

A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE A ÓTICA DA PEC 45/2019

- RUELA, Illgner Romano [1]
AVELAR, Jefferson Soares [2]
BORBA, Érika Loureiro [3]
VELLANI JÚNIOR, Raymundo Lázaro [4]
SILVA, Nivalda de Lima [5]
FREIRE, Maria Cristina Gomes Souza [6]
LOPES, Nairo José Borges [7]
LEAL, Alyson da Silva [8]
PACHECO, Pablo Viana [9]
IEMINI, Matheus Magnus Santos [10]

RESUMO

O presente trabalho busca trazer uma perspectiva do ponto de vista da reforma tributária e a sua necessidade para o Brasil, dada a complexidade do sistema tributário. Nesse sentido, surgiu a discussão da PEC 45/2019, buscando unificar diversos impostos em dois (CBS e IBS), extinguindo-se o IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS. Portanto, é visível que sobrecarregará mais os contribuintes, uma vez que, quem arca com o ônus econômico nos tributos indiretos são os contribuintes de fato. metodologia empregada foi realizada por meio de estudos bibliográficos, análise das propostas de emenda à constituição 45/2019.

Palavras-chave: Justiça Fiscal; PEC 45/2019; Sistema Tributário; Reforma Tributária.

Keywords: Tax Justice. PEC 45/2019. Tax System. Tax Reform.

1 INTRODUÇÃO

O direito de ter uma vida justa, solidária, a erradicação da pobreza estabelecida no artigo 3º são objetivos fundamentais da Constituição Federal [1]. Entretanto, no que se vê é uma carga tributária elevada, serviços públicos sucateados entre outros problemas em que se dá a injustiça social tributária. A discussão sobre as propostas de reforma tributária que tentam fundir vários tributos federais e subnacionais em um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) alinhado às melhores práticas internacionais tem sido recorrente na agenda econômica brasileira das últimas décadas [2]. Após longas discussões na Câmara dos Deputados, os congressistas chegaram a um consenso e conseguiram a aprovação da PEC 45/2019 de relatoria do então Deputado Aguinaldo Ribeiro do PP - PB, com o quórum de 382 de votos favoráveis no primeiro turno e de 375 no segundo turno, encaminhando assim para o Senado Federal.

Neste contexto, o Brasil tem uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo, o que, além de perda de investimento no país, traz uma desigualdade sem precedentes. Ao contrário do que ocorre em outras nações, o Brasil tributa muito sobre o consumo e quase nada sobre a renda daqueles que têm condições de serem tributados, aos olhos de observadores, o princípio da capacidade contributiva estabelecido no artigo 145 § 1º da Constituição Federal, está longe de ser cumprindo, em uma nação de enorme desigualdade.

Portanto, busca-se trazer uma perspectiva da reforma tributária sob a ótica da PEC 45/2019 em que foi aprovada na Câmara dos Deputados. Embora haja divergência sobre a proposta, percebe-se um consenso comum entre a sociedade de que o cidadão Brasileiro não tolera mais pagar imposto. Ainda que inicialmente a PEC trate somente sobre a tributação sobre o consumo, tentando simplificar os tributos, extinguindo o PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS e surgindo o IBS e a CBS, não podemos admitir que não haverá aumento da carga tributária para os consumidores, uma vez que, determinados setores deixará de ser beneficiados. Há, também, quem defende que a PEC 45/2019 [3] deveria tratar de todos os temas, inclusive do mais importante, que é o imposto sobre a renda, que por enquanto não está contemplado na proposta. Em uma análise inicial, o questionamento que surge é: a reforma tributária proposta pela PEC 45/2019 corrigirá o sistema tributário Brasileiro ou apenas funcionará para sobrecarregar mais os contribuintes?

A problematização elencada, foram abordadas no sentido de efetuar o estudo acerca da reforma tributária; 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.

