

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JULIANA CIDNA RODRIGUES DE OLIVEIRA

**ESTUDO ANALÍTICO SOBRE OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO
BRASIL: COMPARATIVO ENTRE A PEC 45/2019 E A PEC 110/2019**

BENTO GONÇALVES

2019

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
ÁREA DE CONHECIMENTO DAS CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JULIANA CIDNA RODRIGUES DE OLIVEIRA

**ESTUDO ANALÍTICO SOBRE OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO
BRASIL: COMPARATIVO ENTRE A PEC 45/2019 E A PEC 110/2019**

Projeto de Pesquisa de Monografia
apresentado como requisito para a
obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul
Orientador: Prof.^a Ms. Simone Taffarel
Ferreira

BENTO GONÇALVES

2019

**ESTUDO ANALÍTICO SOBRE OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO
BRASIL: COMPARATIVO ENTRE A PEC 45/2019 E A PEC 110/2019**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador TCC I: Prof.^a Ms. Simone
Taffarel Ferreira
Orientador TCC II: Prof.^a Ms. Simone
Taffarel Ferreira

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. ^a Ms. Simone Taffarel Ferreira
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Dr. Fernando Ben
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. ^a Ms. Joice de Souza
Universidade de Caxias do Sul – UCS

Dedico a Letice (in memoriam), Joana Darc, Flávio e Osmar, por me apoiarem e fazerem parte do meu mundo. Sincera gratidão a todos vocês.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer a todos que de alguma forma contribuíram para que eu pudesse chegar até aqui:

De uma forma especial à minha avó materna, Letice Menezes de Oliveira (in memoriam), que sempre me incentivou a estudar e que hoje ocupa um lugarzinho especial ao lado de Deus. Obrigada Vó por me acompanhar e guiar meus passos.

Aos meus pais, Joana Darc Rodrigues de Oliveira e Flávio Lorenzi, que não medem esforços para me ajudar a atingir meus objetivos. Obrigada por me apoiarem e torcerem por mim.

Ao meu namorado, Osmar Gandini, pelo companheirismo, paciência e compreensão durante todo o período de empenho aos estudos.

À minha orientadora, Prof. Ms. Simone Taffarel Ferreira, pela sua competência, dedicação e orientação durante todo o desenvolvimento deste trabalho.

À toda equipe do Curso de Ciências Contábeis do Campus Universitário da Região dos Vinhedos da Universidade de Caxias do Sul pelo conhecimento transmitido. Agradeço imensamente por contribuírem na minha formação.

“Seja você quem for, seja qual for a posição social que você tenha na vida, a mais alta ou a mais baixa, tenha sempre como meta muita força, muita determinação e sempre faça tudo com muito amor e com muita fé em Deus, que um dia você chega lá. De alguma maneira você chega lá. ”

Ayrton Senna

RESUMO

O Brasil tem um sistema tributário complexo, com muitas regras, exceções e diferentes alíquotas, o que gera insegurança jurídica, guerra fiscal entre os estados e municípios, tributação em cascata e muito tempo demandado para cumprir com todas as obrigações fiscais principais e acessórias. A solução para sanar esses problemas é uma reforma tributária. Atualmente, há duas principais propostas que tratam deste assunto. Mas, é importante analisar se, de fato, uma modificação no sistema tributário, a nível nacional, é a melhor alternativa perante o atual cenário fiscal, político e econômico. Sendo assim, esta pesquisa tem como objetivo central o de analisar previamente os impactos que poderão ser gerados com as PEC 45/2019 e PEC 110/2019, para a União, os Estados, os Municípios e os contribuintes, caso a reforma se torne realidade. A trajetória da metodologia está dividida em duas fases: sendo a primeira uma pesquisa bibliográfica tratando dos assuntos referentes ao tema; na segunda fase faz-se a análise de conteúdo, com as técnicas adotadas na pesquisa da análise quantitativa e qualitativa do conteúdo. Como resultado tem-se o entendimento de que ambos os textos das propostas, que visam modificar a Constituição Federal vigente, apresentaram pontos semelhantes, dentre eles a unificação de tributos e a instituição do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), um tipo de IVA (Imposto sobre Valor Agregado). Mas, também apontaram diferenças, como a competência tributária do IBS e seu tempo de transição. Toda mudança gera efeitos aos envolvidos. O estudo desses impactos foi oportuno para que possamos visualizar o que poderá acontecer aos entes federados e aos contribuintes se alguma proposta for aprovada e entrar em vigor.

Palavras-chave: Reforma tributária. PEC 45/2019. PEC 110/2019. Impactos.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Encerramento do prazo para apresentação de emendas à PEC 45/2019.....	46
Figura 2 - Encerramento do novo prazo para apresentação de emendas à PEC 45/2019.....	46

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução da carga tributária no Brasil – 2002 a 2017 (%PIB).....	22
Gráfico 2 - Carga tributária no Brasil e nos países da OCDE (2016).....	43

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.....	34
Quadro 2 - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS.....	36
Quadro 3 - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.....	37
Quadro 4 - Período de transição do IBS na PEC 45/2019 (exemplo).....	57
Quadro 5 - Período de transição do IBS na PEC 110/2019 (exemplo).....	63
Quadro 6 - Pontos similares entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019.....	66
Quadro 7 - Principais diferenças entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019.....	67
Quadro 8 - Impactos da reforma tributária.....	69
Quadro 9 - Emendas da PEC 45/2019.....	97
Quadro 10 - Emendas da PEC 110/2019.....	103

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Evolução da participação dos entes federativos na arrecadação total – 2008 a 2017.....	27
Tabela 2 - Receita tributária por tributo e competência – 2016 e 2017.....	39
Tabela 3 - Carga tributária bruta – 2016 e 2017.....	42
Tabela 4 - Receita tributária por ente federativo – 2016 e 2017 – principais variações em pontos percentuais do PIB.....	42
Tabela 5 - Exemplo de incidência de um IVA.....	47
Tabela 6 - Transição para o destino.....	83

LISTA DE SIGLAS

ACSP -	Associação Comercial de São Paulo
ADCT -	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AL -	Alagoas
AM -	Amazonas
AP -	Amapá
BA -	Bahia
CCIF -	Centro de Cidadania Fiscal
CCJ -	Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania
CE -	Ceará
CETAD -	Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros
CIDE -	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
Cofins -	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL -	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN -	Código Tributário Nacional
DEM -	Democratas
DF -	Distrito Federal
EC -	Emenda Constitucional
ES -	Espírito Santo
FINSOCIAL -	Contribuição para o Fundo de Investimento Social
FMI -	Fundo Monetário Internacional
GO -	Goiás
IBPT -	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBS -	Imposto sobre Bens e Serviços ou Imposto sobre Operações com Bens e Serviços
ICMS -	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE -	Imposto de Exportação
IGF -	Imposto sobre Grandes Fortunas
II -	Imposto de Importação

IOF -	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA -	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI -	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPRU -	Imposto sobre Propriedade Imobiliária Rural e Urbana
IPTU -	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA -	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR -	Imposto sobre a Renda
IRPF -	Imposto de Renda – Pessoa Física
IRPJ -	Imposto de Renda – Pessoa Jurídica
ISSQN -	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITE -	Imposto sobre Terrenos e Edificações
ITBI -	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD -	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR -	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA -	Imposto sobre Valor Agregado
LC -	Lei Complementar
MA -	Maranhão
MDB -	Movimento Democrático Brasileiro
MG -	Minas Gerais
MPPR -	Ministério Público do Paraná
MS -	Mato Grosso do Sul
MT -	Mato Grosso
OCDE -	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PA -	Pará

Pasep -	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PB -	Paraíba
PE -	Pernambuco
PEC -	Proposta de Emenda à Constituição
PI -	Piauí
PIB -	Produto Interno Bruto
PIS -	Programa de Integração Social
PR -	Paraná
RJ -	Rio de Janeiro
RN -	Rio Grande do Norte
RO -	Rondônia
RR -	Roraima
RS -	Rio Grande do Sul
SC -	Santa Catarina
SE -	Sergipe
SP -	São Paulo
SRFB -	Secretaria da Receita Federal do Brasil
TIPI -	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
TO -	Tocantins

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	16
1.2	TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA.....	18
1.2.1	Delimitação do tema	18
1.2.2	Definição da questão de pesquisa.....	19
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES	20
1.4	OBJETIVOS	20
1.4.1	Objetivo geral	20
1.4.2	Objetivos específicos	21
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	22
2.1	SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	22
2.1.1	Breve histórico.....	23
2.1.2	Principais alterações tributárias advindas com a Constituição de 1988.....	26
2.2	TRIBUTOS.....	27
2.2.1	Definição.....	28
2.2.2	Tributos no Código Tributário Nacional.....	29
2.2.3	Tributos na Constituição Federal vigente.....	30
2.3	TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....	31
2.3.1	PIS.....	31
2.3.2	Cofins.....	32
2.3.3	IPI.....	33
2.3.4	ICMS.....	35
2.3.5	ISSQN.....	37
2.4	REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	38
2.4.1	Reforma tributária de 1965/1966.....	41
2.4.2	Carga tributária brasileira.....	41
2.4.3	Proposta de Emenda à Constituição (PEC).....	44
2.4.4	Peculiaridades de um IVA.....	47
2.4.5	Propostas de Emenda à Constituição sobre reforma tributária.....	48
2.4.5.1	PEC 45/2019.....	48

2.4.5.2	PEC 110/2019.....	49
3	METODOLOGIA	50
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	50
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	51
4	ESTUDO DE CASO	52
4.1	PROBLEMÁTICA DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	52
4.2	PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO.....	53
4.2.1	Análise da PEC 45/2019.....	53
4.2.1.1	Tributos passíveis de unificação.....	59
4.2.2	Análise da PEC 110/2019.....	59
4.2.2.1	Tributos passíveis de unificação.....	64
4.3	COMPARATIVO ENTRE AS PROPOSTAS.....	64
4.3.1	Pontos similares entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019.....	66
4.3.2	Diferenças entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019.....	67
4.4	ANÁLISE DOS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	69
4.5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	79
5	CONCLUSÃO	88
	REFERÊNCIAS	90
	APÊNDICE A - EMENDAS DA PEC 45/2019.....	97
	APÊNDICE B - EMENDAS DA PEC 110/2019.....	103

1 INTRODUÇÃO

CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Reforma Tributária não é assunto novo entre a nação brasileira, tampouco de ínfima relevância. É questão de interesse público, que é a soma dos interesses individuais, expressa mediante a vontade soberana do povo por meio de seus representantes legalmente eleitos. Por conseguinte, é evidente a preponderância do interesse público sobre o interesse privado, visando atingir o bem comum, finalidade precípua do Estado. E, uma forma de atingir esse propósito se dá através da cobrança de tributos integrado em um sistema tributário justo.

É evidente que o Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo, devido à grande quantidade de normas e obrigações acerca de tributação e que sofrem constantes alterações. Está mais para um “emaranhado” tributário do que um sistema tributário. Alterações foram feitas ao longo da história, desde o período pós descobrimento até a nossa Constituição Cidadã, de 1988, no intuito de aprimorar esse sistema considerado tão confuso.

A história da humanidade se confunde com a história dos tributos. Tributo deriva do latim *tributum*, que remete o conceito de contribuição ou pagamento. Os tributos são as unidades arrecadatórias mais antigas usadas pelo Estado como meio de financiamento de suas atividades com o fim maior de gerar retorno à sociedade. Porém, quando o sistema tributário de uma nação deixa de atendê-la de forma eficiente e se perde em sua extensa complexidade, então, vê-se a necessidade de uma reforma tributária.

É imprescindível realizar algumas modificações, correções, alterações no atual Sistema Tributário Brasileiro. Algumas Propostas de Emendas à Constituição estão em votação no Plenário. Atualmente a grande aposta é a criação de um IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), uma espécie de IVA (Imposto sobre Valor Agregado), em substituição aos impostos sobre o consumo. Mas, que impactos uma reforma tributária a nível nacional seria capaz de causar aos contribuintes e ao próprio Estado? O que mudaria se uma reforma fosse aprovada hoje? Vamos refletir.

Desta forma, esta pesquisa tem o objetivo de realizar um estudo sobre os impactos resultantes de uma reforma tributária no atual cenário brasileiro.

De acordo com a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), em estudo realizado em 2016, cerca de 65% da arrecadação tributária no Brasil corresponde aos impostos sobre o consumo. Desse modo, fica claro que uma Reforma Tributária não poderia partir de outro foco senão a tributação sobre o consumo.

Hoje, os impostos sobre o consumo que mais arrecadam no Brasil são: IPI (de competência da União), ICMS (de competência dos estados e DF) e ISS (de competência dos municípios e DF), de acordo com dados divulgados periodicamente pelo “Impostômetro”, página eletrônica criada pela Associação Comercial de São Paulo. Imposto, segundo o Código Tributário Nacional, em seu artigo 16 é: “... o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Assim, o foco principal desse estudo são, além de outros relacionados no decorrer do trabalho, os impostos advindos da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que criou o IPI, o ICM (mais tarde transformado no atual ICMS) e o ISS.

De acordo com Artur Swistak, representante do FMI, em 2015, cerca de 150 países já haviam aderido ao modelo de tributação sobre o consumo. O Brasil deve, inevitavelmente, ao longo do tempo adaptar-se ao mundo. Uma novidade que o País busca implantar com a Reforma Tributária Nacional, como prever algumas propostas, assim como foi a PEC 293/2004, é a criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) mais abrangente, ou seja, a nível nacional e com uma ampla base de incidência, a partir da unificação dos impostos sobre o consumo já existentes, como é o caso do IPI, ICMS e ISS, e possivelmente alguns outros. Esse modelo de IVA nacional já não é mais novidade fora do Brasil, como é o caso de Alemanha e Argentina. Um dos objetivos de unificar alguns impostos é simplificar as obrigações tributárias para os contribuintes, evitar alguns problemas como a evasão fiscal e melhorar o nível de arrecadação tributária, sem interferir na eficiência e competitividade entre os mercados.

Devido a todas essas informações apresentadas, vê-se que o tema Reforma Tributária nos dias de hoje merece atenção. Reformar significa reconstruir,

reorganizar, restaurar. E tudo isso demanda muito estudo, tempo e investimento, além de gerar impactos. Tais impactos são objeto de estudo evidenciado no presente Trabalho de Conclusão de Curso.

TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

1.1.1 Delimitação do tema

Segundo o Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 3º, “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Sistema Tributário consiste no conjunto de tributos cobrados por um Estado, independente de qual esfera, seja ela municipal, estadual ou federal.

É sabido que o Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo, além de ser um dos mais longevos, já que nosso Código Tributário Nacional é de 1966, mais de meio século de vigência. Para se ter ideia, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, em seu artigo 1º faz menção ao artigo 5º de uma Constituição Federal que deixou de vigorar no ano seguinte, em 1967 durante o Regime Militar.

As principais bases do atual sistema fiscal brasileiro são a tributação sobre a renda, o patrimônio e o consumo. A arrecadação mais expressiva se dá pela tributação sobre o consumo, viés de estudo da presente pesquisa. Muito se fala na instituição de um imposto do tipo IVA (Imposto sobre Valor Agregado), o aclamado IBS. O Brasil já usa a concepção de tributação sobre valor agregado em três impostos, separadamente: o IPI (competência da União), o ICMS (competência dos estados e DF) e o ISS (competência dos municípios e DF). Mas, a ideia em discussão na agenda política brasileira é a unificação, principalmente, desses três impostos, com o intuito primordial de simplificar e, ao mesmo tempo, evitar perdas de arrecadação.

“O IVA é um tributo sobre o consumo, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização” (APPY, 2016, p. 6). Via de regra, o IVA (FRANCO, 2017) é um imposto geral que é aplicado aos atos comerciais em que estejam envolvidos produção e distribuição de bens e prestação de serviços. Sendo um imposto sobre o consumo, o IVA é suportado na sua última etapa pelo consumidor final, não representando um ônus sobre as empresas e sendo, por isso, cobrado através de uma porcentagem sobre o preço, onde em cada fase da cadeia de produção e distribuição é verificável a carga fiscal incidida.

Uma reforma tributária é necessária, não somente para sanar problemas de complexidade como os apresentados acima, mas principalmente para buscar a simplificação tributária e tentar evitar problemas, como a evasão fiscal, advindos de um sistema tributário tão complexo. Desse modo, vê-se a necessidade de implantação do IVA de forma gradual, visto a extensão do sistema tributário brasileiro, especialmente no que se refere à tributação sobre o consumo, e a consequente repercussão sobre o equilíbrio fiscal e social que gerará, possivelmente, no país. Cerca de 150 países já adotaram o IVA, como por exemplo: Alemanha, Argentina, Espanha, Portugal e Suíça, de acordo com Artur Swistak, representante do FMI, em 2015.

A presente pesquisa projeta um estudo acerca das Propostas de Emenda à Constituição em tramitação no Congresso Nacional que alteram o Sistema Tributário Nacional. Concomitantemente, serão analisados os impactos gerados, tanto ao Estado quanto aos contribuintes, num processo de reforma tributária com a criação do IBS.

1.1.2 Definição da questão de pesquisa

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Quais os impactos podem ser gerados, para os contribuintes e para a União, Estados e Municípios, com a implantação do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), do tipo IVA, oriundo de uma Reforma Tributária no Brasil?

Impostos do tipo IVA são caracterizados, de acordo com estudo realizado pelo Centro de Cidadania Fiscal (2019), por apresentarem uma ampla base de incidência, isto é, que contempla todos os bens e serviços, além de tributar o consumo, ou seja, a tributação ocorre no destino da operação com bens e serviços, e, sobretudo, ser não cumulativo, o qual ocorre a compensação no imposto devido pelo crédito gerado na etapa anterior.

Em um processo de reforma tributária, principalmente a nível nacional, alguns impactos poderão afetar de forma expressiva a economia, visto que o enfoque central de toda a modificação se trata de arrecadação tributária, principal meio de financiamento das atividades estatais. Por outro lado, o polo passivo da relação jurídica tributária também sofre efeitos com uma reforma no sistema tributário. Por se tratar de uma questão de interesse público, o estudo e a análise dos impactos, no sentido de expectativas, comporá a questão de pesquisa.

HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

H₁: A instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) simplifica as obrigações tributárias para os contribuintes.

H₂: A reforma tributária, com a implantação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), aumenta a arrecadação tributária da União.

H₃: Os Estados e Municípios têm sua receita tributária reduzida devido à criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

OBJETIVOS

1.1.3 Objetivo geral

Apresentar os impactos provenientes de uma reforma tributária no Brasil, tanto para os contribuintes, quanto para a União, Estados e Municípios, com base

em um estudo analítico comparativo das Propostas de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019 e 110/2019.

1.1.4 Objetivos específicos

- Efetuar um estudo acerca de Reforma Tributária no Brasil.
- Analisar as Propostas de Emenda à Constituição que alteram o Sistema Tributário Brasileiro e que se encontram em tramitação no Congresso Nacional.
- Realizar um estudo sobre as peculiaridades do IVA.
- Apresentar impactos gerados à União, Estados, Municípios e contribuintes com a criação do IBS proveniente de uma reforma tributária nacional.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são apresentados um breve histórico do sistema tributário brasileiro, a definição de tributos e como são expostos no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal vigentes, a tributação sobre o consumo e as propostas de emendas à Constituição sobre reforma tributária que estão em votação no Congresso Nacional.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

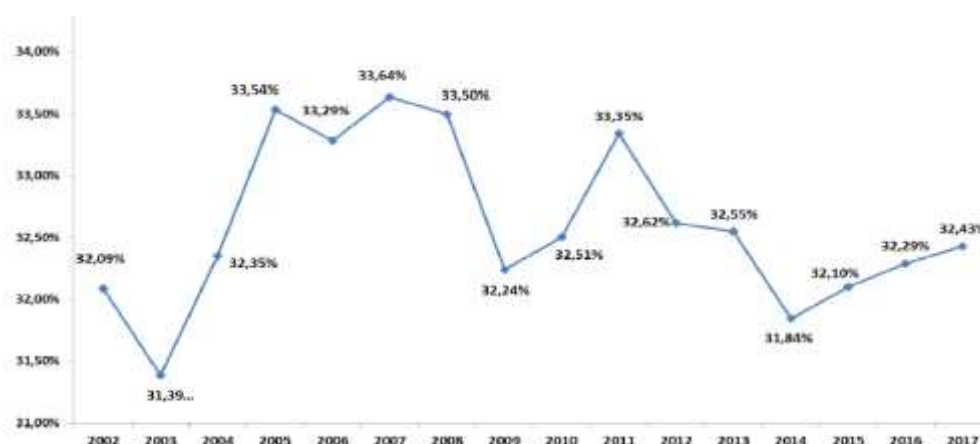
Sistema pode ser definido como “um conjunto de elementos dinamicamente inter-relacionados que desenvolvem uma atividade ou função para atingir um ou mais objetivos ou propósitos” (CHIAVENATO, 2014, p.46).

