributários instituidores de benefícios fiscais, regras como o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias,¹⁴ que impõem a apresentação de medidas compensatórias ou a apresentação de

13 Tais dispositivos partiram de emendas de autoria do Senador Renan Calheiros, que foram acatadas no parecer do relator Eduardo Braga. Segundo o relator, “em relação às Emendas nºs 663, 664 e 665, todas do Senador Renan Calheiros, comungamos das mesmas preocupações manifestadas por Sua Excelência, tanto em relação à regressividade do sistema tributário, que deve ser evitada a todo custo, quanto em relação à necessidade de que cada alteração na legislação tributária tenha de vir acompanhada de estudos de impacto regulatório. É importante que criemos mecanismos para, efetivamente, impedir o retorno ao manicômio tributário que pretendemos abandonar com a reforma ora apresentada.” (BRASIL, 2023b)

14 Lei Complementar nº 101, de 2000: “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da

estudos de impacto orçamentário e financeiro como pressupostos para a aprovação das respectivas leis, afetam, obliquamente, o poder de iniciativa parlamentar, uma vez que agregam complexidade à apresentação de propostas e o representante do povo não costuma ter os meios, nem as informações necessárias para realizar, com precisão, os cálculos exigidos.

Nada obstante, apesar não serem obrigatórios, os estudos de impacto prévio podem oferecer um respaldo técnico importante no campo da majoração e criação de tributos, trazendo mais transparência ao processo de decisão e demonstrando a importância da tributação para a construção de um Estado Democrático. Ademais, a prática avaliativa pode dar respaldo à adoção de “experimentações legislativas” (*sunset law*): a adoção de leis temporárias, com a finalidade de reduzir incertezas e alcançar mais consentimento sobre a lei.

A legiferação, assim como outras políticas públicas, passa por um processo de aprendizagem, e, historicamente, algumas medidas tributárias, inadvertidamente, foram implementadas de forma provisória, embora sem finalidade científica, senão por tentativa e erro, para evitar maiores desgastes políticos. Por isso, com a finalidade de permitir estudos avaliativos, é interessante notar que a própria EC 132 prevê alíquotas de teste para a fase inicial da reforma tributária (0,9% para a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS – e de 0,1% para o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS) objetivando conhecer a base tributável, para se permitir que se calculem as alíquotas da CBS e do IBS necessárias para substituir a arrecadação atual.

Cabe ressaltar que há um consenso doutrinário de que a avaliação legislativa não deve ser utilizada indiscriminadamente, mas seletivamente, isto é, o estudo somente deve ser realizado em relação “a diplomas que pela sua natureza e/ou complexidade têm particular incidência na sociedade.” (CAUPERS; ALMEIDA; GUIBENTIF, 1995, p. 6). A seleção de casos complexos é importante, sobretudo, em decorrência do caráter oneroso¹⁵ e moroso de sua realização. Por outro lado, acredita-se, forte em Karpen (2003, p. 14), que os temas tributários, por terem necessária repercussão geral e aplicação em massa, demandariam

elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. [...]”

ADCT: “Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.”

¹⁵ Analisando o procedimento de avaliação na Alemanha, Karpen observa que o custo de uma avaliação prospectiva estaria entre 25.000 e 255.000 euros, o que inviabilizaria a realização do estudo em relação a todas as proposições, mas o próprio autor reconhece que “determinados domínios da legislação onde existem disposições legais excessivas, como é o caso da legislação tributária, devem merecer mais processos de avaliação, na medida em que o processo de desregulamentação pode se beneficiar muito das avaliações”. (KARPEN, 2003, p. 14).

sempre um estudo de impacto. Ainda que tais avaliações afetem, em alguma medida a iniciativa parlamentar, no curso do processo legislativo, a assimetria informacional em relação ao governo poderia ser mitigada com requerimentos de diligência e audiências públicas, instrumentos capazes de jogar luzes nos aspectos técnicos e análises de impacto orçamentário e financeiro das medidas propostas.

3.2. Avaliação de impacto legislativo *ex post*

As avaliações legislativas retrospectivas (*ex post*), isto é, realizadas após a edição da lei, propiciam o controle das motivações e expectativas confiadas no instrumento legal, de forma que, a partir delas é que se poderá verificar se de fato houve algum benefício social com o advento da lei; como o programa foi gerido e se foi feito de forma eficiente; quais as consequências da aplicação da lei; quanto de recurso foi despendido; em quais aspectos a lei pode ser alterada, etc (SANTOS; SOARES, 2016).

