

SEGURANÇA JURÍDICA E O PERÍODO DE TRANSIÇÃO NA EC 132/2023

LEGAL CERTAINTY AND THE TRANSITION PERIOD IN CONSTITUTIONAL AMENDMENT 132/2023

CLAIRTON KUBASSEWSKI GAMA

Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogado. clairton@gamaadvogados.adv.br.

Resumo: O presente artigo analisa o período de transição previsto na Emenda Constitucional Nº 132/2023, responsável por implementar um novo modelo tributário sobre o consumo no Brasil, substituindo tributos como ICMS, ISS, PIS e Cofins pelo IBS e pela CBS. O estudo foca nos desafios e implicações do longo período de transição, considerando os reflexos na segurança jurídica e a coexistência temporária dos regimes antigo e novo. Utilizando uma metodologia dedutiva, inicialmente examinam-se os fundamentos da transição suave, como forma de evitar rupturas bruscas e assegurar a confiança dos contribuintes. Posteriormente, o artigo discute os impactos da convivência de dois sistemas tributários sobre o planejamento fiscal e os riscos de aumento da litigiosidade. A análise conclui que, embora o período de transição seja necessário, ele apresenta riscos significativos que precisam ser geridos com cautela para garantir o sucesso da reforma.

Palavras-chaves: reforma tributária; período de transição; segurança jurídica.

Sumário: 1. Introdução - 2. A reforma tributária do consumo: 2.1. A Emenda Constitucional Nº 132/2023; 2.2. O período de transição - 3. A segurança jurídica na transição entre modelos tributários: 3.1. A segurança jurídica e a calculabilidade do ordenamento; 3.2. A transição suave entre os modelos tributários - 4. Considerações finais - 5. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A reforma tributária é um tema recorrente nas discussões jurídicas e econômicas do Brasil, especialmente pela complexidade e ineficiência do atual sistema de tributação

Abstract: This article analyzes the transition period provided for in Constitutional Amendment Nº 132/2023, responsible for implementing a new consumption tax model in Brazil, replacing taxes such as ICMS, ISS, PIS and Cofins with IBS and CBS. The study focuses on the challenges and implications of the extended transition period, considering the effects on legal certainty and the temporary coexistence of the old and new systems. Using a deductive methodology, the article first examines the foundations of a smooth transition as a way to prevent abrupt disruptions and ensure taxpayers' confidence. Subsequently, it discusses the impact of having two tax systems coexisting on fiscal planning and the risks of increased litigation. The analysis concludes that, although the transition period is necessary, it presents significant risks that must be carefully managed to ensure the reform's success.

Keywords: tax reform; transition period; legal certainty.

sobre o consumo. Com a promulgação da Emenda Constitucional Nº 132/2023, essa pauta ganha novos contornos, trazendo mudanças substanciais que visam à simplificação e racionalização do sistema tributário brasileiro, a partir da unificação de tributos e da criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual. No entanto, uma questão de extrema relevância para o sucesso da reforma diz respeito ao período de transição entre os regimes atuais e o novo modelo de tributação, que se revela desafiador tanto do ponto de vista técnico quanto jurídico.

A transição entre sistemas tributários exige um planejamento cuidadoso, sob pena de gerar insegurança jurídica e instabilidade econômica. Sem a pretensão de esgotar o tema, que por sua complexidade e relevância demandaria uma análise aprofundada e específica, o presente estudo se propõe a examinar como a Emenda Constitucional Nº 132/2023 regula esse período de transição e de que maneira o princípio da segurança jurídica influencia a aplicação das novas normas tributárias. O foco da análise reside na necessidade de respeitar princípios fundamentais como a irretroatividade, a calculabilidade e a previsibilidade do ordenamento jurídico, além de garantir a coexistência ordenada entre o regime anterior e o novo modelo tributário durante o período de adaptação.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece um sistema tributário pautado pela segurança jurídica, princípio fundamental para a preservação da confiança dos contribuintes nas normas vigentes. No caso da EC 132/2023, que promove uma profunda reestruturação do sistema de tributos sobre o consumo, o desafio é ainda maior, pois envolve a coexistência temporária de dois sistemas diferentes e a necessidade de um cronograma claro e acessível para que contribuintes, empresas e o próprio fisco possam se adaptar às novas regras sem que isso gere incertezas ou disputas jurídicas desnecessárias.

Ao longo de seu texto, a EC 132/2023 delinea os parâmetros para a transição, estabelecendo prazos e fases graduais de implementação dos novos tributos. Contudo, a duração prolongada desse período de transição, associada à coexistência de regimes tributários distintos, pode acarretar efeitos tanto positivos quanto negativos. De um lado, um período longo permite que os agentes econômicos se adaptem gradualmente, mitigando os impactos de uma mudança brusca. Por outro lado, a manutenção de dois sistemas paralelos pode aumentar a complexidade fiscal, gerar litígios e comprometer a previsibilidade e a confiança no novo regime.

A doutrina pátria tem reiteradamente reconhecido a importância da segurança jurídica nas mudanças legislativas, especialmente no campo do Direito Tributário. A proteção da confiança legítima dos contribuintes e a necessidade de garantir um ambiente de negócios estável são fatores fundamentais em nosso ordenamento. No contexto da EC 132/2023, esses princípios se mostram ainda mais relevantes, uma vez que a transição entre os modelos tributários afeta diretamente a atividade econômica e a arrecadação dos entes federativos.

Diante desse cenário, o presente estudo propõe-se a analisar de forma detalhada as disposições da Emenda Constitucional Nº 132/2023 relativas ao período de transição

e os reflexos dessas normas sobre o princípio da segurança jurídica. Utilizando-se de uma metodologia baseada na revisão bibliográfica e jurisprudencial, bem como do método dedutivo, busca-se compreender de que maneira o novo sistema tributário poderá ser implementado, garantindo a previsibilidade e a segurança necessárias para a adaptação dos contribuintes.

Para tanto, o estudo está dividido em duas partes: a primeira explora os aspectos normativos da transição tributária e sua regulamentação na EC 132/2023, enquanto a segunda parte examina o papel da segurança jurídica no contexto da reforma, abordando o impacto de um período de transição longo e suas implicações para a estabilidade econômica e fiscal do país.

2. A REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO

2.1. A Emenda Constitucional Nº 132/2023

Desde a criação dos primeiros sistemas de arrecadação de tributos, o regime tributário sempre foi objeto de críticas e ajustes. As dinâmicas culturais, políticas, econômicas e sociais têm impacto direto na percepção e aceitação da carga tributária imposta pelo Estado. Ao longo do tempo, é natural que essas variáveis se alterem, exigindo, por consequência, adequações no sistema tributário para que este continue a atender as demandas e realidades da sociedade. Nesse sentido, a reforma tributária deve ser vista como um processo contínuo, adaptando-se às transformações econômicas e sociais, e não como um evento único e isolado.¹

A mais grave mazela da qual sofre nosso sistema tributário em relação à carga imposta aos contribuintes não diz tanto com o seu peso, mas sim com a sua composição. Priorizando tributos incidentes sobre o consumo (indiretos) e dando menos atenção à tributação da renda, o sistema acaba por se tornar regressivo e pouco equânime. Justamente por este motivo que, já desde 1988, o tema da reforma tributária tem sido pauta frequente nas discussões de juristas, economistas e políticos.

