

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
CAMPUS GOVERNADOR VALADARES  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**SAMUEL VIAL NEVES**

**REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ANÁLISE DOS 2 PROJETOS  
APRESENTADOS NO CONGRESSO NO ANO DE 2019 PARA A REFORMA  
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Governador Valadares  
2023

**SAMUEL VIAL NEVES**

**REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ANÁLISE DOS 2 PROJETOS  
APRESENTADOS NO CONGRESSO NO ANO DE 2019 PARA A REFORMA  
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Juiz de Fora *Campus* Governador Valadares como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Laura Brandão Costa.

**SAMUEL VIAL NEVES**

**REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ANÁLISE DOS 2 PROJETOS  
APRESENTADOS NO CONGRESSO NO ANO DE 2019 PARA A REFORMA  
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 03/07/2023.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Ms. Laura Brandão Costa

Universidade Federal de Juiz de Fora – Campus Governador Valadares

---

Profa. Dr. Anderson de Oliveira Reis

Universidade Federal de Juiz de Fora – Campus Governador Valadares

---

Profa. Dr. João Paulo de Oliveira Louzano

Universidade Federal de Juiz de Fora – Campus Governador Valadares

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho foi analisar as Propostas de Emendas Constitucionais (PECs) 45/2019 e 110/2019 por meio de uma pesquisa descritiva, qualitativa, bibliográfica, documental e de uma análise de conteúdo. Foram examinadas as propostas de reforma tributária (PEC 45/2019 e PEC 110/2019) no Brasil e seus possíveis impactos no país. Na primeira etapa, a análise revelou que ambas as propostas buscam unificar alguns tributos, com diferenças na quantidade a serem unificados, além de criar um único imposto chamado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Na segunda etapa, analisou-se o valor projetado da renúncia fiscal decorrente das PECs 45 e 110/2019 e de seus impactos. Estimou-se valores aproximados de R\$ 5,8 milhões e R\$ 4,5 milhões, respectivamente, referente a renúncia fiscal ao longo de um período de 16 anos (2021 a 2036), considerando os tributos eliminados pelas propostas. Além disso, os impactos indicam que os tributos sobre bens seriam reduzidos, resultando em preços mais baixos para os consumidores, enquanto os tributos sobre serviços seriam aumentados, implicando em um aumento nos preços para os consumidores nesse setor. Dessa forma, o estudo apresenta implicações nas escolhas e abordagens que cada proposta traz em relação à tributação sobre o consumo. Isso traz à sociedade e seus representantes um embasamento teórico para a definição de uma reforma tributária eficiente e eficaz, capaz de solucionar os problemas do atual sistema.

**Palavras-chave:** Reforma Tributária; Proposta de Emenda Constitucional; Impactos.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Distribuição das competências tributárias .....	4
Quadro 2 - Tributos substituídos pelo IBS.....	13
Quadro 3 - Competência tributária do IBS .....	13
Quadro 4 - Determinação da alíquota do IBS.....	14
Quadro 5 - Concessão de benefícios fiscais .....	14
Quadro 6 - Partilha de arrecadação do IBS .....	15
Quadro 7 - Repartição das receitas tributárias .....	16
Quadro 8 - Imposto Seletivo.....	16

## LISTA DE TABELA

Tabela 1 - Valor projetado da renúncia fiscal pelas PEC 45/2019 e PEC 110/2019, entre os anos de 2021 a 2036, em milhões de reais.....	18
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>2 REVISÃO DE LITERATURA .....</b>	<b>2</b>
2.1 Sistema tributário brasileiro.....	2
2.2 Reforma tributária e caracterização das PECs .....	5
<b>3 ASPECTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>11</b>
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>12</b>
4.1 COMPARAÇÃO DAS PECS .....	12
4.2 PROVÁVEIS IMPACTOS DAS PROPOSTAS .....	17
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>20</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>23</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Desde a promulgação da Constituição em 1988, muitas propostas de reforma tributária foram discutidas ao longo destes 35 anos. Mas, estas discussões ganharam maiores destaque nos últimos anos. A reforma tributária trata-se de uma iniciativa que busca simplificar e modernizar o sistema tributário brasileiro, com o objetivo de torná-lo mais eficiente, justo e equitativo. O sistema tributário brasileiro é conhecido por sua complexidade, alta carga tributária, além de ser definido como oneroso, confuso e ineficiente. Além disso, é apontado que a tributação é elevada para o padrão do país, pois, o Brasil sendo um país emergente e tendo uma elevada tributação pode ser um entrave para o crescimento econômico e para o desenvolvimento do país. Com isso, como aponta Junqueira (2015), o cenário tributário no Brasil é caótico e há urgência de uma reforma tributária.

De acordo com Appy *et al.* (2020), uma parte significativa dos problemas tributários no Brasil decorre dos tributos sobre bens e serviços. Esses impostos têm sua base de incidência fragmentada em cinco impostos, a saber: Programa Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS) e Imposto sobre Serviço (ISS), e são gerenciados por três diferentes esferas de governo: União, Estados e Municípios, além do Distrito Federal. Essa fragmentação e sobreposição das bases tributárias geram cumulatividade no sistema e, portanto, distorções de preços. Essas distorções, segundo os autores, organizam a estrutura produtiva de forma ineficiente, oneram os investimentos e as exportações, aumentam o custo de conformidade no pagamento dos tributos e o grau de litigiosidade entre os contribuintes e o fisco, criam tensões federativas e não são transparentes em relação ao custo tributário para os consumidores.

Além disso, esse sistema tributário gera um grande desgaste financeiro e econômico. Pois, segundo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2022) existem 466.561 normas tributárias, sendo elas 38.540 federais, 154.030 estaduais e 273.991 municipais, fazendo com que a evasão fiscal das empresas e a sonegação dos contribuintes aumente consideravelmente. Ainda de acordo com o estudo, as empresas, em geral, gastam cerca de R\$ 207 bilhões por ano para

manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação.

Por estes e outros motivos, foram debatidas inúmeras propostas de reformas tributárias no Congresso Nacional, em diferentes Governos, porém, nenhuma teve êxito (VELLUDO; VALE, 2022), até o momento do início do desenvolvimento desta pesquisa.

Atualmente, tramita na Câmara dos Deputados algumas Propostas de Emenda à Constituição (PEC) e Projetos de Lei (PL), mas neste trabalho será falado da PEC nº 45/2019, que, de acordo com Pimenta (2022), tem como objetivo a substituição dos impostos sobre consumo/sobre bens e serviços para um único imposto e, também, da PEC nº 110/2019, que tem como objetivo a extinção de 9 tributos e, com isso, a criação de 2 novos tributos (MACIEL; MORAES; RODRIGUES, 2021).

De acordo com Velludo e Vale (2022), estas propostas têm como objetivo simplificar o sistema tributário, tornando-o mais transparente, eficiente e equitativo, além de reduzir a carga tributária sobre as empresas e os consumidores finais. No entanto, sua implementação tem gerado debates intensos entre especialistas, empresas e representantes de diferentes setores da sociedade.

Diante do que foi mostrado, está presente pesquisa tem como objetivo geral analisar as implicações da aprovação das PECs 45/2019 e 110/2019.