O art. 9º, § 10, da EC 132, impõe que “os regimes diferenciados de que trata este artigo serão submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício, podendo a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão, não observado o disposto no § 2º, garantidos os respectivos ajustes nas alíquotas de referência.” E, ainda, § 11 do mesmo artigo prescreve que “a avaliação de que trata o § 10 deverá examinar o impacto da legislação dos tributos a que se refere o *caput* deste artigo na promoção da igualdade entre homens e mulheres.”

A preocupação do legislador constituinte derivado¹⁶ em prever a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômico-sociais dos regimes diferenciados e dos incentivos vai ao encontro das preocupações com a manutenção de um sistema de tributação do consumo simplificado, bem como com as normas já previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias¹⁷ e orientação do Tribunal de Contas da União.¹⁸

16 “Lembremos, também, que a regulação uniforme em todo território nacional e a objetividade na especificação dos setores pela lei complementar repelem o risco de retorno à complexidade e ao incentivo ao litígio que caracterizam o sistema atual. O compromisso do Congresso Nacional é com a economia e com a população, não com segmentos econômicos em particular. Isso fica exposto com a criação de avaliação quinquenal de custo-benefício dos regimes diferenciados. Trata-se de sugestão oriunda do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária criado pelo TCU.” (BRASIL, 2023c).

17 A Lei de Diretrizes Orçamentárias referente a 2023 (Lei nº 14.436, de 2022) prevê: “Art. 165. O Poder Executivo federal adotará medidas com vistas a: I - elaborar metodologia de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, financeiros e creditícios, além de cronograma e periodicidade das avaliações, com base em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade; II - designar os órgãos responsáveis pela supervisão, pelo acompanhamento e pela avaliação dos resultados alcançados pelos benefícios tributários, financeiros e creditícios; [...]”

18 “[C]om fundamento nos arts. 70 e 71, incisos IV, da Constituição Federal, assim como nos arts. 1º, incisos II e IV, e 41, caput, e 43, inciso I da Lei 8.443/1992, combinado com o art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU, recomendar ao Ministério da Economia, juntamente com a Casa Civil da Presidência da República, que adotem providências para a efetiva institucionalização de um modelo de governança para a concessão e gestão

A avaliação legislativa *ex post*, utilizada timidamente no país, pode permitir avanços significativos nos temas fiscais, sobretudo no campo das outorgas de incentivos, que, por vezes, se revelam arbitrários e desnecessários. Quando os efeitos pretendidos pelo legislador ao desonerar determinadas situações não são efetivamente alcançados, como se deu no caso dos benefícios relativos às contribuições sobre as remunerações para certos setores, com a promessa de geração de empregos,¹⁹ a avaliação de impacto posterior pode dar ensejo e fundamento à alteração legislativa,²⁰ sem ignorar, é claro, a dificuldade política de se retirar benefícios tributários de determinados setores.

Espera-se que, a partir da EC nº 132, de 2023, as avaliações de impacto legislativo, sejam as prospectivas ou retrospectivas, sejam levadas a sério e que contribuam para o devido processo legislativo tributário brasileiro.

Não é demais lembrar que, partindo do exemplo do modelo adotado desde a década de 1970 pelo Conselho de Impostos francês, órgão vinculado ao Tribunal de Contas, mas funcionalmente independente, o constituinte derivado brasileiro almejou a criação de um Conselho Tributário Nacional, atribuindo, ao Senado Federal, a competência para “avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios” (inciso XV do art. 52, inserido pela EC 42/2003).

Portanto, por força da CRFB/88, já era obrigação do legislador nacional tributário, em especial por sua casa alta, valer-se dos instrumentos avaliativos da lei tributária, prestando tanto um apoio na fase de elaboração do texto legal (avaliação de impacto prospectivo), como após a entrada da lei em vigor (avaliação retrospectiva). Demonstrando um certo descaso pela

de benefícios fiscais, abrangendo: [...] 9.3.3. definição de objetivos, metas, indicadores, prazo de vigência, órgão gestor, informações quantitativas e qualitativas necessárias para os processos de monitoramento e avaliação; 9.3.4. estratégia sistematizada de acompanhamento das políticas, incluindo cronograma de revisões periódicas [...]”. (BRASIL, 2020).