Há um nítido anseio por uma reforma estrutural e abrangente. A composição da carga tributária, bem como outras questões, tais como a excessiva concentração de competências e receitas nas mãos da União, a complexidade da legislação e o volume de obrigações acessórias impostas² exigem do Governo que mudanças no sistema tributário sejam adotadas. E de fato não é difícil encontrar em todos os governos do período democrático brasileiro alguma tentativa de mudança no sistema tributário.³

¹ MACIEL, Everardo de Almeida. Breves reflexões sobre projetos de reforma tributária. In: ROCHA, Wesley (org.). *Reforma tributária em pauta*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 211.

² PAULSEN, Leandro. Reforma tributária: entre a ingenuidade e o ceticismo. In: ROCHA, Wesley (org.). *Reforma tributária em pauta*. São Paulo: Almedina, 2021.

³ Para ilustrar esta questão, menciona-se as seguintes Emendas Constitucionais, destacadas por Leandro Paulsen (Reforma Tributária, *op. cit.*) e que, em maior ou menor extensão, promoveram alterações no capítulo do Sistema Tributário Nacional: Nº 3/1993, que entre outras medidas exigiu lei específica para as desonerações tributárias e revogou o adicional estadual do imposto de renda sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital; Nº 12/1996, que institui a CPMF; Nº 20/1998, que revogou a imunidade do imposto de renda para rendimentos de aposentadoria e pensão e ampliou a base das contribuições

Ocorre, porém, que todas estas se limitaram a tratar de questões pontuais e localizadas na estrutura, não se ocupando efetivamente de implementar uma modificação profunda nas bases da tributação.⁴

Nesse contexto, a Emenda Constitucional Nº 132/2023 marca uma mudança significativa no sistema tributário brasileiro, abordando questões que há décadas afetam o funcionamento da economia e o equilíbrio entre os contribuintes. Desde a promulgação da Constituição de 1988, diversos setores da sociedade brasileira vinham pressionando por uma reforma tributária estrutural, dada a regressividade do sistema tributário vigente, que priorizava tributos indiretos sobre o consumo em detrimento de uma tributação mais justa e progressiva sobre a renda. Essa regressividade exacerbava as desigualdades sociais e regionais, já que os tributos sobre consumo tendem a afetar de maneira mais intensa as classes de menor renda, comprometendo grande parte de seus recursos com impostos incidentes sobre bens e serviços de necessidade básica.

A reforma tributária de 2023, consolidada na EC Nº 132, foi estruturada para resolver esse problema ao promover a unificação dos tributos sobre consumo, simplificar a legislação e redistribuir a carga tributária de forma mais equitativa entre as diferentes camadas sociais e setores econômicos. Entre as principais mudanças introduzidas pela emenda está a extinção de tributos complexos e sobrepostos, como o ICMS (estadual), ISS (municipal), PIS e Cofins, que serão substituídos por dois novos tributos que formam o chamado IVA dual (Imposto sobre Valor Agregado), composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência estadual e municipal, e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal.

A implementação do novo sistema tributário previsto na EC Nº 132/2023 foi dividida em fases, de modo a garantir uma transição gradual e organizada entre o modelo atual e o novo. Isso reflete a preocupação com a segurança jurídica e a necessidade de minimizar os impactos econômicos e sociais dessa transição. A substituição dos tributos anteriores pelo IBS e CBS foi desenhada para ocorrer de forma escalonada, com a coexistência temporária de ambos os sistemas até que o novo regime esteja plenamente consolidado.

O IBS e a CBS terão uma base de incidência ampla, abrangendo operações com bens materiais e imateriais, serviços e direitos. Essa característica busca eliminar as discussões que antes existiam sobre a distinção entre mercadorias e serviços, uma das principais fontes de litígios tributários no Brasil. A partir de agora, a legislação unificada evita conflitos de competência entre os entes federativos, o que, por sua vez, deve reduzir significativamente a litigiosidade e aumentar a eficiência da arrecadação.

de seguridade social; Nº 27/2000, que permitiu a desvinculação parcial das receitas da União; Nº 29/2000, que autorizou a progressividade do IPTU; Nº 33/2001, que promoveu alterações na CIDE Combustíveis e no ICMS; Nº 39/2002, que autorizou a instituição de contribuição de iluminação pública; Nº 42/2003, que entre outras medidas viabilizou o Simples Nacional; Nº 75/2013, que institui imunidade para fonogramas e videogramas; Nº 87/2015, que trouxe alteração ao ICMS; Nº 93/2016 que autorizou a desvinculação parcial das receitas dos estados e municípios; e Nº 103/2019, que ensajou a contribuição previdenciária progressiva.

⁴ OLIVEIRA, Fabricio Augusto de. *Uma pequena história da tributação e do federalismo no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária*. São Paulo: Contracorrente, 2020.

A alíquota desses tributos será uniforme, independentemente do bem ou serviço envolvido, sendo prevista a possibilidade de concessão de redução de 30%, 60% ou 100% da alíquota para certos bens e serviços expressamente mencionados na legislação, como forma de garantir a preservação de incentivos econômicos e sociais, além de adequar a tributação às realidades de setores estratégicos. Esses mecanismos de redução são aplicados com base em critérios objetivos, visando equilibrar a carga tributária e minimizar os impactos negativos sobre setores mais vulneráveis da economia.

A Emenda Constitucional Nº 132/2023 extingue tributos que historicamente causavam distorções e complexidades no sistema tributário. O ICMS, de competência estadual, e o ISS, de competência municipal, serão substituídos pelo IBS. Já no âmbito federal, a CBS substituirá o PIS e a Cofins. Além disso, a EC Nº 132/2023 introduz o Imposto Seletivo (IS), que será utilizado como um instrumento regulatório para desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, em consonância com políticas públicas voltadas ao desenvolvimento sustentável.

O Imposto Seletivo (IS) será aplicado sobre produtos como tabaco, bebidas alcoólicas e combustíveis fósseis, buscando influenciar o comportamento dos consumidores e reduzir os impactos negativos que esses produtos causam à sociedade. Embora o IS tenha caráter regulatório, sua arrecadação poderá contribuir para financiar ações de saúde pública e proteção ambiental.