Este estudo tem como justificativa a relevância dos tributos na economia e, portanto, analisar as possíveis implicações que uma reforma tributária traria à economia. Compreendendo essas implicações, o estudo oferece uma base teórica que auxilia na avaliação das opções e abordagens relacionadas à tributação sobre o consumo. Isso proporciona aos membros da sociedade e seus representantes uma compreensão mais embasada na busca por uma reforma tributária que seja eficiente e eficaz, capaz de solucionar as deficiências do sistema atual.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

### **2.1 Sistema tributário brasileiro**

Uma estrutura tributária é constituída por uma variedade de impostos, taxas e contribuições que permitem ao Estado obter recursos para exercer suas funções básicas, incluindo a oferta de bens e serviços essenciais para o bem-estar da

sociedade em geral (BRASIL, 2009). Além disso, a arrecadação desses recursos dos cidadãos e empresas permite que o Estado possa implementar uma política de gastos que tem implicações redistributivas na renda nacional do país (BRASIL, 2009).

De acordo com Cordeiro, Montibeler e Oliveira (2022), os sistemas tributários foram concebidos para garantir a sustentabilidade financeira do Estado, mas também se tornaram instrumentos de política fiscal para promover a economia e investimentos nacionais. Com base nos princípios que orientam a tributação, é possível entender que o sistema tributário não é apenas uma ferramenta de financiamento para atividades públicas, mas também um meio para alcançar uma justa distribuição de renda e riqueza entre todos os habitantes do país.

O Sistema Tributário Brasileiro, de acordo com os autores Lima e Rezende (2019, p. 241-242), é relativamente novo, tendo sido criado através da Emenda Constitucional 18 de 1º de dezembro de 1965. O artigo 1º desta emenda estabeleceu a composição do sistema, que seria formado por impostos, taxas e contribuições de melhoria, unificados em um sistema único e nacional. Essa foi uma medida importante e pioneira na resolução dos problemas da estrutura tributária existente da época, bem como dos defeitos presentes na Constituição de 1946. Além disso, a criação do sistema tributário único e nacional permitiu a ordenação e organização das diversas competências tributárias. Além dessas questões, a Emenda Constitucional 18/1965 trouxe inovações significativas através da adoção de novos conceitos doutrinários e da classificação do imposto com base em conceitos econômicos.

Em 1966 foi criada a Lei nº 5.172, e por meio dela foi elaborado um conjunto de normas que orienta a aplicação dos tributos, define as competências dos órgãos envolvidos, estabelece prazos, limita e a atuação dos agentes fiscais. Assim se estabeleceu o atual Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Ainda de acordo com o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) os impostos são criados através de uma situação específica definida por lei, e representam uma fonte de receita para o governo, sem estar vinculados a nenhum tipo de gasto; as taxas são receitas públicas que estão diretamente ligadas a utilização efetiva ou potencial de serviços públicos pelos contribuintes; as contribuições de melhoria são cobradas quando o contribuinte é beneficiado por

obras públicas realizadas na sua região. Nesse caso, a cobrança é justificada pelo aumento de valor imobiliário que a obra proporciona no local, por exemplo.

Atualmente, a Constituição Federal de 1988, nos seus artigos 145 a 156, rege o Sistema Tributário Brasileiro. De acordo com Faria (2016), são esses artigos que fornecem as diretrizes para orientar os governantes e os colaboradores do ramo público no momento da formação, cobrança e fiscalização dos tributos.

Conforme Pêgas (2022), a Constituição Federal trouxe profundas e importantes modificações para o Sistema Tributário Nacional, principalmente em relação à redistribuição dos recursos entre os entes federativos. Com isso, os estados e municípios passariam a contar com maiores receitas tributárias e maiores benefícios. No Quadro 1 pode ser verificada a distribuição das competências tributárias, conforme a Constituição Federal de 1988. Nota-se que, com o passar dos anos, foram criados mais tributos e novos conceitos.

Quadro 1 - Distribuição das competências tributárias

<b>Constituição Federal de 1988</b>			
<b>Impostos</b>	<b>Federal</b>	<b>Estadual</b>	<b>Municipal</b>
Imposto de Renda (IR)	X	-	-
Imposto sobre Produto Industrializado (IPI)	X	-	-
Imposto de Importação (II)	X	-	-
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)	X	-	-
Imposto Territorial Rural (ITR)	X	-	-
Imposto de Exportação (IE)	X	-	-
Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)	X	-	-
Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS)	X	X	-
Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação (ITD)	-	X	-
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	-	X	-
Imposto sobre Serviço (ISS)	-	-	X
Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)	-	-	X
Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)	-	-	X

Fonte: Adaptado de Pêgas (2022).

Além disso, de acordo com Lima e Rezende (2019), a Constituição Federal de 2019 se baseia em quatro princípios gerais para a constituição do Sistema Tributário. O primeiro princípio é o da reserva legal, ele está previsto no artigo 150, I da Constituição Federal e no artigo 9º, I do Código Tributário Nacional, o qual

determina que apenas através de uma lei seja possível a União, Estados, Distrito Federal e Municípios aumentarem ou exigirem impostos. O segundo princípio é o da anterioridade, está previsto no artigo 150, III da Constituição Federal, que estabelece que os tributos só possam ser cobrados para fatos geradores ocorridos após a vigência da lei, bem como no mesmo exercício financeiro em que a lei que os instituiu foi publicada. O terceiro princípio previsto na Constituição Federal, está no artigo 150, II, é o da isonomia, o qual determina que todos devem ter tratamento igual perante a lei. E, por último, o princípio da capacidade contributiva, definido no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal, o qual estabelece que, quando possível, os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte e ter caráter pessoal.

De acordo com Lima e Rezende (2019, p. 242), foi concluído que para o contribuinte e profissionais da área tributária compreenderem a complexidade do sistema tributário brasileiro, seria preciso examinar cerca de três mil regulamentações fiscais, avaliar 61 tipos de tributos cobrados no país e lidar com 93 obrigações acessórias que afetam todas as empresas brasileiras e sediadas no país.

Segundo Cordeiro, Montibeler e Oliveira (2022), a complexidade do sistema tributário afeta diretamente as operações das empresas, levando muitos investidores a desistirem antes mesmo de tentar compreender sua complexidade. Isso ocorre devido ao receio elevado de não compreender o funcionamento real do sistema. Portanto, é essencial realizar uma reforma que simplifique a legislação, reduza a quantidade de tributos e obrigações acessórias e elimine a cumulatividade.

## **2.2 Reforma tributária e caracterização das PECs**

No Congresso Nacional tramitam vários projetos de reforma tributária. Nesta presente pesquisa são citados os projetos: (i) PEC 45/2019; (ii) PEC 110/2019. De acordo com Silva (2021), ambos os projetos trazem inovações para o Sistema Tributário Nacional, sendo bastante parecidas no que diz respeito ao conteúdo em seus textos, como se verá a seguir.

A PEC 45/2019 foi apresentada pelo Deputado Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi, MDB - SP, na data de 03/04/2019 na Câmara dos Deputados. O objetivo deste projeto é modificar o atual Sistema Tributário Nacional, por meio da abolição de cinco tributos: IPI, PIS e Cofins (federal); ICMS (estadual); ISS (municipal). Além

de transformar o sistema em algo mais simples, transparente e neutro, beneficiando o crescimento em longo prazo do Brasil (ROSSI, 2019).