19 “A desoneração da folha de pagamentos entrou em vigor no Brasil em 2011 [...]. O objetivo era aliviar a carga tributária das empresas para criar novos empregos, mas o Texto para Discussão nº 2.357, publicado pelo Ipea, mostra que não houve efeitos reais desse programa sobre o número de postos de trabalho. [...] O estudo, intitulado Impacto da Desoneração da Folha de Pagamentos sobre o Emprego: Novas Evidências, chegou à conclusão que, no período posterior à lei (2012-2015), a média de emprego ficou em 32,77, uma variação mínima. [...] Eles constaram que, em nenhum dos cenários analisados e simulados, a desoneração dada às empresas sobre a folha de pagamentos cumpriu seu objetivo: geração de empregos formais.” (BRASIL, 2018).

20 Utilizando-se, entre outros argumentos, o estudo do IPEA referido na nota anterior, o presidente da República propôs a revogação do benefício, mediante a apresentação da Medida Provisória nº 1.202, de 2023. Veja-se o seguinte trecho da exposição de motivos: “18. Importante registrar a Nota Técnica nº 41, de 6 de novembro de 2017, da Assessoria Especializada do Ministério da Fazenda, que compila análise dos pretensos ganhos sociais decorrentes da ampliação de vagas formais no mercado de trabalho e arremata pela inexistência de relação custo-benefício justificável da medida. 19. Em linha com essas conclusões, recente estudo publicado em periódico do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA apresenta dados que as corroboram e põe em evidência a necessidade de reavaliar tal política, dada a irrazoabilidade de sua manutenção ante o desbalanço no *trade off* calcado no argumento da empregabilidade”. (BRASIL, 2023d).

função constitucional,²¹ o Senado Federal realizou poucas vezes o trabalho que lhe cabia. Mediante o Requerimento nº 1, de 2011, a Comissão de Assuntos Econômicos²² – CAE – requereu a instalação da Subcomissão Permanente de Avaliação do Sistema Tributário Nacional, que chegou a realizar algumas reuniões. A instalação formal, contudo, deu-se somente em setembro de 2015, após alterações realizadas no regimento interno da casa legislativa,²³ e, realizadas algumas audiências públicas, a subcomissão encerrou seus trabalhos sem a apresentação de qualquer relatório.

Posteriormente, foram aprovados os Requerimentos nºs 6/2017 e 11/2017 para a constituição de um grupo de trabalho da CAE destinado à avaliação em questão. O colegiado de senadores promoveu apenas uma audiência pública e apresentou um relatório constatando as disfuncionalidades do sistema tributário, sem, contudo, avançar em críticas mais aprofundadas ou apresentar propostas substanciais (BRASIL, 2017).

Tais iniciativas acanhadas não foram suficientes para fundamentar proposições legislativas para melhoria do sistema tributário. Se se almeja um procedimento em contraditório com ampla participação dos sujeitos processuais, estudos de impactos sérios e profundos são fundamentais. A EC 132, de 2023, demonstrou, mais uma vez, a intenção do constituinte na utilização de instrumentos avaliativos para a melhoria da qualidade da lei tributária brasileira.

4. Conclusão

O Direito Tributário deve ser construído de forma planejada, para ser inserido em um ordenamento racional e sistematizado, por se tratar de um ramo cujos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança são reforçados e que confia mais nos planejadores do que nos aplicadores. Por esse motivo, deve se dar atenção especial ao processo legislativo tributário. Num país em que o contencioso tributário é um dos maiores do mundo, a academia, naturalmente, acaba por focar na demanda judicial, ignorando um ponto importante e fundamental do aprendizado jurídico que é a produção do direito e o processo legislativo. As atividades ligadas à produção normativa, em especial as concernentes à tributação, deveriam

21 “Embora a contribuição do Senado tenha sido modesta até o presente momento, se considerarmos o período já decorrido entre a vigência da norma constitucional e os seus resultados práticos, essa nova regulamentação senatorial sinaliza o reconhecimento, em nível nacional, da relevância do tema e da tendência de sofisticação dos estudos sobre o aperfeiçoamento da legislação e da administração tributária.” (DERZI; SILVA; BATISTA JÚNIOR, 2017, p. XXXVII-XXXIX).

22 A Resolução nº 1/2013 alterou o Regimento Interno do Senado Federal – RISF – e encarregou à CAE a tarefa de realizar a nova competência constitucional, conforme estabelece o art. 99-A.