Outro ponto relevante é a manutenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para assegurar a competitividade da Zona Franca de Manaus (ZFM), um importante polo industrial com incentivos fiscais. A preservação do IPI para produtos fabricados na ZFM foi uma decisão estratégica para garantir que a região continue a se desenvolver e manter sua competitividade no cenário nacional e internacional.

A reforma tributária também incorpora princípios importantes para assegurar que o novo sistema seja mais simples, transparente e justo. O princípio da não cumulatividade foi ampliado e passa a ser plenamente aplicado no IBS e na CBS, garantindo que os tributos pagos em cada fase da cadeia produtiva possam ser compensados integralmente pelos contribuintes nas etapas subsequentes. Isso elimina a cumulatividade dos tributos, que era uma das grandes distorções do sistema anterior, encarecendo a produção nacional e reduzindo sua competitividade, tanto no mercado interno quanto no exterior.

Além disso, a reforma adota o princípio do destino, que determina que os tributos sejam recolhidos no local onde o bem ou serviço é consumido, e não na origem, onde ele é produzido. Essa mudança é fundamental para reduzir as desigualdades regionais no Brasil, já que permitirá que estados e municípios menos desenvolvidos, onde o consumo é maior do que a produção, recebam uma parte maior da arrecadação tributária. Isso contrasta com o modelo anterior, que beneficiava desproporcionalmente as regiões mais industrializadas.

A adoção de uma legislação única e uniforme para o IBS e a CBS é outro avanço significativo, pois reduzirá a complexidade do sistema tributário brasileiro, que

hoje conta com uma infinidade de normas estaduais e municipais, muitas vezes conflitantes entre si. Com a reforma, as regras de apuração, cobrança e fiscalização serão harmonizadas em todo o território nacional, o que deve diminuir os custos de conformidade tributária e facilitar a vida dos contribuintes.

A implementação do novo sistema tributário trará desafios para todos os envolvidos. As empresas terão que se adequar ao novo regime, investindo em sistemas de gestão e treinamento de pessoal para lidar com as novas exigências tributárias. No entanto, a simplificação proporcionada pela reforma também abre espaço para oportunidades de planejamento tributário mais eficiente, permitindo que as empresas otimizem suas operações e reduzam seus custos com litígios e conformidade tributária.

A reforma também representa uma oportunidade para o Brasil melhorar seu ambiente de negócios e atrair mais investimentos. A adoção de um modelo de IVA dual alinha o sistema tributário brasileiro às melhores práticas internacionais, tornando o país mais competitivo no cenário global. Além disso, a transparência e a previsibilidade proporcionadas pelo novo sistema devem aumentar a confiança dos investidores estrangeiros e nacionais.

2.2. O período de transição

A Emenda Constitucional Nº 132/2023 prevê um período de transição para a implementação do novo sistema tributário no Brasil, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição aos tributos atuais sobre o consumo, como o ICMS, ISS, PIS e Cofins. Esse período foi estruturado com o intuito de permitir uma adaptação gradual ao novo regime tributário, sem rupturas bruscas que possam desestabilizar a economia e os entes federativos. No entanto, é inegável que essa transição enfrentará desafios significativos, dado o histórico de extrema complexidade e sobrecarga regulatória do sistema tributário brasileiro.

A transição para o novo sistema tributário deve ser vista em um contexto mais amplo, de tentativa contínua de simplificação e modernização do sistema fiscal brasileiro. O Brasil é notoriamente conhecido por ter um dos sistemas tributários mais complexos do mundo. Esse dado destaca a urgência de uma reforma que torne o sistema mais racional, equânime e neutro.

A complexidade do sistema atual é um dos maiores obstáculos enfrentados pelos contribuintes e pelo próprio governo. Diversas distorções são visíveis no sistema tributário brasileiro, incluindo a falta de transparência e simplicidade, além de uma distribuição regressiva da carga tributária. Essa regressividade é especialmente prejudicial, pois impõe um ônus desproporcional sobre as classes de menor renda, ao tributar mais fortemente o consumo em detrimento da renda e do patrimônio.

Não bastasse a complexidade intrínseca do sistema, a inflação legislativa agrava ainda mais o problema. Desde a promulgação da Constituição de 1988, o Brasil editou centenas de milhares de normas tributárias, como demonstrado por um estudo

do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). De acordo com o levantamento, até setembro de 2016, foram publicadas mais de 363 mil normas tributárias, o que equivale a uma média de 45 novas normas por dia útil.⁵ Esse estado caótico foi chamado por Alfredo Augusto Becker de "Carnaval Tributário",⁶ ilustrando a sobrecarga de legislações e regulamentos que tornam extremamente difícil para contribuintes e autoridades fiscais acompanhar e aplicar corretamente as normas tributárias em vigor.

A elevada produção legislativa que marca o sistema tributário brasileiro é um reflexo da tentativa contínua do Poder Legislativo de acompanhar as mudanças sociais e econômicas. Embora o objetivo dessas novas normas seja, em muitos casos, louvável, a quantidade excessiva de leis e regulamentos acaba por levar a um estado de caos normativo. Conforme mencionado, o Brasil produziu, desde a Constituição de 1988, centenas de milhares de normas tributárias, criando um cenário em que a aplicação de normas em contextos específicos se torna desafiadora e, muitas vezes, conflitante.

Esse cenário de extrema complexidade contribui para o elevado grau de litigiosidade tributária e a dificuldade de planejar as operações empresariais com segurança jurídica. Em muitos casos, os contribuintes enfrentam dificuldades em identificar qual diploma legal é aplicável a uma situação específica, o que mina a simplicidade e transparência que deveriam caracterizar um sistema tributário eficiente. A multiplicidade de legislações e interpretações divergentes entre estados e municípios torna o sistema imprevisível e dispendioso para empresas e pessoas físicas, ampliando o espaço para litígios e disputas fiscais.

Diante desse quadro, a Emenda Constitucional Nº 132/2023 busca simplificar o sistema ao introduzir o IVA dual (IBS e CBS), com regras mais unificadas e um cronograma de implementação que visa garantir uma transição menos traumática para os contribuintes e os entes federativos. Contudo, a própria transição, com a coexistência dos dois sistemas (o atual e o novo), implica na manutenção temporária de parte da complexidade existente.

A transição para o novo sistema, ao buscar a simplificação por meio da unificação das bases de cálculo e da aplicação de princípios uniformes para o IBS e a CBS, tenta aliviar parte dessa sobrecarga regulatória. Contudo, o período de transição, com a convivência dos dois sistemas, pode acabar por ampliar momentaneamente essa complexidade normativa, já que as empresas terão que lidar com as obrigações acessórias de ambos os regimes durante os anos de adaptação.