De acordo com a Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, o IPI, Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), é um imposto que incide sobre produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros. Além disso, é considerado industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Ainda no art. 46, é mencionado que seu fato gerador é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira e a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. Ademais, no art. 51, da lei citada, o contribuinte do IPI é o importador ou quem a lei a ele equiparar, o industrial ou quem a lei a ele equiparar, o comerciante de produtos sujeitos ao imposto e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

De acordo com a Lei Complementar nº 7, de 1970, art. 1, Programa de Integração Social (PIS), é utilizado para o pagamento do seguro-desemprego, abono salarial, outras ações da previdência social e integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Seus contribuintes são pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Simples Nacional. Já o Cofins, regido pela Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1, é uma “contribuição social para financiamento da Seguridade Social, [...], devida pelas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.”. Esses dois impostos, apesar de serem diferentes, apontam a mesma base de cálculo. Portanto, sua incidência é no faturamento ou o auferimento de receitas, para pessoas jurídicas de direito privado; na folha de salário, para entidades de relevância social determinadas em lei; e na arrecadação mensal de receitas correntes e o recebimento mensal de recursos, para entidades de direito público.

De acordo com a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, o Imposto sobre Operação relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), trata-se de um imposto não-cumulativo que é aplicado nas transações relacionadas

à circulação de mercadorias, bem como nos serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e nas comunicações. Sua responsabilidade recai sobre os Estados e o Distrito Federal, de acordo com o artigo 155, inciso II, da Constituição de 1988. Esse imposto desempenha um papel fundamental no fornecimento dos recursos financeiros necessários para a execução das atividades governamentais.

De acordo com a Lei Complementar nº 166, de 2003, o Imposto Sobre Serviços (ISS) é um tributo aplicado sobre a prestação de serviços efetuados por empresas e profissionais autônomos, sendo sua exceção quando um serviço é prestado no exterior e com reflexos apenas fora do Brasil. Sua arrecadação é realizada pelos municípios e pelo Distrito Federal, sendo também denominado como Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). A maioria das transações envolvendo serviços está sujeita a essa taxa tributária, conferindo-lhe uma significativa importância. A alíquota utilizada é variável de um município para outro. A União, por meio da lei complementar citada, fixou alíquota máxima de 5% (cinco por cento) para todos os serviços e a alíquota mínima de 2%, conforme o art. 88 da Constituição Federal.

Portanto, com a exclusão destes 5 tributos, seria estabelecido um novo tributo de responsabilidade da União denominado Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, baseado no modelo do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), com uma taxa padrão aplicada a todos os bens, propriedades ou serviços. Além disso, também é proposto que a alíquota seja uniforme para todos os bens, direitos e serviços (SILVA, 2021).

De acordo com Vasconcelos, Lima e Rodrigues (2022), o modelo de Imposto sobre o Valor Agregado é um modelo plurifásico, é aplicado em todas as fases do ciclo econômico, desde a produção até a venda ao consumidor final, por meio de um método indireto de subtração que implica a liquidação e a dedução do imposto em cada fase, à medida que as transações são realizadas entre os sujeitos passivos de imposto com direito a dedução.

Além disso, de acordo com Rossi (2019), será complementado por um Imposto Seletivo que a competência será da União e terá finalidade extrafiscal, ou seja, poderá estimular ou desestimular o consumo de determinados itens por meio de uma lei ordinária.

Como já foi exposto, a PEC 45/2019 é de competência da União. No entanto, os Estados e Municípios terão a capacidade de determinar suas próprias alíquotas por meio de lei ordinária, mas serão impedidas de fornecer incentivos fiscais. De

acordo com a referida PEC, embora essas isenções estejam proibidas, não haverá uma redução na distribuição de receita para as regiões e órgãos envolvidos (ROSSI, 2019).

A fim de evitar eventuais prejuízos às empresas e aos entes federativos, a PEC 45/2019 apresenta dois momentos de transição: o primeiro relacionado à divisão da receita entre os estados, os municípios e a União; e o segundo com foco nos contribuintes e na modificação dos tributos (CORREIA NETO; NUNES; ARAUJO; SOARES, 2019).

A transição relacionada à divisão da receita entre os entes federados terá um prazo mais extenso que a substituição dos tributos para os contribuintes. Essa transição de divisão da receita será compreendida em um período de 50 anos. Durante os primeiros 20 anos da transição, a PEC 45/2019 estabelece que a distribuição da receita do IBS deva repor anualmente, para cada Estado e município, o valor correspondente à redução da receita do ICMS e do ISS, devidamente corrigido pela inflação. Nos 30 anos restantes, a parcela destinada a compensar a perda de receita dos Estados e municípios com ICMS e ISS será gradualmente reduzida, em um ritmo de 1/30 por ano, até que a distribuição da receita do IBS siga apenas o princípio do destino, o que ocorrerá completamente no 50º ano após o início da transição. Esse processo de transição busca evitar danos às empresas e aos entes federados (CORREIA NETO *et al*, 2019).

Já em relação aos contribuintes, as modificações dos tributos serão dentro de um prazo de 10 anos. Nos dois primeiros anos será cobrada uma contribuição "teste" de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, mas este valor será descontado na alíquota do Cofins. Nos próximos 8 anos terá a substituição dos atuais tributos pelos novos tributos e os antigos tributos terão suas alíquotas reduzidas na razão de um oitavo, sendo no fim substituídos pelo IBS, que terá sua alíquota aumentada na mesma proporção (CORREIA NETO *et al*, 2019).

A PEC 110/2019 foi fundamentada no Projeto de Emenda nº 293/2004, elaborado e relatado pelo ex-deputado Luiz Carlos Hauly do PR, que tem como objetivo simplificar o atual modelo do Sistema Tributário Nacional e, conseqüentemente, impulsionar o progresso econômico do país. O projeto é caracterizado como "desenvolvido e maturado", como destacado na própria PEC, visando a aprovação do seu conteúdo sem grandes obstáculos.

A proposta prevê a criação de um imposto único, o IBS, que unificaria 9 impostos, sendo eles ISS (municipal), ICMS (estadual), IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação e Cide-Combustíveis (federal), com o objetivo de simplificar o sistema tributário brasileiro e torná-lo mais eficiente. Além disso, haveria também a criação de um Imposto Seletivo sobre produtos específicos, tais como petróleo, derivados, combustíveis, cigarros, energia elétrica e serviços de telecomunicações. Esta mesma proposta também extinguiria o CSLL (Contribuição sobre lucro líquido) que seria incorporado pelo IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) (MACIEL; MORAES; RODRIGUES, 2021).

Conforme apontam os artigos 1 ao 4 do Decreto de Lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) ou o nome completo do tributo, Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários, é um imposto que incide sobre diversas operações financeiras, tanto realizadas por pessoas físicas quanto por empresas. Estas operações são aquelas relacionadas a crédito, câmbio, seguros e títulos mobiliários. Além disso, de acordo com Schoueri e Cardin (2023), o IOF desempenha um papel duplo, tanto como fonte de receita para o governo federal quanto como um indicador da atividade econômica. Ao monitorar a arrecadação do imposto, o governo pode obter insights sobre a demanda por crédito no país.