Argumenta Brama-Celentano e Carvalho (2017, p. 44):

A complexidade do sistema tributário brasileiro também é marcada pela existência de diversas espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições), pelo modelo de repartição da competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e pelas diversas obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelos contribuintes.

O Gráfico 1 evidencia a evolução da Carga Tributária Brasileira, de 2002 a 2017, em percentual do PIB (Produto Interno Bruto):

Gráfico 1 – Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2002 a 2017 (%PIB)



Fonte: Receita Federal (2018, p. 2)

Em 2017, a carga tributária apresentou aumento pelo terceiro ano consecutivo, atingindo o patamar de 32,43% do PIB (Receita Federal, 2018).

Segundo dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), no ano de 2018, o sistema tributário brasileiro contava com 63 tributos em vigor, 97 obrigações acessórias e cerca de 3.790 normas distintas, ratificando sua complexidade.

De acordo com estudo sobre tributação no Brasil divulgado pelo IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), no ano de 2017, entre 1988 e 2013 o país passou por quinze reformas tributárias.

2.1.1 Breve histórico

“A estrutura tributária brasileira sofreu influência direta de Portugal, por força da colonização, e somente começou a ser estruturada em nível local a partir de 1822, com a independência.” (VARSANO, 1996 apud SOUZA, 2018, p. 502).

O primeiro tributo cobrado em terras brasileiras, segundo Matos (2007), que se tem registro, foi o chamado quinto do pau-brasil. Este tributo era devido à Coroa Portuguesa sobre todos os tesouros e descobertas encontrados em solo brasileiro. O pagamento era feito com madeira da árvore do pau-brasil, visto que na época não se adotou a moeda portuguesa. A arrecadação e fiscalização desses tributos era de competência dos rendeiros, nome dado aos servidores especiais da Coroa Portuguesa.

Quase meio século de colonização havia se passado, e com a criação do Governo Geral, criou-se o Provedor-Mor do Estado do Brasil, responsável por arrecadar e fiscalizar os recursos públicos, que eram cobrados *in natura*, pois ainda não havia aderido ao uso de moeda. Sobre quase tudo se cobrava tributo: açúcar, pau-brasil, ouro, tabaco, diamantes, metais, algodão, carne, milho, feijão, drogas do sertão, aguardente de cana, peixe, couro etc. São alguns dos tributos cobrados na época do Brasil Colônia: quinto do pau-brasil, quinto do ouro, quinto dos metais, derrama, dízima, tributos cobrados sobre o monopólio do comércio, dos engenhos,

sobre o direito de passagem nos rios, nas alfândegas, direitos sobre os escravos, dentre muitos outros (MATOS, 2007).

Em 1808, segundo Maria Matos (2007), é criado o Banco do Brasil. São instituídas as moedas de ouro, prata e cobre. A partir desse momento, os recolhimentos dos tributos passam a ser realizados com moedas.

Em 1822 é proclamada a República. O Brasil torna-se livre de Portugal e se vê diante da sua primeira grande crise financeira, quando a Corte Portuguesa se retira do país e deixam vazios os cofres públicos. Em 1824, é outorgada a primeira Constituição Brasileira (MATOS, 2007).

A Constituição de 1824 tratava muito pouco sobre tributação. O que se sabe, de acordo com Matos (2007) é que as Províncias apareciam como dotações de despesas e que havia excessiva centralização estatal naquela época, o que levou a instauração do chamado Ato Adicional de 1834, que previa certa liberdade às Províncias para que pudessem instituir impostos não reservados à Coroa. A Carta Magna trouxe a ideia de que ninguém seria isento de contribuir com o Estado. Em 1842, é criada a precursora do atual Imposto de Renda, a chamada contribuição extraordinária, cobrada das pessoas que recebiam vencimentos provenientes de recursos públicos.

A Constituição de 1891 não trouxe modificações significativas para a área tributária. Basicamente manteve os tributos cobrados durante o Império. Esta Carta Magna se preocupou demasiada na repartição das receitas entre a União e os estados-membros, ou seja, os municípios ficavam “de fora” dessa divisão primária. Cada estado-membro ficava responsável em repassar o que achasse necessário para cada município. Em 1922, é instituído o Imposto Geral sobre a Renda, atual Imposto de Renda (MATOS, 2007).

A Constituição de 1934 é considerada a gênese do atual sistema tributário brasileiro devido ao seu vasto legado que perdura, conforme expõe Souza (2018): vedação da bitributação, retorno da competência tributária aos municípios, determinação do Imposto de Renda como tributo federal, criação do Imposto sobre Consumo (antecessor do IPI) e do Imposto sobre Vendas e Consignações (antecessor do ICMS).

Em 1937, é outorgada a quarta Constituição Brasileira. Inicia-se a Ditadura Militar. A centralização é retomada, devido à situação política da época, e o Presidente da República torna-se a autoridade máxima para sancionar, promulgar, fazer publicar e cumprir toda e qualquer lei, inclusive no âmbito tributário (MATOS, 2007).

A quinta Constituição Brasileira foi promulgada em 1946, pós Segunda Guerra Mundial. Esta Carta Magna trouxe a ideia de um sistema tributário autônomo para cada ente da federação: União, Estados e Municípios. Em 1965, é aprovada a Emenda Constitucional nº 18, que trata da Reforma do Sistema Tributário. No ano seguinte, em 1966, é instituída Lei nº 5.172, o Código Tributário Nacional. Marco importante para o sistema tributário brasileiro (MATOS, 2007).

Em 1967, é promulgada a sexta Constituição Brasileira. Conforme relatos de Maria Matos (2007), durante o período em que vigorou esta Carta Magna, os resultados da Emenda Constitucional nº 18 foram percebidos: instituição de um sistema tributário integrado no plano econômico e jurídico, o Imposto de Consumo foi transformado no IPI, criação do Imposto sobre Operações Financeiras, pagamento do Imposto de Renda nos bancos, etc.

A Reforma Tributária de 1965-1966 trouxe muitos pontos positivos, como a criação de um sistema de tributação sobre o consumo baseado no valor agregado. Por outro lado, ficaram visíveis alguns pontos negativos, como a excessiva criação de incentivos fiscais. Dessa forma, argumentam Giambiagi e Além (2011, p. 252):

A partir de 1970, tornou-se evidente para o governo que a concessão dos incentivos deteriorava de forma expressiva a receita. Para reforçar suas fontes de financiamento, o governo federal criou o Programa de Integração Social (PIS) – financiado por uma contribuição mensal sobre o faturamento das empresas.

Em 1970, foi criado o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), custeado pela contribuição mensal sobre as receitas correntes da União, Estados, Distrito Federal e Territórios (artigo 2º, LC nº 8, de 1970).

Em 1982, o Decreto-Lei nº 1.940 cria a contribuição social denominada FINSOCIAL, o qual em seu artigo 1º apresenta: “É instituída, na forma prevista neste Decreto-Lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter

assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor”.

Ainda, a Emenda Constitucional nº 18/65, também trouxe modificações nos Fundos de Participação dos Estados e Municípios, conforme apresentam Giambiagi e Além (2011, p. 258):

Em 1960, o governo federal, os estados e os municípios tinham uma participação de aproximadamente 64%, 31% e 5% na arrecadação total, respectivamente. Tendo em vista as transferências, cabiam aos três níveis de governo, na mesma ordem, em torno de 60%, 34% e 6% do total da receita disponível. Em 1965, no contexto da reforma tributária que se iniciava e após uma certa descentralização ocorrida no início da década – ainda em um contexto democrático -, o governo central mantinha ao redor de 55% dos recursos disponíveis para o setor público, cabendo a estados e municípios cerca de 35% e 10% dos mesmos, respectivamente.

A reforma trazida pela Emenda Constitucional nº 18/65 modernizou o sistema tributário brasileiro. Mas, a Constituição de 1988, a Constituição Cidadã, também trouxe expressivas contribuições ao atual sistema tributário.

2.1.2 Principais alterações tributárias advindas com a Constituição de 1988

De acordo com Mendes (2008, p. 3), “A Constituição de 1988 aumentou as despesas do Governo Federal (em especial, na área de previdência social) e reduziu as receitas disponíveis (pelo compartilhamento da arrecadação com estados e municípios”.

A principal contribuição da Carta Magna vigente, “não foi a de modificar substancialmente a estrutura tributária estabelecida em 1966, mas de alterar as regras de repartição de receitas tributárias entre os três entes da federação” (VIOL, 2000, p. 25).

Outra modificação advinda com a Constituição Federal de 1988, ainda segundo Viol (2000, p. 25), no Sistema Tributário Brasileiro, foi “a ampliação da base tributária do ICMS (antigo ICM), o qual incorporou à sua base os Impostos Únicos da União (incidentes sobre energia elétrica e combustíveis) ”.




Em 1991, é instituída a Cofins, através da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro.

Faz-se necessário citar Viol (2000, p. 27-28):

A Constituição de 1988 não procurou resolver os problemas estruturais que vieram se acumulando no sistema tributário brasileiro e, pelo contrário, ao buscar reverter a tendência centralizadora instituída pela reforma de 1966, acabou por provocar maiores distorções econômicas no sistema.

A Tabela 1 indica a evolução da participação dos Entes Federativos na arrecadação total dos tributos, num período abrangente de dez anos, de 2008 (vinte anos após a promulgação da Carta Magna) a 2017 (últimos dados publicados pela Receita Federal sobre carga tributária no Brasil):

Tabela 1 – Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total – 2008 a 2017

Ente Federativo	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Repres. Gráfica
União	69,37%	68,80%	69,01%	69,98%	69,05%	68,93%	68,46%	68,32%	68,37%	68,02%	
Estados	25,47%	25,73%	25,47%	24,49%	25,16%	25,29%	25,47%	25,45%	25,45%	25,72%	
Municípios	5,16%	5,48%	5,52%	5,54%	5,80%	5,78%	6,07%	6,24%	6,18%	6,26%	
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Fonte: Receita Federal (2018, p. 3)

Com base nos dados da Tabela 1, observa-se que a participação da União na arrecadação total de tributos diminuiu durante o período apresentado, enquanto que a participação dos Municípios aumentou. Os Estados vêm apresentando pouca variação, mantendo-se na casa dos 25%.

2.2 TRIBUTOS

O tributo desempenha, entre os sujeitos ativo e passivo, uma relação de poder e imposição de obrigação.

O Estado possui o dever de exercer competências voltadas para o bem da sociedade através da prestação de serviços públicos e edificação de obras com vistas a satisfazer as necessidades dos cidadãos. Tendo em vista o poder-dever de atender as demandas da sociedade, fornecendo-lhe recursos importantes para o bem coletivo, faz-se necessária a existência de um meio pelo qual a União possa fazer frente às despesas decorrentes disso. **Essa é a principal finalidade e justificativa primária para a existência dos tributos.** A tributação encontra-se em centralidade no contrato social estabelecido entre os cidadãos para que se alcance o bem-comum (...) (ACCIOLY, OLIVEIRA, MELLO, 2016, **grifo nosso**).

2.2.1 Definição

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. ” (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, artigo 3º, 2014, p. 7). “O termo tributo deriva do latim *tributum*, que vem do verbo *tribuere*, o qual significa repartir por tribos, inicialmente, e, depois, repartir em sentido geral” (MEIRA, Sílvio apud COSTA, 2019, p. 41).

Segundo Fabretti (2017), para determinar a natureza jurídica específica de um tributo torna-se irrelevante a denominação adotada ou a destinação do produto de sua arrecadação.

Há diversas classificações dos tributos em espécies. Defende Alexandre, 2019, p. 51:

A controvérsia sobre a classificação dos tributos em espécie fez com que surgissem quatro principais correntes a respeito do assunto: (1) a **dualista, bipartida** ou **bipartite**, que afirma serem espécies tributárias somente os impostos e as taxas; (2) a **tripartida, tricotômica** ou **tripartite**, que divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria; (3) a **pentapartida** ou **quinqüipartida**, que acrescenta ao rol da tripartida os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, previstos nos arts. 148 e 149 da Constituição Federal, respectivamente; (4) a **quadripartida, tetrapartida** ou **tetrapartite**, que junta todas as contribuições em um único grupo, de forma que os tributos seriam impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Os tributos, ainda conforme Alexandre (2019), apresentam uma classificação quanto ao fato gerador, que podem ser vinculados ou não vinculados. Tributos vinculados são aqueles cuja cobrança se vinculam a alguma atividade estatal

especificamente voltada ao contribuinte. Já os tributos não vinculados são aqueles em que o Estado não precisa realizar nenhuma atividade específica relativa ao sujeito passivo para que possa realizar a cobrança dos mesmos.

2.2.2 Tributos no Código Tributário Nacional

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, em seu artigo 4º, dispõe que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto de sua arrecadação.

O Código Tributário Nacional – CTN, no seu artigo 5º, dispõe que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria, claramente adotando a teoria da tripartição das espécies tributárias (ALEXANDRE, 2019).

A primeira espécie tributária que o Código Tributário Nacional apresenta é o imposto. Conforme dispõe o artigo 16, do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Segundo Alexandre (2019), os impostos, além de serem tributos não vinculados, são também tributos de arrecadação não vinculada, visto que sua receita é destinada ao financiamento das atividades gerais do Estado.

A competência para instituir impostos é atribuída pela Constituição Federal de forma privativa a cada ente federado.

Explica Alexandre (2019, p. 57):

Assim, a União pode instituir os sete impostos previstos no art. 153 (II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e IGF); os Estados (e o DF), os três previstos no art. 155 (ITCMD, ICMS e IPVA); os Municípios (e o DF), os três previstos no art. 156 (IPTU, ITBI e ISS). Em princípio, essas listas são exaustivas (*numerus clausus*); entretanto, a União pode instituir, mediante lei complementar, novos impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal (art. 154, I) (...)

A segunda espécie tributária apresentada pelo CTN é a taxa.

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.”

A contribuição de melhoria é a terceira espécie tributária trazida pelo CTN, a partir do artigo 81:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

A contribuição de melhoria é decorrente de obra pública e não para a realização de obra pública. Conforme Alexandre (2019, p.77), “o fato gerador da contribuição de melhoria não é a realização da obra, mas sim sua consequência, a valorização imobiliária.”

2.2.5 Tributos na Constituição Federal vigente

A Constituição Federal de 1988, agrupa, em seu artigo 145, as três espécies tributárias citadas anteriormente, que formam a teoria tripartite adotada pelo CTN: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Todavia, também adota mais duas espécies tributárias nos artigos 148 e 149: empréstimos compulsórios e contribuições especiais, respectivamente.

Os empréstimos compulsórios, segundo Alexandre (2019, p. 82), “são empréstimos forçados, coativos, porém restituíveis.” A obrigação de pagá-los não nasce de um contrato, de uma manifestação livre das partes, mas sim de determinação legal. Verificada a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação de “emprestar” dinheiro ao Estado.

As contribuições sociais, previstas no artigo 149 da Constituição Federal vigente, são compostas por: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Ainda, de acordo com o mesmo artigo, a instituição das contribuições sociais é de competência exclusiva da União.

2.3 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Os tributos que oneram o consumo no Brasil são: IPI, PIS, Cofins, Cide, ICMS e ISSQN. Atualmente, o maior tributo incidente sobre o consumo é o ICMS, de competência estadual (SOUZA, 2018, p. 508).

A tributação direta é a taxação que ocorre diretamente sobre bens, patrimônio e consumo. Segundo estudo realizado pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), em estudo realizado em 2016, cerca de 65% da arrecadação tributária no Brasil corresponde aos impostos sobre o consumo. O Brasil, desde sua época de Império, possui tributos encarregados de onerar o consumo (DEL SASTRE, 2010).

2.3.1 PIS

PIS (Programa de Integração Social) instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, corresponde a uma contribuição federal que incide sobre o faturamento das empresas, logo é um tributo que onera o consumo.

Os contribuintes do PIS são pessoas jurídicas de direito privado, inclusive aquelas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional, como prevê a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

A forma de incidência das alíquotas do PIS se dá sob a forma de dois regimes: pelo regime de incidência cumulativa e pelo regime de incidência não cumulativa (REZENDE, PEREIRA, ALENCAR, 2010, p.71):

- a) no **regime de incidência cumulativa**, as alíquotas são aplicadas ao valor da receita bruta, ajustada por algumas exclusões permitidas na legislação, em geral relacionadas a itens que não se configuram como receitas (devoluções, abatimentos, reversões de provisões);
- b) no **regime de incidência não cumulativa**, as alíquotas são aplicadas à receita ajustada na mesma forma da base cumulativa, mas permite-se também que o contribuinte reduza o valor da contribuição devida no montante relativo à mesma alíquota aplicada aos valores de compras de bens para revenda, insumos utilizados na produção de produtos ou serviços, e as despesas e custos com energia elétrica, aluguéis pagos a pessoas jurídica, arrendamento, depreciação e amortização, dentro das condições estabelecidas na legislação.

A alíquota de incidência cumulativa é de 0,65% e de incidência não cumulativa é de 1,65%, conforme Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que regulamenta a instituição do PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral.

2.3.2 Cofins

Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, corresponde a uma contribuição que incide sobre o faturamento das empresas, onerando, dessa forma, o consumo.

Os contribuintes da Cofins são pessoas jurídicas de direito privado, seguindo a mesma regra dos contribuintes do PIS, excetuando-se as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional, conforme prevê a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

A forma de incidência das alíquotas da Cofins segue o mesmo padrão do PIS, pode-se optar pelo regime de incidência cumulativa ou pelo regime de incidência não cumulativa (REZENDE, PEREIRA, ALENCAR, 2010).

A alíquota de incidência cumulativa é de 3% e de incidência não cumulativa é de 7,6%, de acordo com o Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que regulamenta a instituição do PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral.

2.3.3 IPI

IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) é um imposto federal incidente sobre produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, conforme prevê seu regulamento, o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

O IPI possui função tributária extrafiscal, isto é, utiliza-se do seu poder-dever, dentro dos limites legais, para intervir no meio social e econômico, a fim de promover o bem comum.

Sustenta Torres (2001, p. 167):

A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias.

Conforme previsto no regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2002), os contribuintes do IPI são os seguintes:

- o importador ou a quem a lei o equiparar;
- o industrial ou a quem a lei o equiparar;
- o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais ou a estes equiparados;
- o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados levados a leilão.

A base de cálculo do IPI é variável. Como regra geral e previsão legal em seu regulamento na seção II, que trata da base de cálculo, é o valor da operação de que decorrer a saída dos produtos industrializados do estabelecimento do contribuinte. Caso não seja possível apurar o valor da operação, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado. E, em se tratando de produtos leiloados, a base de cálculo será o preço da respectiva arrematação.

O IPI (Alexandre, 2019, p. 680-681) “é necessariamente seletivo, de forma que suas alíquotas devem ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos.”

A alíquota aplicável a cada caso é obtida na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), disponível no sítio da Receita Federal, alterada periodicamente por Decretos.

O Quadro 1, adaptado de Alexandre (2019), traz um breve resumo sobre IPI:

Quadro 1 - Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Função predominante	Extrafiscal (divergência)
Fato gerador	I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51; III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
Base de cálculo	I – no caso de produto procedente do exterior, o preço normal que o mesmo, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País, acrescido do montante: <ul style="list-style-type: none"> a) do imposto sobre a importação; b) das taxas exigidas para entrada do produto no País; c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; II – no caso de saída de mercadoria do estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante: <ul style="list-style-type: none"> a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente; III – no caso de arrematação de produto apreendido ou abandonado e levado a leilão, o preço da arrematação.
Contribuintes	I – o importador ou quem a lei a ele se equiparar; II – o industrial ou quem a lei a ele se equiparar; III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
Cumulação de impostos	Não incide nos produtos destinados ao exterior, mas pode ser cobrado em conjunto com o ICMS e com o II
Características principais	Seletividade, não cumulatividade (ambas de observância obrigatória)

Fonte: Alexandre (2019), adaptado

2.3.4 ICMS

ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) é um imposto de competência estadual e do Distrito Federal. No Estado do Rio Grande do Sul, o ICMS foi instituído pela Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989 e é regulamentado pelo Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.

