



**CENTRO UNIVERSITÁRIO CHRISTUS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ALDEMIR LEITE DE ARAÚJO SEGUNDO**

**OS POSSÍVEIS REFLEXOS DECORRENTES DAS PROPOSTAS DE  
SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO COMPARATIVO DAS PECS  
45/2019 E 110/2019 COM O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**FORTALEZA**

**2021**

ALDEMIR LEITE DE ARAÚJO SEGUNDO

OS POSSÍVEIS REFLEXOS DECORRENTES DAS PROPOSTAS DE  
SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO COMPARATIVO DAS PECS  
45/2019 E 110/2019 COM O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)  
apresentado ao curso de Ciências  
Contábeis do Centro Universitário  
Christus, como requisito parcial para  
obtenção de bacharel em Contabilidade.

Orientador: Prof. Felipe Pereira.

FORTALEZA

2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Centro Universitário Christus - Unichristus  
Gerada automaticamente pelo Sistema de Elaboração de Ficha Catalográfica do  
Centro Universitário Christus - Unichristus, com dados fornecidos pelo(a) autor(a)

S456p Segundo, Aldemir Leite de Araújo.  
OS POSSÍVEIS REFLEXOS DECORRENTES DAS PROPOSTAS DE  
SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO COMPARATIVO DAS PECS  
45/2019 E 110/2019 COM O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL : Análise  
Documental / Aldemir Leite de Araújo Segundo. - 2021.  
62 f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Centro Universitário  
Christus - Unichristus, Curso de Ciências Contábeis, Fortaleza, 2021.  
Orientação: Prof. Esp. Felipe José Albuquerque Pereira.

1. Complexidade do sistema tributário. 2. Reforma tributária. 3. PEC  
45/2019. 4. PEC 110/2019. 5. Comparativo PEC 110/2019 e PEC 45/2019.  
I. Título.

CDD 657

ALDEMIR LEITE DE ARAÚJO SEGUNDO

OS POSSÍVEIS REFLEXOS DECORRENTES DAS PROPOSTAS DE  
SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO COMPARATIVO DAS PECS 45/2019  
E 110/2019 COM O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

TCC apresentado ao curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Christus, como requisito parcial para obtenção de bacharel em Contabilidade.

Orientador: Prof. Felipe Pereira.

Aprovado em \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Profº. Felipe José Albuquerque Pereira  
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

---

Profª. Geresa Melquiades  
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

---

Prof. Jorge Alberto de Sabóia Arruda  
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, primeiramente, que me deu tranquilidade e perseverança para continuar o curso até o final, apesar dos inúmeros percalços que encontrei.

A minha família e, em especial, à mãe da minha filha, que teve a paciência nesse período de ausência para que eu fosse às aulas.

Aos professores da instituição, que me ajudaram chegar até aqui com aprendizado e orientações pertinentes. Hoje me sinto mais preparado para o mercado e para a vida.

## RESUMO

A presente monografia tem como enfoque o estudo acerca do Sistema Tributário Nacional, uma análise comparativa das propostas da reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional. A exemplo de tais propostas, cita-se as PECs 45/2019 e 110/2019. Nesse compasso, procurou-se pontuar os conceitos relacionados a tributação, bem como se dá a questão da competência e os principais institutos relacionados à esfera tributária. Investigou-se, mormente, as PECs 45/2019 e 110/2019, realizando um comparativo entre elas e uma análise acerca dos impostos criados, substituídos e retirados. O intuito é possibilitar uma melhor compreensão dos institutos, as principais modificações ocasionadas e a repercussão no âmbito empresarial, eis que, conforme sabido, o Sistema Tributário Nacional é complexo e gera dificuldade para as empresas no que concerne a taxas e impostos. Para tanto, a metodologia utilizada é eminentemente bibliográfica, pautada, mormente, em trabalhos divulgados nas casas legislativas, livros e artigos científicos específicos acerca da matéria.

**Palavras-chave:** Complexidade do sistema tributário. Reforma tributária. PEC 45/2019. PEC 110/2019. Comparativo PEC 110/2019 e PEC 45/2019.

## **ABSTRACT**

This monograph focuses on the study of the National Tax System, a comparative analysis of the tax reform proposals in the National Congress. As an example of such proposals, the PECs 45/2019 and 110/2019 are cited. In this measure, we are preparing to point out the concepts related to taxation, as well as the question of competence and the main institutes related to the tax sphere. It was investigated, mainly, according to PECs 45/2019 and 110/2019, performing a comparison between them and an analysis of the taxes created, replaced and withdrawn. The aim is to enable a better understanding of the institutes, as the main changes caused and a repercussion in the business sphere, as we know, the National Tax System is complex and creates difficulties for companies that do not care about fees and taxes. Therefore, the use used is eminently bibliographical, guided, mainly, in works published in the legislative houses, books and specific articles specific to the subject.

**Keywords:** Tax system complexity. Tax reform. PEC 45/2019. PEC 110/2019. Comparative PEC 110/2019 e PEC 45/2019.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Evolução da carga tributária (% do PIB) – Brasil e média OCDE .....	32
Figura 02 – Diferenças entre o Sistema Atual e a PEC 45/2019 .....	35
Figura 03 – Semelhanças e diferenças entre as propostas .....	38
Figura 04 – Quadro relativo à evolução da carga tributária brasileira entre 1947 e 2014 – (em % do PIB) .....	50
Figura 05 – Estimativas das alíquotas de referência e das receitas do IBS nacional e do IS federal segundo os critérios da proposta da Câmara (PEC 45/2019) .....	52
Figura 06 – Receitas e destinações dos tributos atuais e do novo modelo da proposta do Senado (PEC 110/2019) (em % do PIB) .....	53

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 - Evolução da carga tributária no Brasil – 2002 a 2018 (%PIB) .....	30
Gráfico 02 - Carga Tributária por base de incidência – Brasil e Países da OCDE	31
Gráfico 03 - Carga Tributária Brasil x Média OCDE x Média Latina e Caribe .....	33

## LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - ICMS: funções predominantes e fiscais do imposto .....	27
Quadro 02 - IPI: funções predominantes e extrafiscal do imposto .....	29

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CCJ	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
FPE	Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBS	Imposto sobre Operações com Bens e Serviços
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
ISC	Imposto sobre Comunicação
ISS	Imposto sobre Serviço
ISTR	Imposto sobre os Serviços de Transporte Rodoviário Intermunicipal e Interestadual de Passageiros e Cargas
IUCL	Imposto Único de Circulação
IUEE	Imposto único sobre Energia Elétrica
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
SIMEC	Sistema Integrado de Monitoramento Execução e Controle do Ministério da Educação
SIMEI	Microempreendedor Individual
STN	Sistema Tributário Nacional