Durante o período de transição, os tributos antigos, como ICMS, ISS, PIS e Cofins, continuarão sendo cobrados em conjunto com os novos tributos, IBS e CBS (sem falar na manutenção do IPI e na criação do IS). Essa coexistência foi pensada para garantir

⁵ AMARAL, Gilberto Luiz do; *et al.* *Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988*. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/estudo-ibpt-edicao-criacao-leis.pdf>. Acesso em: 24 de out. de 2024.

⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

que os entes federativos, especialmente estados e municípios, não sofram uma queda abrupta de receitas fiscais, dado que muitos deles dependem fortemente das receitas geradas por esses tributos. No entanto, esse modelo de coexistência também implica em um período de dupla incidência tributária, o que pode aumentar a complexidade no curto prazo e exigir das empresas um esforço adicional de conformidade.

Em um sistema já tão sobrecarregado como o brasileiro, essa convivência de regimes pode gerar desafios administrativos significativos, tanto para os contribuintes quanto para as autoridades fiscais. As empresas precisarão ajustar seus sistemas de apuração e pagamento de tributos, lidando com um cenário de transição em que parte das operações será tributada sob o regime antigo e parte sob o novo. Isso pode aumentar o custo de conformidade e a incidência de litígios, especialmente em setores com cadeias de produção mais complexas e abrangentes.

A EC 132/2023 estabelece um cronograma de transição que se estende por dez anos, com a extinção gradual dos tributos antigos e a implementação progressiva do IBS e da CBS. Durante esse período, o peso relativo dos novos tributos na arrecadação nacional vai aumentando, enquanto os tributos extintos vão perdendo sua relevância até serem completamente descontinuados.

Esse cronograma foi desenhado para mitigar os impactos fiscais e permitir que os entes federativos e os contribuintes tenham tempo suficiente para adaptar seus sistemas de arrecadação e controle. No entanto, há críticas quanto à duração prolongada do período de transição, pois, para alguns especialistas, isso pode perpetuar as distorções do sistema anterior por tempo excessivo, retardando os benefícios esperados da simplificação tributária.

Além disso, a EC 132/2023 prevê a revisão periódica das alíquotas do IBS e da CBS, com ajustes feitos pelo Senado Federal para garantir que a arrecadação se mantenha em níveis adequados. Essa medida, embora necessária para garantir a estabilidade fiscal, pode gerar incerteza para as empresas, que precisarão lidar com possíveis mudanças frequentes nas alíquotas, tornando o planejamento tributário mais complexo durante o período de transição.

Em suma, o período de transição previsto na Emenda Constitucional Nº 132/2023 é uma tentativa de mitigar os efeitos negativos da mudança abrupta para o novo sistema tributário. No entanto, dada a complexidade do sistema atual e o histórico de sobrecarga legislativa, a transição apresenta desafios significativos. A coexistência dos dois regimes durante o período de adaptação pode, inicialmente, ampliar a complexidade e a incidência de litígios, embora o objetivo final seja a simplificação e a racionalização do sistema. O sucesso dessa transição dependerá da capacidade de gestão eficiente das normas durante esse período e da coordenação entre os entes federativos e os contribuintes para garantir que os objetivos da reforma sejam alcançados sem prejudicar a atividade econômica.

3. A SEGURANÇA JURÍDICA NA TRANSIÇÃO ENTRE MODELOS TRIBUTÁRIOS

3.1. A segurança jurídica e a calculabilidade do ordenamento

O Princípio da Segurança Jurídica é uma das mais expressivas limitações implícitas ao poder de tributar, conforme destacado por Velloso.⁷ Ele é derivado fundamentalmente da cláusula do Estado de Direito (Artigo 1º, *caput*, da Constituição Federal de 1988), sendo um dos pilares do ordenamento jurídico brasileiro. Trata-se de um princípio que assegura a previsibilidade e a estabilidade das relações jurídicas, oferecendo uma proteção essencial para que os cidadãos e contribuintes possam orientar suas condutas em conformidade com os efeitos jurídicos previstos nas normas vigentes.

Enquanto norma jurídica, positivada em diversas disposições da Constituição de 1988, sua construção decorre do sobreprincípio do Estado de Direito e se consolida em normas que promovem sua ideia central. Esta que é sempre relacionada a uma garantia de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente construídas, de forma a impedir que cidadãos tenham direitos resguardados em razão do exercício do poder pelo Estado.⁸

Considerando a forma como a segurança jurídica está positivada em nosso ordenamento, sobretudo na Constituição, caracteriza-se como norma jurídica do tipo princípio.⁹ Humberto Ávila¹⁰ bem esclarece a natureza jurídica de princípio, uma vez que se apresenta como norma imediatamente finalística e que demanda uma avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. Não se trata, pois, de norma que carrega uma previsão de causa e efeito (hipótese e consequência), o que seria típico das regras jurídicas.

Poder-se-ia até mesmo defender a classificação da segurança jurídica como sobreprincípio, haja vista que se manifesta por meio de diversos outros princípios, tais como a certeza jurídica, a irretroatividade e a proteção da confiança.¹¹ De toda forma, adotamos no presente estudo sua classificação como norma do tipo princípio.

Essa noção de segurança jurídica tem um caráter muito mais amplo que a simples certeza quanto ao direito positivo. Ela engloba a ideia de proteção da confiança legítima e das expectativas que os cidadãos têm em relação ao comportamento do Estado. Assim, a segurança jurídica não é uma garantia de imutabilidade das normas, mas sim de que as mudanças legislativas sejam previsíveis e razoavelmente calculáveis para permitir a adaptação dos contribuintes e agentes econômicos às novas regras. Conforme argumenta Humberto Ávila,¹² trata-se de um princípio que se relaciona

⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 211.

⁸ TAGLIARI, Rafael Zanardo. O Art. 23 da Lei Nº 13.655/2018 e o estabelecimento de regras de transição como imposição do Princípio da Segurança Jurídica no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 48, p. 414–441, 2021.

⁹ TAGLIARI, Rafael Zanardo, *op. cit*

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

¹¹ VELLOSO, Andrei Pitten, *op. cit*.

¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

diretamente com a cognoscibilidade do Direito, ou seja, o conhecimento acessível das normas e suas consequências.

A aplicabilidade da segurança jurídica no contexto da reforma tributária, especialmente no que concerne ao período de transição estabelecido pela Emenda Constitucional N° 132/2023, é essencial para mitigar os impactos de uma mudança abrupta no sistema tributário. A transição gradual do modelo atual de tributação para o novo sistema do IVA dual busca garantir que os contribuintes possam se adaptar às novas exigências legais sem serem surpreendidos por mudanças radicais. Esse período de transição está diretamente relacionado ao princípio da proteção da confiança, uma vez que proporciona previsibilidade e calculabilidade, dois elementos fundamentais da segurança jurídica.