O ICMS incide em operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, conforme expresso no artigo 155, da Carta Magna de 1988. Ainda, a Constituição Federal vigente permitiu a seletividade opcional do ICMS, no parágrafo segundo, inciso III, do mesmo artigo, diferente do que acontece com o IPI, onde a seletividade é obrigatória.

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei KANDIR, também dispõe sobre ICMS, mas não define os fatos geradores, contudo enumera, em seu artigo 2º, os fatos em que o legislador estadual pode atuar tipificando as hipóteses de incidência.

Estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), sob encomenda da Associação Comercial de São Paulo (ACSP), no ano de 2016, o ICMS representava 18,3% do total arrecadado pelos cofres públicos no Brasil. Segundo o estudo, isso representa a maior fatia entre todos os tributos.

O Quadro 2, elaborado por Alexandre (2019), traz um breve resumo sobre ICMS:

Quadro 2 - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS

(continua)

Função predominante	Fiscal
Fato gerador	<ul style="list-style-type: none"> - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual; - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.
Base de cálculo	É o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo.
Contribuintes	<p>É qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.</p> <p>É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.</p>
Cumulação de impostos	Pode ser cobrado em conjunto com o II e o IPI. No caso de mercadoria fornecida em conjunto com prestação de serviços, é possível a cobrança conjunta de ICMS e ISS desde que o serviço esteja previsto na LC 116/2003, com ressalva de cobrança do ICMS.

(conclusão)

Características principais	Seletividade (opcional) e não cumulatividade (obrigatória)
-----------------------------------	--

Fonte: Alexandre (2019), adaptado

2.3.5 ISSQN

ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), de competência municipal, tem previsão legal na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, III.

Ressalvados os serviços constitucionalmente colocados sobre o campo de incidência do ICMS, qualquer serviço pode ser tributado pelos Municípios, desde que definido em lei complementar (ALEXANDRE, 2019).

O Quadro 3, elaborado por Alexandre (2019), traz um breve resumo sobre ISSQN:

Quadro 3 - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN

Função predominante	Fiscal
Fato gerador	- prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador; - serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; - serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.
Base de cálculo	É o preço do serviço
Contribuinte	É o prestador do serviço
Cumulação de impostos	No caso de serviços prestados em conjunto com mercadorias, é possível a cobrança conjunta de ICMS e ISS se o serviço estiver previsto na LC 116/2003, com ressalva de cobrança do ICMS.

Fonte: Alexandre (2019), adaptado

2.4 REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Para Mendes (2008), depois do uso excessivo de contribuições sociais de efeito cumulativo, o principal problema do sistema tributário brasileiro está no ICMS. Concebido originalmente como um imposto do tipo IVA, o ICMS apresenta hoje, diversas distorções: guerra fiscal, cumulatividade parcial (inclusive sobre exportações), alta complexidade legal, não aproveitamento de créditos e sobrecarga de setores onde é mais fácil a arrecadação.

A solução definitiva para os problemas do ICMS seria a sua federalização. No entanto, isso amputaria a autonomia financeira dos estados, que passariam a se sustentar partir de transferências federais, não podendo fazer política tributária (MENDES, 2008).

Ainda, segundo Mendes (2008), outro problema do federalismo fiscal está na partilha de apenas alguns tributos federais com estados e municípios. Isso desestimulou o governo federal a arrecadar os tributos partilhados (principalmente o IR e o IPI). Um aperfeiçoamento desejável seria no sentido de que o total da arrecadação federal fosse compartilhado com estados e municípios (obviamente com um percentual menor, de modo a evitar o viés em favor de tributos não compartilhados sem elevar o montante total compartilhado).

Afirma Alexandre (2019, p. 711-712):

Por óbvio a criação de um IVA federal, com a extinção do ICMS, do IPI e do ISS resolveria todos esses problemas. Mas a solução tecnicamente perfeita é politicamente impossível, pois mesmo que se garanta o integral repasse dos recursos arrecadados com o sonhado IVA federal, os Estados e o Distrito Federal não vão assentir na perda do poder político que o tributo representa nas negociações para atração de investimentos para os seus territórios.

A Tabela 2 evidencia a receita tributária dividida por tributo e por competência, nos anos de 2016 e 2017:

Tabela 2 – Receita Tributária por Tributo e Competência – 2016 e 2017

(continua)

Tributo/Competência	2016			2017		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	2.021.164,68	32,29	100	2.127.369,88	32,43	100
Tributos do Governo Federal	1.381.880,23	22,08	68,37	1.447.106,36	22,06	68,02
Orçamento Fiscal	508.635,03	8,13	25,17	516.464,44	7,87	24,28
Imposto de Renda	386.367,34	6,17	19,12	387.626,20	5,91	18,22
Pessoas Físicas	28.284,50	0,45	1,40	30.504,24	0,47	1,43
Pessoas Jurídicas	131.180,67	2,10	6,49	113.815,15	1,74	5,35
Retido na Fonte	226.902,18	3,63	11,23	243.306,81	3,71	11,44
Imposto sobre						
Produtos	41.851,41	0,67	2,07	47.041,42	0,72	2,21
Industrializados						
Imposto sobre						
Operações	33.644,72	0,54	1,66	34.660,49	0,53	1,63
Financeiras						
Impostos sobre o						
Comércio Exterior	31.447,61	0,50	1,56	32.350,16	0,49	1,52
Taxas Federais	8.526,72	0,14	0,42	7.308,27	0,11	0,34
Cota-Parte Ad. Fr.	2.741,29	0,04	0,14	2.861,96	0,04	0,13
Ren. Mar. Mercante						
Contrib. Custeio	2.929,51	0,05	0,14	3.342,75	0,05	0,16
Pensões Militares						
Imposto Territorial						
Rural	1.126,42	0,02	0,06	1.273,20	0,02	0,06
Orçamento	696.311,12	11,12	34,45	748.501,85	11,41	35,18
Seguridade Social						
Contribuição para a						
Previdência Social	335.032,12	5,35	16,58	354.187,75	5,40	16,65
Cofins	201.517,28	3,22	9,97	221.669,85	3,38	10,42
Contribuição Social						
sobre o Lucro Líquido	66.759,99	1,07	3,30	70.686,23	1,08	3,32
Contribuição para o						
PIS/Pasep	52.834,19	0,84	2,61	58.625,28	0,89	2,76
Contrib. Seg. Soc.						
Servidor Público -						
CPSS	30.033,81	0,48	1,49	33.773,18	0,51	1,59
Contrib. s/ Receita de						
Concursos e Progn.	4.254,27	0,07	0,21	4.573,91	0,07	0,22
Contrib. Partic. Seguro						
DPVAT	4.242,83	0,07	0,21	3.301,52	0,05	0,16
Contribuições Rurais						
Demais	1.636,64	0,03	0,08	1.684,13	0,03	0,08
	176.934,09	2,83	8,75	182.140,07	2,78	8,56

(conclusão)

Tributo/Competência	2016			2017		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Contribuição para o FGTS	124.713,45	1,99	6,17	128.743,00	1,96	6,05
Salário Educação	19.473,11	0,31	0,96	20.010,15	0,31	0,94
Contribuições para o Sistema S	18.427,89	0,29	0,91	19.075,28	0,29	0,90
Cide Combustíveis	6.001,24	0,10	0,30	5.821,37	0,09	0,27
Cide Remessas	2.939,95	0,05	0,15	3.011,18	0,05	0,14
Outras Contribuições Federais	2.249,98	0,04	0,11	2.293,50	0,03	0,11
Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	1.607,83	0,03	0,08	1.610,22	0,02	0,08
Dívida Ativa Outros Trib. e Contrib. Contrib. s/ Rec. Concess. Permiss. Energ. Elet.	0,93	0,00	0,00	-	0,00	0,00
Cota-Parte Contrib. Sindical	826,34	0,01	0,04	922,00	0,01	0,04
Tributos do Governo Estadual	514.456,79	8,22	25,45	547.073,54	8,34	25,72
ICMS	413.174,98	6,60	20,44	441.038,95	6,72	20,73
IPVA	39.093,47	0,62	1,93	40.508,51	0,62	1,90
ITCD	7.344,96	0,12	0,36	7.242,07	0,11	0,34
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	23.151,59	0,37	1,15	23.995,53	0,37	1,13
Outros Tributos Estaduais	31.691,78	0,51	1,57	34.288,48	0,52	1,61
Tributos do Governo Municipal	124.827,65	1,99	6,18	133.189,98	2,03	6,26
ISS	53.837,73	0,86	2,66	56.403,36	0,86	2,65
IPTU	34.333,01	0,55	1,70	38.426,85	0,59	1,81
ITBI	9.481,57	0,15	0,47	10.061,70	0,15	0,47
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	10.584,57	0,17	0,52	11.011,42	0,17	0,52
Outros Tributos Municipais	16.590,78	0,27	0,82	17.286,65	0,26	0,81

Fonte: Receita Federal (2018, p. 13-14), adaptada

2.4.1 Reforma tributária de 1965/1966

Em 1965, com a tomada do poder pelo Governo Militar e com a instituição da Emenda Constitucional nº 18, o Brasil passa por uma profunda reforma tributária (MACHADO; BALTHAZAR, 2017).

O Código Tributário Nacional surgiu com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em decorrência da reforma iniciada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que instituiu o Sistema Tributário Nacional, conforme dados apresentados no sítio da Receita Federal (2016).

Para Fabretti (2009), a EC nº 18/65 ao invés de tributar o consumo, ou seja, de forma direta o consumidor no local onde ele adquire os bens ou serviços, desse modo no destino, acabou por tributar a produção e a circulação, isto é, na origem.

A reforma foi tida como positiva, uma vez que conseguiu sanar déficits públicos, fortaleceu a arrecadação e garantiu recursos para as demais competências governamentais (SANTOS, 2015).

2.4.2 Carga tributária brasileira

A carga tributária bruta é definida como a razão entre a arrecadação total de tributos (da União, dos Estados e dos Municípios) e o PIB (Produto Interno Bruto) a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais, conforme consideração apontada em estudo realizado pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD), em novembro de 2018.

A Tabela 3 apresenta a Carga Tributária Bruta de 2016 e 2017:

Tabela 3 – Carga Tributária Bruta – 2016 e 2017

Componentes	R\$ bilhões	
	2016	2017
Produto Interno Bruto	6.259,23	6.559,94
Arrecadação Tributária Bruta	2.021,16	2.127,37
Carga Tributária Bruta	32,29%	32,43%

Fonte: Receita Federal (2018, p. 1)

De acordo com o estudo realizado pelo CETAD (2018), o aumento de 0,14% do PIB de 2016 para 2017 derivou da tributação sobre bens e serviços. A Tabela 4 expande essa variação, de 0,14% do PIB referente ao aumento da carga tributária bruta de 2016 para 2017, por ente federativo:

Tabela 4 – Receita Tributária por Ente Federativo – 2016 e 2017 – Principais Variações em Pontos Percentuais do PIB

Tributo/Competência	2016	2017	Variação (p.p. do PIB)
	% PIB	% PIB	
Total da Receita Tributária	32,29%	32,43%	0,14
Tributos do Governo Federal	22,08%	22,06%	0,02
Contrib. para o PIS/Pasep e Cofins	4,06%	4,27%	0,21
Imposto de Renda Retido na Fonte	3,63%	3,71%	0,08
Imposto sobre Produtos Industrializados	0,67%	0,72%	0,05
Outros Tributos Federais	9,82%	9,85%	0,03
Cide Combustíveis	0,10%	0,09%	-0,01
Impostos sobre o Comércio Exterior	0,50%	0,49%	-0,01
Taxas Federais	0,14%	0,11%	-0,02
IRPJ e CSLL	3,16%	2,81%	-0,35
Tributos do Governo Estadual	8,22%	8,34%	0,12
ICMS	6,60%	6,72%	0,12
Outros Tributos Estaduais	1,62%	1,62%	-0,00
Tributos do Governo Municipal	1,99%	2,03%	0,04
IPTU	0,55%	0,59%	0,04
Outros Tributos Municipais	0,59%	0,58%	-0,00
ISS	0,86%	0,86%	-0,00

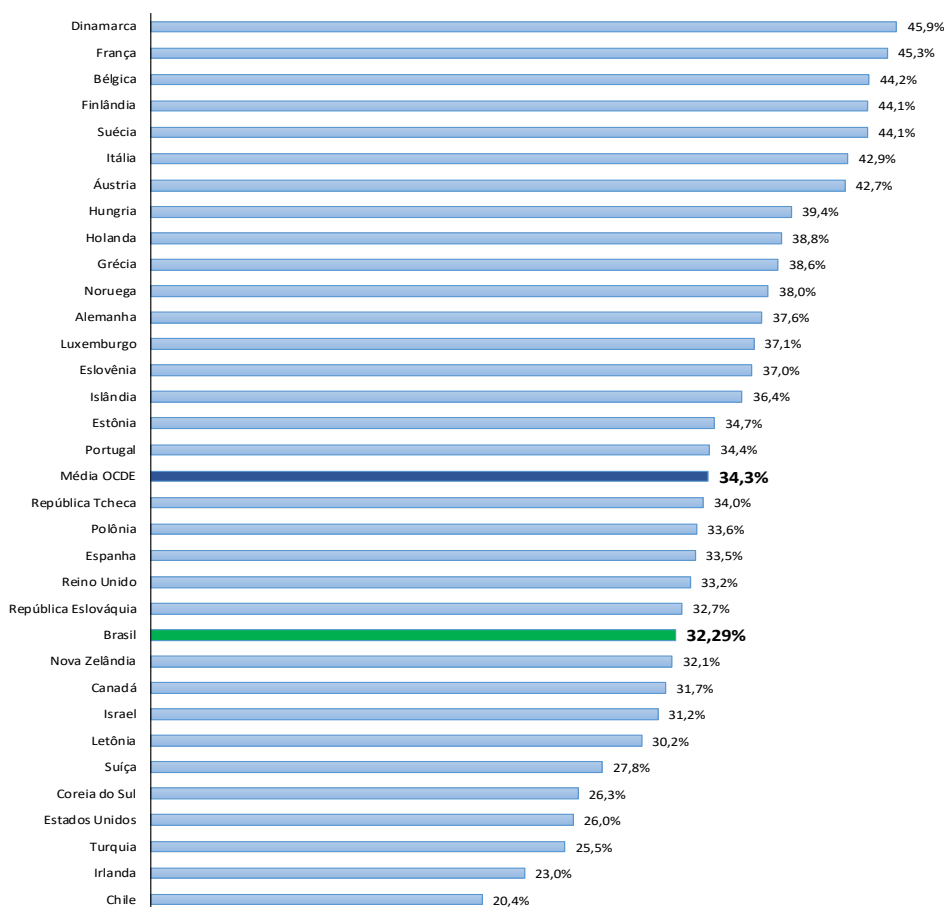
Fonte: Receita Federal (2018, p. 4)

A carga tributária brasileira subiu pelo terceiro ano consecutivo alcançando o maior percentual desde 2013, 32,43%, também de acordo com publicação divulgada no sítio do Impostômetro pela Agência Estado, em dezembro de 2018, o que corrobora os dados da tabela 3 (detalhados na tabela 2).

A OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), criada em 1948 e, atualmente, composta por 35 membros, tem como finalidade disseminar e uniformizar normas de políticas econômicas e de relacionamento comercial em 34 áreas temáticas, incluindo políticas de consumo, assuntos tributários, previdência, governança investimento estrangeiro e outras (SANTOS, 2018).

O Gráfico 2 evidencia de forma comparativa a carga tributária brasileira e dos países da OCDE:

Gráfico 2 – Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2016)



Fonte: Receita Federal (2018, p. 6)

2.4.3 Proposta de Emenda à Constituição (PEC)

O artigo 60 da Constituição Federal vigente, inserido na subseção II que trata da Emenda à Constituição, prevê:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
I – de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
II – do Presidente da República;
III – de mais da metade das Assembleias Legislativas das Unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.
§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.
§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.
§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I – a forma federativa de Estado;
II – o voto direto, secreto, universal e periódico;
III – a separação dos Poderes;
IV – os direitos e garantias individuais.
§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

Se a PEC for apresentada na Câmara dos Deputados, mediante as hipóteses legais acima, então ela passa pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJ), para ser apreciada quanto à sua admissibilidade (Agência Câmara, 2005). Esse processo analisa a constitucionalidade, a legalidade e a técnica legislativa da PEC. No Senado Federal, a CCJ dará parecer sobre todos os aspectos da proposta, não fazendo distinção entre admissibilidade e mérito.

A CCJ apreciará em, no máximo, cinco sessões se a proposta pode ou não ser aceita. Sendo aceita, é enviada para a Comissão Especial (MPPR).

O Presidente da Câmara cria uma Comissão Especial para realizar o exame de mérito da proposta. Esta Comissão Especial terá o prazo de 40 sessões ordinárias para analisar o texto (Agência Câmara, 2005). É nesta fase que são apresentadas as emendas à PEC. Para serem aprovadas, as emendas à PEC devem ter, no mínimo, um terço de apoio da composição da Casa do Congresso em

que está sendo apreciada (Câmara dos Deputados ou Senado Federal). Ao final, o relator emite um parecer e, se aprovada, a PEC está pronta para votação em Plenário (MPPR). No Senado Federal, a Comissão Especial apenas receberá e apreciará as propostas de emenda à PEC, não realizando o exame de mérito, visto que nessa Casa quem executa esse exame é a CCJ.

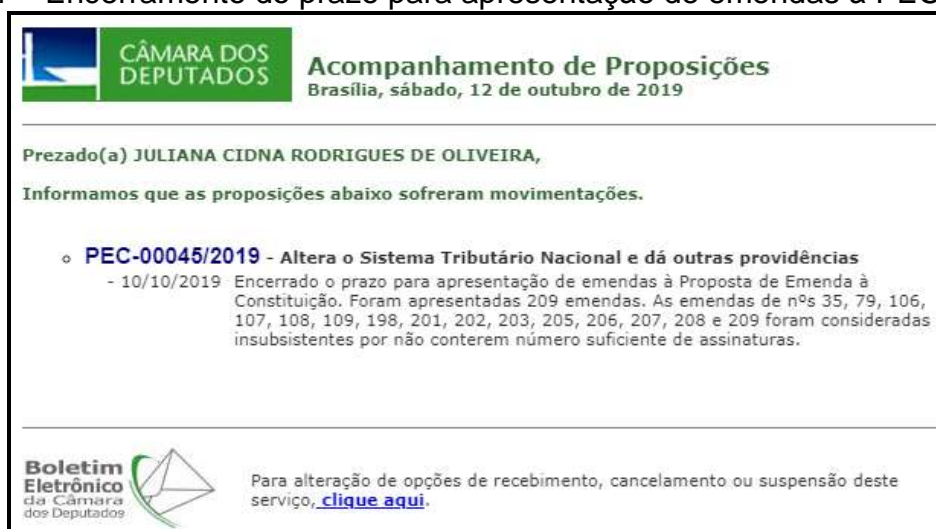
Após ser apreciada e aprovada pela CCJ e pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados, a proposta está pronta para votação em plenário. Conforme o Ministério Público do Paraná (MPPR), é necessária a aprovação em dois turnos, com espaço de pelo menos cinco sessões entre um turno e outro, prazo chamado de interstício. Somente será considerada aprovada a PEC que obtiver, no mínimo, três quintos dos votos do número total de deputados da Câmara em cada turno, ou seja, 308 dos 513 deputados. Após essa fase, a proposta retorna à Comissão Especial para redação final e posterior envio ao Senado Federal para votação.

Ainda, de acordo com o Ministério Público do Paraná, a votação no Senado Federal segue basicamente as mesmas regras da Câmara dos Deputados quanto à votação em dois turnos e a aprovação (três quintos, ou seja, 49 dos 81 senadores). O que difere é o interstício de votação, neste caso é de, no mínimo, cinco dias.

Na hipótese de o Senado não realizar alterações no texto recebido, a emenda é promulgada em sessão no Congresso Nacional pelo Presidente da República. Caso contrário, o texto alterado retorna à Câmara para ser novamente votado, e posteriormente reenviado ao Senado (Agência Câmara, 2005), até que o mesmo texto seja aprovado pelas duas Casas.