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	15
<b>2.1</b>	<b>Sistema Tributário Nacional</b> .....	15
<b>2.2</b>	<b>Legislação Tributária</b> .....	17
<b>2.3</b>	<b>Sistema Constitucional Tributário e a Competência dos Entes</b> .....	19
<b>2.4</b>	<b>Tributos</b> .....	21
2.4.1	<i>Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Relativas ao ICMS e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza</i> .....	23
2.4.2	<i>Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social</i> .....	25
2.4.3	<i>Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)</i> .....	26
2.4.4	<i>Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)</i> .....	27
<b>2.5</b>	<b>Reforma tributária: PECs 45/2019 e 110/2019</b> .....	29
2.5.1	<i>PECs 45/2019 e 110/2019: o que elas preveem e um comparativo entre as propostas</i> .....	33
2.5.2	<i>Evoluções das Reformas Tributárias</i> .....	41
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	45
<b>3.1</b>	<b>Tipo de estudo</b> .....	45
<b>3.2</b>	<b>Critérios de inclusão</b> .....	45
<b>3.3</b>	<b>Coleta de dados</b> .....	46
<b>3.4</b>	<b>Análise e interpretação dos dados</b> .....	46
<b>4</b>	<b>RESULTADO E ANÁLISE DE DADOS</b> .....	47
<b>4.1</b>	<b>PEC 45/2019 – Evoluções, proposições, pareceres e emendas</b> .....	47
<b>4.2</b>	<b>PEC 110/2019 – Evoluções, proposições, pareceres e emendas</b> .....	48
<b>4.3</b>	<b>Análise geral dos dados</b> .....	50
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	56
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	58

## 1 INTRODUÇÃO

As complexas formas do governo de arrecadar seus tributos faz com que 72% das empresas brasileiras estejam enquadradas como SIMEI e SINAC, devido à simplicidade na forma de pagamentos dos tributos (MENDES, 2017).

De acordo com a Doing Business (2019) – projeto do Banco Mundial que identifica níveis de regulação do ambiente de negócios de vários países – em análise comparativa, as regulamentações aplicáveis às empresas e o seu cumprimento implicam em 62,5 dias ao ano para que os empresários brasileiros consigam pagar os impostos no país. O Brasil lidera, assim, a lista de maior tempo gasto para o pagamento do tributo. A Bolívia vem em seguida como segundo colocado, precisando de cerca de 1.025h/ano.

O relatório divulgado anualmente pelo Banco Mundial e enviado às principais economias mundiais revela uma realidade que muitos empreendedores no Brasil já sabem, qual é: que aqui é difícil o investimento devido à complexidade de uma empresa entender a carga tributária e, por consequência, o sucesso empresarial (DOING BUSINESS, 2019).

Segundo Decacche e Candia (2019), em 2017, o país se situava abaixo da média da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) com carga tributária/PIB acima de 09 países, mas menor que outros 22. Entretanto, em uma amostra de 34 países, o Brasil ocupava a última posição quando se refere à tributação sobre o quesito renda, lucros e ganhos de capital. Dado este quadro, propõe-se que uma reforma tributária que consiste em se adequar aos princípios de equidade e eficiência (mantendo o nível atual da carga tributária/PIB), ou seja, que ao mesmo tempo atinja o objetivo de tornar o sistema mais simplificado e progressivo (FINDE, 2020).

Para esta maior eficiência, faz-se necessária uma reforma, pretendida por meio de duas Propostas de Emenda Constitucional (PEC): a PEC 45/2019, na Câmara dos Deputados, e a PEC 110/2019, no Senado Federal.

Ambas as proposições versam acerca da extinção de uma série de tributos, o que viria a consolidar as bases tributáveis em dois novos impostos: um Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na maioria dos países desenvolvidos, e um imposto específico.

Com a pretendida mudança, imperioso identificar os efeitos que as PECs 45/2019 e 110/2019 trarão ao atual sistema tributário brasileiro, bem como esta poderá acarretar a redução da complexidade dos cálculos do atual sistema tributário às empresas, o tempo de redução deste cálculo e, por consequência, a vultosa quantia em termos monetários relativos aos tributos. Entender as mudanças que ocorrerão na quantidade de tributos, nas diversas esferas governamentais, seja em âmbito municipal, estadual ou federal, é primordial para o bom desempenho do contador em relação ao auxílio no planejamento tributário.

Um dos motivos da complexidade do sistema tributário é a não unificação das leis tributárias. Analisando os tributos estaduais, constata-se que haverá 27 legislações, regulamentos e regras diferentes, porque cada estado tem a sua própria legislação. O Imposto Sobre Serviços (ISS) de competência municipal pode apresentar cerca de 5.600 variações. O parâmetro é tomado pela quantidade de Municípios no país.

É necessário conhecer o sistema tributário vigente do país. Nele, há cinco tipos principais de tributos, destinados a diferentes áreas e utilização. São os impostos, contribuições especiais, taxas, contribuição de melhoria e empréstimos compulsórios (MACHADO, 2016).

Além dos tributos e legislações supra, há os regimes de tributação destinados a empresas, devendo ela escolher seu regime de tributação atendendo a sua particularidade, são eles: o simples nacional, o lucro presumido e o lucro real.

Dessa forma, ganham mais arrecadação os estados mais pobres, que consomem mais do que produzem. Em estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), houve a análise das duas propostas em tramitação no Congresso. Segundo os dados divulgados, 18 estados e o Distrito Federal teriam uma maior arrecadação de acordo com o novo modelo proposto. Em contrapartida, 08 estados apresentariam uma queda em sua receita em um primeiro momento. De acordo com o referido estudo, o estado que mais perderia em arrecadação seria São Paulo. Na sequência, viriam Minas Gerais e Rio Grande do Sul (ORAIR; GOBETTI, 2019).

As PECs 45/2019 e 110/2019 propõem alterações quanto à tributação do consumo, mas com ampliação da base de cálculo de bens tangíveis, intangíveis e serviços, na configuração do IBS. A PEC 110/2019 propõe substituir nove tributos (IPI, IOF, PIS, Pasep, ICMS, COFINS, Cide-combustíveis, salário-educação, ICMS e

ISS), enquanto a PEC 45/2019 propõe substituir cinco tributos (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) (BORGES, 2019).

Segundo Muñoz (2019), o sistema tributário brasileiro não tem muito espaço para reduzir a carga tributária geral, porém sua complexidade para pagamento de impostos, a falta de justiça na cobrança, a estrutura dos impostos indiretos no Brasil é excepcionalmente complexa.

O presente estudo utilizou-se como metodologia a pesquisa documental dos trabalhos das casas legislativas, livros e artigos científicos. Caso as PECs em questão não sejam aprovadas, esta pesquisa deixará um legado de informações, análises, comparações com as que possam vir a ser aprovadas. Haverá, também, material das discussões nas casas legislativas, deixando a comunidade mais rica com informações acerca das propostas.