De acordo com a Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, o Pasep, Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, é uma contribuição social que é coletada mensalmente tanto pelo governo federal quanto pelos governos estaduais, municipais e pelas empresas públicas e de participação mista para os empregados do setor público. Dessa maneira, esses profissionais têm direito a participação nos resultados financeiros das entidades públicas em nível municipal, estadual e federal.

Segundo a Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, que instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Combustível), tem como objetivo garantir um valor mínimo de recursos destinados aos investimentos em infraestrutura de transporte, projetos ambientais relacionados à indústria de petróleo e gás, bem como subsídios para o transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados, além de petróleo e seus derivados. De acordo com o artigo 2 da referida lei, os contribuintes do Cide são os produtores, formuladores e os importadores, pessoa física ou jurídica, de combustíveis líquidos.

Conforme previsto no § 5º do artigo 212 da Constituição Federal de 1988, o salário-educação é uma contribuição social devida pelas empresas aos seus empregados. O artigo 15 da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996 regulamenta sobre a arrecadação e distribuição do salário-educação. Com isso, nele é previsto que o tributo é calculado com base em uma alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o valor total das remunerações pagas ou creditadas, em qualquer modalidade, aos empregados segurados. Os recursos provenientes do Salário-Educação são divididos em cotas entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios. Do total arrecadado, 10% são destinados ao próprio Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), que os utiliza para financiar projetos, programas e ações na área da educação básica.

Os outros 90% são automaticamente distribuídos aos beneficiários correspondentes, de forma proporcional, por meio de cotas. A cota federal representa 1/3 dos recursos gerados em todos os estados e é mantida no FNDE, que a utiliza para financiar programas e projetos voltados para a educação básica, buscando reduzir as desigualdades socioeducacionais entre municípios, estados e regiões do Brasil. As cotas estaduais e municipais correspondem a 2/3 dos recursos gerados por cada estado. Esses valores são creditados mensalmente, de forma automática, em contas bancárias específicas das secretarias de educação dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. A distribuição ocorre com base no número de matrículas, e esses recursos são utilizados para o financiamento de programas, projetos e ações voltados para a educação básica, conforme previsto no artigo 212, § 6º da Constituição Federal.

De acordo com Silva (2021), a PEC 110/2019 tem como objetivo proporcionar aos contribuintes maior segurança jurídica e redução de custos, a PEC também utilizaria o IVA na unificação dos nove impostos em apenas um único.

Contudo, diferentemente da PEC 45/2019, a PEC 110/2019 estabelece que a responsabilidade do IBS fique sob a alçada dos Estados, porém é importante destacar que a regulamentação do imposto será determinada por uma lei federal, aplicável em todo o território nacional (CORREIA NETO *et al*, 2019).

Em relação à transição para os contribuintes levará 6 anos. Durante um ano, será cobrada uma contribuição experimental de 1%, com a mesma base de incidência do IBS. Posteriormente, a transição ocorrerá durante cinco anos, no qual os atuais tributos serão substituídos pelos novos tributos à taxa de um quinto por

ano. Durante esse período de transição, os entes federativos não poderão alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos (ALCOLUMBRE, 2019).

Já em relação a transição da partilha de recursos entre os entes federativos levará, no total, de quinze anos. Cada ente federativo receberá uma parcela das receitas dos novos impostos, de acordo com a participação que teve na arrecadação dos tributos que serão substituídos. Após a implementação definitiva do novo sistema de cobrança, que deve durar cinco anos, a regra será progressivamente substituída pelo princípio do destino, à razão de um décimo ao ano (ALCOLUMBRE, 2019).

### **3 ASPECTOS METODOLÓGICOS**

O objetivo geral deste estudo é analisar as implicações da aprovação das PECs 45/2019 e 110/2019. Diante disso, a presente pesquisa é classificada como descritiva. De acordo com Gil (2010), a pesquisa descritiva é uma abordagem que tem como objetivo a descrição e análise de características de uma população ou fenômeno, sem que haja intervenção do pesquisador nos acontecimentos observados. Além disso, essa modalidade de pesquisa também busca estabelecer relações entre variáveis, a fim de compreender melhor os fenômenos estudados.

Tendo em vista que a pesquisa se ancora no aspecto de análise e comparações textuais, verificando o rigor de conteúdo, o contexto mencionado e suas implicações, possui abordagem qualitativa, pois se busca a compreensão aprofundada do fenômeno estudado por meio de análises mais detalhadas.

A pesquisa, em questão, é caracterizada também como bibliográfica e documental, uma vez que utiliza fontes teóricas já existentes para explicar o problema em estudo. Além disso, é realizada a análise de legislações relevantes, sendo as propostas de emendas constituições relacionadas à reforma tributária, a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019. Ademais, também foram feitos levantamentos de artigos publicados entre os anos de 2019 à 2023, para fundamentar o estudo.

Neste sentido, os documentos analisados são a PEC 45/2019 na qual foi apresentada pelo Deputado Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi, MDB - SP, na data de 03/04/2019 na Câmara dos Deputados e a PEC 110/2019 foi fundamentada no Projeto de Emenda nº 293/2004, elaborado e relatado pelo ex-deputado Luiz Carlos Haully do PR.

Considerando que os textos das referidas PECs serão investigados, procedeu-se a uma análise de conteúdo, na qual segundo Alves (2011), é uma metodologia utilizada para investigação. Com isso, a análise de conteúdo é um conjunto de abordagens e métodos utilizados para analisar comunicações com o objetivo de obter, por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos, uma descrição do conteúdo das mensagens. Essa análise visa identificar indicadores que permitam inferir conhecimentos sobre as condições de produção e recepção dessas mensagens. Em resumo, a análise de conteúdo busca examinar as características das comunicações de forma estruturada e precisa, para compreender melhor como são produzidas e recebidas.

Na pesquisa em questão, foi realizada uma análise das propostas de emenda à Constituição (PEC) 45/2019 e PEC 110/2019 e trabalhos realizados entre os anos de 2019 a 2022 que falavam sobre as propostas. Inicialmente, foram examinados os conteúdos de ambas as PECs com o objetivo de identificar os pontos em comum entre elas. Em seguida, foram conduzidas análises comparativas entre as duas propostas. Com base nos dados obtidos nesse processo, foram avaliados os possíveis impactos que poderiam ocorrer caso alguma das PECs fosse aprovada. Essa análise permitiu uma compreensão mais aprofundada das semelhanças e diferenças entre as propostas, bem como das implicações resultantes de sua eventual aprovação.

## **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

O objetivo principal da pesquisa foi analisar as implicações da aprovação das PECs 45/2019 e da 110/2019. Para isso, este tópico foi dividido em duas partes. Em um primeiro momento será feita uma análise comparativa entre as duas propostas. Na segunda parte, serão mencionados os prováveis impactos das PECs. A pesquisa foi conduzida com o intuito de alcançar esses objetivos e compreender como uma reforma tributária poderia afetar as empresas.

### **4.1 COMPARAÇÃO DAS PECS**

O Quadro 2 aponta os tributos, que estão em vigência atualmente, que serão substituídos pelo IBS, em caso de as PECs serem aprovadas.

Quadro 2 - Tributos substituídos pelo IBS

PEC 45/2019	PEC 110/2019
IPI; PIS; Cofins; ICMS; ISS	IPI; PIS; Cofins; ICMS; ISS; IOF; Pasep; CIDE - Combustíveis; Salário - Educação

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PECs.