No dia 10 de outubro de 2019 ocorreu o encerramento para apresentação de emendas à PEC. Porém, esse prazo foi prorrogado por mais sete dias ou duas sessões, encerrando-se no dia 17 de outubro de 2019 (Câmara, 2019), conforme Boletins Eletrônicos apresentados nas Figuras 1 e 2:

Figura 1 – Encerramento do prazo para apresentação de emendas à PEC 45/2019




CÂMARA DOS DEPUTADOS Acompanhamento de Proposições
Brasília, sábado, 12 de outubro de 2019

Prezado(a) JULIANA CIDNA RODRIGUES DE OLIVEIRA,


Informamos que as proposições abaixo sofreram movimentações.

- o **PEC-00045/2019 - Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**
 - 10/10/2019 Encerrado o prazo para apresentação de emendas à Proposta de Emenda à Constituição. Foram apresentadas 209 emendas. As emendas de nºs 35, 79, 106, 107, 108, 109, 198, 201, 202, 203, 205, 206, 207, 208 e 209 foram consideradas insubsistentes por não conterem número suficiente de assinaturas.

Boletim Eletrônico da Câmara dos Deputados  Para alteração de opções de recebimento, cancelamento ou suspensão deste serviço, [clique aqui](#).

Fonte: Boletim Eletrônico da Câmara dos Deputados (2019)

Figura 2 – Encerramento do novo prazo para apresentação de emendas à PEC 45/2019



CÂMARA DOS DEPUTADOS Acompanhamento de Proposições
Brasília, sábado, 19 de outubro de 2019

Prezado(a) JULIANA CIDNA RODRIGUES DE OLIVEIRA,

Informamos que as proposições abaixo sofreram movimentações.

- o **PEC-00045/2019 - Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**
 - 17/10/2019 Encerrado o prazo para oferecimento de emendas, foram apresentadas 10 novas emendas (210 a 219). Tornou-se subsistente a emenda de nº 205, tendo em vista o acréscimo de assinaturas suficientes para seu trâmite. A emenda de nº 219 foi considerada insubsistente, por não ter atingido o quórum mínimo de assinaturas.
 - 17/10/2019 Encerrado o prazo de 2 sessões para apresentação de emendas ao projeto (de 15/10/2019 a 17/10/2019). Foram apresentadas 10 emendas. As emendas de nºs 106, 107, 108, 109, 198, 201, 202, 203, 206, 207, 208, 209, 219, 35 e 79 foram consideradas insubsistentes por não conterem número suficiente de assinaturas.

Boletim Eletrônico da Câmara dos Deputados  Para alteração de opções de recebimento, cancelamento ou suspensão deste serviço, [clique aqui](#).

Fonte: Boletim Eletrônico da Câmara dos Deputados (2019)

Em 31 de outubro de 2019, a PEC 45/2019 se encontrava aguardando Parecer do Relator na Comissão Especial. Conforme informações disponíveis no sítio da Câmara dos Deputados (2019), foram apresentadas 219 emendas.

A PEC 110/2019, na data de 31 de outubro de 2019, encontrava-se em tramitação na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ). Até aquele momento lhe foram apresentadas 136 emendas.

2.4.4 Peculiaridades de um IVA

O IVA (Imposto sobre Valor Agregado) é um imposto não cumulativo que incide sobre uma base ampla de bens e serviços, desonera completamente as exportações e os investimentos e é cobrado no destino (CCiF, 2017, p. 1).

Para De La Feria (2018), o IVA é neutro, seja do ponto de vista interno ou externo. Isso quer dizer que não há diferenciação de alíquotas, ou seja, tudo deve ser tributado de forma igual, sem concessão de isenções (neutralidade interna). Já a neutralidade externa é garantida pela tributação no destino. Conforme a autora, o modelo de tributação adotado pelo Brasil, de cobrança do imposto na origem, acaba por estimular guerra fiscal. A tributação no destino é essencial para que o IVA seja um imposto sobre o consumo e não sobre a produção (CCiF, 2019, p. 2).

O IVA é cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto pago na etapa anterior (CCiF, 2019, p. 1-2), conforme ilustrado na Tabela 5. Esta característica também contribui para a neutralidade do IVA, visto que a incidência independe da forma como está organizada a produção e circulação de bens e serviços.

Tabela 5 – Exemplo de incidência de um IVA

	Valor da Venda (A)	Alíquota (B)	Débito (C= A*B)	Crédito (D)	Imposto devido (C-D)
Etapa 1	100	10%	10		10
Etapa 2	200	10%	20	10	10
Produto final	400	10%	40	20	20
Tributação total					40

Obs. O crédito corresponde ao débito da etapa anterior.

Fonte: Centro de Cidadania Fiscal (2019, p. 2)

De um modo geral, são características de um bom IVA, segundo Appy (2019): base ampla de incidência, regras homogêneas, tributação no destino, desoneração das exportações, tributação das importações e desoneração dos investimentos.

2.4.5 Propostas de Emenda à Constituição sobre reforma tributária

Entre 1988 e 2013, o Brasil experimentou pelo menos quinze reformas tributárias. Nesse período, foram adicionadas ao nosso ordenamento jurídico, em média, 31 novas normas tributárias por dia. Com isso, em 2013, o sistema tributário brasileiro passou a ser constituído por 262.705 artigos, 612.103 parágrafos, 1.957.154 incisos e 257.451 alíneas. Para dar uma noção dessa complexidade, vale a pena informar que uma empresa comercializando seus produtos apenas dentro de seu estado deve cumprir uma legislação de aproximadamente 3.512 dessas normas (AMARAL, OLENIKE E AMARAL, 2013 apud CARVALHO, LUKIC, SACHSIDA, OLIVEIRA, LOZARDO, 2018, p. 7).

“Desde a promulgação da Constituição Federal, em 1988, praticamente todos os Presidentes da República manifestaram o interesse político de avançar em reformas tributárias.” (MACHADO; BALTHAZAR, 2017, p. 237).

2.4.5.1 PEC 45/2019

A Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP), altera o Sistema Tributário Nacional.

A PEC 45/2019 extingue três tributos federais (IPI, PIS e Cofins), o ICMS (estadual) e o ISS (municipal). Com a extinção desses tributos serão criados dois impostos sobre valor agregado: um chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), de competência dos três entes federativos, e o outro é o Imposto Seletivo, que incidirá sobre bens e serviços específicos, de competência federal.

Segundo Baleia Rossi, autor da proposta, a PEC busca simplificar o sistema tributário brasileiro sem reduzir a autonomia de estados e municípios, que podem alterar as alíquotas do IBS.

O período de transição previsto para que ocorra a substituição dos atuais tributos pelo IBS, caso seja aprovada essa PEC, é de dez anos. E, o período de transição para a repartição de receitas do IBS entre estados e municípios é de 50 anos.

2.4.5.2 PEC 110/2019

A Proposta de Emenda à Constituição nº 110/20019, de autoria do Senado Federal, altera o Sistema Tributário Nacional.

A PEC 110/2019 extingue nove tributos, dentre os quais alguns federais (IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação e Cide-Combustíveis), o ICMS (estadual) e o ISSQN (municipal).

Com a extinção dos tributos acima a proposta visa criar um imposto sobre valor agregado de competência estadual, denominado IBS (Imposto sobre Operações com Bens e Serviços), além de um imposto sobre bens e serviços específicos, de competência federal, o chamado Imposto Seletivo.

O Imposto Seletivo incidirá sobre produtos específicos, como por exemplo: petróleo e seus derivados, combustíveis, cigarros, energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Uma novidade dessa proposta é a extinção da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), que será incorporada ao IR (Imposto de Renda).

O IR (Imposto de Renda) e o ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) são mantidos na esfera federal. Porém, o ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação), atualmente de competência estadual, passa a ser de competência federal.

O período de transição previsto, nesta proposta, é de cinco anos.

3 METODOLOGIA

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Na Grécia Antiga "*Methodos*" significava "caminho para chegar a um fim". Método é o caminho pelo qual se chega a um determinado resultado, ainda que esse caminho não tenha sido fixado de antemão de modo deliberado e refletido (SILVA, 2017).

A metodologia usada no presente estudo será a pesquisa bibliográfica. Quanto aos objetivos, é classificada como pesquisa exploratória, pois visa, de acordo com Gerhardt e Silveira (2009, p. 35), "proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses".

A pesquisa bibliográfica, segundo Antônio da Silva (2017, p. 149), explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos, etc. Pode ocorrer pesquisas exclusivamente com base em fontes bibliográficas.

As principais fontes bibliográficas podem assim ser classificadas: livros de leitura corrente; livros de conferência como: dicionários, enciclopédias, anuários e almanaques; publicações periódicas como: jornais e revistas; impressos diversos (SILVA, 2017).

Também será utilizada a análise de conteúdo, com as técnicas adotadas na pesquisa da análise quantitativa e qualitativa do conteúdo. O uso da análise qualitativa, em conjunto com a quantitativa, enriquece a análise dos dados que se pretende compreender. Os aspectos quantitativos são pontos de partida e de apoio para a análise e as interpretações qualitativas e permitem uma melhor compreensão dos dados obtidos.

A técnica aqui descrita também pode ser vista como uma técnica de análise de conteúdo. Análise de conteúdo pode ser entendida como "uma técnica de pesquisa para descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo evidente da comunicação" (BERELSON apud MARCONI & LAKATOS, 1982, p. 99). Já para Ander-Egg (1978, p. 178) é "a técnica mais difundida para investigar o conteúdo das

comunicações de massas, mediante a classificação, em categorias, dos elementos da comunicação”.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Será realizada uma minuciosa pesquisa bibliográfica, visto que se trata de um assunto amplo. Para melhor orientação no processo de pesquisa e desenvolvimento do estudo serão obedecidos os seguintes procedimentos:

- Seleção da bibliografia a ser utilizada;
- Levantamento do referencial bibliográfico;
- Análise das Propostas de Emenda à Constituição em tramitação no Congresso Nacional no ano de 2019 que tratem de reforma tributária;
- Estudo comparativo entre as propostas analisadas;
- Apuração dos impactos da reforma tributária;
- Preparação das informações;
- Descrição;
- Interpretação.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 PROBLEMÁTICA DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O contexto geral apresentado pelo Brasil no que se refere ao sistema tributário, além da alta carga tributária há também uma legislação altamente complexa, demandando do contribuinte muito tempo dedicado para cumprir com todas suas obrigações. Há um excesso de alíquotas, exclusões de base de cálculo, muitos benefícios fiscais, regimes especiais, uma profusão de exceções da lei.

O Brasil é composto por 26 Estados e o Distrito Federal. Desse modo, são 27 legislações de ICMS distintas, sem contar os protocolos praticados entre eles. Além disso, são 5.570 municípios, de acordo com dados divulgados pelo IBGE em julho de 2019. Isto significa que são mais 5.570 leis diferentes relativas ao ISSQN. Tudo isso se refere a apenas dois tributos. Atualmente existem mais de 70. Já dar para se ter ideia da quantidade de normas existentes no país na área tributária. Essa realidade associada à grande quantidade de exceções inerentes a cada norma resulta na alta complexidade do nosso sistema tributário.

Outro dilema enfrentado pelo Brasil é a questão da guerra fiscal que há entre os Estados e entre os Municípios. Isso se deve ao fato de que a tributação incide na origem, ou seja, no local onde é produzido o bem ou prestado o serviço. Assim, ocorre uma tributação sobre a produção e não sobre o consumo. Desse modo, ocorre uma competição tributária, ou guerra fiscal, onde os Estados e os Municípios renunciam parte de seus tributos com o objetivo de atrair empresas.

O regime de incidência cumulativo de alguns tributos também é um problema dentro do sistema tributário brasileiro. A não possibilidade de compensação do tributo devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores acaba gerando a conhecida tributação em cascata, ou seja, imposto sobre imposto, aumentando, dessa forma, o preço final do bem ou serviço.

A Carta Magna garante os princípios tributários que constituem limitações ao Estado quanto ao poder de tributar e proteção à sociedade contra possíveis abusos de poder. Aos 53 anos, nosso Código Tributário Nacional não suporta a estrutura e o cenário tributário brasileiro atual.

Nosso sistema tributário apresenta muitos dilemas. A solução mais discutida hoje, e a mais plausível, é uma reforma tributária.

4.2 PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO

Hoje existem pelo menos três propostas de reforma tributária. Uma na Câmara, a segunda no Senado e uma terceira a ser apresentada pelo governo federal, sendo que todas são bastante diferentes. Mas entre as três, há duas propostas principais que tratam do tema reforma tributária e têm sido apontadas pelo governo como possíveis de serem aprovadas. Uma representa a Câmara dos Deputados, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP), a PEC 45/2019, a outra representa o Senado Federal, de autoria do Senador Davi Alcolumbre (DEM/AP) e outros, a PEC 110/2019.

Sendo assim, este estudo de caso, analisará estas duas propostas, considerando suas limitações e oportunidades.

4.2.1 Análise da PEC 45/2019

A Proposta de Emenda à Constituição 45/2019 altera o Sistema Tributário Nacional. Esta PEC foi desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) e adotada pela Câmara dos Deputados, sendo a autoria de apresentação do Deputado Federal Baleia Rossi.

O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é um *think tank* independente, ou seja, uma instituição que se dedica a produzir e difundir conhecimentos e estratégias. A CCiF foi criada para promover discussão de melhorias do sistema tributário brasileiro com base em quatro princípios: simplicidade, neutralidade, equidade e transparência. Seu objetivo é contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o aprimoramento do modelo de gestão fiscal do país.

Serão unificados cinco tributos que darão origem a um único imposto: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Os tributos atualmente em vigor que serão

unificados são: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Um dos principais problemas que essa proposta visa resolver é o caso da guerra fiscal que existe entre estados e municípios. O ICMS e o ISS são impostos cobrados na origem. Esse modelo de tributação estimula a guerra fiscal. A solução seria cobrar no destino, como acontece com os Impostos sobre Valor Agregado (IVA), modelo para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Essa questão será resolvida de acordo com o parágrafo 3º, do inciso VI, do artigo 152-A da proposta, transcrito abaixo:

“§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.”

Para melhor entendimento da reforma que essa proposta busca implantar no Brasil, faz-se em tópicos, uma síntese dos principais artigos da Carta Magna que sofrerão modificação, caso seja aprovada:

- **Art. 152-A:** a inclusão desse artigo na Constituição Federal possivelmente seja o ponto mais importante dessa proposta, visto que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Seus nove parágrafos discorrem sobre as características do novo tributo. Devido a relevância de seu conteúdo, faz-se justa a sua transcrição:

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

§ 1º O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

a) os intangíveis;

b) a cessão e o licenciamento de direitos;

c) a locação de bens;

d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;

III – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Municípios de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino;

§ 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada.

§ 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no caput.

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

§ 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

§ 8º Cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional.

§ 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.

- **Art. 154:** nesse artigo ocorre a inclusão do parágrafo terceiro que trata dos impostos seletivos. Desse modo, além do IBS, a reforma propõe a instituição de impostos seletivos, que serão monofásicos, com função extrafiscal para desestimular o consumo de alguns bens, serviços e direitos.
- **Art. 159-A:** a incorporação deste artigo na Constituição Federal apresenta qual será a composição da alíquota do IBS fixada pela União. Fará parte dessa composição a soma das alíquotas singulares destinadas à: seguridade social, financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono salarial do PIS/Pasep, financiamento de programas de desenvolvimento econômico (atualmente 40%, no mínimo, da arrecadação proveniente das contribuições para o PIS/Pasep devem ser destinadas para o financiamento desses programas), Fundo de Participação dos Estados, Fundo de Participação dos Municípios, programas de financiamento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, transferência aos Estados e ao Distrito Federal (proporcional às exportações de produtos industrializados), manutenção e desenvolvimento do ensino, ações e serviços públicos de saúde e outros recursos não vinculados.
- **Art. 159-B:** já neste artigo é apresentada a composição da alíquota do IBS fixada pelos Estados e pelo Distrito Federal, que corresponde à soma das alíquotas singulares destinadas à: manutenção e desenvolvimento do ensino, ações e serviços públicos de saúde, transferência aos Municípios, destinações previstas na Constituição de cada Estado ou do Distrito Federal e outros recursos não vinculados.
- **Art. 159-C:** são apresentadas a composição da alíquota do IBS fixada pelos Municípios, a qual será composta pela soma das alíquotas singulares relacionadas às seguintes destinações: manutenção e desenvolvimento do ensino, ações e serviços públicos de saúde, destinações previstas na Lei Orgânica de cada Município e outros recursos não vinculados.

- **Art. 115, ADCT:** este artigo será acrescido ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o qual fixa o prazo de 180 dias, contados a partir da publicação da emenda aprovada, para que o Presidente da República envie ao Congresso Nacional o projeto de lei complementar que institui o IBS.

O período de transição da PEC 45/2019 será de dez anos. Essa transição somente começará a contar a partir da publicação do regulamento do IBS. Caso o regulamento seja publicado até 30 de junho, este será o ano de referência. Porém, se o regulamento for publicado após essa data, o ano de referência será o ano subsequente. O ano de referência tem a função de situar no tempo o início da contagem do período de transição.

O Quadro 6 consta de forma esquematizada todo o entendimento do período de transição (no caso hipotético de a proposta ser aprovada e o regulamento do IBS publicado no ano de 2020):

Quadro 4 – Período de transição do IBS na PEC 45/2019 (exemplo):

(continua)

	Regulamento do IBS publicado de 01/01/2020 a 30/06/2020: Ano de referência: 2020	
	Regulamento do IBS publicado entre 01/07/2020 a 31/12/2020: Ano de referência: 2021	
Hipótese: ano de referência = 2020 (regulamento publicado no primeiro semestre)		
Ano	Tributos substituídos (IPI / PIS / Cofins / ICMS / ISSQN)	IBS
2020	Ano de referência = 1º ano de transição	
2021	Redução nas alíquotas da Cofins	1%
2022	Redução nas alíquotas da Cofins	1%
2023	$7/8 = 87,5\%$	12,5%

(conclusão)

Ano	Tributos substituídos (IPI / PIS / Cofins / ICMS / ISSQN)	IBS
2024	6/8 = 75%	25%
2025	5/8 = 62,5%	37,5%
2026	4/8 = 50%	50%
2027	3/8 = 37,5%	62,5%
2028	2/8 = 25%	75%
2029	1/8 = 12,5%	87,5%
2030	0	100%

Fonte: Adaptado da PEC 45/2019

No primeiro e no segundo ano após o ano de referência (2021 e 2022), somente as alíquotas da Cofins sofrerão redução na mesma proporção de cobrança do IBS, capaz de repor a arrecadação total dos tributos substituídos. O percentual de 1% de IBS, cobrados nos dois primeiros anos subsequentes ao ano de referência, serão destinados à Seguridade Social, conforme disposição no parágrafo § 2º, II, do artigo 117, ADCT, da proposta.

No ano de 2030, o conjunto de tributos substituídos (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISSQN) serão extintos e o IBS totalmente incorporado ao sistema tributário nacional.

O período de transição dos repasses do montante da receita arrecadada com o IBS, da União para os entes federados, é de 50 (cinquenta) anos. Compete ao comitê gestor nacional operacionalizar a distribuição do IBS, conforme previsão no § 4º, II, art. 120, ADCT, da proposta.

4.2.1.1 Tributos passíveis de unificação

A PEC 45/2019 visa unificar cinco tributos, três impostos e duas contribuições, atualmente existentes em nosso sistema tributário. São eles: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISSQN.

A unificação, e posterior extinção, dos tributos acima, converge para a instituição do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços).

4.2.2 Análise da PEC 110/2019

A Proposta de Emenda à Constituição 110/2019, de autoria conjunta do Senador Davi Alcolumbre e outros Senadores, altera o Sistema Tributário Nacional. Tal proposta foi formulada com base no texto de reforma tributária idealizado pelo economista e Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, a PEC nº 233/2008, apensada à PEC 31/2007.

A proposta institui o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), resultante da unificação de nove tributos: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, ICMS, ISSQN, Cide-Combustíveis e Salário-Educação.

O IBS é instituído a partir da inclusão do inciso II, no artigo 155 da Constituição Federal vigente. Dada a importância deste artigo, com base no texto da proposta, transcrevo-o, a seguir:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I – imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III – imposto sobre propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos;

IV – por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

[...]