Diante do exposto, este trabalho é guiado pelo seguinte problema de pesquisa: quais os possíveis reflexos no Sistema Tributário Nacional (STN), decorrentes da simplificação proposta pela reforma tributária das PECs 45/2019 e 110/2019?

Para o alcance de uma possível resposta, a pesquisa apresenta como objetivo geral compreender como a simplificação proposta pelas PECs 45/2019 e 110/2019 impacta o STN, por meio do estudo comparativo.

Com o fito de alcançar o objetivo geral proposto, tem-se os seguintes objetivos específicos:

- a) descrever as características do STN;
- b) analisar as PECs 45/2019 e 110/2019, que pretendem reformar o STN;
- c) comparar as propostas em tramitação na Câmara dos Deputados e Senado Federal com o STN;

O STN, de forma recorrente, é apontado como um dos principais entraves ao desenvolvimento do país, motivo pelo qual a reforma tributária é um tema que se reveste de importância ímpar (ELLIFFE, 2021).

O Sistema Tributário, na CF/88, definiu que os tributos e suas divisões encontram-se elencados, de forma taxativa, no ordenamento pátrio. Não podendo haver a cobrança sem previsão legal, atendendo o princípio da legalidade (BRASIL, 1988).

Outro ponto a ser observado é que a reforma tributária não pode ser a mais simples possível. Às vezes, a tributação simples gera ineficiência econômica,

impactando o princípio da neutralidade. À luz da Constituição, cabe ao legislador, abstratamente, e ao operador do direito, no caso concreto, atuarem de forma a equilibrar: equidade, neutralidade e simplicidade (AFONSO; SOARES; CASTRO, 2013).

Além das características, há certa preocupação acerca do efeito causado nas pessoas e empresas com relação à tributação e à distorção no consumo que esta poderá ocasionar.

Desde modo, além de analisar e comparar, busca-se indicar quais são as mudanças com a reforma tributária das PECs 45/2019 e 110/2019. O presente trabalho dividido a partir do entendimento do STN, passando pela legislação tributária vigente, pelo Sistema Constitucional Tributário, finalizando no entendimento de como funcionam os tributos e de que forma a reforma tributária analisada impactará nos entes federativos. A análise também disporá de um comparativo das duas propostas em discussão pelos parlamentares. Assim sendo, presente trabalho pretende ter analisado todas as matérias em discussões no âmbito dessas reformas tributárias propostas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente trabalho monográfico tem como escopo analisar e comparar as propostas em tramitação acerca da reforma tributária no ordenamento jurídico pátrio. Para tanto, ao longo do estudo serão tratadas as reformas apresentadas tanto pela Câmara dos Deputados, quanto pelo Senado Federal, respectivamente de numeração: 45/2019 e 110/2019.

Para tanto, faz-se necessário compreender como funciona o sistema tributário pátrio, bem como a sua regulação para, após, adentrar-se na perspectiva proposta pelas emendas, qual seja: a simplificação tributária.

### 2.1 Sistema Tributário Nacional

O Direito Tributário regula a forma como o Estado busca recursos para sua existência e serventia, entendendo-se esta como a prestação de serviços públicos. Tal ramo tem sua origem associada ao incremento da atividade estatal, uma vez que o crescimento das obrigações do Estado com os cidadãos exigiu uma fonte permanente de recursos a serem carreados aos cofres públicos.

Para a realização de seus objetivos, o Estado necessita angariar recursos financeiros, à semelhança de qualquer outra organização. Nesse sentido, cuida da obtenção, gestão e dispêndio dos aportes econômicos necessário às suas atividades políticas, sociais, judiciais, educacionais, etc. (ROCHA, 2020, p. 33)

Destarte, a atividade financeira realizada pelo ente estatal pode e deve ser caracterizada pela obtenção de receitas, entendendo esta como sendo a obtenção de recursos patrimoniais. Tais receitas são caracterizadas como originárias e derivadas.

Faz-se necessário ainda tecer breves considerações acerca da origem da tributação. Nesse diapasão, menciona-se a precocidade de Portugal e Espanha no que tange a mecanismos jurídicos acerca da limitação do poder fiscal do rei. Paulsen (2019, p.23) afirma que:

Os forais e as cortes são fontes, instrumentos e instituições iniciais de reconhecimento da liberdade, de afirmação da necessidade do consentimento das forças sociais e de limitação do poder tributário, que já aparecem consolidados no século XII.

Ainda menciona o autor que, no século seguinte, na Inglaterra, a imposição da Magna Carta fora responsável pela contenção do arbítrio do rei, havendo a separação de poderes, tendo sido consentido a cobrança de três tributos, com o escopo de resgate do rei, por força de investidura do primeiro filho como cavaleiro e relativo ao matrimônio da primeira filha. Qualquer outro, deveria ser previamente autorizado.

Já em 1789, encontramos resquícios na Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, acerca da distributividade, devendo os tributos guardarem conformidade com a possibilidade de cada cidadão.

O conceito legal de tributo é explicado acerca da teoria que como prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir denotando uma obrigação de dar dinheiro ao Estado para se evitar que a obrigação seja de dar bens ou de prestar serviços (ICHIHARA, 2015).

Hodiernamente, as constituições trazem em seu bojo detalhamentos sobre a competência e a quem cabe tributar, estabelecendo ainda limitações a este poder. Os excessos oriundos das tributações e a divergência no que tange a sua aplicação foram temas de revoluções e movimentos ocorridos ao longo da história em vários países, bem como na própria independência brasileira.

No período imperial, o chamado “quinto dos infernos” mostrou-se insuportável. Os relatos acerca da Inconfidência Mineira revelam isso. [...]. Desde a descoberta do ouro, o governo português alterou inúmeras vezes o sistema de cobrança de impostos nas minas. Em 1750, foi estabelecido que os mineiros pagariam a quantia fixa de cem arrobas (cerca de 1.500 quilos) anuais, encarregando-se eles mesmos de coletar o valor. Com o declínio da produção, no entanto, o valor total não vinha sendo atingido desde 1763. Nos primeiros anos em que a contribuição voluntária não atingiu o limite, o governo recorreu a derramas. Porém, como a quantia arrecadada ficava próxima do limite, o expediente não chegava propriamente a provocar revoltas. A chegada do governador Cunha Meneses coincidiu com uma grande queda na produção do ouro e na arrecadação do quinto. Mal e mal, conseguia-se arrecadar a metade do valor previsto. Após a independência, a situação se repetiu, agora não mais entre Colônia e Império, mas entre províncias e governo central. (PAULSEN, 2019, p. 25)

Outro cenário trazido pelo autor como referência a tributação exacerbada pode ser depreendido da Revolução Farroupilha. Hodiernamente, não há movimentos ativos que ameacem a unidade política, mas a tributação ainda representa um ponto conflitante entre os entes.