A metodologia empregada foi realizada por meio de estudos bibliográficos, análise das propostas de emenda à constituição 45/2019, ora em discussão e em tramitação no Congresso Nacional. O presente artigo objetiva, “proporcionar maior familiaridade com o problema. No presente estudo buscou-se apresentar a nova estrutura tributária com a aprovação da PEC 45/2019, em que após longas negociações de líderes partidários, conseguiram chegar a um conselho e aprová-la em dois turnos na Câmara dos Deputados.

No primeiro momento, foi demonstrado a estrutura tributária constitucional e como são as competências tributárias de cada ente federativo. Após, foi realizada uma análise dos tópicos da PEC 45/2019 que se encontra em tramitação no Congresso Nacional. O objetivo principal da reforma tributária proposta pela a PEC 45/2019 é trazer mais transparência e modernização para o sistema tributária sobre a tributação no consumo, utilizando o modelo IVA europeu como referência, justamente por ter como característica a neutralidade, evitando as distorções do sistema atual.

Outro objetivo da PEC 45/2019 é acabar com a guerra fiscal que ocorre em nível subnacional com o ICMS, nível estadual e, com o ISS em nível municipal, haja vista que os entes federativos subnacionais utilizam de renúncia fiscal para atrair investimento para seu Estado e Município. Desse modo, chegaram a um consenso para a extinção de cinco tributos tais como, IPI, PIS, COFINS, ICMS, ISS e a instituição de dois, a contribuição sobre bens e serviços de competência da União e o imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada dos

entes subnacionais, porém, com a previsão da PEC 45/2019 de manter a mesma arrecadação, concorrerá fortemente para termos a alíquota do IVA mais onerosa do mundo.

2 A PEC 45 DE 2019

A essência da PEC 45/2019 é buscar uma modernização dos tributos que incidirá sobre os consumos e serviços. A maneira que a estrutura tributária constitucional foi desenhada é no sentido de tornar harmônico a tributação sobre o consumo, sem fragmentação dos tributos e esferas distintas para que não se tenha legislação complexa ao ponto de se tornar disfuncional. Em resumo a proposta busca a simplificação tributária com a unificação dos tributos, devendo o Sistema Tributário Nacional observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e do equilíbrio e da defesa do meio ambiente, criando uma base ampla, cobrado no destino (princípio do destino) e, não como é hoje que se dá na origem; não-cumulatividade plena e alíquotas uniformes e isenções ou redução da alíquota de 100% somente para setores específicos como será demonstrado a posteriori ao analisarmos a proposta, sendo um modelo IVA DUAL, ou seja, com um IVA Federal (chamado CBS) e outro de competência comum dos Estados e Municípios (chamado IBS), mantendo um regime de tributação favorecidos como a Zona Franca de Manaus e Simples Nacional. O IBS será administrado por um conselho federativo. Ademais, cria-se um imposto de competência da União denominado como imposto seletivo e, um mecanismo que está sendo apelidado de *cashback* para fins da justiça fiscal devolvendo o IBS para família de baixa renda. Nesse mesmo sentido, cria-se um fundo de desenvolvimento regional mediante a entrega do recurso pela União. Há também modificações na contribuição sobre iluminação pública, IPTU, IPVA E ITCMD. Com essa breve síntese iremos analisar os pontos mais importantes na PEC 45/2019 de relatoria do Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro sobre a nova estrutura de tributação sobre o consumo, a começar pelo o modelo IVA de tributação.

3 DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS

Com inspiração no modelo do Canadá, na qual foi adotado em 1991, o IVA Federal mostrou-se eficaz mesmo os entes subnacionais tendo a sua própria base de tributação [4]. O caminho mais adequado sem que haja conflitos sem dúvidas é o modelo IVA-DUAL, nas palavras de Lukic:

O modelo de IVA dual é visto por grande parte dos especialistas como “a solução que melhor atende às características da federação brasileira, pois permite um bom equilíbrio entre a autonomia dos estados para tributar e a necessidade de coordenação com a União, que é a gestora da política econômica” Essa opção seria “a solução recomendável para conciliar os objetivos de harmonização, simplificação e modernização do sistema tributário com as necessidades de preservação da autonomia federativa e da competitividade do setor produtivo nacional” [4].