A PEC 45/2019 tem como objetivo a substituição de cinco tributos - IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS - por um único imposto. Em contraste, a PEC 110/2019 propõe a exclusão de um número maior de tributos em comparação à PEC 45/2019, totalizando nove. Além dos mencionados anteriormente, também seriam excluídos o IOF, Pasep, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação. O Quadro 3 apresenta a competência tributária do IBS mencionados nas PECs.

Quadro 3 - Competência tributária do IBS

PEC 45/2019	PEC 110/2019
O IBS será um tributo de natureza federal, estabelecido por meio de uma lei complementar federal.	O IBS será um tributo de natureza estadual, estabelecido por intermédio do Congresso Nacional com o poder de iniciativa predominantemente reservado aos representantes dos Estados e Municípios.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PECs.

De acordo com Rossi (2019), o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) proposto na PEC 45/2019 será um tributo de competência federal, regulamentado por meio de uma lei complementar federal. No entanto, as alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios serão definidas por meio de leis ordinárias específicas de cada ente federativo. Em contraste, na PEC 110/2019, o novo imposto é de âmbito estadual, estabelecido por intermédio do Congresso Nacional, com o poder de iniciativa predominantemente reservado aos representantes dos Estados e Municípios. No entanto, também pode ser proposto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais, criada especificamente para esse propósito, bem como por uma bancada estadual.

Frente a isso, o Quadro 4 expõe a determinação das alíquotas do IBS para ambas as PECs em análise:

Quadro 4 - Determinação da alíquota do IBS

PEC 45/2019	PEC 110/2019
A alíquota será estabelecida por meio de lei complementar; cada ente federativo determinará uma "subalíquota" por meio de lei ordinária; com o cálculo dessas alíquotas será obtida uma alíquota única que será aplicada na base de cálculo do IBS para todos os bens e serviços destinados ao Município/Estado.	Será determinada por lei complementar; com a aplicação de uma alíquota padrão, podendo ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação a determinados bens e serviços.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PECs.

Segundo Rossi (2019), a alíquota do IBS será estabelecida por meio de uma lei complementar, considerando a substituição de múltiplos tributos. Cada ente federativo terá a autonomia para determinar uma "subalíquota" por meio de uma lei ordinária, conforme previsto nos incisos I ao X do artigo 159-A da PEC 45/2019. A partir dessas duas alíquotas, será calculada uma alíquota única que será aplicada a todos os bens e serviços destinados a um determinado Município/Estado.

Dessa forma, a proposta de Rossi (2019) é que todos os bens e serviços destinados a um Município e/ou Estado sejam tributados com a mesma alíquota. No entanto, essa alíquota não será uniforme em todo o território nacional, pois cada Município/Estado terá a liberdade de estabelecer sua própria alíquota.

No caso da PEC 110/2019, não são fornecidos detalhes específicos sobre a definição da alíquota. No entanto, o artigo 155, incisos I ao XI, menciona a fixação das alíquotas do IBS por meio de lei complementar. É mencionada a aplicação de uma alíquota padrão, com a possibilidade de estabelecer alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços. Assim, a alíquota poderá variar dependendo do bem ou serviço, mas será uniforme em todo o território nacional para as situações previstas. Outro ponto a se destacar é a concessão de benefícios fiscais de ambas as PECs, sendo expostos no Quadro 5:

Quadro 5 - Concessão de benefícios fiscais

Concessão de benefícios fiscais	
PEC 45/2019	PEC 110/2019
Não permite a concessão de benefício fiscal; autoriza a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos pelas classes de baixa renda.	Autoriza a concessão de benefícios fiscais por lei complementar (para bens e serviços de alimentos, medicamentos, transporte público coletivo urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e diferentes segmentos da educação); autoriza a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos pelas classes de baixa renda.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PECs.

No artigo 152-A, inciso IV da PEC 45/2019, é mencionado que ao adotar a mesma alíquota para todos os bens e serviços, busca-se evitar tratamentos diferenciados e, portanto, fica vedada a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros vinculados ao imposto. Isso inclui a diminuição da base de cálculo, a concessão de crédito presumido ou outorgado, ou qualquer outro meio que resulte em uma carga tributária inferior àquela resultante da aplicação das alíquotas. A única exceção a essa regra, de acordo com o artigo 152-A, §9º, está limitada à restituição do IBS pago pelos contribuintes de baixa renda.

Por outro lado, na proposta da PEC 110/2019, não é permitida a concessão de isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao IBS. No entanto, de acordo com o artigo 155, inciso VIII, por meio de lei complementar, é possível autorizar a concessão de benefícios ou incentivos fiscais em operações de bens e serviços específicos, como alimentos, medicamentos, transporte público coletivo urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e diferentes níveis de educação. A devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos pelos extratos sociais de baixa renda, prevista na PEC 45/2019, também é replicada na PEC 110/2019. O Quadro 6 apresenta o conteúdo a respeito da partilha de arrecadação do IBS das PECs:

Quadro 6 - Partilha de arrecadação do IBS

<b>Partilha de arrecadação do IBS</b>	
<b>PEC 45/2019</b>	<b>PEC 110/2019</b>
A parcela da receita de arrecadação do IBS destinada a cada ente federativo será distribuída de forma proporcional (considera a aplicação direta da subalíquota correspondente a cada um deles).	A parcela da receita de arrecadação do IBS é compartilhada entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e o corre por meio da distribuição de recursos para cada ente federativo, com base na aplicação de percentuais definidos na Constituição sobre a receita bruta do IBS, seguindo o sistema de repasse de quotas-parte.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PECs.

Nos artigos 159-A a 159-G da PEC 45/2019, é abordada a partilha da arrecadação do IBS. No artigo 159-D, especificamente, é indicado que a parcela da receita do IBS destinada a cada ente federativo será distribuída proporcionalmente, levando em consideração a aplicação direta da subalíquota correspondente a cada

um deles. As destinações vinculadas mencionadas nos artigos 159-A a 159-G estarão sujeitas às alíquotas do imposto, que serão calculadas somando as alíquotas singulares (parcela da subalíquota) de cada ente federativo para as parcelas vinculadas. Essas alíquotas serão aplicadas considerando as parcelas de receitas desvinculadas, resultando no valor da alíquota aplicável a cada ente federativo.

A Seção VI da PEC 110/2019 aborda a distribuição da arrecadação do IBS entre os entes federativos. É citado que a receita proveniente do imposto é compartilhada entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, conforme o método estabelecido nas regras constitucionais descritas na nova proposta de Emenda Constitucional. Isso ocorre por meio da distribuição de recursos para cada ente federativo, com base na aplicação de percentuais definidos na Constituição sobre a receita bruta do IBS, seguindo o sistema de repasse de quotas-parte, de acordo com o Quadro 7:

Quadro 7 - Repartição das receitas tributárias

<b>Imposto</b>	<b>Porcentagem do Repasse</b>	<b>Ente Federativo</b>
IBS	35,57%	União
IBS	22,91%	Município
IS	20,00%	Estado

Fonte: Elaborado a partir da PEC 110/2019.