Convém pontuar que, no Brasil, a partir da PEC n.º 18/65, que deu origem ao Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172/66, a base da tributação interna é

a renda, o patrimônio e a produção e circulação de bens e serviços. A tributação retro foi mantida pela Constituição vigente.

A contribuição para as despesas constitui, não apenas uma obrigação necessária na ordem vigente decorrente do Estado Social, no qual as receitas tributárias são a principal fonte de custeio das atividades públicas. Revela-se um verdadeiro dever fundamental. O art. 13, da Declaração dos Direitos do Homem e do cidadão, de 1789, dispõe que deve haver uma contribuição comum, repartida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades, a fim de que se mantenha a força pública e despesas da administração.

Em 1988, foi prevista na CF o princípio da progressividade:

Como princípio geral e implícito, investigar-se-á o seu conteúdo e alcance na presente ordem constitucional, tecendo sobretudo uma crítica a sua sistemática violação, pela forma como está construído o STN, principalmente no que diz respeito à distribuição da carga tributária pelas faixas de rendas dos cidadãos. (GRAMACHO, 2018, p. 2).

Este princípio tinha por objetivo taxar de forma progressiva as maiores rendas, tornando um estado ideal de igualdade. Após debruçado sobre de que forma o STN atua na regulação de como o Estado busca recursos, sobre a origem da tributação, passando sobre a PEC que deu origem ao CTN segue o entendimento sobre a legislação tributária, em que se regula a forma como a tributação se dará, mostrando a importância do Senado Federal na posição moderadora para que este atue como balança para as decisões tributárias nacionais, pois cada estado tem direito a estado votos, independente do seu tamanho ou arrecadação.

## 2.2 Legislação Tributária

O CTN traz a definição acerca do que é legislação tributária. O conceito é amplo e traz em seu bojo o fato de que todo e qualquer ato normativo, que regule a forma como a tributação se dará, faz parte da expressão ora em comento. Vejamos o teor do art. 96, do CTN/66:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

A abrangência deste conceito vai desde leis formais a tratados,

convenções internacionais, normas complementares, dentre outros. Aqui deve-se fazer referência a criação destes. Será através de Lei Complementar que, excepcionalmente, ocorrerá a criação dos tributos e a sua disciplina. Tal previsão encontra guarida na CF que assim dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...]  
(BRASIL, 1988)

Impostos residuais, bem como o empréstimo compulsório podem, e devem ser instituídos através de lei complementar. De acordo com Mazza:

Logo após fazer expressa referência à possibilidade de as entidades políticas instituírem impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145), o constituinte tratou da competência para criação de empréstimos compulsórios e contribuições especiais (arts. 148 e 149, respectivamente). De fato, o modo como o tema vem tratado na CF/88 sugere uma opção do constituinte pela divisão quinquipartida das espécies tributárias. (MAZZA, 2018, p. 144).

Nesse diapasão, válido pontuar que o Senado Federal possui posição moderadora e atua nos casos de prevenção a guerra fiscal ou em casos de excesso de exação. Há hipóteses previstas constitucionalmente para a utilização de resoluções senatoriais, vejamos:

[...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

IV - **resolução do Senado Federal**, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, **estabelecerá as alíquotas aplicáveis** às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

[...]

V - é facultado ao Senado Federal:

a) **estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas**, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;  
(BRASIL, 1988)

Tanto a lei complementar, quando as resoluções emitidas pelo Senado são exemplos de fontes que merecem atenção, mormente, quando analisamos propostas de reforma tributária, pois vemos a participação de cada ente, bem como

se pode verificar a quem cabe e o meio adequado para a modificação. Conforme retro evidenciado, as resoluções são citadas como fonte no próprio texto constitucional. Vale ressaltar que Senado atuará com interesse para que seus estados não sejam prejudicados e que se chegue a um consenso em qualquer modificação no CTN.

Dessa forma, faz-se necessário compreender o sistema constitucional tributário e a competência atribuída pela legislação pátria aos entes componentes.

### **2.3 Sistema Constitucional Tributário e a Competência dos Entes**

A CF não cria tributos, porém confere aos entes – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – poder para que o façam. O poder é denominado de competência. O sistema adotado pela CF/88 em relação à partilha de competência e o produto da arrecadação pode ser considerado misto. De acordo com Rocha:

A sistemática de atribuição de competências tributárias é um dos pilares do princípio federativo e visa promover os entes federados de recursos que lhe possibilite manter suas respectivas autonomias financeiras e, assim, fazer frente aos seus dispêndios. (ROCHA, 2021, p.110)

Ainda segundo o autor, sendo um mecanismo misto, o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição. Apenas pessoas jurídicas com capacidade de legislar podem ser titulares de competência tributária. No Brasil, cabe as pessoas políticas ou os entes federados tal competência.

A competência tributária apresenta algumas características, tais como: incaducabilidade, irrenunciabilidade, facultatividade, entre outras. Conforme Machado Segundo (2019, p. 286):

A competência tributária é indelegável, não pode ser alterada pelos entes que a detêm, que dela também não podem renunciar, e o fato de não ser exercida não a transfere para outra pessoa jurídica de direito público. Diz-se, assim, que suas características são a indelegabilidade, a facultatividade, a incaducabilidade, a inalterabilidade e a irrenunciabilidade.

As características apresentadas decorrem das regras de competência impostas no texto constitucional. Válido pontuar que a facultatividade, a irrenunciabilidade e incaducabilidade possuem mesmo nascedouro e estão

relacionadas ao fato de não ser possível alteração de regra constitucional. Salutar ainda mencionar que o exercício da competência é uma faculdade, que, se não for exercida, não decairá, podendo o ente o fazer a qualquer tempo.

É através da competência tributária que se exerce o poder de tributar, e é por meio dele que o ente federativo se viabiliza mediante a tributação. A efetiva repartição da competência que define o caráter autônomo do ente. A autonomia federativa pressupõe a capacidade de se organizar para cumprir com as finalidades que a Constituição outorgou ao ente e, sem recursos financeiros, não há como fazê-lo.