Nesse sentido, com advento da PEC 45/2019 os constituintes fizeram alterações no art. 153, IV, da CF, e nas contribuições previstas no art. 195, I, ‘b’ e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 do ADCT. Com a extinção do IPI e das contribuições para o PIS e COFINS foi introduzido no artigo 195 da CF, o inciso V, em que se deu lugar para a criação da contribuição sobre bens e serviços (CBS), **na qual incidirá sobre quaisquer bens ou serviços materiais ou imateriais, inclusive de direitos, e também sobre bens e serviços materiais ou imateriais importados, inclusive de direitos, sendo pessoa física ou jurídica contribuinte habitual ou não (grifo nosso)**, não incidindo sobre as exportações, que poderá ter isenções e regime diferenciado de tributação somente em hipótese prevista na CF (tópico que será abordado futuramente neste artigo), sendo sua cobrança iniciada a partir de 2027. Segundo o relatório do Deputado Aguinaldo Ribeiro o termo contribuições foi usado, pois a essência da reforma não é alterar as vinculações constitucionais existentes para a seguridade social e sim a sua estrutura, justamente pela as contribuições serem vinculadas a sua criação. Com a

autorização constitucional, a criação da CBS será mediante Lei Complementar, ao passo que, o quórum para aprovação será de maioria absoluta dos membros das respectivas casas. Os fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e regras de não cumulatividade e de creditamento, serão os mesmos tanto para o IBS como para a CBS. Ainda, há previsão da Lei estabelecer as hipóteses de devolução da CBS a pessoas físicas, que nas palavras de Oliveira:

A devolução pode ser operacionalizada via transferências de renda para famílias identificadas no cadastro de programas sociais do governo federal. O montante a ser transferido pode ser definido a partir do cruzamento de dados de Cadastro de Pessoa Física (CPF) declarados pelos contribuintes no ato das suas compras – algo semelhante ao que já ocorre em programas de restituição de créditos tributários [2].

Com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda, o mecanismo está sendo apelidado de *cashback*, na qual é a possibilidade que pessoas de baixa renda têm de resgatar o imposto pago.

4 DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS- IBS

Em 1954 surge, por ocasião da reforma fiscal da França, um tributo denominado *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA), cuja base de incidência passou a ser o valor acrescentado em cada operação e, após o sucesso, amplamente espalhado por toda a Europa e Ásia, cria-se um tributo indireto sobre o valor agregado, não-cumulativo e que incide sobre o consumo, sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços [5 e 6]. Nesse sentido, com inspiração no modelo europeu, cria-se o IBS de competência comum entre os Estados, DF e municípios, embora seja concentrada em um conselho federativo em que será detalhado posteriormente. O IBS substituirá dois impostos. O primeiro será o ICMS, cuja a legislação é das mais complexas, haja vista que existem 26 Estados, mais o Distrito Federal, com a mesma competência, cada um exercendo a sua, nas palavras de Lukic:

Um dos principais problemas ligados ao ICMS e central nas discussões atuais sobre o tema diz respeito à tributação na origem e à necessidade de eliminar a guerra fiscal entre os estados. A adoção do princípio de origem no comércio entre os estados e as alíquotas do imposto relativamente elevadas fazem com que esse tributo, de certo modo, se torne uma poderosa ferramenta, com o objetivo de lançar incentivos fiscais para atrair empresas [4].

O segundo, será o ISS, imposto municipal que incide sobre serviços, em que muitas das vezes dá tratamento desigual entre agentes econômicos [4].

A instituição do IBS se dará mediante Lei complementar, na qual o quórum de aprovação será a maioria absoluta dos membros das respectivas casas. Como foi dito anteriormente, tanto o IBS como a CBS terão os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; regras de não cumulatividade e de creditamento e incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, não incidindo sobre as exportações.