Paulo de Barros Carvalho¹³ conceitua a segurança jurídica como o princípio que assegura certeza e clareza quanto ao direito aplicável, permitindo que as pessoas possam planejar suas ações com base nas normas em vigor. Nesse sentido, a segurança jurídica também envolve a proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, elementos que reforçam a estabilidade das situações jurídicas consolidadas. No caso de uma reforma tributária de grande magnitude, como a introduzida pela EC N° 132/2023, esses princípios se tornam ainda mais relevantes.

Leandro Paulsen¹⁴ faz importante observação ao lecionar que a segurança jurídica também engloba outros conteúdos, além do da certeza do direito positivo, quais sejam: a proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito; a estabilidade das situações jurídicas, inclusive pela verificação de decadência ou prescrição; a cláusula geral da boa-fé; e os direitos à ampla defesa e ao acesso ao judiciário. Pertinente, assim, que se aprofunde um pouco mais as diferentes acepções que este princípio constitucional pode assumir.

Durante o período de transição entre os modelos tributários, conforme previsto na EC N° 132/2023, a aplicabilidade da segurança jurídica é testada em vários níveis. O princípio da irretroatividade das normas tributárias, por exemplo, assume um papel crucial, evitando que as novas regras tenham efeito sobre fatos geradores ocorridos antes de sua implementação. Leandro Paulsen¹⁵ observa que a irretroatividade, juntamente com a proteção da confiança e o direito adquirido, forma a base da segurança jurídica no contexto tributário.

Além disso, o conceito de calculabilidade do ordenamento, conforme definido por Ávila,¹⁶ é especialmente relevante para o período de transição. A previsibilidade das normas e a capacidade de os contribuintes anteciparem as consequências jurídicas de suas ações é um requisito indispensável para a segurança jurídica. O período de transição para o novo modelo de tributação deve garantir que os contribuintes possam

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo, op. cit.*

¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

prever as mudanças e ajustar seus negócios e operações de maneira eficaz e planejada. Isso inclui a possibilidade de ajustar seus sistemas de conformidade fiscal para lidar com a dupla incidência de tributos durante a transição.

De se observar, contudo, que a segurança jurídica não confere aos contribuintes um direito à imutabilidade do sistema tributário, mas sim uma garantia de que as mudanças serão implementadas de maneira a minimizar os impactos disruptivos e garantir um grau razoável de previsibilidade e clareza. Maffini¹⁷ explica que o princípio da segurança jurídica se manifesta em três acepções distintas: acessibilidade (o cidadão deve ser capaz de conhecer as ações estatais), estabilidade (as situações jurídicas devem ser mantidas estáveis ao longo do tempo) e previsibilidade (as normas e ações estatais devem ser previsíveis e calculáveis). Todas essas dimensões são fundamentais para o sucesso do período de transição tributária no Brasil.

Na acepção da segurança jurídica que se relaciona com a ideia de previsibilidade das medidas e comportamentos do Poder Público, se exige que os destinatários das ações estatais tenham condições de conhecê-las mesmo antes de sua concretização.¹⁸ Para Humberto Ávila¹⁹ trata-se da dimensão de transição do Direito do presente para o futuro, devendo as normas serem minimamente calculáveis, previsíveis.

Sobre esta acepção, Almiro do Couto e Silva²⁰ destaca que o princípio em tela se ramifica em duas partes: uma objetiva, que envolve os limites à retroatividade dos atos do Poder Público; e outra subjetiva, relativa à proteção da confiança dos cidadãos face aos atos da Administração. O período de transição referido como necessário para mudanças profundas no sistema tributário, portanto, relaciona-se diretamente com esta acepção atinente à proteção da confiança, uma vez que permite que, no caso, os contribuintes possam antever as consequências da mudança do modelo de tributação.

Trata-se de aplicação do sobreprincípio da segurança jurídica de modo a demandar que haja um estado de calculabilidade do ordenamento, com a criação de um cenário que permita uma razoável capacidade de o contribuinte antecipar as possíveis alterações no cenário jurídico-normativo.²¹ Assim, a instituição de um período de transição permite que o contribuinte não seja bruscamente surpreendido pela mudança do sistema ou de modelo, mas sim que se prepare e se adapte a ela. Por este motivo que a mudança deve ocorrer de forma gradual e suave.²²

A Emenda Constitucional Nº 132/2023 estabelece um período de transição para a implementação do IBS e CBS, o que é uma aplicação direta do princípio da segurança jurídica. Esse período de transição permite que os contribuintes, especialmente aqueles com estruturas fiscais mais complexas, ajustem suas operações ao novo modelo

¹⁷ MAFFINI, Rafael da Cás. *Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

¹⁸ MAFFINI, Rafael da Cás, *op. cit.*

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, *op. cit.*

²⁰ SILVA, Almiro do Couto e. *Conceitos fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.

²¹ TAGLIARI, Rafael Zanardo, *op. cit.*

²² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, *op. cit.* TAGLIARI, Rafael Zanardo, *op. cit.*

tributário de maneira gradual e ordenada. A coexistência dos sistemas antigo e novo durante esse período é uma medida essencial para garantir que a transição seja suave e não resulte em insegurança jurídica para os contribuintes.

Por fim, a segurança jurídica também exige que o Estado adote uma abordagem transparente e coerente em relação às mudanças no sistema tributário. A clareza das normas e a comunicação eficiente das novas regras são elementos essenciais para garantir que os contribuintes possam se adaptar de maneira adequada. Como ressaltado por Tagliari,²³ a criação de regras de transição claras e previsíveis é uma imposição do princípio da segurança jurídica, especialmente em casos de reformas tributárias de grande magnitude.

Portanto, o princípio da segurança jurídica desempenha um papel central no processo de transição entre os modelos tributários estabelecido pela Emenda Constitucional N° 132/2023. Ele garante que as mudanças no sistema tributário sejam implementadas de maneira gradual, previsível e transparente, permitindo que os contribuintes se adaptem sem serem surpreendidos por alterações bruscas. A calculabilidade do ordenamento jurídico e a proteção da confiança são os principais elementos que sustentam essa transição, proporcionando um ambiente jurídico mais estável e seguro para todos os envolvidos.

É necessário que se permita ao cidadão (ou especificamente ao contribuinte) garantir que o Direito seja aplicado de forma compreensível inclusive quanto as consequências jurídicas decorrentes de sua aplicação.²⁴ E essa garantia estende-se inclusive para alterações no modelo de tributação, por exemplo. Justamente por isso que se diz que a segurança jurídica apresenta uma acepção de proteção da confiança ou uma dimensão de transição entre presente e futuro.