Pontue-se aqui a impossibilidade de bitributação, ou seja, a cobrança concomitante por dois entes federativos de tributos decorrentes da mesma materialidade econômica aberta à tributação. A regra de competência é prevista na Carta Magna, mormente nos arts. 145, 148, 149-A e 153 a 156. Observa-se a título de exemplificação e melhor entendimento da temática:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.[...] (BRASIL, 1988)

Outro ponto interessante diz respeito acerca das limitações ao poder de tributar, bem como a destinação do recurso obtido. Este último irá depender, dentre outros fatores, da atribuição da competência tributária sobre a materialidade e a participação no produto da arrecadação tributária. Vale salientar ainda posição exarada no voto do Ministro Fachin acerca da repartição de receitas correntes. Vejamos:

[...] a repartição de receitas correntes tributárias no STN conjuga duas espécies de financiamento dos governos locais: uma pelo critério da fonte (cobrança de tributos de competência própria) e outra pelo produto, o qual se traduz em participação no bolo tributário de competência do governo central (Voto do Min. Fachin no RE 705.423).

Ainda nesse contexto, pode-se afirmar que as limitações constitucionais ao poder de tributar fixam os limites dentro dos quais as exações tributárias podem carrear recursos para o Poder Público, balizando a forma, a intensidade e a maneira de atuação dos fiscos. Há no bojo do texto constitucional espaço próprio destinado

às referidas limitações, podendo ser citado como exemplo o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade, o princípio do não confisco, bem como a exigência de lei específica para a concessão de benefícios fiscais (ROCHA, 2020).

Em que pese haver seção específica, pode-se encontrar outras limitações além da explicitada na Carta Magna, sendo esta a base do STN. Visto que a CF não cria tributos, esta confere aos entes o poder para que o façam, que é denominado de competência, dentro da esfera que lhe é assinalada. A competência tributária tem as seguintes características principais: incaducável; de exercício facultativo; inaplicável; irrenunciável; e indelegável. Além disso, há uma preocupação com a bitributação com cobrança por mais de um ente federativo.

A seguir, entende-se o que são os tributos e sua importância para a reforma tributária.

## 2.4 Tributos

Muito fora explanado acerca de como é a forma utilizada pelo Estado para arrecadação de bens e riquezas para a manutenção do funcionamento, tendo inclusive sido veiculado a competência, mesmo que de forma superficial dos entes. Contudo, não houve ainda a especificação do termo tributo.

Sua importância se dá devido ao fato de que todos os cidadãos, de forma direta ou indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são obrigados a contribuir para a seguridade social dos entes (BRASIL, 1988).

A definição do referido termo encontra guarida no próprio CTN, que, em seu art. 3º, assevera:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

Do conceito acima exposto, advém algumas características como a compulsoriedade que nos remete a ideia de obrigação de pagamento de tributo em decorrência de relação de império, bem como para a sua ocorrência, deve haver previsão legal. Seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes irrelevante,

conforme arts. 118, 123 e 126, do CTN.

Denota-se ainda que sua natureza jurídica está intrinsecamente ligada ao fato gerador, estabelecendo o art. 4º, do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL, 1966)

Nesse diapasão, tem-se que os tributos são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. A doutrina e a jurisprudência pátria ainda entendem que, além das três espécies mencionadas, há que se considerar como tributos os empréstimos compulsórios e as contribuições, totalizando cinco espécies tributárias (STF, RREE 138.284-8 e 177.137).

Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio (art. 16 do CTN). Esta figura tributária também é prevista pelo art. 145, I, da CF. É tributo não ligado à atividade estatal, ou seja, refere-se à atividade do particular, estando limitado ao âmbito privado do contribuinte. (SABAGG, 2019, p. 59)

Tal conceito apresentado pelo estudioso vai ao encontro do disposto no próprio CTN, que nos releva que o imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuindo. A competência para instituir impostos é atribuída pela Carta Magna de forma taxativa a cada ente.

A taxa, por sua vez, representa uma espécie de tributo vinculado à ação estatal, sujeitando-se a atividade política ao contrário do que é estabelecido para os impostos.

As atividades gerais do Estado devem ser financiadas com os impostos, arrecadados de toda a coletividade. Contudo, aquelas atividades estatais que, dada a sua divisibilidade e referibilidade a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos determinável, podem (e numa perspectiva de justiça fiscal, devem) ser financiadas por tributos pagos pelos indivíduos a que essas atividades estatais se dirigem. (ROCHA, 2020, p. 61)

Estabelece o texto constitucional que os entes políticos poderão instituir taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à disposição.

Diante do disposto, afeere-se que a função econômica relativa às taxas é cobrir razoavelmente os custos pela manutenção dos serviços a elas afeitos.

Fazendo um comparativo entre os tributos.

A terceira espécie tributária trazida pelo CTN refere-se a contribuição de melhoria. A contribuição de melhoria pode ser cobrada por qualquer ente, sendo de competência comum destes.

A contribuição de melhoria veio a ser instituída em nosso país com o advento da Constituição de 1934, mais exatamente no seu art. 124. Posteriormente, com o surgimento do CTN, em 1966, tal gravame foi enunciado nos arts. 81 e 82, nos quais são feitas as menções aos limites global e individual de sua cobrança, ambos expostos de forma mais detalhada no ano seguinte, com a publicação do Dec.-lei n.º 195/1967. Por fim, a Constituição da República vigente veio cuidar desta exação, ainda que superficialmente, em seu art. 145, inc. III, em nada se alongando no que se refere aos termos “valorização imobiliária” ou “limites” global e individual. (SABAGG, 2019, p. 67)

O empréstimo compulsório, tratado como espécie de tributo, encontra guarida no art. 148, da CF, tratando-se como espécie de tributo temporário instituído de forma compulsória, sendo cobrada para a cobertura de despesas urgentes, ficando a União obrigada a devolver após solucionada a hipótese causadora de sua instituição. Conforme Alexandre (2019, p. 82), refere-se a empréstimos forçados, coativos, porém restituíveis.

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

Com base em informações adquiridas pela OCDE, dados relativos ao exercício fiscal de 2008, a carga tributária brasileira sobre o patrimônio simboliza 3,52%, sobre a renda 24,14%, e sobre o consumo 68,20%. Há uma parte que é da seguridade social, que não pode ser entendida como base de incidência, mas que, embora assim seja, ainda é repassada para o consumidor (OCDE, 2008).

Explanou-se sobre a definição de tributos, sobre sua compulsoriedade que vem desde o império e o que o compõe que são os impostos, taxas e contribuições de melhoria. A seguir esclarece acerca dos impostos e suas competências, seja federal, estadual e municipal.

#### *2.4.1 Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Relativas ao ICMS e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*

O Imposto Sobre Produtos Industrializado (IPI) é um imposto de caráter federal de competência da União, incidente sobre produtos industrializados, conforme se observa do art. 153, IV, da CF. A principal característica deste imposto decorre de seu caráter fiscal.