(Grifo nosso.)

De acordo com a proposta, o IBS será instituído por lei complementar, uniforme em todo o país e não cumulativo. Incidirá, além de operações com bens e serviços, nas importações, locações e cessões de bens e direitos e operações com bens intangíveis e direitos. A não incidência ocorre nas exportações, nas movimentações de valores e de créditos e direitos de natureza financeira e nas prestações de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, conforme prever a alteração do artigo 155, inciso VI, parágrafo sétimo da Carta Magna.

O IBS, nessa proposta, é de competência estadual, diferente da PEC nº 45/2019 que é federal. Apesar de ser proposto como um tributo de competência estadual, o imposto terá uma legislação unificada.

Nas operações interestaduais, o IBS pertencerá ao Estado de destino. A lei complementar que instituirá o imposto, poderá designar o Estado de origem da operação a responsabilidade pela retenção do IBS e posterior repasse ao Estado de destino.

A regra geral é que não haverá incentivos ou benefícios fiscais. Todavia, se houver previsão em lei complementar, os incentivos ou benefícios poderão existir em algumas operações, como se vê no inciso VIII, do mesmo artigo 155:

[...]

VIII – não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

- a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;
- b) medicamentos;
- c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;
- d) bens do ativo imobilizado;
- e) saneamento básico;
- f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;

[...]

Do total arrecadado com o IBS, 35,57% pertencerá à União, conforme previsão contida no texto da proposta, no artigo 156-A. A União custeará os programas do seguro-desemprego e do abono PIS/Pasep. Depois de realizadas todas as destinações legais, o valor remanescente da cota da União, será integralmente reservado ao financiamento da Seguridade Social.

Aos Estados e ao Distrito Federal será destinado 20% do Imposto Seletivo, em atendimento ao artigo 157, II, da Constituição Federal vigente, que obriga a União a transferir 20% de qualquer imposto que venha a instituir. Continuará sendo receita dos Estados e do Distrito Federal o produto da arrecadação do IR na fonte sobre rendimentos pagos por eles, inclusive suas autarquias e fundações.

Serão consideradas receitas dos Municípios (incluídas pela PEC): 22,91% da arrecadação do IBS, o produto da arrecadação do IPVA e do ITCMD. Continuarão sendo receitas dos Municípios: o produto da arrecadação do IR na fonte sobre rendimentos pagos por eles, inclusive suas autarquias e fundações, 50% do ITR e 25% do ICMS.

A inclusão do artigo 159-A na Constituição Federal/88, prevista na proposta, preconiza a criação de fundos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios com a finalidade de reduzir as desigualdades da receita per capita entre os Estados e os Municípios.

O Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional é instituído pela incorporação do artigo 162-B, o qual será composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal. Dentre as principais atribuições do Comitê Gestor estão o estabelecimento de regulamentações e de obrigações acessórias unificadas de âmbito nacional, arrecadação, cobrança, fiscalização e distribuição da receita proveniente do IBS aos entes federados.

Anualmente, segundo o texto da proposta, a União aplicará, no mínimo, 7,79% na manutenção e desenvolvimento do ensino. Hoje, o percentual mínimo previsto na Constituição Federal/88 é de 18%, conforme o artigo 212. Já o percentual mínimo exigido, para este fim, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios permanece inalterado, ou seja, 25%.

É importante salientar que toda receita transferida para outro ente federado, não é considerada receita do governo que a transferir. Tal concepção já se encontra prevista na Carta Magna vigente e se mantém no texto da proposta, no entanto com uma nova ideia: transferência de receitas dos Estados e do Distrito Federal à União (caminho inverso), de acordo com o parágrafo primeiro do artigo 212 da proposta. Atualmente o que há são previsões de destinações de recursos da União aos

Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e dos Estados aos respectivos Municípios.

A educação básica pública deixará de contar com o Salário-Educação como fonte de financiamento, devido a unificação e posterior extinção desta contribuição social. Visando a compensação, a proposta impõe à União a destinação de 3,37% de sua receita, resultante de impostos e transferências, como meio de financiamento adicional à educação básica pública.

O Imposto Seletivo, que será instituído pelo artigo 153, VIII, de competência da União, incidirá em operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Incidirá nas importações, todavia não haverá incidência nas exportações.

O Imposto Seletivo será monofásico e não integrará sua própria base de cálculo, tampouco a do IBS. Também não poderá ter, via de regra, alíquota superior à do IBS. A exceção ocorre nas operações com cigarros e outros produtos do fumo e com bebidas alcoólicas, as quais poderá incorrer em alíquota superior.

O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) passará a ser denominado Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores Terrestres, Aquáticos e Aéreos. Não incidirá sobre veículos de uso comercial destinados, exclusivamente, à pesca ou ao transporte público de passageiros ou de cargas. O produto da arrecadação desse imposto será destinado, integralmente, aos Municípios.

O ITCMD, atualmente de competência estadual, passará a ser de competência federal. Entretanto, o produto de sua arrecadação pertencerá aos Municípios.

A CSLL será incorporada ao IR. Desse modo, terá a alíquota ampliada.

Os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus ficam garantidos pelo prazo previsto no artigo 40, do ADCT, da Constituição Federal/88, isto é, vinte e cinco anos após a data da promulgação da Emenda Constitucional. Inclusive, às pessoas jurídicas que mantiverem operações com bens e serviços na Zona Franca de

Manaus na data de promulgação da Emenda, serão assegurados os mesmos privilégios pelo prazo de vinte e cinco anos.

No Quadro 5 é apresentado um exemplo hipotético baseado no período de transição do IBS, supondo que a Emenda Constitucional seja aprovada no ano de 2020:

Quadro 5 – Período de transição do IBS na PEC 110/2019 (exemplo):

Ano	Tributos substituídos (IPI / PIS / Pasep / Cofins / ICMS / ISSQN / IOF / Cide-Combustíveis / Salário-Educação)	IBS
2020	Publicação da Emenda Constitucional = não é considerado como o primeiro ano de transição	
2021	Redução nas alíquotas da Cofins	Contribuição sobre Bens e Serviços de até 1%
2022	4/5 = 80%	1/5 = 20%
2023	3/5 = 60%	2/5 = 40%
2024	2/5 = 40%	3/5 = 60%
2025	1/5 = 20%	4/5 = 80%
2026	0	100%

Fonte: Adaptado da PEC 110/2019

O primeiro ano de transição corresponde ao ano seguinte ao da publicação da emenda. No exemplo do Quadro 5 a Emenda Constitucional será publicada no ano de 2020, logo o primeiro ano de transição é 2021.

Uma peculiaridade dessa proposta é a criação, pela União, da Contribuição sobre Bens e Serviços, que será cobrada no primeiro ano subsequente à publicação da Emenda Constitucional, a uma alíquota de até 1%. Os contribuintes poderão compensar o valor pago com a Cofins. Ao término do primeiro ano de transição, a Contribuição sobre Bens e Serviços se extingue, passando a ser exigido gradativamente o IBS, acrescido em um quinto a cada exercício seguinte. Ao término

do quinto ano subsequente à publicação da Emenda Constitucional (período de transição), os nove tributos tornar-se-ão extintos e o IBS será totalmente exigido e fará parte do Sistema Tributário Nacional.

O texto da proposta não define a alíquota do IBS, visto que somente será conhecida ao término do período de teste, ou seja, após os dois primeiros anos. Todavia, sabe-se que a alíquota será composta pela soma das alíquotas singulares de cada ente federativo, as quais poderão ser alteradas por lei da respectiva unidade federada.

4.2.2.1 Tributos passíveis de unificação

Na PEC 110/2019, além dos tributos já apresentados na PEC 45/2019 (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISSQN), também serão unificados para dar origem ao IBS: IOF, Pasep, Cide-Combustíveis e Salário-Educação. Ao término de cinco anos (período de transição), esses nove tributos serão extintos, momento em que passará a vigorar, por completo, o IBS.

4.3 COMPARATIVO ENTRE AS PROPOSTAS

As duas propostas preveem a criação de um órgão gestor que, dentre outras atribuições, editará o regulamento do imposto. A PEC 45/2019 denomina esse órgão de Comitê Gestor Nacional do Imposto sobre Bens e Serviços. Já a PEC 110/2019 chama de Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional. Na sequência há a transcrição literal de cada proposta referente às competências de seus órgãos gestores:

PEC 45/2019

Art. 152-A (...)

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o **comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços**, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;

II – **gerir a arrecadação centralizada do imposto**;

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

(Grifo nosso.)

PEC 110/2019

Art. 162-B. Fica criado o **Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional**, composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal para administrar e coordenar, de modo integrado, as atribuições previstas no presente artigo, cabendo-lhe estabelecer, nos termos de lei complementar:

I – a instituição de regulamentações e obrigações acessórias unificadas, em âmbito nacional, e a harmonização e divulgação de interpretações relativas à legislação;

II – a gestão compartilhada de banco de dados, cadastros, sistemas de contas e informações fiscais referentes aos tributos estaduais, distritais e municipais;

III – a emissão de diretrizes gerais para as autoridades tributárias estaduais, distritais e municipais;

IV – **a coordenação de fiscalizações integradas em âmbito nacional, bem como a arrecadação, a cobrança e distribuição de recursos aos entes federados**;

V – os procedimentos a serem adotados para a implantação e funcionamento da Escola Nacional de Administração Tributária, visando a capacitação, formação e aperfeiçoamento, em âmbito nacional, das autoridades tributárias;

VI – a forma pela qual seus dirigentes serão escolhidos pelos governadores dos Estados e Distrito Federal, prefeitos das capitais e demais Municípios.

(Grifo nosso.)

Ambas as propostas de emenda à Constituição, preveem a criação de um comitê gestor responsável, dentre outras atribuições, pela arrecadação, cobrança e fiscalização do IBS. Partindo-se do pressuposto de que o IBS, na PEC 45/2019, derivará da unificação de cinco tributos (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISSQN), dos quais três deles (IPI, PIS e Cofins) são de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) realizar a arrecadação, cobrança e fiscalização, é possível concluir

que tais atribuições lhe serão retiradas e transferidas ao comitê gestor. Desse modo, o campo de atuação da SRFB será restringido. O mesmo vale para a PEC 110/2019.

As duas propostas apresentam semelhanças e diferenças. Nos Quadros 6 e 7 serão apresentados pontos similares e pontos divergentes entre elas.

4.3.1 Pontos similares entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019

No Quadro 6 são apontados os principais elementos em comum previstos nos textos da PEC 45/2019 e na PEC 110/2019:

Quadro 6 – Pontos similares entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019
(continua)

PONTOS	SIMILARIDADES
Tributos instituídos	1) Um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado, e um imposto específico (Imposto Seletivo), sobre alguns bens e serviços.
Base de incidência do IBS	1) Bens e serviços (consumo)
Características do IBS	1) Instituído por Lei Complementar (em atendimento ao artigo 146, III, Constituição Federal/88, a qual cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária); 2) Será uniforme em todo o território nacional; 3) Será não cumulativo, característica do IVA; 4) Não incidirá sobre exportações, assegurada a manutenção dos créditos; 5) Incidirá também sobre: <ul style="list-style-type: none"> • Importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos; • Intangíveis; • Locação e cessão de bens e direitos.

(conclusão)

PONTOS	SIMILARIDADES
Operações interestaduais	1) O IBS pertencerá ao Estado de destino
Processo administrativo tributário do IBS	1) Será disciplinado por Lei Complementar (uniforme em todo o território nacional)
Repartição da receita tributária do IBS	1) A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento (20%) do montante das exportações de produtos industrializados; 2) Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento (25%) dos recursos que receberem.
Competência tributária do Imposto Seletivo	1) Tributo federal
Comitê gestor	1) Ambas as propostas preveem a criação de um comitê gestor responsável, dentre outras atribuições, por: editar o regulamento e diretrizes do IBS e arrecadar, cobrar e fiscalizar o novo imposto.
Contribuintes de baixa renda	1) Possibilidade de devolução do IBS aos contribuintes de baixa renda.

Fonte: elaboração própria (2019)

4.3.2 Diferenças entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019

Quadro 7 – Principais diferenças entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019

(continua)

PONTOS	DIFERENÇAS	
	PEC 45/2019	PEC 110/2019
Casa Legislativa	Câmara dos Deputados	Senado Federal
Autoria	Baleia Rossi	Davi Alcolumbre e outros
Data de apresentação	03/04/2019	09/07/2019
Número de tributos substituídos	5	9

(conclusão)

PONTOS	DIFERENÇAS	
	PEC 45/2019	PEC 110/2019
Tributos substituídos	IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISSQN	IPI, PIS, Pasep, Cofins, ICMS, ISS, IOF, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação
Tributo instituído	Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)	Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS)
Artigo da Constituição Federal que instituirá o IBS	Art. 155, IV	152-A
Competência tributária do IBS	Tributo federal	Tributo estadual
Concessão de benefícios fiscais	Não	Parcial, somente em algumas operações, como: alimentos, medicamentos, transporte público coletivo urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação.
Órgão gestor do IBS (diferença na nomenclatura / funções semelhantes)	Comitê Gestor Nacional do Imposto sobre Bens e Serviços	Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional
Transição da cobrança dos tributos	10 anos	5 anos
Transição da partilha da arrecadação	50 anos	15 anos
Imposto Seletivo	Finalidade extrafiscal (“desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”). A PEC não cita os bens e serviços.	Finalidade arrecadatória, sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.

Fonte: elaboração própria (2019)

Após a identificação das principais diferenças entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019, aborda-se a análise dos impactos da reforma tributária no subcapítulo 4.4.

4.4 ANÁLISE DOS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

O Quadro 8 traz uma amostragem dos impactos oriundos de uma reforma tributária no Brasil, a partir da análise da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019. Ressalta-se que os impactos não se resumem aos mostrados no Quadro 8. A pesquisa se limitou aos sete impactos devido sua importância, os quais atingem os principais problemas enfrentados atualmente pelo sistema tributário brasileiro, tais como: complexidade, cumulatividade tributária, guerra fiscal e regressividade tributária. É importante salientar, também, que os impactos assinalados para cada ente federado ou contribuinte não são taxativos, visto que todas as partes que integram um processo de reforma tributária sofrem consequências. Desse modo, os impactos evidenciados foram apontados como sendo os de maior efeito para cada categoria.

Quadro 8 – Impactos da reforma tributária

Impacto	Contribuintes	União	Estados	Municípios
1. Unificação de tributos (simplificação)	X	X	X	X
2. Regime de incidência do IBS (não cumulativo)	X			
3. Tributação no destino			X	X
4. Arrecadação do IBS		X	X	X
5. Benefícios fiscais	X		X	X
6. Imposto Seletivo	X			
7. Isenção do IBS	X			

Fonte: elaboração própria (2019)

As informações contidas no Quadro 8 permitem formular as seguintes considerações, em relação ao ponto de vista de contribuintes, União, Estados e Municípios. Para isso seguem apontamentos destes impactos:

1. Unificação de tributos (simplificação)

- Contribuintes (contribuintes podem ser pessoas físicas ou jurídicas)
 - **PEC 45:** a proposta busca unificar cinco tributos sobre o consumo: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISSQN. É possível observar que é um impacto positivo para o contribuinte, visto que, após a unificação, haverá uma legislação unificada do IBS. Atualmente cada tributo tem sua legislação específica, além de inúmeras exceções, grande quantidade de alíquotas, benefícios fiscais e regimes especiais. Já o IBS proposto terá uma legislação nacional unificada.
 - **PEC 110:** a proposta busca unificar nove tributos: IPI, PIS, Pasep, Cofins, ICMS, ISSQN, IOF, Cide-Combustíveis e Salário-Educação. A unificação de nove tributos converge em simplificação. Porém, o IBS é de competência estadual, logo, a simplificação pode ser vista em parte, já que cada Estado terá sua legislação. A proposta prevê a padronização nacional do tributo. Mas, até o momento isso ainda é uma incógnita, visto que o assunto somente será tratado após a promulgação da Emenda, em conjunto pelas administrações tributárias federal, estadual e municipal, através do Comitê Gestor.
O contribuinte que realize operações com outros Estados terá que conhecer suas legislações. Caso a operação seja uma compra, o IBS ficará no destino, logo para o contribuinte será tranquilo. O problema será quando a operação se tratar de venda, neste caso, o IBS ficará no Estado comprador e o contribuinte terá que verificar a legislação do Estado de destino.

- União
 - **PEC 45:** os tributos de competência da União que serão unificados são: IPI, PIS e Cofins. Serão três tributos extintos para dar origem a apenas um, o IBS. Observa-se que para a União essa proposta impactará de forma positiva, ainda que o IBS seja de sua competência.

 - **PEC 110:** os tributos de competência da União que serão unificados são: IPI, PIS, Pasep, Cofins, IOF, Cide-Combustíveis e Salário-Educação. Serão unificados sete tributos federais e substituídos por apenas um, o IBS. Porém, o IBS será de competência estadual. A União perderá sete tributos de sua competência, porém editará normas de padronização tributária, o qual limitará a autonomia tributária dos Estados na gestão do IBS. Nota-se que os impactos dessa proposta para a União são previamente imensuráveis.

- Estados
 - **PEC 45:** o único imposto de competência estadual que entrará no processo de unificação é o ICMS. Perderá um imposto de sua competência para originar o IBS, de competência da União. Em termos de administração tributária, terá menos obrigações, isto é, menos trabalho para a máquina pública, já que cada Estado terá representantes no Comitê Gestor para tratar dos assuntos de seu interesse. Por outro lado, ao abrir mão de um tributo responsável pela maior arrecadação tributária, o Estado ficará a mercê da União, visto que o IBS será de sua competência. Verifica-se impactos parcialmente positivos e parcialmente negativos.

- **PEC 110:** o único imposto de competência estadual que entrará no processo de unificação é o ICMS. O IBS será de competência estadual. Porém, a União editará normas de padronização tributária. É possível observar uma autonomia limitada dos Estados na gestão do IBS.
- Municípios
 - **PEC 45:** o único imposto de competência municipal que fará parte da unificação é o ISSQN. Este imposto será extinto e substituído pelo IBS, porém de competência da União. Em termos de administração tributária, terá menos obrigações, isto é, menos trabalho para a máquina pública, já que cada Município terá representantes no Comitê Gestor para tratar dos assuntos de seu interesse. Por outro lado, ao abrir mão de um tributo responsável pela maior arrecadação tributária, o Município ficará a mercê da União, visto que o IBS será de sua competência. Verifica-se impactos parcialmente positivos e parcialmente negativos.
 - **PEC 110:** o único imposto de competência municipal que fará parte da unificação é o ISSQN. O IBS será de competência estadual. Mesmo os Municípios dispendo de representantes no Comitê Gestor para tratar de assuntos tributários, é possível observar uma autonomia limitada dos Municípios na gestão do IBS, visto que perderão o ISSQN, de sua competência, e passarão a ter uma mera gestão indireta através de um Comitê Gestor.

2. Regime de incidência do IBS (não cumulativo)

- Contribuintes (contribuintes podem ser pessoas físicas ou jurídicas)
 - **PEC 45:** o IBS será não cumulativo. É assegurado ao contribuinte compensar o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores. Isso torna o custo menor do bem ou do serviço para as pessoas jurídicas e, conseqüentemente, também refletirá no consumidor final.
A não cumulatividade também tornará o processo de apuração do imposto menos complexo e burocrático, além de trazer segurança jurídica, visto que alguns tributos, como por exemplo o PIS e a Cofins, ora podem ser cumulativos, ora não cumulativos. É possível compreender que se trata de um impacto positivo.

 - **PEC 110:** o IBS será não cumulativo. É assegurado ao contribuinte compensar o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores. Isso torna o custo menor do bem ou do serviço para as pessoas jurídicas e, conseqüentemente, também refletirá no consumidor final.
A não cumulatividade também tornará o processo de apuração do imposto menos complexo e burocrático, além de trazer segurança jurídica, visto que alguns tributos, como por exemplo o PIS e a Cofins, ora podem ser cumulativos, ora não cumulativos. É possível compreender que se trata de um impacto positivo.

3. Tributação no destino

- Estados
 - **PEC 45:** em operações interestaduais o IBS pertencerá ao Estado de destino do bem ou serviço. Uma justificativa apontada na proposta para esse modelo é que o IBS é um imposto sobre o consumo (destino) e não sobre a produção

(origem). Outro argumento é a busca pelo fim da guerra fiscal, já que a arrecadação tributária não pertencerá mais ao Estado produtor. Estados produtores poderão sofrer com essa regra. É possível identificar que para alguns Estados será benéfico (Estados consumidores), enquanto que para outros, não (Estados produtores).