Por fim, o Quadro 8 apresenta os conceitos do imposto seletivo definido pelas PECs:

Quadro 8 - Imposto Seletivo

<b>Imposto Seletivo</b>	
<b>PEC 45/2019</b>	<b>PEC 110/2019</b>
Tem como objetivo principal a aplicação de medidas extrafiscais; este imposto utiliza a técnica de incidência de alíquota por meio da seletividade, levando em consideração a essencialidade dos produtos, mercadorias, bens ou serviços; serão tributados por meio de uma lei ordinária ou medida provisória	É um tributo de natureza arrecadatória que incide sobre transações (envolve petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer procedência, gás natural, cigarros e outros produtos do tabaco, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, bem como veículos automotores novos, sejam terrestres, aquáticos ou aéreos).

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PECs.

A PEC 45/2019, além de estabelecer o IBS, também introduz a possibilidade de criação do Imposto Seletivo. Esse imposto, instituído pelo inciso III do artigo 154

da Constituição Federal de 1988, tem como objetivo principal a aplicação de medidas extrafiscais. A técnica de incidência desse imposto é baseada na seletividade, levando em consideração a essencialidade dos produtos, mercadorias, bens ou serviços. A intenção é aplicar alíquotas mais elevadas em itens supérfluos e prejudiciais à saúde, buscando desencorajar o seu consumo. A definição dos bens e serviços que serão tributados pelo Imposto Seletivo será estabelecida por meio de uma lei ordinária ou medida provisória.

Por outro lado, a PEC 110/2019 também prevê a criação do Imposto Seletivo, porém, com diferenças em relação ao mencionado na PEC 45/2019. Esse imposto é instituído pelo inciso VIII do artigo 153 e possui uma natureza arrecadatória. Incide sobre transações envolvendo petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer procedência, gás natural, cigarros e outros produtos do tabaco, energia elétrica, serviços de telecomunicações conforme o artigo 21, inciso XI, da Constituição Federal, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, bem como veículos automotores novos, sejam terrestres, aquáticos ou aéreos.

#### **4.2 PROVÁVEIS IMPACTOS DAS PROPOSTAS**

Conforme destacado por Souza (2021), um aspecto relevante a ser considerado é o montante estimado de recuperação da renúncia fiscal resultante das propostas de emenda constitucional PEC 45/2019 e PEC 110/2019.

Segundo Pimentel (2019), a renúncia fiscal refere-se à perda de receita que o governo deixa de arrecadar devido a incentivos fiscais, isenções, deduções ou outros benefícios concedidos a determinados setores, atividades econômicas ou contribuintes. Essas medidas são adotadas com o objetivo de estimular o crescimento econômico, atrair investimentos, promover determinadas políticas públicas ou aliviar a carga tributária sobre determinados grupos. Ainda Pimentel (2019) cita que a renúncia fiscal pode ser uma estratégia governamental para impulsionar setores específicos, promover o desenvolvimento regional, estimular a inovação, fomentar a geração de empregos ou incentivar práticas sustentáveis, entre outros objetivos. No entanto, é importante equilibrar essas renúncias com a necessidade de garantir uma arrecadação tributária adequada para financiar os gastos públicos e manter a sustentabilidade fiscal. A Tabela 1 expõe os valores projetados da renúncia fiscal decorrentes das PECs para os próximos anos:

Tabela 1 - Valor projetado da renúncia fiscal pelas PEC 45/2019 e PEC 110/2019, entre os anos de 2021 a 2036, em milhões de reais

Anos	Valor Total da Renúncia	
	PEC 45/2019	PEC 110/2019
2021	R\$ 206.535,42	R\$ 162.794,88
2022	R\$ 232.113,58	R\$ 185.678,93
2023	R\$ 244.468,89	R\$ 190.257,18
2024	R\$ 262.223,91	R\$ 206.856,79
2025	R\$ 279.998,37	R\$ 220.878,27
2026	R\$ 298.977,64	R\$ 235.850,18
2027	R\$ 319.243,40	R\$ 251.836,93
2028	R\$ 340.882,84	R\$ 268.907,33
2029	R\$ 363.989,07	R\$ 287.134,81
2030	R\$ 388.661,53	R\$ 306.597,82
2031	R\$ 415.006,38	R\$ 327.380,09
2032	R\$ 443.139,97	R\$ 349.570,07
2033	R\$ 473.174,35	R\$ 373.266,22
2034	R\$ 505.247,77	R\$ 398.567,52
2035	R\$ 539.495,24	R\$ 425.583,83
2036	R\$ 576.064,12	R\$ 454.431,40
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 5.889.222,48</b>	<b>R\$ 4.645.592,25</b>

Fonte: Adaptado de Souza (2021).

Para realizar os cálculos apresentados na Tabela 1, Souza (2021) considerou os montantes correspondentes às renúncias fiscais de cada imposto (ICMS, ISS, IPI, PIS, Cofins, Pasep, IOF, CIDE-Combustível e Salário Educação) projetados para o período de 2021 a 2036. O autor utilizou a média da proporção da renúncia em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) dos anos de 2021 a 2023. Essa média foi de 2,71% da renúncia em relação ao PIB para a PEC 45/2019 e de 2,14% para a PEC 110/2019. Em seguida, aplicou-se essa média para projetar as renúncias até o ano de 2036.

De acordo com Souza (2021), diferença na renúncia fiscal entre as duas propostas fica evidente. A renúncia fiscal total no período é cerca de 28% maior do que a referente à PEC 110/2019, considerando o mesmo período de projeção.

A implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) em nível nacional traria benefícios concretos para o crescimento econômico do Brasil, de acordo com Souza (2021). Esses benefícios seriam resultado da redução dos gastos necessários para cumprir as regulamentações fiscais, bem como da oportunidade para pessoas físicas e jurídicas investirem seu dinheiro em ativos. Além disso, a implementação do IBS levaria a uma redução nos litígios tributários e à correção de

distorções na alocação de recursos. Com base nesses aspectos, é possível prever um aumento no consumo das famílias, nas exportações e nas importações no país.

De acordo com Velludo e Vale (2022), a forma como a produção e o consumo são atualmente tributados resulta em uma carga mais pesada para as famílias de baixa renda. Isso ocorre devido à carga tributária mais alta sobre o consumo de bens em comparação com os serviços. As pessoas de menor renda tendem a concentrar seu consumo em itens básicos, enquanto aquelas com maior poder aquisitivo conseguem consumir mais serviços. A simplificação do sistema tributário por meio da unificação de impostos tem o potencial de reduzir esse problema, uma vez que, em geral, diminuiria a carga tributária sobre a produção de bens pela indústria e aumentaria a incidência sobre o setor de serviços. Além disso, a devolução de impostos poderia ter um impacto considerável na redução da desigualdade.

No entanto, conforme ressaltado pelos autores Velludo e Vale (2022), a Reforma Tributária enfrentará um desafio significativo devido aos conflitos de interesses que surgirão durante o processo de tramitação para a sua aprovação. Além disso, a atual estrutura tributária no Brasil, com cada ente federativo realizando cobranças distintas, torna extremamente difícil unificar os impostos sem comprometer a equidade entre Estados, municípios e a União. A consolidação da cobrança em um único imposto, com uma alíquota única para todos, afetaria negativamente o setor de serviços, que atualmente paga uma carga tributária inferior à média, resultando em um aumento da taxa a ser paga ao Fisco. Isso poderia tornar serviços médicos, educacionais, hoteleiros e outros mais caros. Por outro lado, a indústria brasileira seria beneficiada com uma alíquota menor, aliviando a carga tributária atualmente suportada pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Em suma, tanto a PEC 45/2019 quanto a PEC 110/2019 têm como impacto a simplificação do sistema tributário brasileiro, o que tem o potencial de reduzir a complexidade administrativa e os custos de conformidade para as empresas, tornando o sistema tributário mais eficiente e menos burocrático. Além disso, ambas visam a redução da carga tributária sobre empresas e consumidores, eliminando a cumulatividade e adotando princípios de neutralidade fiscal. Com uma carga tributária mais baixa, alguns setores podem se beneficiar mais com a reforma, enquanto outros podem enfrentar desafios de adaptação.