Todavia, para além do caráter fiscal, o IPI também possui uma função regulatória, gravando mais pesadamente artigos supérfluos e nocivos à saúde, o que o faz atender o princípio da *essencialidade*, ou seja, quanto mais supérfluo, maior a exação. Na sua aplicação, utiliza-se a técnica da *seletividade*, de forma a variar a incidência das alíquotas em função da essencialidade do produto, ou seja, produtos de primeira necessidade possuem baixa tributação, e os supérfluos, alta tributação. (SABAGG, 2019, p. 318)

Válido pontuar que é considerado industrializado o produto que tiver sido submetido a qualquer operação que lhe modifique ou que tenha modificado a natureza ou a finalidade ou ainda qualquer operação que lhe tenha aperfeiçoado para o consumo. O CTN apresenta como hipóteses de incidência: o desembaraço aduaneiro: se produto tiver procedência estrangeira; a saída do estabelecimento: qualquer estabelecimento de importador, de industrial, de comerciante ou de arrematante; e a arrematação: quando se estiver diante de um produto apreendido ou abandonado e levado à arrematação.

Visto que o IPI é um imposto de competência federal, pesa analisar o ICMS que é de competência estadual. O ICMS incide em operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, conforme expresso no art. 155, da Carta Magna de 1988.

Segundo a CF/88, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre tais operações, entendendo esta como atos e negócios jurídicos em que ocorre a transmissão de bens e direitos.

É imposto plurifásico, por incidir sobre o valor agregado (obedecendo-se ao princípio constitucional da não cumulatividade); um imposto real, por ter como base de cálculo o bem, não relevando as condições da pessoa; e imposto proporcional, por não comportar alíquotas progressivas (SABAGG, 2019, p. 276).

A base de cálculo do imposto representa a quantificação da operação mercantil tributável, sendo expressa pelo preço de venda ou da prestação do

serviço, não devendo compor o cálculo valores que não guardam relação com a operação mercantil tributável, a exemplo de juros de financiamento.

Importante mencionar que a CF vigente permitiu a seletividade opcional do ICMS, no parágrafo segundo, inciso III, do mesmo artigo, diferente do que acontece com o IPI, onde a seletividade é obrigatória.

Após analisar os impostos de competência federal e estadual, cabe agora entender sobre o de competência municipal, denominado de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), conforme o art. 156, III da CF/88. O referido imposto encontra disciplina na Lei Complementar n. 116, datada de 31 de julho de 2003, que trata acerca de suas normas gerais.

A referida legislação é a norma competente para estabelecer, como dito, as normas gerais sobre o tributo, nela há previsão acerca do fato gerador, base de cálculo, contribuintes e demais características estruturais, só havendo a incidência de ISS sobre os serviços estritamente determinados nela.

#### *2.4.2 Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social*

O Programa de Integração Social (PIS) teve origem na Constituição de 1967, assegurando aos trabalhadores a integração na vida e no desenvolvimento das empresas. Em 1970, com as Leis Complementares n° 7 e 8, as contribuições foram criadas (PEGAS, 2019).

Houve diversas alterações com o advento da CF/88, e as mais significativas relacionam-se a perda do caráter de contribuição parafiscal, passando a ser uma contribuição social, com recursos direcionados para pagamento de benefícios a exemplo do seguro desemprego. Há ainda, para empregados com carteira assinada e salário de até dois salários mínimos, o pagamento de uma parcela no montante de um salário mínimo.

As contribuições para PIS/PASEP e COFINS têm peso relevante na composição da carga tributária nacional. Conforme divulgação da própria Receita Federal, a COFINS representa o quarto tributo em arrecadação do país, perdendo somente para ICMS, IR e a contribuição para a previdência social (RFB, 2021).

O PIS/PASEP fica em sétimo arrecadando menos que a CSLL além dos quatro primeiros. Menciona-se ainda que a forma de incidência das alíquotas da

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

#### *2.4.3 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)*

É o principal imposto para os Estados, de maior complexidade. O ICMS 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, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, conforme expresso no art. 155, da Carta Magna de 1988.

A Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei KANDIR, também dispõe sobre ICMS, mas não define os fatos geradores, contudo enumera, em seu art. 2º, os fatos em que o legislador estadual pode atuar tipificando as hipóteses de incidência.

Quadro 01 – ICMS: funções predominantes e fiscais do imposto

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

Fonte: Alexandre (2019), adaptado.

A seguir o IPI que também é um imposto, porém federal, está sendo tratado da mesma forma que o ICMS na reforma tributária no quesito de extinção.

#### 2.4.4 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

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

O IPI possui função tributária extrafiscal, isto é, utiliza-se do seu poder-dever, dentro dos limites legais, para intervir no meio social e econômico, a fim de promovero bem comum. De acordo com Martins (2008, p. 127):

De todo modo, é preciso atentar que a extrafiscalidade não é algo novo ou que pode ser atribuída ou não aos tributos por vontade do Poder Legislativo. Em verdade, todos os tributos geram, ainda que sem intenção do legislador, algum efeito extrafiscal na sociedade. Ou seja, mesmo impostos de finalidade prioritariamente arrecadatória acabam tendo efeitos não fiscais, como possível aumento do preço de determinado bem e conseqüente desestímulo do seu consumo.

Conforme previsto no regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2002), os contribuintes do IPI são os seguintes: o importador ou a quem a lei o equiparar; o industrial ou a quem a lei o equiparar; o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais ou a estes equiparados; o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados levados a leilão.

A base de cálculo do IPI é variável. Como regra geral e previsão legal em seu regulamento na seção II, que trata da base de cálculo, é o valor da operação de que decorrer a saída dos produtos industrializados do estabelecimento do contribuinte.

Quadro 02 – IPI: funções predominantes e extrafiscal do imposto

<b>Função predominante</b>	<b>Extrafiscal (divergência)</b>
<b>Fato gerador</b>	I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51; III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
<b>Base de cálculo</b>	I – no caso de produto procedente do exterior, o preço normal que o mesmo, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País, acrescido do montante: a) do imposto sobre a importação; b) das taxas exigidas para entrada do produto no País; c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; II – no caso de saída de mercadoria do estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante: a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente; III – no caso de arrematação de produto apreendido ou abandonado e levado a leilão, o preço da arrematação.
<b>Contribuintes</b>	I – o importador ou quem a lei a ele se equiparar; II – o industrial ou quem a lei a ele se equiparar; III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
<b>Cumulação de impostos</b>	Não incide nos produtos destinados ao exterior, mas pode ser cobrado em conjunto com o ICMS e com o II
<b>Características principais</b>	Seletividade, não cumulatividade (ambas de observância obrigatória)

Fonte: Alexandre (2019), adaptado.

Diante do que foi exposto, cabe analisar os projetos de reforma tributária, através das PECs 45/2019 e 110/2019.