A noção de segurança jurídica precisa ultrapassar a ideia de geral de certeza do conteúdo das normas jurídicas, em sua dimensão de cognoscibilidade do Direito. É preciso que se entenda tal princípio, também, como uma garantia de confiabilidade de que as alterações no ordenamento se darão com respeito às situações consolidadas e de forma calculável, minimamente previsível, permitindo uma razoável e sólida capacidade de antecipação às possíveis alterações de cenário jurídico-normativo. Quer dizer:

Segurança jurídica, portanto, passa a significar a capacidade do cidadão de confiar no Direito e na estabilidade das consequências jurídico-normativas que foram a ele aplicadas em decorrência de atos ou fatos passados, bem como de calcular com razoável precisão, no presente, quais poderão ser as futuras consequências jurídico-normativas de suas condutas no presente, tudo isso

²³ TAGLIARI, Rafael Zanardo. O Art. 23 da Lei N° 13.655/2018 e o estabelecimento de regras de transição como imposição do Princípio da Segurança Jurídica no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 48, p. 414–441, 2021.

²⁴ TAGLIARI, Rafael Zanardo, *op. cit.*

por meio da razoável capacidade de compreender os possíveis significados jurídico-normativos que podem ser atribuídos às disposições aplicáveis.²⁵

Desse modo, a segurança jurídica garante que seja possível a máxima previsibilidade possível das normas que serão aplicadas. Em outras palavras, significa que o cidadão deve ter a capacidade de “calculabilidade, sendo entendida como a possibilidade de que o indivíduo possa mensurar as consequências jurídicas dos seus atos”.²⁶

3.2. A transição suave entre os modelos tributários

A implementação de qualquer reforma tributária, especialmente em um sistema tão complexo como o brasileiro, exige a instituição de um período de transição adequado. Esse intervalo é fundamental para evitar que mudanças drásticas causem desorganização nas relações econômicas e sociais, assim como para mitigar o impacto nas operações dos contribuintes. Esta é justamente a ideia por trás do estabelecimento de regras de transição. A instituição de um regime que permita uma suavidade na troca de disposições por vigentes por um novo regramento permite que os cidadãos possam “promover a mudança de forma orientada e sem alterações drásticas e repentinas de direitos e obrigações”.²⁷

Quanto maiores e mais complexas forem as alterações, tanto mais abrangente deve ser o período de transição instituído. Assim, enquanto modificações simples e pontuais podem até mesmo dispensar um regime de transição, alterações mais profundas, como a mudança do modelo de tributação dos lucros e dividendos, por exemplo, irão exigir um período maior, de modo a permitir uma adequada e suave transição. Nestes casos, as regras de transição envolverão um conjunto de normas que podem instituir um verdadeiro regime de transição, abarcando um conjunto de medidas normativas a serem progressivamente adotadas para adequar as situações presentes ao novo ordenamento.

O conceito de transição suave visa a implementação gradual de novas normas tributárias, de modo que os contribuintes possam absorver as mudanças sem sofrer impactos financeiros ou operacionais abruptos. Isso é particularmente importante em reformas que afetam áreas sensíveis da economia, como a tributação sobre o consumo, que representa uma parte significativa da arrecadação tributária de estados e municípios.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) reforça a necessidade de regimes de transição, como previsto em seu Artigo 23. Esse dispositivo legal estabelece que qualquer decisão administrativa, judicial ou de controle que imponha novos deveres deve prever um regime de transição sempre que necessário para garantir que as mudanças sejam aplicadas de forma proporcional, eficiente e sem prejuízo

²⁵ TAGLIARI, Rafael Zanardo, *op. cit.*, p. 408.

²⁶ LEÃO, Fernanda Teles de Paula; PETRECHEN, Mariela Martins Pacheco. A irretroatividade da lei tributária e sua limitação ao poder legislativo como forma de resguardar a segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 26, p. 37-59, set-out/2020.

²⁷ TAGLIARI, Rafael Zanardo, *op. cit.*, p. 415.

aos interesses gerais. A EC Nº 132/2023, ao prever um período de transição, está em consonância com essa exigência, evitando que os contribuintes sejam subitamente surpreendidos por novas obrigações fiscais.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB – Decreto-lei Nº 4.657/42) prevê duas importantes regras quanto à instituição de novas leis ou alterações no ordenamento vigente. A primeira refere-se a previsão de *vacatio legis* sob a forma de uma regra geral que determina a produção de efeitos de uma nova lei somente após decorridos quarenta e cinco dias de sua publicação, desde que não haja outra disposição em sentido diverso.

E a segunda, mais pertinente ao objeto do presente estudo, diz respeito justamente com o período de transição. Desde a edição da Lei Nº 13.655/2018, que promoveu uma série de modificações na LINDB, a instituição de um período de transição passou a ser uma exigência legalmente estabelecida no Artigo 23, que assim prevê:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

A Emenda Constitucional Nº 132/2023 se destaca por propor uma série de alterações significativas no modelo de tributação sobre o consumo, substituindo tributos complexos e sobrepostos. Dada a profundidade das mudanças, torna-se crucial que haja uma transição estruturada e bem delineada. Esse aspecto está alinhado com o princípio da segurança jurídica, que busca garantir previsibilidade e confiança no ordenamento jurídico, além de assegurar que as mudanças ocorram de maneira calculável e previsível.

A EC Nº 132/2023 institui um regime de transição ao longo de vários anos. Durante esse período, o novo modelo tributário conviverá com o regime anterior, permitindo uma substituição gradual dos tributos. Essa convivência temporária visa minimizar os efeitos adversos de uma mudança imediata no sistema, como uma queda abrupta de arrecadação para os entes federativos ou dificuldades operacionais para as empresas.

Dentre os fatores que levaram a instituição desta regra jurídica, pode-se mencionar “a instabilidade dos atos jurídicos públicos, pelo risco potencial de invalidação posterior, nas várias instâncias de controle”, além de “o modo autoritário como, na quase totalidade dos casos, são concebidas e editadas normas pela Administração Pública”.²⁸

²⁸ SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Uma nova lei para aumentar a qualidade jurídica das decisões públicas e seu controle. In: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). *Contratações públicas e seu controle*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 278.

Ademais, verifica-se um nítido intento de explicitar o princípio da segurança jurídica por meio do dispositivo em tela. Em consonâncias com o acima exposto a respeito das acepções da segurança jurídica, verifica-se uma clara relação entre a garantia de calculabilidade do ordenamento a necessidade de um período de transição sempre que houver alguma modificação mais profunda que possa impactar de maneira mais substancial as práticas dos contribuintes.

O princípio da segurança jurídica também está intimamente ligado à proteção da confiança legítima dos contribuintes. A imposição de novas normas, especialmente em temas tributários, pode gerar insegurança e instabilidade se não for conduzida de maneira adequada. Para evitar isso, o período de transição atua como uma ferramenta que garante que as expectativas dos contribuintes sejam respeitadas, permitindo uma adaptação gradual ao novo regime.