Essas propostas também visam promover maior equidade e progressividade no sistema tributário brasileiro. Isso pode envolver a implementação de mecanismos para tornar a tributação mais justa, como a revisão das alíquotas e a redução da carga tributária para os grupos mais vulneráveis.

Há particularidades da PEC 110/2019 que são relevantes serem ressaltadas. Como, por exemplo, a ampliação de incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) de modo a incluir veículos aquáticos e aéreos; a possibilidade de atualização na base de cálculo uma vez a cada quatro anos no Imposto sobre a Propriedade e Territorial Urbana (IPTU), sem necessidade de lei com termos definidos em lei municipal, bem como a exclusão da cobrança de Laudêmio sobre os terrenos de marinha situados em ilhas costeiras que abriguem as sedes dos municípios.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este estudo teve como propósito realizar uma avaliação dos efeitos de uma reforma tributária no Brasil, com o objetivo de analisar as implicações da aprovação das PECs 45/2019 e 110/2019. Por meio de uma abordagem descritiva, qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica e documental, foram analisadas as Propostas de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019 e 110/2019, atualmente em tramitação no Congresso, que visam promover a reforma tributária. Além disso, foram apresentados os possíveis impactos dessas propostas no caso de serem aprovadas.

Na primeira etapa da pesquisa, foi realizada uma análise que revelou que as duas propostas têm como objetivo a unificação dos tributos, embora difiram na quantidade de tributos a serem unificados. A PEC 45/2019 propõe a unificação de cinco tributos, enquanto a PEC 110/2019 busca unificar nove tributos. Outros aspectos das propostas apresentam semelhanças. Portanto, essa unificação resultaria em um sistema de tributação menos complexo, simplificando a cobrança e fiscalização dos tributos. Com um imposto centralizado e único, haveria uma redução nas obrigações acessórias, tornando o processo mais transparente tanto para o Estado quanto para a população.

Na segunda etapa da pesquisa, foi realizada uma análise do valor projetado da renúncia fiscal resultante das PEC 45 e 110/2019, de acordo com Souza (2021), chega-se a valores aproximados de R\$ 5,8 milhões e R\$ 4,5 milhões,

respectivamente. Essa projeção abrange um período de 16 anos (2021 a 2036) e considera os tributos que seriam eliminados pelas medidas, como ICMS, ISS, IPI, PIS, Cofins, Pasep, IOF, CIDE-Combustível e Salário Educação. Com isso, foi possível verificar o provável cenário no Brasil, tendo em vista o montante de renúncia fiscal.

Os cálculos revelam que a PEC 45/2019 seria aproximadamente 28% maior do que a PEC 110/2019. Além disso, realizou-se uma análise dos possíveis impactos das propostas, constatando-se que, caso aprovadas, haveria uma redução na carga tributária sobre bens e um aumento na carga tributária sobre serviços. Conseqüentemente, pressupõe-se que poderia resultar em um encarecimento desses serviços para os consumidores. Por outro lado, a indústria brasileira seria beneficiada com uma alíquota tributária mais baixa. No entanto, a implementação dessa reforma enfrentaria um desafio significativo devido aos conflitos de interesses que inevitavelmente surgiriam durante o processo. Isso ocorre porque, com cada ente federativo realizando cobranças tributárias distintas, torna-se extremamente difícil unificar os impostos sem comprometer entre Estados, municípios e a União.

Em suma, a necessidade de uma reforma tributária no Brasil é amplamente reconhecida como uma questão crucial para impulsionar o desenvolvimento econômico, pois, como foi citado no decorrer do trabalho, as principais deficiências do sistema tributário brasileiro, como a complexidade e a alta carga tributária.

Através da análise das duas propostas, foi possível identificar algumas áreas de consenso e definições similares, tais como a simplificação e unificação de impostos, a redução da carga tributária para estimular o crescimento econômico e a busca por uma maior equidade na distribuição de impostos. No entanto, também ficou evidente que a implementação de uma reforma tributária abrangente é um desafio complexo e requer um amplo debate e abrange o consenso político.

É fundamental que a reforma tributária seja orientada por princípios de transparência, eficiência e justiça, buscando equilibrar as necessidades do governo em arrecadar recursos com a promoção de um ambiente favorável aos negócios, ao investimento e ao crescimento sustentável.

Em conclusão, a reforma tributária no Brasil é um desafio necessário e urgente. A implementação de mudanças significativas no sistema tributário do país pode trazer benefícios econômicos e sociais substanciais, promovendo um ambiente mais justo, eficiente e competitivo. É essencial que os formuladores de políticas,

especialistas e a sociedade em geral se unam para enfrentar esse desafio, visando a construção de um sistema tributário que promova o desenvolvimento sustentável, a equidade e o bem-estar de todos os cidadãos brasileiros.

O estudo apresenta implicações nas escolhas e abordagens que cada proposta traz em relação à tributação sobre o consumo. Isso traz à sociedade e seus representantes um embasamento teórico para a definição de uma reforma tributária eficiente e eficaz, capaz de solucionar os problemas do atual sistema. No entanto, é importante ressaltar que o estudo possui limitações, uma vez que as PECs, especialmente a PEC 110/2019, abordam outros assuntos em sua redação e não são detalhadas em sua totalidade devido à necessidade de complementação legislativa por meio de leis complementares após sua implementação, além de que há complexidade e diferentes graus de detalhamento de cada proposta, perpassando em mudanças no âmbito legislativo.

Novas emendas e modificações podem surgir à medida que o debate progride. Ressalta-se que após a conclusão deste estudo, a PEC 45/2019 foi aprovada no dia 07 de julho de 2023 pela Câmara dos Deputados, em Brasília e segue para o Senado para ser sancionada pela presidência. A reforma prevê um período de transição que contempla 7 anos (2026 a 2032), sendo que até a data mencionada, não foi definida a alíquota do IVA, sendo o percentual a ser aplicado para cálculo do valor do imposto.

Diante dessas considerações, recomenda-se a realização de novos estudos para investigar os impactos da reforma tributária na distribuição de renda e na redução da desigualdade social. Esses estudos devem analisar a progressividade do sistema tributário, possíveis mudanças na carga tributária para diferentes grupos de contribuintes e medidas para promover a justiça fiscal. Além disso, é importante aprofundar as análises comparativas em relação à complexidade do período de transição durante a implementação das propostas de reforma tributária.

Também é válido explorar as discussões existentes sobre a efetividade das reformas tributárias no Brasil, levando em conta as diferentes perspectivas e abordagens. É fundamental considerar a importância do engajamento da sociedade civil, dos especialistas e dos setores interessados no processo de reforma tributária, investigando mecanismos de participação popular, canais de diálogo e a influência da opinião pública nas decisões políticas. Essas pesquisas adicionais podem

contribuir para um entendimento mais abrangente e embasado sobre as opções e desafios relacionados à reforma tributária no país.