- **PEC 110:** em operações interestaduais o IBS pertencerá ao Estado de destino do bem ou serviço. A proposta prevê a possibilidade de retenção do imposto pelo Estado de origem e posterior repasse ao Estado de destino da operação. Todavia, o imposto sempre pertencerá ao Estado de destino do bem ou serviço, com o intuito de pôr fim à guerra fiscal. É possível inferir que para Estados consumidores tal proposta é benéfica, enquanto que para Estados produtores, não.

- Municípios

- **PEC 45:** em operações intermunicipais o IBS pertencerá ao Município de destino do bem ou serviço. A justificativa apontada na proposta para esse modelo é que o IBS é um imposto sobre o consumo (destino) e não sobre a produção (origem), convergindo com o fim da guerra fiscal. Municípios produtores poderão sofrer com essa regra. É possível identificar que para alguns Municípios será benéfico (Municípios consumidores), enquanto que para outros, não (Municípios produtores).
- **PEC 110:** por se tratar de um imposto de competência estadual, o IBS pertencerá ao somente ao Estado de destino do bem ou serviço. Desse modo, em operações intermunicipais o imposto não pertencerá, diretamente, ao Município de destino, tampouco ao Município de origem, mas ao Estado de

destino da operação. Indiretamente será benéfico para os Municípios de destino, visto que o tributo pertencerá ao seu Estado e conseqüentemente terá um retorno através dos repasses de recursos entre os entes federados (Estado – Município).

4. Arrecadação do IBS

- União
 - **PEC 45:** o IBS será arrecadado de forma centralizada pela União. A arrecadação será gerida pelo Comitê Gestor Nacional, o qual fará posterior repasse aos Estados e Municípios. É possível observar que a União terá autonomia sobre a arrecadação tributária do IBS.
 - **PEC 110:** a arrecadação do IBS será realizada em conjunto entre as administrações tributárias dos Estados e dos Municípios. Identifica-se uma perda de autonomia da União sobre a arrecadação tributária do IBS.
- Estados
 - **PEC 45:** a arrecadação do IBS de forma centralizada na União, fará com que os Estados percam autonomia arrecadatória.
 - **PEC 110:** os Estados serão responsáveis diretos pela arrecadação tributária do IBS, devido ao fato de se tratar de um imposto de competência estadual.
- Municípios
 - **PEC 45:** a arrecadação do IBS de forma centralizada na União, fará com que os Municípios percam autonomia arrecadatória.

- **PEC 110:** a proposta prevê a arrecadação conjunta do IBS entre Estados e Municípios. Dessa forma, os Municípios disporão de maior autonomia sobre a arrecadação tributária do IBS.

5. Benefícios fiscais

- Contribuintes (contribuintes podem ser pessoas físicas ou jurídicas)
 - **PEC 45:** a proposta não permite a concessão de benefícios fiscais. Porém, há duas exceções: possibilidade de devolução parcial do IBS aos contribuintes de baixa renda e a permanência dos incentivos fiscais à Zona Franca de Manaus (de acordo com a Emenda nº 1 da PEC). Observa-se que a não concessão de benefícios fiscais prejudica, via de regra, os contribuintes.
 - **PEC 110:** prevê a concessão de benefícios fiscais nas operações com alimentos, medicamentos, transporte público coletivo de passageiros urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação. A proposta também possibilita a devolução do IBS às famílias de baixa renda. Percebe-se que proposta é menos radical, ao passo que permite a concessão de benefícios fiscais sobre operações pré-estabelecidas.
- Estados
 - **PEC 45:** a proposta não permite a concessão de benefícios fiscais. Tal medida visa o fim da guerra fiscal. A utilização de benefícios fiscais funciona como ferramenta de desenvolvimento econômico para os Estados. Presume-se que com a promulgação da Emenda Constitucional a guerra fiscal, atualmente existente, tende a ser abolida, visto que o ICMS, principal tributo de arrecadação estadual, será extinto. A única

região que continuará se beneficiando da utilização de benefícios fiscais será a Zona Franca de Manaus.

- **PEC 110:** a proposta prevê que para algumas operações com bens e serviços poderá ocorrer a concessão de benefícios fiscais. O texto da proposta é taxativo quanto às operações que desfrutarão dessa medida. Sendo o IBS de competência dos Estados, é possível concluir que estes terão certo poder discricionário sobre a regulação do imposto e suas prerrogativas.
- Municípios
 - **PEC 45:** a proposta não permite a concessão de benefícios fiscais. A ideia visa eliminar a guerra fiscal atualmente existente entre os Municípios. É plausível observar que com a promulgação da Emenda Constitucional, inevitavelmente, a guerra fiscal tende a acabar, ao passo que o imposto usado pelos Municípios como instrumento estratégico e competitivo é o ISSQN, e este será extinto, dando lugar ao IBS, o qual será de competência da União.
 - **PEC 110:** a proposta prevê que para algumas operações com bens e serviços poderá ocorrer a concessão de benefícios fiscais. O texto da proposta é taxativo quanto às operações que desfrutarão dessa medida. Os Municípios, em conjunto com os Estados, serão responsáveis pela regulamentação, arrecadação, fiscalização e cobrança do IBS. Desse modo, é possível afirmar que os Municípios disporão de certa liberdade sobre as prerrogativas do IBS, ainda que mínima, visto que tal imposto é de competência dos Estados.

6. Imposto Seletivo

- Contribuintes (contribuintes podem ser pessoas físicas ou jurídicas)
 - **PEC 45:** o texto da proposta traz a ideia de instituição de impostos seletivos destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. Desse modo, terão finalidade extrafiscal. Observa-se a presença do Princípio da Seletividade, o qual tributa de acordo com a essencialidade do produto ou serviço. Atualmente, os contribuintes convivem com essa intervenção estatal presente em alguns tributos, tais como o IPI e o ICMS.
 - **PEC 110:** a proposta visa instituir o Imposto Seletivo que incidirá nas importações, mas não nas exportações. O texto da proposta traz de forma categórica em quais operações terão incidência do imposto: operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Em regra, não poderá ter alíquota superior à do IBS, com exceção de operações com cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas. É possível observar que, hoje, os contribuintes lidam com esse panorama em que alguns bens ou serviços são tributados de forma diferenciada de acordo com o grau de essencialidade, como são os casos do IPI e do ICMS.

7. Isenção do IBS

- Contribuintes (contribuintes pessoas físicas)
 - **PEC 45:** a proposta prevê a devolução do IBS aos contribuintes de baixa renda. Ao invés de desonerar os produtos da cesta básica, sugere-se o modelo de isenção por contribuinte de baixa renda, que será identificado através do CPF e inscrição em cadastro único. Tal alternativa busca

afastar a regressividade do IBS, visto que ele terá alíquota uniforme para todos os bens e serviços, fazendo com que os contribuintes paguem de forma isonômica, independentemente da sua capacidade contributiva. Observa-se que esse procedimento afetará de forma benéfica apenas um grupo de contribuintes: os de baixa renda.

- **PEC 110:** a proposta prevê a devolução do IBS às famílias de baixa renda. Tal alternativa busca afastar a regressividade do IBS, visto que ele será uniforme em todo o território nacional e terá alíquota padrão para todos os bens e serviços, fazendo com que os contribuintes paguem de forma isonômica, independentemente da sua capacidade contributiva. Observa-se que esse procedimento afetará de forma benéfica apenas as famílias de baixa renda.

4.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após apresentação das PEC 45/2019 e PEC 110/2019, identificar seus pontos similares e diferentes e os impactos de cada uma, faz-se uma análise do conteúdo desenvolvido onde apontam-se as questões que mais aparecem neste estudo em relação há:

- **Contribuintes:**

1. Ocorrerá a unificação de tributos, gerando simplificação no cumprimento das obrigações principais e acessórias;
2. Diminuirá o número de normas, fazendo com que o sistema tributário nacional se torne menos complexo e gere maior segurança jurídica;
3. O IBS será não cumulativo;
4. Há previsão de devolução do IBS aos contribuintes de baixa renda, em observância ao Princípio Constitucional da Progressividade, o qual estabelece que o contribuinte com maior capacidade contributiva deve ser

mais onerado enquanto que aqueles com menor capacidade contributiva devem ser menos onerados.

- **União:**

1. O IPI, o PIS e a Cofins serão extintos;
2. Ocorrerá padronização da legislação;
3. A competência do IBS poderá ser da União, caso a PEC 45/2019 seja aprovada;
4. O Imposto Seletivo será de sua competência, independente de qual proposta entre em vigor.

- **Estados:**

1. O ICMS será extinto;
2. O IBS será de competência estadual, caso a PEC 110/2019 entre em vigor;
3. Ocorrerá o fim da guerra fiscal entre os estados devido à tributação no destino das operações com bens e serviços.

- **Municípios:**

1. O ISSQN será extinto;
2. Ocorrerá o fim da guerra fiscal entre os municípios. Se a PEC 45/2019 for aprovada, o IBS pertencerá ao Município de destino das operações com bens e serviços. Porém, caso a PEC 110/2019 entre em vigor, o IBS pertencerá ao Estado de destino das operações com bens e serviços.

Até o dia 31 de outubro de 2019, a PEC 45/2019 contava com 219 emendas. E, a PEC 110/2019 com 136 emendas. A seguir, encontra-se a exposição, de forma sucinta, das emendas mais relevantes de cada proposta não contempladas no texto original das PEC 45/2019 e PEC 110/2019, as quais passarão por votação no Plenário, podendo ser aprovadas ou não:

PEC 45/2019

- **Emenda nº 1:** fica mantida a concessão de benefícios e incentivos fiscais à Zona Franca de Manaus, com o objetivo de garantir a permanência e a competitividade dessa região.
- **Emenda nº 9:** o Imposto Seletivo não poderá ter alíquota superior à do IBS, exceto nas operações com bebidas alcoólicas, cigarros e outros produtos do fumo.
- **Emenda nº 11:** será instituído imposto sobre serviços digitais, de competência da União. O IBS não incidirá sobre serviços digitais.
- **Emenda nº 13:** o IBS deverá ser restituído ao consumidor final no caso de compras realizadas por turistas estrangeiros em território nacional.
- **Emenda nº 20:** extinção de todos os impostos, exceto os de importação e de exportação, e implantação de um imposto único nacional sobre as movimentações financeiras. O imposto único terá alíquota de 2,5% e incidirá sobre movimentações e transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.
- **Emenda nº 40:** unificação de nove tributos: PIS/Pasep, Cofins, CSLL, CIDE, IPI, ICMS, ISS, IPTU e ITR. Em substituição, ocorrerá a criação de três tributos: a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, da Educação e de Investimentos Públicos (Cofisp), de competência da União; o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), de competência estadual; e, o Imposto sobre Terrenos e Edificações (ITE), de competência municipal.
- **Emenda nº 41:** ocorrerá a unificação do IPTU e do ITR, os quais darão origem ao Imposto sobre Terrenos e Edificações (ITE), de competência municipal. As alíquotas serão definidas em lei complementar. Os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes do ITE serão definidos por lei do respectivo Município.
- **Emenda nº 49:** será criada a Zona Franca do Semiárido Nordeste com características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais relativos ao IBS, pelo prazo de trinta anos, a partir da promulgação da Emenda Constitucional.

- **Emenda n° 61:** a alíquota do IBS aplicável a cada operação será a soma das alíquotas fixadas pela União, pelo Estado ou Distrito Federal e pelo Município. O IBS terá alíquota federal, estadual e municipal idêntica para todas as mercadorias, bens ou serviços. O imposto será regulamentado, arrecadado, fiscalizado, lançado, cobrado e administrado pela Agência Tributária Nacional, autarquia que será instituída por lei complementar.
- **Emenda n° 74:** no caso de serviços contínuos com prevalência de mão de obra sobre os custos, poderá haver a compensação dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento. O objetivo é não aumentar a carga tributária da prestação de serviços onde se predomina a mão de obra, ou seja, que tem poucas despesas para compensar com o imposto devido, de acordo com a não cumulatividade do IBS.
- **Emenda n° 95:** transferência da competência tributária do ITCMD dos Estados e do Distrito Federal para a União.
- **Emenda n° 101:** a lei complementar que instituir o IBS estabelecerá alíquotas reduzidas para serviços ou atividades essenciais, como: educação, saúde, saneamento básico, transporte público coletivo de passageiros, funerários, segurança, seguros e funções essenciais à justiça.
- **Emenda n° 114:** a alíquota do IBS será a soma dos impostos que serão substituídos.
- **Emenda n° 128:** será criado o Fundo de Compensação de Perdas para os Estados, Distrito Federal e Municípios com a finalidade de compensar eventuais perdas de receitas tributárias por um período de 20 anos, formado por até 25% da arrecadação do Imposto Seletivo.
- **Emenda n° 139:** por ser não cumulativo, o IBS não incidirá sobre serviços de educação, em virtude destas instituições terem poucas despesas para compensar com o imposto devido, evitando, assim, o aumento da carga tributária.
- **Emenda n° 154:** o Imposto de Renda incidirá sobre lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real, Presumido ou Arbitrado.

- **Emenda n° 168:** o IBS não incidirá sobre operações com produtos da agricultura familiar.
- **Emenda n° 178:** a correção da tabela do IRPF deve ser encaminhada num prazo não superior a 180 dias da promulgação da Emenda Constitucional.
- **Emenda n° 192:** o Comitê Gestor Nacional será composto por 41 membros, dos quais: 27 representantes de cada Estado e do Distrito Federal e 14 representantes dos Municípios. As deliberações do Comitê serão aprovadas por, no mínimo, 4/5 de seus membros, ou seja, 33 votos.
- **Emenda n° 195:** a alíquota única municipal será de 5%, enquanto lei municipal não fixar a alíquota padrão. A transição do ISSQN (Município de origem) para o IBS (Município de destino) ocorrerá de acordo com a Tabela 6:

Tabela 6 – Transição para o Destino

Ano	Município de origem	Município de destino
1	90%	10%
2	80%	20%
3	70%	30%
4	60%	40%
5	50%	50%
6	40%	60%
7	30%	70%
8	20%	80%
9	10%	90%
10	0	100%

Fonte: Emenda modificativa n° 195 (2019)

- **Emenda n° 204:** a União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir incentivos e benefícios fiscais, através de isenções, redução de alíquota, compensação, alíquota zero, não tributação, cessão de imóveis ou crédito presumido. Nenhum incentivo ou benefício fiscal terá prazo de duração superior a cinco anos. Ao término do período de concessão do benefício ou incentivo fiscal, o beneficiário é obrigado a permanecer no

Estado, Município ou Distrito Federal pelo prazo mínimo de cinco anos, caso contrário fica obrigado a devolver o valor integral dos incentivos e benefícios que teve direito, acrescido de multa, que será fixada em lei complementar.

- **Emenda nº 210:** o Imposto sobre Grandes Fortunas será calculado anualmente a uma alíquota de 0,5% sobre o valor do patrimônio líquido das pessoas físicas que ultrapassar 8.000 vezes o limite mensal de isenção do IR da pessoa física (atualmente corresponde a um montante de R\$ 15.231.840,00).
- **Emenda nº 214:** o IBS não pode ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação aos seguintes produtos ou serviços: alimentos da cesta básica, medicamentos essenciais, transporte público urbano coletivo rodoviário, ferroviário e metroviário de passageiros, saneamento básico e educação infantil, ensino fundamental, médio, superior e educação profissional.
- **Emenda nº 216:** A União instituirá imposto sobre grandes heranças, com alíquota máxima de 40% e incidirá sobre o valor do patrimônio transmitido que exceder a 8.000 vezes o valor da faixa de isenção do IR da pessoa física (atualmente corresponde a um montante de R\$ 15.231.840,00).
- **Emenda nº 217:** incidirá IR sobre lucros e dividendos distribuídos por pessoa jurídica à pessoa física e sobre a dedução de despesas financeiras a título de juros sobre capital próprio.

PEC 110/2019

- **Emenda nº 2:** a contribuição previdenciária sobre a folha de salários fica limitada a uma alíquota entre 11% e 15%, com o piso incidindo sobre as entidades que pagam em média salários mais altos e que contratam mais pessoas. A alíquota patronal das empresas prestadoras de serviços é fixada em 13% sobre a folha de salários.

- **Emenda nº 5:** o Imposto Seletivo será monofásico e incidirá sobre operações cujos bens, serviços ou direitos devam ser desestimulados, com finalidade extrafiscal e alíquota não superior a 15%.
- **Emenda nº 6:** será instituído o imposto único federal, chamado de Imposto Brasil (IBr), cumulativo, incidente sobre todas as movimentações financeiras, destinado ao financiamento da Seguridade Social.
- **Emenda nº 13:** extinção de nove tributos: PIS/Pasep, Cofins, CSLL, CIDE, IPI, ICMS, ISS, IPTU e ITR. E, instituição de três tributos: a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, da Educação e de Investimentos Públicos (Cofisp), de competência da União; o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), de competência estadual; e, o Imposto sobre Terrenos e Edificações (ITE), de competência municipal.
- **Emenda nº 27:** isenção do IPVA para veículos aquáticos destinados às populações indígenas e ribeirinhas quando utilizados para atividades de subsistência.
- **Emenda nº 29:** o IBS não incidirá sobre energia proveniente de fonte solar, eólica e biomassa e nem sobre produtos fabricados com uso, de percentual mínimo, de material reciclado.
- **Emenda nº 31:** o IR incidirá sobre lucros e dividendos distribuídos de pessoa jurídica para pessoa física e sobre juros sobre capital próprio.
- **Emenda nº 32:** serão mantidos os benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio, das Zonas de Processamento de Exportações e das Zonas Francas Verdes.
- **Emenda nº 38:** o Imposto sobre Grandes Fortunas será calculado anualmente, a uma alíquota de 0,5% sobre o valor do patrimônio líquido das pessoas físicas que ultrapassar 8.000 vezes o limite mensal de isenção do IR das pessoas físicas (atualmente corresponde a um montante de R\$ 15.231.840,00).
- **Emenda nº 40:** instituição de imposto sobre grandes heranças, de competência da União.

- **Emenda nº 44:** compensação dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento para os serviços contínuos com prevalência de mão de obra sobre os custos.
- **Emenda nº 47:** o imposto sobre grandes heranças terá alíquota máxima de 40% e será permitida a dedução da base de cálculo das doações a instituições de educação, saúde, ciência e tecnologia sem fins lucrativos.
- **Emenda nº 63:** fica garantida a manutenção dos incentivos fiscais, concedidos até 31 de dezembro de 2018, aos contribuintes até o prazo máximo de 2032, assegurando, desta forma, as garantias aplicáveis ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada.
- **Emenda nº 83:** unificação do ITR e do IPTU, e instituição do Imposto sobre Propriedade Imobiliária Rural e Urbana (IPRU). O novo imposto terá diferentes alíquotas de acordo com a localização e o uso do imóvel, de modo a desestimular propriedades improdutivas. E, não incidirá sobre pequenas glebas rurais, quando o proprietário não disponha de outro imóvel.
- **Emenda nº 112:** as alíquotas referentes aos repasses entre os entes federados não poderão ter valores inferiores ao exercício fiscal anterior em razão de exoneração tributária ou benefício fiscal.
- **Emenda nº 123:** isenção do IRPJ para empresas optantes do Simples Nacional. Para as demais empresas, na apuração da base de cálculo do IRPJ, deverá ser adicionado ao lucro líquido o valor do pró-labore que exceder a 20 vezes o menor salário pago aos empregados. As remessas de lucros enviadas ao exterior ficam sujeitas à retenção na fonte de IR a uma alíquota de 20%, incidindo em dobro no caso de país que não tribute a renda ou tenha tributação favorecida.
- **Emenda nº 133:** qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, terão prazo de vigência de até 10 anos, exceto se a lei que os instituiu ou modificou estabelecer prazo inferior. Não poderá ser concedido concessão de parcelamento ou moratória do mesmo tributo a contribuinte já favorecido nos últimos cinco anos.

- **Emenda n° 136:** para apuração do Imposto Seletivo será deduzida da base de cálculo a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física com vínculo empregatício, além dos tributos incidentes.