## 2.5 Reforma tributária: PECs 45/2019 e 110/2019

O CTN surgiu com o advento da Lei n. 5.172, de 1966, oriundo de uma reforma tributária. Esta conseguiu sanar déficits públicos, tendo fortalecido o sistema de arrecadação, garantindo, conforme já visto, recursos para as competências governamentais (SANTOS, 2015). Sobre a atual reforma proposta:

[...] é desejo pujante manifestado pelos mais variados setores da sociedade brasileira, notadamente em razão do imaginário coletivamente difundido, no

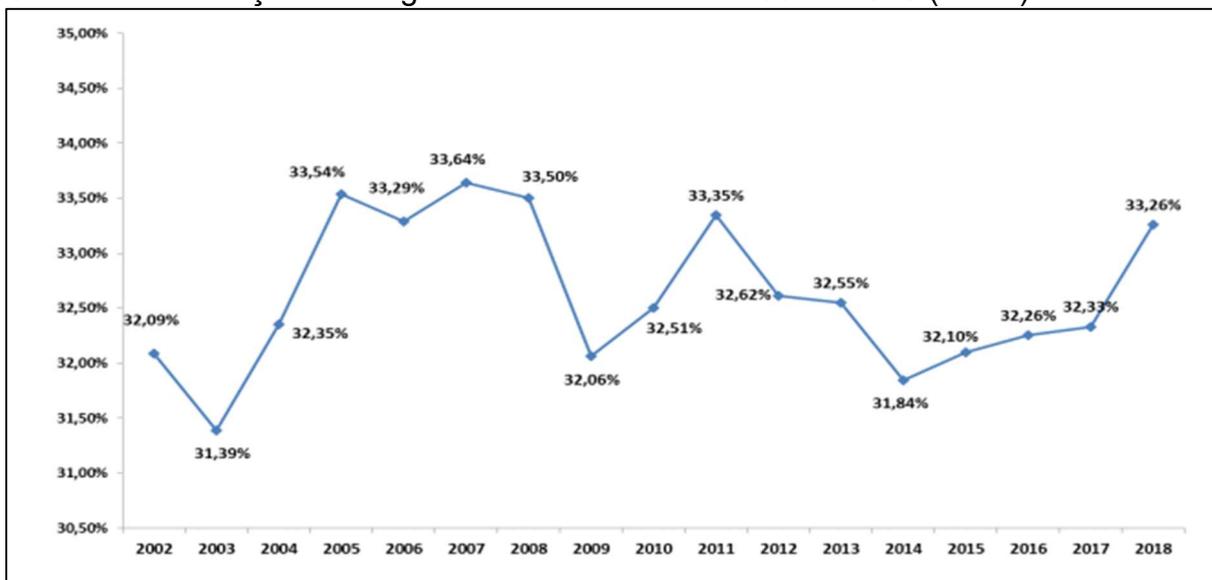
sentido de que o STN se revela ineficiente e incapaz de atender satisfatoriamente os interesses dos cidadãos. Desde a promulgação da Constituição Federal, em 1988, praticamente todos os Presidentes da República manifestaram o interesse político de avançar com reformas tributárias, sendo que, inclusive, diversas propostas de mudanças acabaram remetidas ao Congresso Nacional, embora todas tenham falhado após quase trinta anos de democracia. (MACHADO; BALTHAZAR, 2017, p.17)

Há a verificação de bloqueios, pelos mais e menos conservadores, tanto na direção de uma reforma tributária que reduza a carga dos tributos indiretos como uma que amplie a tributação sobre a renda da pessoa física e sobre a riqueza.

Os argumentos evocados por estes são que, dado o nível de renda, o grau de informalidade e a necessidade de atração de capitais/poupanças, não parece salutar alterar significativamente a composição da carga, devendo a reforma se concentrar em dois problemas: o caráter disfuncional dos tributos indiretos e a heterogeneidade de tratamento das contribuições sobre salários e rendimentos para o financiamento previdenciário. Ou seja, defendem a harmonização da tributação indireta, com base no valor adicionado e no destino do produto, e sustentam que se pode reduzir o custo das contribuições sobre a folha com alterações no sistema de proteção social (SILVEIRA; PASSOS; GUEDES, 2018, p.212).

Segundo pesquisas realizadas pela Receita Federal do Brasil, o valor da carga tributária do Brasil em 2018 correspondeu ao quarto aumento consecutivo, porém com valor ainda inferior ao recorde de 33,64% observado em 2007 (RFB, 2021). Abaixo, gráfico apresentado pelo órgão:

Gráfico 1 – Evolução da carga tributária no Brasil – 2002 a 2018 (%PIB)



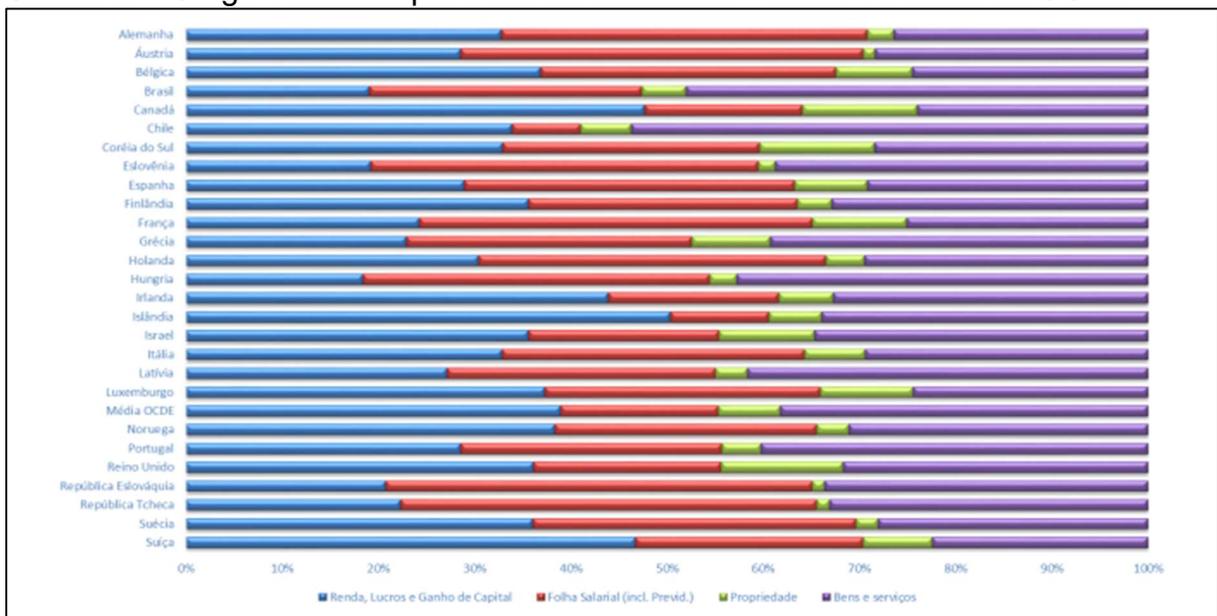
Fonte: RFB (2021, p. 2).