## REFERÊNCIAS

ALCÂNTARA VASCONCELOS, V. .; ARACI DE LIMA, M.; CARLOS RODRIGUES, R. . Imposto sobre Bens e Serviços: análise da carga tributária em uma empresa do lucro presumido. *Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas*, [S. l.], v. 19, n. 33, p. 100-120, 2022. DOI: 10.22481/ccsa.v19i33.10458. Disponível em: <https://periodicos2.uesb.br/index.php/ccsa/article/view/10458>.

ALCOLUMBRE, Davi. **Proposta de Emenda Constitucional n. 110 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>

ALVES, Maria Teresa Venâncio Dores. ANÁLISE DE CONTEÚDO: SUA APLICAÇÃO NAS PUBLICAÇÕES DE CONTABILIDADE. *Revista Universo Contábil*, [S.l.], v. 7, n. 3, p. 146-166, out. 2011. ISSN 1809-3337. Disponível em: <<https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2266>>.

APPY, B., SANTI, E., COELHO, I., MACHADO, N., CANADO, V. R. Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. **Brasil sob reforma**. Rio de Janeiro, RJ: FGV, 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)

BRASIL. Decreto de Lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários. **Ministério da Fazenda**, [S. l.], 18 abri. 1980. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1783.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1783.htm)

BRASIL. Lei Complementar nº 166, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Ministério da Fazenda**, [S. l.], 1 ago. 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)

BRASIL. Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Ministério da Fazenda**, [S. l.], 8 set. 1970. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm)

BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Ministério da Fazenda**, [S. l.], 30 dez. 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm)

BRASIL. Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. **Ministério da Fazenda**, [S. l.], 3 dez. 1970. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp08.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp08.htm)

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). **Ministério da Fazenda**, [S. l.], 16 set. 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm).

BRASIL. Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Ministério da Fazenda; **Ministério das Minas e Energia**, 19 dez. 2001. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10336.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm)

BRASIL. Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. **Ministério da Educação**, 26 dez. 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9424.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9424.htm)

BRASIL. Presidência da República. Secretaria de Relações Institucionais e Secretaria do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. **Indicadores de equidade do Sistema Tributário Nacional: Observatório de Equidade**. v. 1, p. 1-70, 2009.

BROIETTI, C.; VALÉRIO, E. D.; NISHI, J. M.; SOATO, J. M. A. Planejamento tributário: proposta para uma empresa de fornecimento de refeições preparadas. **Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão**, [S. l.], v. 11, n. 20, p. 133-146, 2022. DOI: 10.5965/2316419011202022133. Disponível em: <https://periodicos.udesc.br/index.php/reavi/article/view/21734>.

CARVALHO, I. C. Be. Planejamento tributário. **Revista Opinião Jurídica (Fortaleza)**, Fortaleza, v. 3, n. 6, p. 149-163, ago. 2019. ISSN 2447-6641. Disponível em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/2876/921>.

CORDEIRO, D. R.; MONTIBELER, E. E.; OLIVEIRA, D. R. O impacto da bitributação na arrecadação tributária brasileira. **Revista do Departamento de Geociências**,

Florianópolis, v. 37 (84), 14 dez. 2022. DOI <https://doi.org/10.5007/2177-5230.2022.e67003>. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/geosul/article/view/67003/52209>.

CORREIA NETO, C. de B.; NUNES, F. S.; ARAUJO, J. E. C.; SOARES, M. R. C. **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019 (Câmara/Senado/Governo)**. Câmara dos Deputados. 2020. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>.

FARIA, R. A. C. **Contabilidade tributária**. Porto Alegre: SAGAH, 2016.

GIL, A. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Quantidade de normas editadas no Brasil: 34 anos da Constituição Federal de 1988. Curitiba: IBPT, 2022. Disponível em: [https://drive.google.com/file/d/1xDAArXq8ugixEC-IETad2HRuATs\\_VSGU/view](https://drive.google.com/file/d/1xDAArXq8ugixEC-IETad2HRuATs_VSGU/view)

JUNQUEIRA, M. O. (2015). O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008). *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 30, n. 89, p. 93-113. <https://doi.org/10.17666/308993-113/2015>.

LIMA, E. M.; REZENDE, A. J. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações (Campo Grande)**, [S. l.], v. 20, n. 1, p. 239–255, 2019. DOI: 10.20435/inter.v0i0.1609. Disponível em: <https://interacoesucdb.emnuvens.com.br/interacoes/article/view/1609>.

MACIEL, L. P.; MORAES, L. O.; RODRIGUES, V. H. Impactos da reforma tributária: breve análise econômica a partir dos projetos em trâmite. IN: Encontro de Iniciação Científica, v. 17, n. 17, 2021.

PÊGAS, Paulo H. **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. *E-book*. ISBN 9786559772087. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772087/>.

PIMENTA, P. R. L. Reforma tributária, imposto ambiental e a tutela dos animais. **Revista Brasileira de Direito Animal**, Salvador, v. 17, p. e172205, 2022. DOI: 10.9771/rbda.v17i0.49300. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/RBDA/article/view/49300>.

PIMENTEL, C. C. A qualidade do gasto tributário e a utilização das políticas de renúncia fiscal na cultura. **REI - REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS**, [S. l.], v. 5, n. 2, p. 486–507, 2019. DOI: 10.21783/rei.v5i2.314. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/314>.

ROSSI, B. **Proposta de Emenda Constitucional n. 45 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em:

[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019)

SAMPAI, B.; MORAIS, C.; RODRIGUES, E.; GONÇALVES, I.; CARDOSO, P. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: INCIDÊNCIA DO ICMS EM EMPRESAS SITUADAS NO SUL DE MINAS GERAIS. **Revista Científica e-Locução**, v. 1, n. 22, p. 23, 19 dez. 2022.

SCHOUERI, L. E.; CARDIN, G. S. G. IOF sobre mútuo de recursos financeiros abrange contratos de conta corrente?. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 53, p. 261–302, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.11.2023.2309. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2309>.

SILVA, T. L. A análise dos projetos de reforma tributária face à preservação do mínimo existencial. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) Curso de Direito da Universidade Católica do Salvador – UCSAL. 2021.

SOUZA, M. G. C. M. C. **Impactos da Reforma Tributária nos tributos sobre o consumo: comparativo entre o sistema atual e as PEC 45/2019 e PEC 110/2019**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel) Ciências Contábeis. Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2021.

VASCONCELOS, V. A.; LIMA, M. A.; RODRIGUES, R. C. Imposto sobre bens e serviços: análise da carga tributária em uma empresa do lucro presumido. **Caderno de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 19, n. 33, jan./jun., 2022.

VELLUDO, M. C. ; VALE, V. de A. Reforma tributária e distribuição de renda no Brasil: Uma Abordagem de Equilíbrio Geral Computável. **Revista Brasileira de Estudos Regionais e Urbanos**, [S. l.], v. 15, n. 4, p. 656–689, 2022. DOI: 10.54766/rberu.v15i4.920. Disponível em: <https://revistaaber.org.br/rberu/article/view/920>.