O Apêndice A traz uma lista com as emendas da PEC 45/2019 apresentadas até a data de 31 de outubro de 2019. Já no Apêndice B são apresentadas as emendas da PEC 110/2019 propostas, também, até a data de 31 de outubro de 2019.

4 CONCLUSÃO

O atual sistema tributário brasileiro é caracterizado como complexo, que abrange a coexistência de inúmeras legislações, repletas de exceções e alíquotas. A busca constante por um sistema tributário simples e justo culminou na formulação de propostas sobre reforma tributária. O que se busca é a reformulação do atual cenário fiscal em todo o território nacional.

Reforma tributária é um assunto recorrente e de grande importância devido às expectativas distintas de todos os setores e sociedade. Há duas principais propostas de emenda à Constituição em tramitação que trata do tema, a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019. Ambas propõem a unificação de tributos, nas três esferas de governo, e a instituição de dois impostos: o IBS e o Imposto Seletivo.

Buscou-se determinar os impactos gerados aos contribuintes e aos entes federados, União, Estados e Municípios. Em parte, a questão foi respondida, visto que foi possível citar, qualitativamente, alguns impactos. Porém, quantitativamente, viu-se ser impossível mensurá-los previamente, visto que os textos das propostas não trazem as variáveis necessárias para se calcular qualquer resultado, tais como alíquotas.

Foi possível identificar que a primeira hipótese avaliada é verdadeira, visto que a unificação de tributos e posterior substituição por um único imposto, o IBS, simplifica as obrigações tributárias para os contribuintes. Já a segunda e a terceira hipóteses se mostram improváveis de declarar como verdadeira ou falsa até o momento, ao passo que os textos das propostas são omissos quanto a alíquotas e sua representatividade para cada ente federado. Desse modo, observa-se a impossibilidade de prever se a reforma aumentará a arrecadação tributária da União e se reduzirá a receita tributária dos Estados e Municípios, pelos textos que se apresentam até o presente momento.

O estudo analítico realizado sobre os impactos de uma reforma tributária no Brasil possibilitou apontar, de forma crítica, os principais resultados esperados com base nas propostas de emenda à Constituição em tramitação, a PEC 45/2019, apresentada pela Câmara dos Deputados, e a PEC 110/2019, do Senado Federal. A

partir do texto de cada uma e do atual cenário fiscal brasileiro foi possível analisar as similaridades e diferenças entre elas, e identificar os possíveis impactos.

A reforma tributária proposta, com base nas PEC 45/2019 e PEC 110/2019, resolve em parte os problemas do atual sistema tributário brasileiro. As questões da complexidade e da insegurança jurídica poderão ser resolvidas com a unificação de tributos. A cumulatividade de alguns tributos será eliminada através da não cumulatividade do IBS. O problema da guerra fiscal poderá ser solucionado com a transferência da tributação para o destino das operações com bens e serviços, e não mais na origem. Porém, o grande dilema da regressividade do nosso sistema tributário não será sanado com uma reforma voltada para o consumo. Um sistema tributário justo deve observar o Princípio da Capacidade Contributiva. É necessário fazer alterações na tributação sobre a renda e sobre o patrimônio. Os textos das propostas atingem o consumo, no entanto algumas emendas buscam resolver essa lacuna propondo modificações na tributação sobre a renda e o patrimônio.

A arrecadação tributária, em qualquer nível de governo, reflete em retorno de recursos e serviços à sociedade. Portanto, é imprescindível buscar estratégias que visem simplificar o atual sistema tributário nacional e torná-lo justo, sem ameaçar a capacidade contributiva de cada pessoa, seja física ou jurídica, e nem prejudicar o crescimento econômico da nação. A área tributária é de suma importância para o desenvolvimento do país e precisa ser repensada, reformulada e incansavelmente discutidos os seus impactos. Uma reforma tributária hoje é indispensável.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Isabella; OLIVEIRA, Gabriele Esmeraldo de Lucena; MELLO, Maria Luísa Sette Costa. **A função extrafiscal da tributação**. Novembro de 2016. Disponível em: <www.jus.com.br/artigos/afuncaoextrafiscaledatributacao>. Acesso em 09 jun. 2019.

AFRESP. **Especialista do FMI fala sobre o IVA em outros países no Seminário Internacional**. Disponível em: <<http://afresp.org.br/especialista-do-fmi-fala-sobre-o-iva-em-outros-paises-no-seminario-internacional>>, de 16 de setembro de 2015. Acesso em 20 mar. 2019.

AGÊNCIA CÂMARA. **Conheça a tramitação de PECs**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/conheca-a-tramitacao-de-pecs>>, de 05 de julho de 2005. Acesso em 23 ago. 2019.

AGÊNCIA ESTADO. **Carga tributária chega a 32,43%, novo recorde**. Disponível em: <[http:// https://impostometro.com.br/Noticias](http://https://impostometro.com.br/Noticias)>, de 04 de dezembro de 2018. Acesso em 02 ago. 2019.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2019.

ANDER-EGG, Ezequiel. **Introducción a las técnicas de investigación social: para trabajadores sociales**. 7. ed. Buenos Aires: Hmanitas, 1978, p. 178.

APPY, Bernard. **A Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019**. Centro de Cidadania Fiscal, agosto de 2019.

APPY, Bernard. **Simplificação Tributária**. Centro de Cidadania Fiscal, setembro de 2016, p.6.

ARAÚJO, Ulisses Gomes. **Imposto sobre valor agregado (IVA), a guerra fiscal e o princípio do federalismo brasileiro**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10746>. Acesso em 13 abr. 2019.

BRAMI-CELENTANO, Alexandrine; CARVALHO, Carlos Eduardo. A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal. In.: **Revista Katálysis**, v. 10, p. 44, 2017.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Organização de Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. PEC 233/2008. **Proposta de Emenda à Constituição.**

<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>>. Acesso em 02 jun. 2019.

BRASIL. PEC 45/2019. **Proposta de Emenda à Constituição.**

<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 26 mai. 2019.

BRASIL. PEC 110/2019. **Proposta de Emenda à Constituição.**

<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em 10 ago. 2019.

BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional nº 293/2004.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em:

<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259094>>. Acesso em 9 abr. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o

Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em 02 jun. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.** Regulamenta a

Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4524.htm>.

Acesso em 02 jun. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.** Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>.

Acesso em 02 jun. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.** Aprova o Regulamento do

Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

(RICMS). (Atualizado até o Decreto nº 54.611 de 29/04/19, publicado no DOE de

30/04/19) Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br>>. Acesso em 02 jun. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 02 jun. 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982.** Institui contribuição sindical, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1940.htm>. Acesso em 02 jun. 2019.

BREDA, Zulmir Ivânio. **Estrutura tributária e a qualidade dos gastos públicos.** Disponível em: <<https://cfc.org.br/destaque/estrutura-tributaria-e-a-qualidade-dos-gastos-publicos/>>, de 3 de agosto de 2018. Acesso em 01 jun. 2019.

CÂMARA DOS DEPUTADOS, **Boletim Eletrônico.** Mensagem recebida por <tramitacao@camara.gov.br>. Acesso em 12 out. 2019.

CÂMARA DOS DEPUTADOS, **Boletim Eletrônico.** Mensagem recebida por <tramitacao@camara.gov.br>. Acesso em 19 out. 2019.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Emendas apresentadas – PEC 45/2019.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_emendas;jsessionid=3A90E697CDDCE98A2F17D40075C59CB6.proposicoesWebExterno1?idProposicao=2196833&subst=0>. Acesso em 01 nov. 2019.

CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de; LUKIC, Melina Rocha; SACHSIDA, Adolfo; OLIVEIRA, Carlos Wagner de Albuquerque; LOZARDO, Ernesto. **Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil.** 2018, p. 7. IPEA.

CCiF, Centro de Cidadania Fiscal. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços – Nota Técnica nº 1.** São Paulo, versão 1.1, agosto de 2017. Disponível em: <<https://goo.gl/tvbtwg>>. Acesso em 22 jul. 2019.

CCiF, Centro de Cidadania Fiscal. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços.** São Paulo, versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: <www.ccf.com.br>. Acesso em 08 set. 2019.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: Teoria, processo e prática.** 5º ed. 2014, p. 46, Editora Manole Ltda.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional.** 9º ed. São Paulo, 2019, p. 41, Editora Saraiva.

DE LA FERIA, Rita. **Reforma Tributária e Simplificação da Tributação do Consumo: Um IVA Moderno para o Brasil.** FGV, Núcleo de Estudos Fiscais, 2018.

DEL SASTRE, Hernán Ignacio. **Tributação sobre o consumo no Brasil: a implantação do imposto sobre valor adicionado**. 2010. 64 p. Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade de Ciências Econômicas, UFRGS.

DE NEGRI, João Alberto; ARAÚJO, Bruno César; BACELETTE, Ricardo. **Desafios da Nação**. Vol. 2. 11/04/2018. IPEA, Brasília. Artigos de Apoio. Autora: Melina Rocha Lukic, 2018, p. 102.

DUARTE, Cláudia. **Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumo**. Disponível em: <<https://www.otempo.com.br/economia/na-contram%C3%A3o-do-mundo-brasil-tributa-mais-o-consumo-1.1329469>>. Acesso em 19 abr. 2019.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16° ed. 2017, p. 134, Editora Atlas Ltda.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito Tributário Aplicado**. 2° ed. 2009, p. 12, Editora Atlas S.A.

FRANCO, Duarte Paulo. **Análise à Evolução do IVA na Região Autônoma da Madeira (2005-2015)**. Dissertação de Mestrado. ISCTE Business School, Instituto Universitário de Lisboa, 2017.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. Editora UFRGS, 1° ed. 2009, p. 35.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas, Teoria e Prática no Brasil**. 2011, p. 252. 4° edição revista e atualizada. Editora Campus.

LUKIC, Melina Rocha. **A Tributação sobre Bens e Serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reforma**. IPEA. v. 2. Cap. 19. 2018.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica**. 13 de julho de 2017, UFSC.

MACIEL, Everardo. **Propostas de Reforma Tributária**. R. CEJ, Brasília, n. 22, p. 31-34, jul/set. 2003.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. São Paulo: Atlas, 1982, p. 99.

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. **A evolução histórica do Direito Tributário**. <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>>, de 21 de dezembro de 2007. Acesso em 11 mai. 2019.

MENDES, Marcos J. **Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais**. Brasília, outubro de 2008. Centro de Estudos, Consultoria Legislativa do Senado Federal. Textos para Discussão 49.

MPPR, Ministério Público do Paraná. **Conhecendo a tramitação de uma PEC: Proposta de Emenda à Constituição**. Disponível em: <<http://www.crianca.mppr.mp.br/pagina-395.html>>. Acesso em 25 ago. 2019.

PEC 45/2019. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso até 31 out. 2019.

PEC 110/2019. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso até 31 out. 2019.

RECEITA FEDERAL, CETAD, Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2017, Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Novembro de 2018. Gráfico 01 – Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2002 a 2017 (%PIB), p. 2.

RECEITA FEDERAL, CETAD, Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2017, Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Novembro de 2018. Gráfico 02 – Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2016), p. 6.

RECEITA FEDERAL, CETAD, Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2017, Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Novembro de 2018. Tabela 01 – Carga Tributária Bruta – 2016 e 2017, p. 1.

RECEITA FEDERAL, CETAD, Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2017, Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Novembro de 2018. Tabela 03 – Série Histórica – Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total - 2008 a 2017, p. 3.

RECEITA FEDERAL, CETAD, Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2017, Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Novembro de 2018. Tabela 04 - Receita Tributária por Ente Federativo – 2016 e 2017 – Principais Variações em Pontos Percentuais do PIB, p. 4.

RECEITA FEDERAL, CETAD, Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2017, Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Novembro de 2018. Tabela TRIB 00 – Receita Tributária por Tributo e Competência – 2016 e 2017, p. 13.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; DE ALENCAR, Roberta Carvalho. **Contabilidade Tributária: Entendendo a Lógica dos Tributos e seus Reflexos sobre os Resultados das Empresas**. 2010, p. 71, Editora Atlas S.A. São Paulo.

ROCHA, André Ítalo. **ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos.** Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>>, de 8 de julho de 2016. Acesso em 30 mar. 2019.

SANTOS, Chico. **Brasil na OCDE: esperanças e controvérsias.** Conjuntura Econômica, Rio de Janeiro. Abril, 2018.

SANTOS, Lucas Siqueira dos. **Reforma Tributária no Brasil: histórico, necessidades e propostas.** 2015. 233 p. Dissertação Monográfica – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

SENADO FEDERAL. **Emendas apresentadas em turno único ou 1º turno – PEC 110/2019.** Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em 01 nov. 2019.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro. **Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade.** 2017, Ciências Contábeis, UFBA, Salvador.

SOUZA, João Marcos de. **Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo.** A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas, ANFIP, Brasília, 2018, p. 502.

SRFB, Subsecretaria de Arrecadação e Atendimento. **1964 a 1967 – A Reforma Tributária.** <<http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/1964-a-1967-a-reforma-tributaria#wrapper>>, de 01 de setembro de 2015, modificado em 23 de maio de 2016. Acesso em 02 set. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 2001, p. 167. Rio de Janeiro. Editora Renovar.

VIOL, Andréa Lemgruber. **O processo de Reforma Tributária no Brasil: mitos e verdades.** Brasília: Editora da UnB, 2000.

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A - Emendas da PEC 45/2019.....	97
APÊNDICE B - Emendas da PEC 110/2019.....	103

APÊNDICE A - EMENDAS DA PEC 45/2019

Nas considerações finais foram apresentados os principais conteúdos das emendas da PEC 45/2019. O Quadro 9 expõe a autoria e a data de apresentação das 219 emendas apresentadas até o dia 31 de outubro de 2019.

Quadro 9 – Emendas da PEC 45/2019

(continua)

EMENDAS	AUTOR(A) / UF	DATA
Emenda 1	Deputado Capitão Alberto Barros Cavalcante Neto / AM	11/07/2019
Emenda 2	Deputado Luciano Caldas Bivar / PE	15/07/2019
Emenda 3	Deputado Júlio César de Carvalho Lima / PI	14/08/2019
Emenda 4	Deputado João Campos de Araújo / GO	15/08/2019
Emenda 5	Deputado Luís Cláudio Fernandes Miranda / DF	16/08/2019
Emenda 6	Deputado Sérgio de Souza / PR	21/08/2019
Emenda 7	Deputado Professor Israel Batista / DF	21/08/2019
Emenda 8	Deputado Celso Sabino de Oliveira / PA	21/08/2019
Emenda 9	Deputado Júlio César de Carvalho Lima / PI	21/08/2019
Emenda 10	Deputado Júlio César de Carvalho Lima / PI	21/08/2019
Emenda 11	Deputado Celso Sabino de Oliveira / PA	21/08/2019
Emenda 12	Deputado José Eduardo Pereira da Costa / PA	21/08/2019
Emenda 13	Deputado José Eduardo Pereira da Costa / PA	23/08/2019
Emenda 14	Deputado Enrico Van Blarcum de Graaff Misasi / SP	27/08/2019
Emenda 15	Deputado Jerônimo Pizzolotto Goergen / RS	28/08/2019
Emenda 16	Deputado Celso Sabino de Oliveira / PA	29/08/2019
Emenda 17	Deputado Carlos Roberto Coelho de Mattos Júnior / RJ	30/08/2019
Emenda 18	Deputado José Eduardo Pereira da Costa / PA	02/09/2019
Emenda 19	Deputado Laércio José de Oliveira / SE	02/09/2019
Emenda 20	Deputado General Roberto Sebastião Peternelli Júnior / SP	04/09/2019
Emenda 21	Deputada Renata Hellmeister de Abreu / SP	04/09/2019
Emenda 22	Deputado José Eduardo Pereira da Costa / PA	04/09/2019
Emenda 23	Deputado José Eduardo Pereira da Costa / PA	04/09/2019
Emenda 24	Deputada Leandre Dal Ponte / PR	04/09/2019
Emenda 25	Deputado Antônio Carlos Gomes da Silva / RS	04/09/2019
Emenda 26	Deputado José Eduardo Pereira da Costa / PA	04/09/2019
Emenda 27	Deputado Eli Dias Borges / TO	04/09/2019
Emenda 28	Deputado João Campos de Araújo / GO	04/09/2019
Emenda 29	Deputado Silas Câmara / AM	05/09/2019
Emenda 30	Deputado José Eduardo Pereira da Costa / PA	05/09/2019
Emenda 31	Deputado João Inácio Ribeiro Roma Neto / BA	05/09/2019
Emenda 32	Deputada Celina Leão Hizim Ferreira / DF	05/09/2019
Emenda 33	Deputado Moses Haendel Melo Rodrigues / CE	05/09/2019
Emenda 34	Deputado Moses Haendel Melo Rodrigues / CE	05/09/2019

(continuação)

EMENDAS	AUTOR(A) / UF	DATA
Emenda 35	Deputado Moses Haendel Melo Rodrigues / CE	05/09/2019
Emenda 36	Deputado Moses Haendel Melo Rodrigues / CE	05/09/2019
Emenda 37	Deputado Fernando Rodolfo Tenório de Vasconcelos / PE	05/09/2019
Emenda 38	Deputado Dr. Frederico de Castro Escaleira / MG	05/09/2019
Emenda 39	Deputado Christino Áureo da Silva / RJ	05/09/2019
Emenda 40	Deputado André Peixoto Figueiredo Lima / CE	05/09/2019
Emenda 41	Deputado André Peixoto Figueiredo Lima / CE	05/09/2019
Emenda 42	Deputado André Peixoto Figueiredo Lima / CE	05/09/2019
Emenda 43	Deputado André Peixoto Figueiredo Lima / CE	05/09/2019
Emenda 44	Deputado Alexis Joseph Steverlynck Fonteyne / SP	05/09/2019
Emenda 45	Deputado Lucas de Castro Santos / GO	05/09/2019
Emenda 46	Deputado Darci de Matos / SC	05/09/2019
Emenda 47	Deputado Luiz Philippe de Orleans Bragança / SP	05/09/2019
Emenda 48	Deputado Luiz Philippe de Orleans Bragança / SP	05/09/2019
Emenda 49	Deputado José Wilson Santiago / PB	05/09/2019
Emenda 50	Deputado Rodrigo Batista de Castro / MG	05/09/2019
Emenda 51	Deputado Sílvio Serafim Costa Filho / PE	05/09/2019
Emenda 52	Deputado Mauro Nazif Rasul / RO	05/09/2019
Emenda 53	Deputada Aline Sleutjes / PR	05/09/2019
Emenda 54	Deputada Paula Moreno Paro Belmonte / DF	06/09/2019
Emenda 55	Deputado Evair Vieira de Melo / ES	09/09/2019
Emenda 56	Deputado Efraim de Araújo Moraes Filho / PB	09/09/2019
Emenda 57	Deputado Marcelo Ramos Rodrigues / AM	10/09/2019
Emenda 58	Deputado Marcelo Ramos Rodrigues / AM	10/09/2019
Emenda 59	Deputado Vanderlei Macris / SP	10/09/2019
Emenda 60	Deputado Roberto Soares Pessoa / CE	10/09/2019
Emenda 61	Deputado Vanderlei Macris / SP	10/09/2019
Emenda 62	Deputado Vanderlei Macris / SP	10/09/2019
Emenda 63	Deputado Luiz Flávio Gomes / SP	10/09/2019
Emenda 64	Deputado Raul Jean Louis Henry Júnior / PE	10/09/2019
Emenda 65	Deputado Raul Jean Louis Henry Júnior / PE	10/09/2019
Emenda 66	Deputado Sidney Ricardo de Oliveira Leite / AM	11/09/2019
Emenda 67	Deputado Sidney Ricardo de Oliveira Leite / AM	11/09/2019
Emenda 68	Deputado Arnaldo Calil Pereira Jardim / SP	11/09/2019
Emenda 69	Deputado Arnaldo Calil Pereira Jardim / SP	11/09/2019
Emenda 70	Deputado Arnaldo Calil Pereira Jardim / SP	11/09/2019
Emenda 71	Deputado Fausto Ruy Pinato / SP	11/09/2019
Emenda 72	Deputado Dr. Frederico de Castro Escaleira / MG	11/09/2019
Emenda 73	Deputado Marcelo Ramos Rodrigues / AM	11/09/2019
Emenda 74	Deputado Laércio José de Oliveira / SE	11/09/2019
Emenda 75	Deputado Subtenente Luiz Gonzaga Ribeiro / MG	11/09/2019
Emenda 76	Deputado Fausto Ruy Pinato / SP	11/09/2019
Emenda 77	Deputado Euclides Marcos Pettersen Neto / MG	11/09/2019