O objetivo principal da reforma é justamente simplificar a estrutura constitucional tributária no Brasil sobre o consumo em que era dividida entre União, Estados, DF e Municípios, cada um exercendo a sua competência outorgada pela Constituição Federal. Nesse sentido, o constituinte trouxe regras para que esse imposto seja uniforme em todo o território nacional, justamente para evitar que ocorra a guerra fiscal entre os entes federativos (como ocorre hoje com o ICMS e ISS), ao passo que, a competência será exercida pelo o conselho federativo sobre

o IBS, sendo facultado aos Estados, DF e Municípios fixar suas próprias alíquotas observando à alíquota de referência fixada pelo o Senado Federal, nas palavras de [2] “É como se cada um dos entes federados administrasse um imposto próprio sujeito à restrição de que sua autonomia deve ser exercida exclusivamente via alíquotas (e não por outros instrumentos, como a concessão de benefícios fiscais)” e exemplifica:

A PEC no 45/2019 permite que as alíquotas do IBS venham a variar entre estados e municípios, situando-se acima ou abaixo das alíquotas de referência. Um município poderá legislar, por exemplo, uma alíquota do IBS municipal de 2,5% e seu vizinho, de 1,5%. Se as alíquotas federal e estadual permanecerem nos seus níveis de referência, a alíquota do IBS para os contribuintes será de 27,4% na primeira localidade e 26,4% na segunda. [2].

Além do mais, “de acordo com os critérios estabelecidos na PEC 45/2019, as alíquotas do IBS serão definidas para manter a arrecadação das receitas obtidas com os tributos a serem unificado. Estima-se uma alíquota geral de 26,9% para o IBS ” [6]. Entretanto, às alíquotas fixadas pelos os entes federativos será a mesma para todos os bens e serviços, ressalvadas as exceções de isenções e regime diferenciado de tributação elencada na CF. Ainda à Lei complementar irá dispor sobre as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda (*cashback*).

5 DO CONSELHO FEDERATIVO

O ponto mais controverso na discussão da PEC 45/2019 é a criação deste conselho federativo, pois concentra o IBS em um único órgão, retirando por óbvio a competência e a capacidade tributária de legislar e arrecadar. Nas palavras de Oliveira:

A migração para o novo IBS, sob uma gestão conjunta e uma legislação uniforme no território nacional, inevitavelmente reduz os graus de liberdade dos entes federados em comparação com a situação atual, na qual cada um gere seus impostos autonomamente. Essa talvez seja a principal fonte de resistência à proposta de reforma tributária. Alguns críticos chegam a levantar a tese de que a proposta fere o pacto federativo por retirar dos estados e municípios a autonomia de gestão dos seus orçamentos [2].

Inicialmente, o órgão seria composto entre a União, Estados, DF e Municípios, entretanto, com a pressão dos Governadores e Prefeitos, o órgão será composto somente entre os Estados, DF e Município. E quais a competência do Conselho Federativo, como ele será criado, quais será sua estrutura? Iremos abordar tudo neste tópico.

A criação deste órgão se dará mediante Lei complementar em que será uma entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, obedecendo os limites estabelecidos na CF, na qual os Estado, DF e Municípios exercerão de forma íntegra e exclusiva a competência, por meio do Conselho Federativo, sobre o IBS, tanto que, a iniciativa de Lei complementar do IBS caberá ao Conselho Federativo, com início da suas discussões na Câmara dos Deputados, ao passo que, se houver algum vício de iniciativa, estaremos diante de uma inconstitucionalidade formal. Nesse sentido, podemos questionar a mitigação da competência tributária dos entes federativos, uma vez que os Estados, DF e Municípios através do Conselho Federativo exercerá de forma indireta, ao modo que o Congresso Nacional exercerá de forma direta a competência do IBS por meio de Lei complementar.