23 De acordo com o Regimento Interno do Senado, a avaliação deveria ser realizada anualmente por um grupo de senadores designados pelo presidente desta Comissão (art. 393-A).

despertar o interesse da comunidade jurídica e, em última análise, de todo cidadão (MOREIRA, 2020).

As leis tributárias estão sempre sujeitas a um processo notório de discussão, já que devem ser aprovadas pelo Parlamento, podendo a opinião pública facilmente reagir a movimentos perceptíveis de maior oneração fiscal quando o Poder Executivo se vê obrigado a aumentar a tributação. Por outro lado, a lei tributária está sempre cheia de exceções, de regimes especiais, de benefícios fiscais que, ainda que no seu cômputo final alterem profundamente a distribuição da carga tributária, escapam quase sempre à percepção da grande maioria dos contribuintes.

A PEC 45, de 2019, que tinha como propósito inicial alterar competências tributárias relacionadas aos tributos de consumo, acabou sendo aprovada pelas casas congressuais com diversas outras medidas, que têm o condão de impactar todo o sistema tributário, para todos os entes federados. Princípios como a simplicidade e transparência – que sempre foram reconhecidos como a necessidade de que os contribuintes consigam compreender suas obrigações e o impacto do tributo em suas vidas – foram explicitados no texto constitucional. Tais princípios devem ser somados ao arcabouço normativo e principiológico que impõem um processo legislativo tributário transparente e público, de modo a permitir que o cidadão se sinta coautor das leis tributárias.

A EC 132, de 2023, determinou que as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos e que os regimes diferenciados do IBS e da CBS sejam submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício. Trata-se de mais um reconhecimento da importância das avaliações de impacto para a estruturação do desenho do sistema tributário nacional.

Um uso efetivo dos métodos de avaliação de impacto *ex ante* e *ex post* da lei tributária, entre outras ferramentas da Legística, deve ser seriamente considerado. Sem ignorar que a neutralidade científica é um mito, fica evidente que as avaliações legislativas incrementam a racionalidade instrumental do processo legislativo tributário, permitindo uma melhor ponderação dos meios e fins almejados e alcançados, facilitando o controle político, social e, porque não, o judicial, eis que o Poder Judiciário deve passar a se preocupar com as prognoses legislativas.

Lançar mão do maquinário que a ordem constitucional já põe à disposição do legislador constitui um excelente passo inicial no caminho para tornar mais acessível e transparente o processo de elaboração das leis, trazendo maior legitimidade para a exação tributária.

As recentes mudanças no sistema advindas da reforma tributária, com a inserção de novos princípios constitucionais e a imposição de estudos de impacto, reforçam a preocupação do constituinte na dignificação da atividade legislativa tributária e merecem atenção da doutrina pátria. Espera-se que o processo legislativo tributário brasileiro se torne verdadeiramente transparente e que os parlamentares brasileiros alcancem patamares informacionais mais homogêneos e participem de forma mais efetiva do procedimento em contraditório para criação e alteração dos tributos, bem como na fase de controle dos efeitos das leis. A mudança da cultura de produção legislativa desenfreada e irracional não ocorrerá se os próprios partícipes e sujeitos processuais do processo legislativo não se debruçarem sobre instrumentos e novas metodologias adotadas por diversas democracias consolidadas do mundo.

Referências

ALMEIDA, Marta Tavares. A contribuição da Legística para uma política de legislação: concepções, métodos e técnicas. In: Congresso Internacional de Legística: Qualidade da Lei e Desenvolvimento. **Legística: qualidade da lei e desenvolvimento**. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2009, p. 83-102.

ATIENZA, Manuel. **Contribución a una Teoría de la Legislación**. Madrid: Editorial Civitas, 1997.

BARCELLOS, Ana Paula Gonçalves Pereira de. **Direito constitucional a um devido procedimento legislativo na elaboração normativa: direito a justificativa**. Tese de titularidade. UERJ, 2015.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Direitos fundamentais e direito à justificativa: devido procedimento na elaboração normativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A “governamentalização” do poder de decisão tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenador). **Direito tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 393-428.

BERNARDES JÚNIOR, José Alcione. Processo legislativo, legística e democracia: a interação entre política, direito e técnica na elaboração legislativa, p. 15-70. In: RESENDE, Antônio José Calhau; BERNARDES, José Alcione. (coord.) **Temas de Direito Parlamentar**. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, Núcleo de Estudos e Pesquisas, 2016.