A segurança jurídica, conforme bem descrito por autores como Humberto Ávila e Rafael Zanardo Tagliari, envolve múltiplas dimensões. Uma delas é a previsibilidade das ações estatais, ou seja, os contribuintes devem ser capazes de antever os impactos das novas normas e preparar-se para as mudanças de maneira calculada. No contexto da EC Nº 132/2023, isso significa que a introdução do IBS e da CBS deve ser feita de forma gradual, permitindo que as empresas ajustem suas operações, sistemas de contabilidade e modelos de precificação para o novo regime.

Como já sinalizado, a previsão de um período de transição quando de uma eventual mudança mais profunda no sistema tributário relaciona-se com a acepção de segurança jurídica em sua dimensão de transição entre presente e futuro e com a proteção da confiança, uma vez que permite antever as consequências da mudança do modelo de tributação.

Trata-se de aplicação do princípio da segurança jurídica de modo a demandar que haja um estado de calculabilidade do ordenamento, com a criação de um cenário que permita uma razoável capacidade de o contribuinte antecipar as possíveis alterações no cenário jurídico-normativo.²⁹ Assim, a instituição de um período de transição permite que o contribuinte não seja bruscamente surpreendido pela mudança do sistema ou de modelo, mas sim que se prepare e se adapte a ela. Por este motivo que a mudança deve ocorrer de forma gradual e suave.³⁰

Para que se prestigie a noção de proteção da confiança as alterações no ordenamento não podem ser realizadas de maneira drástica, pois neste caso se estará causando uma percepção de que as regras podem mudar a qualquer momento e sem nenhuma previsibilidade. Nesse sentido, convém transcrever as seguintes considerações:

A confiabilidade se desdobra na confiabilidade por meio da permanência e na confiabilidade por meio da continuidade do ordenamento. Assim, para ser seguro, o Direito deve ser durável ao longo do tempo e as

²⁹ TAGLIARI, Rafael Zanardo, *op. cit.*

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, *op. cit.* TAGLIARI, Rafael Zanardo, *op. cit.*

modificações normativas devem ser suaves e moderadas, pois se as leis forem frequentemente alteradas, os cidadãos terão dificuldade de identificar qual a base normativa efetivamente vigente em um determinado momento. Assim, as frequentes e drásticas alterações no quadro normativo geram uma situação de desconfiança no sentido de que as regras podem mudar a qualquer momento. Além disso, a estabilidade do ordenamento jurídico é uma das virtudes que contribui para que o Direito seja capaz de manter a sociedade organizada, isso porque há um tipo de reciprocidade entre o governo e cidadãos, pois o cidadão cumpre as regras na expectativa de que o governo mantenha o ordenamento ao longo do tempo para que seja possível o indivíduo planejar livremente sua vida.

[...]

Sabe-se que as pessoas precisam confiar na permanência do Direito não só para as decisões de curto prazo, mas para o planejamento de longa duração, pois, para implementar um plano de negócios, é necessário conhecer os efeitos tributários a serem suportados no exercício futuro da atividade econômica. Mais do que isso, é preciso saber se eles se manterão estáveis durante certo período.³¹

Ao analisar questões pertinentes a irretroatividade da norma tributária, Ricardo Lodi Ribeiro³² fala em “princípio da não-surpresa do contribuinte”. Seria este um desdobramento do princípio da segurança jurídica, conjugado com a irretroatividade e manifestado pela garantia de conhecimento da lei tributária nova que vai onerar os atos por ele praticados. Deste modo, permite-se ao contribuinte o prévio conhecimento do ambiente em que as consequências de seus atos ocorrerão, de forma que pode “optar entre praticar ou não o ato, ou praticá-lo desta ou daquela forma, ou nesta ou daquela oportunidade, assumindo as consequências fiscais daí decorrentes”.³³

A transição suave também permite que as empresas façam um planejamento tributário adequado, essencial para garantir a competitividade em um ambiente de negócios cada vez mais globalizado. A coexistência dos dois sistemas durante o período de transição oferece uma oportunidade para as empresas ajustarem suas operações e se prepararem para o novo modelo de arrecadação.

No entanto, a coexistência de dois regimes tributários (o antigo e o novo) pode aumentar a complexidade operacional a curto prazo. Durante o período de transição, as empresas terão que lidar com a apuração de tributos sob ambos os sistemas, o que pode exigir investimentos adicionais em tecnologia e consultoria tributária. Além disso, o risco de litígios tributários pode aumentar, especialmente em setores que tradicionalmente dependem de incentivos fiscais e regimes especiais, muitos dos quais serão eliminados ou modificados durante a transição para o novo modelo.

³¹ LEÃO, Fernanda Teles de Paula; PETRECHEN, Mariela Martins Pacheco, *op. cit.*

³² RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Irretroatividade Tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 79, p. 234-255, mar-abr/2008.

³³ RIBEIRO, Ricardo Lodi, *op. cit.*

Para os entes federativos, o período de transição previsto na EC N° 132/2023 também é de extrema importância. A mudança para o novo modelo de IVA dual afetará diretamente a distribuição de receitas entre os estados e municípios. A transição para o princípio do destino, segundo o qual o imposto é recolhido no local onde ocorre o consumo, pode beneficiar estados consumidores em detrimento dos estados produtores, alterando significativamente o fluxo de arrecadação.

Por esse motivo, a EC N° 132/2023 prevê mecanismos de compensação durante o período de transição, de modo a assegurar que estados e municípios não sofram perdas abruptas de receitas. No entanto, é importante considerar que tais mecanismos podem não ser suficientes para evitar desequilíbrios fiscais em algumas regiões, principalmente nos estados mais industrializados. Além disso, a mudança para o princípio do destino exige que as administrações tributárias locais se modernizem, investindo em infraestrutura tecnológica e capacitação para garantir que a arrecadação seja feita de maneira eficiente no novo regime.

A transição suave entre os modelos tributários estabelecida pela Emenda Constitucional N° 132/2023 é um componente essencial para garantir que as mudanças no sistema tributário ocorram de forma ordenada e sem impactos negativos excessivos sobre os contribuintes e os entes federativos. Ao prever um período de convivência entre o regime antigo e o novo, a EC busca evitar descontinuidades abruptas que poderiam comprometer tanto a arrecadação quanto a segurança jurídica dos contribuintes.

No entanto, a própria complexidade do sistema brasileiro, aliada à convivência de dois regimes durante o período de transição, pode gerar desafios significativos para as empresas e para os governos locais. Embora o princípio da segurança jurídica seja amplamente respeitado no desenho da transição, a multiplicidade de normas e a necessidade de adaptação simultânea a dois sistemas tributários podem aumentar os custos de conformidade e a litigiosidade no curto prazo.

A transição suave, portanto, é uma solução necessária, mas não isenta de desafios. Sua implementação efetiva dependerá da capacidade dos entes federativos de modernizarem suas administrações fiscais e da habilidade das empresas em se ajustarem rapidamente às novas exigências tributárias. Ao final do período de transição, espera-se que o Brasil conte com um sistema tributário mais simples e eficiente, mas o caminho até lá exigirá um esforço coordenado de todas as partes envolvidas.