A competência definida pelo constituinte não é apenas competência administrativa como está no caput do art. 156-B da proposta, pois, logo abaixo já elenca algumas competências legislativas sobre o IBS, tais como: editar normas infralegais sobre temas relacionados ao imposto, de observância obrigatória por todos os entes que o

integram; uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram. Desse modo, o Conselho Federativo exercerá também a competência tributária legislativa, editando normas e uniformizando a aplicação da legislação do IBS que terá caráter vinculante. Além disso, o Conselho Federativo exercerá a parafiscalidade como sujeito ativo auxiliar, pois terá a competência de arrecadar o imposto e efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, DF e Municípios, ou seja, ele apenas arrecada e remete aos entes públicos dos quais for destinatário final (princípio do destino) da arrecadação sobre bens e serviços que incidir sobre o IBS. Por último e não menos importante, o Conselho Federativo também irá dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.

A representatividade será exercida de forma paritária nas deliberações do Conselho Federativo e será assegurada a alternância de sua presidência entres os entes subnacionais, sendo o controle externo exercido pelos Poderes Legislativos e Tribunais de Contas do Estado, DF e Municípios. As peculiaridade encontra-se na composição, na qual será composto por 27 membros, representando cada Estado e o Distrito Federal; 27 membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos; 14 representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e 13 representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações, um total de 54 membros.

As deliberações que se dará no âmbito do Conselho Federativo, somente serão consideradas aprovadas se obtiver, cumulativamente, os votos em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal: da maioria absoluta de seus representantes; e de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 60% (sessenta por cento) da população do País; e em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes. No primeiro parecer da PEC 45/2019, não previa nenhuma dessas regras elencadas, porém na discussão, Governadores do Sul e Sudeste que detém uma força maior, exigiram esse ponto na PEC para que suas respectivas bancadas Federais do Estado pudessem aprová-la na Câmara dos Deputados, uma vez que, dá poder de veto, sobre o Conselho Federativo aos Estados do Sul e Sudeste por ser onde fica a maior concentração da população do país, na qual exige-se, cumulativamente, que os Estado que correspondam a mais de 60% (sessenta por cento) da população do País estejam de acordo com alguma norma estabelecida sobre o IBS.

Em caso de conflitos entre os entes federativos e entre estes e o Conselho Federativos, compete originalmente ao STJ processar julgar algum litígio que porventura houver entre as partes. É curioso notar que o constituinte não quis colocar essa competência ao STF por se tratar de litígio federativo entre Estados e Municípios membros, talvez, pelo protagonismo que vem tendo nesses últimos tempos, optaram por deixar como competente o STJ.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não há questionamento quanto à necessidade de uma reforma tributária que terá de ser realizada no Brasil. A PEC 45/2019 tem como objetivo principal simplificar o sistema tributário e modernizar a cadeia produtiva, equiparando o Brasil aos países ocidentais. Entretanto, o real problema ainda irá persistir, pois a proposta somente modifica a incidência dos impostos sobre o consumo, extinguindo cinco tributos em apenas dois. Mas, a progressividade das alíquotas no imposto sobre a renda, não vai ser desta vez que será discutida, em que poderia usar até de argumento para que as alíquotas da CBS e o IBS fossem menores. Há apenas uma previsão introduzido nos ADCT da PEC 45/2019 prevendo que o Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional, no prazo de até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, junto com os estudos de impactos orçamentários.

Ademais, a PEC 45/2019 se tivesse somente a essência de unificar os tributos com a instituição da CBS e o IBS, um de competência da União e outro de competência partilhados de Estados, DF e Município, aplicando-se o princípio do destino, eliminando a guerra fiscal e, a Lei complementar traçando parâmetros gerais sobre fatos

geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; regras de não cumulatividade e de creditamento, como prevê o artigo 149-B da proposta, para que os Estados e Municípios pudessem legislar mediante Lei específica sendo vedada isenção para setores já estaria solucionado o problema maior da guerra fiscal entre os Estados e Municípios da federação.