(continuação)

EMENDAS	AUTOR(A) / UF	DATA
Emenda 78	Deputado Laércio José de Oliveira / SE	11/09/2019
Emenda 79	Deputado Sidney Ricardo de Oliveira Leite / AM	11/09/2019
Emenda 80	Deputado Euclides Marcos Pettersen Neto / MG	11/09/2019
Emenda 81	Deputado Marcelo Ribeiro Freixo / RJ	11/09/2019
Emenda 82	Deputada Fernanda Melchionna e Silva / RS	11/09/2019
Emenda 83	Deputada Fernanda Melchionna e Silva / RS	11/09/2019
Emenda 84	Deputado Marcelo Ribeiro Freixo / RJ	11/09/2019
Emenda 85	Deputado João Bosco da Costa / SE	11/09/2019
Emenda 86	Deputado Eduardo Pedrosa Cury / SP	11/09/2019
Emenda 87	Deputado Eduardo Pedrosa Cury / SP	11/09/2019
Emenda 88	Deputado Weliton Fernandes Prado / MG	11/09/2019
Emenda 89	Deputado Cássio Coelho Andrade / PA	11/09/2019
Emenda 90	Deputado Alexis Joseph Steverlynck Fonteyne / SP	11/09/2019
Emenda 91	Deputado Weliton Fernandes Prado / MG	11/09/2019
Emenda 92	Deputado Felipe Rigoni Lopes / ES	11/09/2019
Emenda 93	Deputado Felipe Rigoni Lopes / ES	11/09/2019
Emenda 94	Deputado Felipe Rigoni Lopes / ES	11/09/2019
Emenda 95	Deputado Felipe Rigoni Lopes / ES	11/09/2019
Emenda 96	Deputada Tabata Cláudia Amaral de Pontes / SP	11/09/2019
Emenda 97	Deputado Felipe Rigoni Lopes / ES	11/09/2019
Emenda 98	Deputada Tabata Cláudia Amaral de Pontes / SP	11/09/2019
Emenda 99	Deputada Tabata Cláudia Amaral de Pontes / SP	11/09/2019
Emenda 100	Deputada Tabata Cláudia Amaral de Pontes / SP	11/09/2019
Emenda 101	Deputado Paulo Abi-Ackel / MG	11/09/2019
Emenda 102	Deputado João Inácio Ribeiro Roma Neto / BA	11/09/2019
Emenda 103	Deputado José Wilson Santiago / PB	11/09/2019
Emenda 104	Deputado Sérgio de Souza / PR	11/09/2019
Emenda 105	Deputado Professor Israel Matos Batista / DF	11/09/2019
Emenda 106	Deputado Evandro Rogério Roman / PR	11/09/2019
Emenda 107	Deputado Evandro Rogério Roman / PR	11/09/2019
Emenda 108	Deputado Evandro Rogério Roman / PR	11/09/2019
Emenda 109	Deputado Evandro Rogério Roman / PR	11/09/2019
Emenda 110	Deputado Sérgio de Souza / PR	11/09/2019
Emenda 111	Deputado Roberto Soares Pessoa / CE	11/09/2019
Emenda 112	Deputado Antônio Wandscheer / PR	11/09/2019
Emenda 113	Deputado Leonardo Barreto de Moraes / RO	11/09/2019
Emenda 114	Deputado Leonardo Barreto de Moraes / RO	11/09/2019
Emenda 115	Deputado Subtenente Luiz Gonzaga Ribeiro / MG	17/09/2019
Emenda 116	Deputado Subtenente Luiz Gonzaga Ribeiro / MG	17/09/2019
Emenda 117	Deputado Efraim de Araújo Moraes Filho / PB	17/09/2019
Emenda 118	Deputado Daniel Gomes de Almeida / BA	17/09/2019
Emenda 119	Deputado Daniel Gomes de Almeida / BA	17/09/2019
Emenda 120	Deputado Daniel Gomes de Almeida / BA	17/09/2019
Emenda 121	Deputado Daniel Gomes de Almeida / BA	17/09/2019

(continuação)

EMENDAS	AUTOR(A) / UF	DATA
Emenda 122	Deputado Efraim de Araújo Moraes Filho / PB	19/09/2019
Emenda 123	Deputado Efraim de Araújo Moraes Filho / PB	19/09/2019
Emenda 124	Deputado Laércio José de Oliveira / SE	19/09/2019
Emenda 125	Deputado Sílvio Serafim Costa Filho / PE	23/09/2019
Emenda 126	Deputado Luiz Benes Leocádio de Araújo / RN	23/09/2019
Emenda 127	Deputado Marcos Aurélio Pádua Ribeiro Gonçalves de Sampaio / PI	23/09/2019
Emenda 128	Deputado Herculano Castilho Passos Júnior / SP	23/09/2019
Emenda 129	Deputado Pedro Bandarra Westphalen / RS	23/09/2019
Emenda 130	Deputado Luís Cláudio Fernandes Miranda – DF	24/09/2019
Emenda 131	Deputado Luís Cláudio Fernandes Miranda – DF	24/09/2019
Emenda 132	Deputado Sérgio de Souza / PR	24/09/2019
Emenda 133	Deputado Márcio Tadeu Anhaia de Lemos / SP	25/09/2019
Emenda 134	Deputado Professor Israel Matos Batista / DF	25/09/2019
Emenda 135	Deputado Professor Israel Matos Batista / DF	25/09/2019
Emenda 136	Deputado Sílvio Serafim Costa Filho / PE	25/09/2019
Emenda 137	Deputado Ronaldo Santini / RS	25/09/2019
Emenda 138	Deputado Ronaldo Santini / RS	25/09/2019
Emenda 139	Deputado Ronaldo Santini / RS	25/09/2019
Emenda 140	Deputado Arnaldo Calil Pereira Jardim / SP	25/09/2019
Emenda 141	Deputado Arthur de Oliveira Maia da Silva / BA	25/09/2019
Emenda 142	Deputado José Wellington Roberto / PB	25/09/2019
Emenda 143	Deputado Luiz Carlos Motta / SP	25/09/2019
Emenda 144	Deputado Luiz Carlos Motta / SP	25/09/2019
Emenda 145	Deputado Luiz Carlos Motta / SP	25/09/2019
Emenda 146	Deputado José Juscelino dos Santos Rezende Filho / MA	25/09/2019
Emenda 147	Deputado Pedro Lucas Andrade Fernandes Ribeiro / MA	25/09/2019
Emenda 148	Deputado Pedro Lucas Andrade Fernandes Ribeiro / MA	25/09/2019
Emenda 149	Deputado Fausto Ruy Pinato / SP	25/09/2019
Emenda 150	Deputado José Eduardo Pereira da Costa / PA	25/09/2019
Emenda 151	Deputado Herculano Castilho Passos Júnior / SP	25/09/2019
Emenda 152	Deputado Uldurico Alencar Pinto / BA	25/09/2019
Emenda 153	Deputado Gilliano Fred Nascimento Cutrim / MA	25/09/2019
Emenda 154	Deputado Gilliano Fred Nascimento Cutrim / MA	25/09/2019
Emenda 155	Deputado Ronaldo Santini / RS	25/09/2019
Emenda 156	Deputado Marcelo Ramos Rodrigues / AM	25/09/2019
Emenda 157	Deputado Édio Vieira Lopes / RR	25/09/2019
Emenda 158	Deputado Márcio Luiz Alvino de Souza / SP	25/09/2019
Emenda 159	Deputado Luiz Gonzaga Ribeiro / MG	25/09/2019
Emenda 160	Deputado Félix de Almeida Mendonça Júnior / BA	26/09/2019
Emenda 161	Deputado Félix de Almeida Mendonça Júnior / BA	26/09/2019

(continuação)

EMENDAS	AUTOR(A) / UF	DATA
Emenda 162	Deputado Eduardo Salim Braide / MA	26/09/2019
Emenda 163	Deputado João Carlos Paolilo Bacelar Filho / BA	26/09/2019
Emenda 164	Deputado Márcio Tadeu Anhaia de Lemos / SP	26/09/2019
Emenda 165	Deputado Efraim de Araújo Moraes Filho / PB	26/09/2019
Emenda 166	Deputado Vitor Lippi / SP	26/09/2019
Emenda 167	Deputado Jerônimo Pizzolotto Goergen / RS	26/09/2019
Emenda 168	Deputado Elvino José Bohn Gass / RS	26/09/2019
Emenda 169	Deputado Sidney Ricardo de Oliveira Leite / AM	26/09/2019
Emenda 170	Deputada Joenia Batista de Carvalho / RR	26/09/2019
Emenda 171	Deputada Joenia Batista de Carvalho / RR	26/09/2019
Emenda 172	Deputada Joenia Batista de Carvalho / RR	26/09/2019
Emenda 173	Deputado Laércio José de Oliveira / SE	26/09/2019
Emenda 174	Deputado José Eduardo Pereira da Costa / PA	27/09/2019
Emenda 175	Deputado Laércio José de Oliveira / SE	01/10/2019
Emenda 176	Deputado Fausto Ruy Pinato / SP	01/10/2019
Emenda 177	Deputado Laércio José de Oliveira / SE	01/10/2019
Emenda 178	Deputada Jandira Feghali / RJ	03/10/2019
Emenda 179	Deputado Capitão Alberto Barros Cavalcante Neto / AM	03/10/2019
Emenda 180	Deputado Capitão Alberto Barros Cavalcante Neto / AM	03/10/2019
Emenda 181	Deputado Luiz Carlos Motta / SP	08/10/2019
Emenda 182	Deputada Maria Auxiliadora Seabra Rezende (Professora Dorinha) / TO	09/10/2019
Emenda 183	Deputada Maria Auxiliadora Seabra Rezende (Professora Dorinha) / TO	09/10/2019
Emenda 184	Deputada Maria Auxiliadora Seabra Rezende (Professora Dorinha) / TO	09/10/2019
Emenda 185	Deputado Altineu Côrtes Freitas Coutinho / RJ	09/10/2019
Emenda 186	Deputado José Vitor de Resende Aguiar / MG	09/10/2019
Emenda 187	Deputado Hiran Manuel Gonçalves / RR	09/10/2019
Emenda 188	Deputado Eugênio José Zuliani / SP	09/10/2019
Emenda 189	Deputado Antônio da Cruz Figueira Neto / MA	09/10/2019
Emenda 190	Deputado Francisco de Assis Carvalho / PI	09/10/2019
Emenda 191	Deputado Laércio José de Oliveira / SE	09/10/2019
Emenda 192	Deputado Herculano Castilho Passos Júnior / SP	09/10/2019
Emenda 193	Deputado José Ricardo Wendling / AM	09/10/2019
Emenda 194	Deputado Josias Mário da Vitória / ES	10/10/2019
Emenda 195	Deputado Josias Mário da Vitória / ES	10/10/2019
Emenda 196	Deputada Mariana Fonseca Ribeiro Carvalho de Moraes / RO	10/10/2019
Emenda 197	Deputado Francisco Rodrigues Vale Júnior / GO	10/10/2019
Emenda 198	Deputado Luiz Carlos Motta / SP	10/10/2019
Emenda 199	Deputado André Luís Gaspar Janones / MG	10/10/2019

(conclusão)

EMENDAS	AUTOR(A) / UF	DATA
Emenda 200	Deputado Mauro Ribeiro Lopes / MG	10/10/2019
Emenda 201	Deputada Joênia Batista de Carvalho / RR	10/10/2019
Emenda 202	Deputada Joênia Batista de Carvalho / RR	10/10/2019
Emenda 203	Deputada Maria Auxiliadora Seabra Rezende (Professora Dorinha) / TO	10/10/2019
Emenda 204	Deputado André Luís Gaspar Janones / MG	10/10/2019
Emenda 205	Deputado Flávio Rodrigues Nogueira / PI	10/10/2019
Emenda 206	Deputado Newton Cardoso Júnior / MG	10/10/2019
Emenda 207	Deputado Newton Cardoso Júnior / MG	10/10/2019
Emenda 208	Deputado Newton Cardoso Júnior / MG	10/10/2019
Emenda 209	Deputado Newton Cardoso Júnior / MG	10/10/2019
Emenda 210	Deputado Alencar Santana Braga / SP	17/10/2019
Emenda 211	Deputado Afonso Bandeira Florence / BA	17/10/2019
Emenda 212	Deputado Afonso Bandeira Florence / BA	17/10/2019
Emenda 213	Deputado Ênio José Verri / PR	17/10/2019
Emenda 214	Deputado Ênio José Verri / PR	17/10/2019
Emenda 215	Deputado Ênio José Verri / PR	17/10/2019
Emenda 216	Deputado Afonso Bandeira Florence / BA	17/10/2019
Emenda 217	Deputado Afonso Bandeira Florence / BA	17/10/2019
Emenda 218	Deputado Waldenor Alves Pereira Filho / BA	17/10/2019
Emenda 219	Deputado Jerônimo Pizzolotto Goergen / RS	17/10/2019

Fonte: elaboração própria (2019)

APÊNDICE B – EMENDAS DA PEC 110/2019

Nas considerações finais foram apresentados os principais conteúdos das emendas da PEC 110/2019. O Quadro 10 expõe a autoria e a data de apresentação das 136 emendas apresentadas até o dia 31 de outubro de 2019.

Quadro 10 – Emendas da PEC 110/2019

(continua)

EMENDAS	AUTOR(A) / UF	DATA
Emenda 1	Senador Lasier Martins / RS	16/07/2019
Emenda 2	Senador Major Olímpio / SP	16/08/2019
Emenda 3	Senador Marcos Rogério / RO	28/08/2019
Emenda 4	Senador Marcos Rogério / RO	28/08/2019
Emenda 5	Senador Fernando Bezerra Coelho / PE	05/09/2019
Emenda 6	Senador Ângelo Coronel / BA	10/09/2019
Emenda 7	Senador Luís Carlos Heinze / RS	11/09/2019
Emenda 8	Senador Luís Carlos Heinze / RS	11/09/2019
Emenda 9	Senador Luís Carlos Heinze / RS	11/09/2019
Emenda 10	Senador Acir Gurgacz / RO	12/09/2019
Emenda 11	Senador Acir Gurgacz / RO	12/09/2019
Emenda 12	Senador Acir Gurgacz / RO	12/09/2019
Emenda 13	Senador Weverton / MA	12/09/2019
Emenda 14	Senador Marcelo Castro / PI	12/09/2019
Emenda 15	Senador Acir Gurgacz / RO	16/09/2019
Emenda 16	Senador Acir Gurgacz / RO	16/09/2019
Emenda 17	Senador Marcos Rogério / RO	17/09/2019
Emenda 18	Senador Arolde de Oliveira / RJ	17/09/2019
Emenda 19	Senador Arolde de Oliveira / RJ	17/09/2019
Emenda 20	Senador Arolde de Oliveira / RJ	17/09/2019
Emenda 21	Senador Ciro Nogueira / PI	17/09/2019
Emenda 22	Senador Jorginho Mello / SC	17/09/2019
Emenda 23	Senador Jorginho Mello / SC	17/09/2019
Emenda 24	Senador Jorginho Mello / SC	17/09/2019
Emenda 25	Senador Zequinha Marinho / PA	18/09/2019
Emenda 26	Senador Randolfe Rodrigues / AP	18/09/2019
Emenda 27	Senador Randolfe Rodrigues / AP	18/09/2019
Emenda 28	Senador Randolfe Rodrigues / AP	18/09/2019
Emenda 29	Senador Randolfe Rodrigues / AP	18/09/2019
Emenda 30	Senador Randolfe Rodrigues / AP	18/09/2019
Emenda 31	Senador Randolfe Rodrigues / AP	18/09/2019
Emenda 32	Senador Randolfe Rodrigues / AP	18/09/2019
Emenda 33	Senador Antônio Anastásia / MG	19/09/2019
Emenda 34	Senador Acir Gurgacz / RO	23/09/2019
Emenda 35	Senador Acir Gurgacz / RO	23/09/2019
Emenda 36	Senador Zequinha Marinho / PA	25/09/2019

(continuação)

EMENDAS	AUTOR(A) / UF	DATA
Emenda 37	Senador Jaques Wagner / BA	25/09/2019
Emenda 38	Senador Jaques Wagner / BA	25/09/2019
Emenda 39	Senador Jaques Wagner / BA	25/09/2019
Emenda 40	Senador Jaques Wagner / BA	25/09/2019
Emenda 41	Senador Jaques Wagner / BA	25/09/2019
Emenda 42	Senador Jaques Wagner / BA	25/09/2019
Emenda 43	Senador Major Olímpio / SP	01/10/2019
Emenda 44	Senador Major Olímpio / SP	01/10/2019
Emenda 45	Senador Major Olímpio / SP	01/10/2019
Emenda 46	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 47	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 48	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 49	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 50	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 51	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 52	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 53	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 54	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 55	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 56	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 57	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 58	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 59	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 60	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 61	Senador Humberto Costa / PE	02/10/2019
Emenda 62	Senador Rodrigo Pacheco / MG	03/10/2019
Emenda 63	Senador Rodrigo Pacheco / MG	03/10/2019
Emenda 64	Senador Major Olímpio / SP	07/10/2019
Emenda 65	Senador Marcos Rogério / RO	08/10/2019
Emenda 66	Senador Nelsinho Trad / MS	08/10/2019
Emenda 67	Senador Jaques Wagner / BA	08/10/2019
Emenda 68	Senador Jaques Wagner / BA	08/10/2019
Emenda 69	Senador Jaques Wagner / BA	08/10/2019
Emenda 70	Senador Jaques Wagner / BA	08/10/2019
Emenda 71	Senador Jaques Wagner / BA	08/10/2019
Emenda 72	Senador Jaques Wagner / BA	08/10/2019
Emenda 73	Senador Jaques Wagner / BA	08/10/2019
Emenda 74	Senador Major Olímpio / SP	08/10/2019
Emenda 75	Senador Jaques Wagner / BA	09/10/2019
Emenda 76	Senador Jaques Wagner / BA	09/10/2019
Emenda 77	Senador Jaques Wagner / BA	09/10/2019
Emenda 78	Senador Jaques Wagner / BA	09/10/2019
Emenda 79	Senador Jaques Wagner / BA	09/10/2019
Emenda 80	Senador Jaques Wagner / BA	09/10/2019

(continuação)

EMENDAS	AUTOR(A) / UF	DATA
Emenda 81	Senador Jaques Wagner / BA	09/10/2019
Emenda 82	Senador Jorginho Mello / SC	09/10/2019
Emenda 83	Senador Fernando Collor / AL	09/10/2019
Emenda 84	Senador Luís Carlos Heinze / RS	09/10/2019
Emenda 85	Senador Wellington Fagundes / MT	11/10/2019
Emenda 86	Senador Wellington Fagundes / MT	11/10/2019
Emenda 87	Senador Wellington Fagundes / MT	11/10/2019
Emenda 88	Senador Wellington Fagundes / MT	11/10/2019
Emenda 89	Senador Wellington Fagundes / MT	11/10/2019
Emenda 90	Senador Wellington Fagundes / MT	11/10/2019
Emenda 91	Senador Wellington Fagundes / MT	11/10/2019
Emenda 92	Senador Wellington Fagundes / MT	11/10/2019
Emenda 93	Senador Wellington Fagundes / MT	16/10/2019
Emenda 94	Senador Wellington Fagundes / MT	16/10/2019
Emenda 95	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 96	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 97	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 98	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 99	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 100	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 101	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 102	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 103	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 104	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 105	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 106	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 107	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 108	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 109	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 110	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 111	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 112	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 113	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 114	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 115	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 116	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 117	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 118	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 119	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 120	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 121	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 122	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 123	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 124	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019

(conclusão)

EMENDAS	AUTOR(A) / UF	DATA
Emenda 125	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 126	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 127	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 128	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 129	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 130	Senador Rogério Carvalho / SE	16/10/2019
Emenda 131	Senador Alessandro Vieira / SE	23/10/2019
Emenda 132	Senador Alessandro Vieira / SE	23/10/2019
Emenda 133	Senador Alessandro Vieira / SE	23/10/2019
Emenda 134	Senador Alessandro Vieira / SE	23/10/2019
Emenda 135	Senador Alessandro Vieira / SE	23/10/2019
Emenda 136	Senador Major Olímpio / SP	31/10/2019

Fonte: elaboração própria (2019)