BRASIL. Senado Federal. **Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do sistema tributário nacional**. Relator Senador Ricardo Ferraço. Brasília: outubro de 2017, Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7229638&ts=1594036434450&disposition=inline>>. Acesso em: 24 mar. 2024.

BRASIL. IPEA. **Pesquisa conclui que desoneração não teve impacto na geração de empregos.** Publicado em 01/02/2018. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32244>. Acesso em: 19 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.112/2020.** Relator: Raimundo Carreiro. Sessão de 6/5/2020. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/egestao/Web/Egestao/VisualizaProcesso/VisualizaProcesso.faces?tkn=v1_F0C3A8DFDE468AE7DADE14FD829B4CF8A80E7C8102A1D34D1F7BF1F7BF46F330F5D63152F2CE0EC4512665A20BAD31D4CB6755204C51D92B3D8538EAD1D51F56136C7D8AAE0A184E40E72232C00AE0878D0441BEBA5C27484D6F391AD9670DBEB62465D65F461B747034D199C71A6883BA2BC64D0D9564B289889B0E25BEEB880&numProcesso=006.625/2019-3>. Acesso em: 21 mar. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019>. 2019. Acesso em: 8 mar. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Parecer de plenário à PEC 45.** Relator: Dep. Aguinaldo Ribeiro. Apresentado em 15/12/2023. 2023a. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2377625>. Acesso em: 14 mar. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Complemento de voto da PEC 45.** Relator Senador Eduardo Braga. 2023b. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9495873&ts=1699490780293&rendition_principal=S>. Acesso em: 14 mar. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Parecer nº 88, de 2023, sobre a PEC 45.** Relator: Senador Eduardo Braga. 2023c. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9498046&ts=1710194075902&disposition=inline>>. Acesso em: 25 mar. 2024.

BRASIL. Congresso Nacional. **Medida Provisória nº 1.202, de 2023.** Mensagem nº 742, de 2023. 2023d. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9537778&ts=1710936387543&disposition=inline>>. Acesso em: 20 mar. 2024.

BRASIL. **Pronunciamento do presidente Lula no evento de promulgação da Reforma Tributária no Congresso Nacional.** Disponível em: <<https://www.gov.br/planalto/pt-br/acompanhe-o-planalto/discursos-e-pronunciamentos/2023/pronunciamento-do-presidente-lula-no-evento-de-promulgacao-da-reforma-tributaria-no-congresso-nacional>>. Acesso em: 8 mar. 2024.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Os Impulsos Modernos para uma Teoria da Legislação. **Legislação: Cadernos de Ciência da Legislação.** Lisboa: INA, vol. 1, abr/jun de 1991, p. 7-14.

CARDOSO, Alessandro Mendes. A importância do processo legislativo tributário. **Consultor Jurídico**. Publicado em 19 de março de 2024. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2024-mar-19/a-importancia-do-processo-legislativo-tributario/>>. Acesso em: 20 mar. 2024.

CAUPERS, João; ALMEIDA, Marta Tavares; GUIBENTIF, Pierre. Efeitos de algumas normas do Código de Procedimento Administrativo: estudo de caso em avaliação legislativa. **Cadernos de Ciência de Legislação**. Oeiras, Instituto Nacional de Administração, n. 12, jan-mar. 1995.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **ICMS: diagnósticos e proposições** – Relatório ao governador do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

FLÜCKIGER, Alexandre. Qu'est-ce que mieux légiférer? In: **Guider les parlements et les gouvernements pour mieux légiférer: le rôle des guides de légistique**. Genève: Schulthess, 2008, p. 11-32.

GUIMARÃES, Gisela Palmieri Torquato Fábio Luís; SOARES, Fabiana de Menezes. Transparência Ativa no Ciclo Orçamentário: do direito à informação ao direito à participação. **Cadernos da Escola do Legislativo**, v. 22, n. 38, p. 87-121, 2020.

HARADA, Kiyoshi. Aumento do IPTU por decreto. **Migalhas**. Publicado em 12 mar. 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/403205/aumento-do-iptu-por-decreto>. Acesso em: 13 mar. 2024.

KARPEN, Ulrich. Avaliação legislativa – a experiência alemã. **Legislação: Cadernos de Ciência da Legislação**. Oeiras, Portugal, n. 33/34, p. 9-14, jan.-jun. 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: emenda const. 132, de 20 de dezembro de 2023**. São Paulo: Editora Gen, 2024 (*E-book*).