A criação de um conselho federativo por mais bem intencionada que seja, está mexendo diretamente com o pacto federativo, pois não se está retirando somente a capacidade administrativa de arrecadar que pode ser delegada, mas também a competência tributária de legislar sobre o IBS e colocando em um único órgão em que todos ficaram obrigados a respeitar a decisão dos membros. A mitigação da autonomia é clara e evidente, pois, a principal competência dos governadores e prefeitos eleitos pelo o povo que é gerir e legislar sobre o recurso dos entes federativos através dos impostos arrecadados, irão estar passando para um órgão central. Em busca de evitar a guerra fiscal entre Estados, um dos males do sistema tributário, irá virar uma guerra política na medida que Estados e Municípios comecem a ser prejudicados por ingerências políticas alheias do próprio conselho federativo.

Outra inconsistência é de querer dar um salto no escuro, o princípio da legalidade na seara tributária tem que ser exaustivo, na qual, a legislação tem que estabelecer todos os parâmetros possíveis para não restar dúvidas sobre a sua instituição e o que se vê é ao contrário, tudo está sendo remetido para Lei complementar. Há somente uma exceção no texto da proposta que não é remetido a Lei Complementar, que é a instituição do imposto seletivo prejudicial à saúde e ao meio ambiente, um tema delicado sem objeto definido que tem uma base ampla sendo discutido por Lei ordinária, com possibilidade de instituição ou majoração por medida provisória e alterações de alíquotas por parte do executivo. Por fim, a PEC 45/2019 além de ter pontos duvidosos e sequer ter alíquotas definidas, não soluciona a justiça fiscal que é o grande atraso no Brasil, pois é de conhecimento que, quem mantém a máquina estatal é o pobre através de produtos e serviços consumidos, lado outro, quem detém capacidade contributiva, além de ficar isento na progressividade e seletividade das alíquotas do impostos sobre a renda, como determina o princípio da capacidade contributiva, não sente o ônus da agressividade dos impostos sobre os produtos e serviços consumidos.

Até o presente momento da realização deste trabalho, a reforma tributária em nenhum momento trouxe com efetividade o respeito ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, tanto que, elenca setores que gozarão de alíquota diferenciada. Há de se reconhecer que a reforma irá simplificar o sistema e melhorar o ambiente de negócios, que talvez poderá ter reflexo indiretamente na criação de emprego e renda. Porém, a única certeza que teremos é que a alíquota da CBS e do IBS será no sentido de manter a mesma carga tributária, ou seja, ao mesmo tempo que corrigirá o sistema tributário, possivelmente teremos a alíquota do IVA mais elevada dos países que utilizam-se desse sistema, acarretando assim um aumento elevado da carga tributária. Podemos citar como exemplo os setores de serviços que pagam uma alíquota entre 2% a 5% do ISS, com a reforma, caso o setor não esteja beneficiado nas alíquotas diferenciadas ou nas isenções, estes serão obrigados a repassar para o contribuinte final a alíquota cheia da CBS ou IBS. Desse modo, é visível que sobrecarregará mais os contribuintes, uma vez que, quem arca com o ônus econômico nos tributos indiretos são os contribuintes de fato (consumidor final).

REFERÊNCIAS

[1] Brasil. Constituição de 1988 [Internet]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 [acesso em 07 out. 2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.html.

[2] Oliveira JCR. Estudo analítico sobre os impactos da reforma tributária no Brasil: comparativo entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019. 2019 [acesso em 07 nov. 2023]. 65p. Disponível em: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/240725/1/td-2530.pdf>.

[3] Brasil. Emenda constitucional nº 45 de 03 de abril de 2019 [Internet]. 2019 [acesso em 07 out. 2023] Alterando o sistema tributário nacional. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2305777&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019.

[4] Lukic MR. A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas. Desafios da nação: artigos de apoio [Internet]. 2018 [acesso em 07 nov. 2023]2: 100-126. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/180413_desafios_da_nacao_artigos_vo_l2_cap19.pdf.

[5] De Souza JM. Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo. A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas. Plataforma Política Social [Internet]. 2018 [acesso em 07 nov. 2023]. Brasília: ANFIP, p. 502-516. 24p. Disponível em: https://plataformapoliticassocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_24.pdf.