Portanto, uma modificação na estrutura de tributação da renda, especialmente no que diz respeito aos lucros e dividendos e sobretudo no caso de uma eventual retomada da incidência do IRPF sobre estes, seja por previsão da LINDB, seja como decorrência do princípio da segurança jurídica, irá demandar a instituição de um período de transição. Desta forma, assegura-se o contribuinte contra uma mudança drástica no ordenamento, de modo a preservar as relações jurídicas que já tenham sido tratadas, mas cujos efeitos ainda estejam pendentes. A transição suave entre os modelos, pois, é a forma de garantir a proteção da confiança do contribuinte em face do Estado e assegurar o respeito aos princípios constitucionais que tratam do sistema tributário.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo analisar o período de transição previsto na Emenda Constitucional Nº 132/2023, abordando os desafios e implicações desse processo para o sistema tributário brasileiro. Em especial, foi examinada a transição para o novo modelo de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), destacando os reflexos dessa mudança sobre a segurança jurídica e a previsibilidade do ordenamento jurídico.

Ao longo do artigo, foi possível verificar que a transição suave entre os modelos tributários, prevista pela EC 132/2023, visa minimizar os impactos de uma alteração profunda no sistema de tributação sobre o consumo. Essa convivência temporária entre o antigo e o novo sistema, embora justificada como uma medida de proteção para contribuintes e entes federativos, apresenta riscos operacionais e jurídicos, especialmente relacionados à complexidade inerente à gestão de dois regimes tributários simultâneos. Nesse sentido, a transição planejada reflete o reconhecimento da necessidade de preservar a confiança legítima dos contribuintes nas ações do Estado e garantir um processo de adaptação menos abrupto.

A análise demonstrou que a EC Nº 132/2023, ao prever um período longo para a completa substituição dos tributos anteriores pelo IBS e CBS, busca garantir que o novo modelo seja implementado de forma gradual. No entanto, o artigo apontou que essa abordagem prolongada pode acarretar desafios tanto para os contribuintes quanto para os entes federativos. A coexistência de dois sistemas de arrecadação durante a transição implica em um aumento da complexidade administrativa, exigindo maior esforço de conformidade por parte das empresas, que precisarão lidar com a apuração de tributos sob ambos os regimes. Além disso, a possibilidade de aumento da litigiosidade tributária é um fator a ser considerado, dada a incerteza que essa dualidade de sistemas pode gerar.

Outro aspecto relevante discutido foi a necessidade de respeitar o princípio da segurança jurídica, que exige a proteção da confiança legítima e a previsibilidade das ações do poder público. O período de transição proposto busca assegurar que as mudanças no sistema tributário ocorram de maneira previsível, permitindo que os contribuintes ajustem suas operações e planejamento fiscal ao longo do tempo. No entanto, a efetividade desse princípio está diretamente relacionada à clareza das normas e à capacidade das administrações fiscais em garantir uma aplicação uniforme e eficiente das novas regras.

Os desafios relacionados à arrecadação dos estados e municípios também foram abordados. A mudança do princípio da origem para o princípio do destino representa uma das mais profundas alterações no modelo tributário brasileiro, com impactos diretos sobre a distribuição de receitas entre os entes federativos. Estados mais industrializados, que atualmente dependem fortemente da arrecadação do ICMS, poderão enfrentar dificuldades para se adaptar a essa nova realidade fiscal, especialmente se os mecanismos de compensação previstos na EC Nº 132/2023 não forem suficientes para garantir um equilíbrio adequado. Por outro lado, estados e

municípios que são predominantemente consumidores poderão ser beneficiados com o novo modelo, já que a arrecadação passará a refletir o consumo local.

Por fim, o artigo examinou a relação entre a transição suave e o impacto sobre o planejamento tributário das empresas. A coexistência dos dois regimes tributários durante o período de transição pode, paradoxalmente, aumentar a complexidade do sistema no curto prazo, apesar de a reforma ter como objetivo final a simplificação. Empresas de setores estratégicos, que tradicionalmente se beneficiam de regimes especiais e incentivos fiscais, poderão enfrentar desafios adicionais para se adaptar ao novo modelo. A necessidade de revisar modelos de negócios, investimentos em tecnologia e sistemas de gestão fiscal será um fator decisivo para garantir que as empresas se ajustem à nova realidade.

Em conclusão, a transição suave entre os modelos tributários proposta pela EC Nº 132/2023 representa um esforço para mitigar os efeitos adversos de uma reforma tributária profunda, ao mesmo tempo em que busca proteger a segurança jurídica e a previsibilidade do sistema. No entanto, o sucesso desse processo dependerá de uma série de fatores, incluindo a capacidade das administrações tributárias de modernizarem seus sistemas e de fornecerem orientações claras e precisas aos contribuintes.

Embora a intenção de evitar uma ruptura abrupta seja evidente, os desafios operacionais, a complexidade temporária gerada pela coexistência de regimes e a necessidade de adaptação por parte dos entes federativos e empresas exigirão um acompanhamento atento para garantir que os objetivos da reforma sejam efetivamente alcançados. A transição suave, portanto, é uma solução necessária, mas não isenta de riscos e desafios, sendo fundamental que o Estado e os contribuintes atuem de forma coordenada e eficiente para superá-los.

5. REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do; *et al.* *Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988*. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/estudo-ibpt-edicao-criacao-leis.pdf>. Acesso em: 24 de out. de 2024.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

LEÃO, Fernanda Teles de Paula; PETRECHEN, Mariela Martins Pacheco. A irretroatividade da lei tributária e sua limitação ao poder legislativo como forma de resguardar a segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 26, p. 37-59, set-out/2020.

MACIEL, Everardo de Almeida. Breves reflexões sobre projetos de reforma tributária. In: ROCHA, Wesley (org.). *Reforma tributária em pauta*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 211–226.

MAFFINI, Rafael da Cás. *Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Uma pequena história da tributação e do federalismo no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária*. São Paulo: Contracorrente, 2020.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

PAULSEN, Leandro. Reforma Tributária: entre a ingenuidade e o ceticismo. In: ROCHA, Wesley (org.). *Reforma tributária em pauta*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 305–318.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Irretroatividade Tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 79, p. 234-255, mar-abr/2008.

SILVA, Almiro do Couto e. *Conceitos fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.

SUNDFELD, Carlos Ari; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Uma nova lei para aumentar a qualidade jurídica das decisões públicas e seu controle. In: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). *Contratações públicas e seu controle*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 277-285.

TAGLIARI, Rafael Zanardo. O Art. 23 da Lei N° 13.655/2018 e o estabelecimento de regras de transição como imposição do Princípio da Segurança Jurídica no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 48, p. 414–441, 2021.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