MADER, Luzius. In: Congresso Internacional de Legística: Qualidade da Lei e Desenvolvimento. **Legística: qualidade da lei e desenvolvimento**. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2009, p. 43-54.

MENEGUIN, Fernando B. Avaliação de impacto legislativo no Brasil. **Texto para Discussão**, nº 70. Brasília: Senado, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/yYGmzB>>. Acesso em: 22 mar. 2024.

MOREIRA, Bernardo Motta. Avaliação de Impacto da Lei Tributária no Brasil. In: MATA, Juselder; BERNARDES, Flávio; LOBATO, Valter (org.). **Tributação na sociedade moderna**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 158-184

MOREIRA, Bernardo Motta. Processo Legislativo Tributário. MOREIRA, Bernardo Motta; BERNARDES JÚNIOR, José Alcione (Coord.). **A elaboração legislativa em perspectiva crítica**. Belo Horizonte: Assembleia do Estado de Minas Gerais, Escola do Legislativo, Núcleo de Estudos e Pesquisas, 2020, p. 115-154.

MOREIRA, Bernardo Motta. **A Governamentalização do Poder de Tributar: desafios do processo legislativo tributário**. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2021.

MOREIRA, Bernardo Motta; DILLY PATRUS, Rafael. A Constituição de 1988 e a desparlamentarização da democracia tributária. In: PAULINO, Lucas de Azevedo; TORRES, Aléxia Duarte. (Org.). **30 anos da Constituição cidadã: debates em sua homenagem**. 1ed. Belo Horizonte: Instituto para o Desenvolvimento Democrático, 2018, v. 1, p. 85-117.

MERHEB, Pedro. A tardia cumulatividade do IVA à luz do devido processo legislativo. **Consultor Jurídico**. Publicado em 11 jan. 2024. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2024-jan-11/a-tardia-cumulatividade-do-iva-a-luz-do-devido-processo-legislativo/>>. Acesso em: 8 mar. 2024

PIRES, Maria Coeli Simões. Diálogos e conflitos no processo de elaboração das leis. In: **Congresso Internacional de Legística: qualidade da lei e desenvolvimento**, 2007, Belo Horizonte. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2009. p. 119-156. Disponível em: <http://www.almg.gov.br/publicacoes/legistica/legistica_coeli.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2024.

ROCHA, Sergio André. Leis tributárias são gestadas a portas fechadas no país. **Consultor Jurídico**. Publicado em 5 abr. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-abr-05/sergio-rocha-leis-tributarias-sao-gestadas-portas-fechadas-pais>>. Acesso em: 8 mar. 2024.

ROCHA, Sergio André. Reforma tributária e princípios do Sistema Tributário Nacional. **Consultor Jurídico**. Publicado em 14 ago. 2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-ago-14/justica-tributaria-reforma-tributaria-principios-sistema-tributario-nacional/>>. Acesso em: 8 mar. 2024.

SANTOS, Flávia Pessôa; SOARES, Fabiana de. Avaliação de Impacto da Lei como Instrumento de Legística. In: COELHO, Daniel Caria Braga; BEDÊ, Júlio Cadaval (orgs.). **Avaliação de Impacto da Lei do ICMS Solidário: Lei nº 18.030, de 2009**. Belo Horizonte: ALMG, 2016, p. 17. Disponível em: <<https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/21492>>. Acesso em: 27 mar. 2024.

SCAFF, Fernando Facury. A velha novidade da contribuição dos estados na PEC 45-A. **Consultor Jurídico**. Publicado em 21 ago. 2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-ago-21/justica-tributaria-velha-novidade-contribuicao-estados-pec-45/>>. Acesso em: 8 mar. 2024.

SOARES, Fabiana de Menezes. Legística e desenvolvimento: a qualidade da lei no quadro da otimização de uma melhor legislação. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte: n. 50, p. 124-142, jan./jul. 2007.

TAVARES, Francisco Mata Machado; COELHO, Maria Teresa Ruas; FERNANDES, Bruna de Sousa; OLIVEIRA, Andrielma da Silva; CARVALHO, Francieli Moreira de. Quem foi quem na reforma tributária: uma análise qualitativa das audiências públicas sobre a PEC 45/2019 na Câmara e no Senado. **Observatório Brasileiro do Sistema Tributário**. Goiânia: 2024. Disponível em: <<https://observabr.org.br/estudos/>>. Acesso em: 18 mar. 2024.