[6] Pereira NQ. Proposta de Emenda Constitucional 45/2019: análise das principais alterações para o Sistema Tributário Brasileiro. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) Universidade do Extremo Sul Catarinense, 2020 [Internet] 2020 [acesso em 07 nov. 2023]. p.18. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/8054C/1/NAT%c3%81LIA%20QUADROS%20PEREIRA.pdf>

[1] Acadêmico do 10º Período do Curso de Direito da Universidade Professor Edson Antônio Velano - UNIFENAS. E-mail: illgner.ruela@aluno.unifenas.br

[2] Professor no Curso de Direito da Universidade Professor Edson Antônio Velano (UNIFENAS). Mestre em Sistema de Produção na Agropecuária pela UNIFENAS. Especialista em Contabilidade e Finanças pela Libertas Faculdades Integradas, Graduado em Direito pela UNIFENAS – Alfenas/MG, em Ciências Contábeis Pela Libertas Faculdades Integradas e Administração e Ciências Econômicas pela Universidade de Franca - UNIFRAN. E-mail: jefferson.avelar@unifenas.br

[3] Professora no curso de Direito da Universidade Professor Edson Antônio Velano (UNIFENAS). Doutora em Ciências da Linguagem pela Universidade Vale do Sapucaí (UNIVAS). E-mail: erika.borba@unifenas.br

[4] Professor no Curso de Direito da Universidade Professor Edson Antônio Velano (UNIFENAS). Doutor em Agricultura Sustentável pela Universidade Professor Edson Antônio Velano. Mestre em Sistemas de Produção na Agropecuária pela UNIFENAS. Especialista em Direito Tributário pela Universidade São Judas - São Paulo. Graduado em Ciências Contábeis pela Fundação Educacional de Machado e graduado em Direito pela Universidade Professor Edson Antônio Velano. E-mail: raymundo.junior@unifenas.br

[5] Professora no Curso de Direito da Universidade Professor Edson Antônio Velano (UNIFENAS). Doutoranda em Sistemas Constitucionais em Garantia de Direitos pelo Centro Universitário de Bauru – CEUB. Mestre em Direitos Coletivos – Cidadania – Função Social pela UNAERP – Ribeirão Preto/SP. Especialista pela UNIFRAN – Franca/SP. Graduada em Direito pela UNIFENAS – Alfenas/MG. E-mail: nivalda.silva@unifenas.br

[6] Professora no Curso de Direito da Universidade Professor Edson Antônio Velano (UNIFENAS). Mestre em Saúde pela UNIFENAS. Especialista em Saúde Pública e Gestão em Saúde pela UNIFENAS. Graduada em Direito pela UNIFENAS – Alfenas/MG. E-mail: maria.freire@unifenas.br

[7] Professor no Curso de Direito da Universidade Professor Edson Antônio Velano (UNIFENAS), Mestre em Gestão Pública e Sociedade pela Universidade Federal de Alfenas (UNIFAL). E-mail: nairo.lopes@unifenas.br

[8] Professor no Curso de Direito da Universidade Professor Edson Antônio Velano (UNIFENAS). Doutor em Educação, Conhecimento e Sociedade pela Universidade Vale do Sapucaí (UNIVAS). Mestre em Direito Regulatório e Responsabilidade Social pela Universidade Ibirapuera (UNIB). Especialista em Direito Empresarial pela PUCMG. E-mail: alyson.leal@unifenas.br.

[9] Professor no Curso de Direito da Universidade Professor Edson Antônio Velano (UNIFENAS). Doutor em Direito Constitucional pela PUC-SP. Mestre em Direito do Estado e Especialista em Ciências Jurídico-Políticas pela Faculdade de Direito da Universidade Coimbra. E-mail: pablo.viana@unifenas.br

[10] Professor no Curso de Direito da Universidade Professor Edson Antônio Velano (UNIFENAS). Mestre em Direito pela FDSM. Especialista em Direito Penal pela UNIDERP. E-mail: matheus.iemini@unifenas.br