De acordo com o gráfico acima, pode-se perceber a crescente carga tributária. Tal aumento impacta sobremaneira na vida das empresas e também das pessoas físicas, tendo forte influência sobre a contabilidade, posto esta constituir fonte importante e necessária de informações acerca dos tributos, tanto para os governos, como para os gestores. Somente no século passado, tivemos 4 reformas tributárias, sempre com a criação de mais tributos com intuito de uma maior arrecadação e também para facilitar a eficácia na arrecadação. Lima e Rezende (2019, p. 3) afirmam que:

No último século, o Brasil efetuou quatro reformas tributárias (1934, 1946, 1967 e 1988), promovendo a criação de tributos e o aumento da base tributária. Na reforma de 1967, introduziu-se o Imposto sobre o Valor Adicionado, bem como mecanismos para aumentar a eficácia da arrecadação. Na reforma de 1988, com o aumento da participação dos estados e municípios na arrecadação dos impostos de renda e sobre produtos industrializados, o governo federal intensificou a arrecadação de contribuições especiais indiretas, não compartilhadas com estados e municípios, como COFINS, CSLL e CPMF.

Diferente do objetivo das reformas do século passado, a proposta das PECs em estudo por esse trabalho, tem o intuito de simplificar principalmente para as empresas, tornando-a menos complexa. Abaixo, o gráfico referente à carga tributária, tendo por base de incidência países da OCDE e o Brasil. Comparando com os demais países do OCDE, o Brasil é o país com o menor índice de carga tributária sobre a renda e o maior sobre bens e serviços.

Gráfico 2 – Carga Tributária por base de incidência – Brasil e Países da OCDE



Fonte: RFB, 2021, p. 9.

Em que pese, do ponto de vista histórico, entre o período de 2008 a 2017, o Brasil ter promovido uma redução na carga tributária, com ênfase na redução nas categorias de bens e serviços, bem como renda, lucros e ganhos de capital, o modelo proposto ainda é considerado complexo, gerando interpretações diferenciadas, tanto por parte do governo, quanto pela sociedade de forma geral, o que ocasiona, por vezes, questionamentos judiciais.

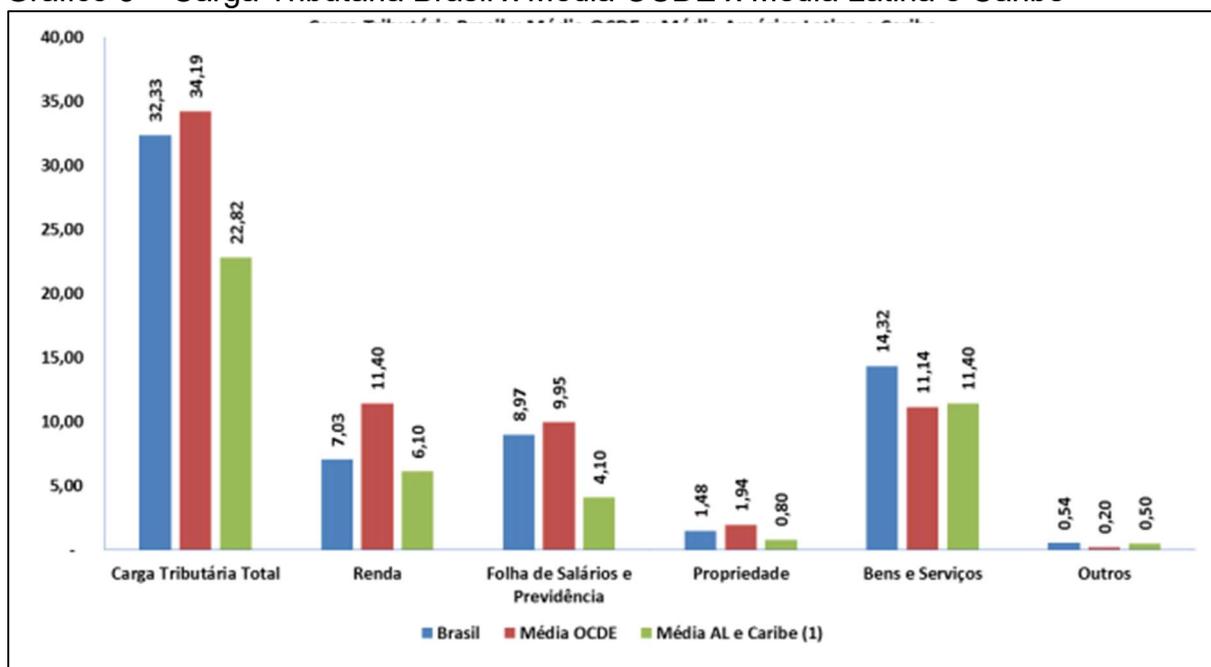
Figura 01 – Evolução da carga tributária (% do PIB) – Brasil e média OCDE

	Carga Tributária Total		Renda, Lucros e Ganhos de Capital		Folha de Salários		Propriedade		Bens e Serviços		Outros	
	2008	2017	2008	2017	2008	2017	2008	2017	2008	2017	2008	2017
Brasil	33,5	32,3	7,6	7,0	8,5	9,0	1,2	1,5	15,5	14,3	0,6	0,0
Média OCDE <sup>(1)</sup>	32,9	34,5	11,7	11,4	8,9	9,9	1,7	1,9	10,3	11,1	0,2	0,2

Fonte: RFB (2021).

Conforme visto, apesar da redução, a carga tributária do Brasil, quando comparada com a média dos países da América Latina e Caribe, apresenta-se ainda a mais elevada. No gráfico a seguir, apesar do Brasil não ter a maior carga tributária da OCDE, temos a baixa carga tributária em cima da renda e alta em cima de bens e serviços. Vejamos:

Gráfico 3 – Carga Tributária Brasil x Média OCDE x Média Latina e Caribe



Fonte: RFB (2021).

### 2.5.1 PECs 45/2019 e 110/2019: o que elas preveem e um comparativo entre as propostas

Com o intuito de promover ajustes e buscar melhorias no sistema tributário são propostas reformas. Segundo Machado (2016, p. 237), “desde a promulgação da CF, em 1988, praticamente todos os Presidentes da República manifestaram o interesse político de avançar em reformas tributárias”.

Atualmente, as PECs 45/2019 e 110/2019 se encontram em tramitação. As proposições apresentadas nas propostas têm como escopo a simplificação e a racionalização da tributação. Segundo a própria consultoria legislativa seria proposto a consolidação das bases tributáveis em dois novos impostos, quais sejam: o IBS, nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na maioria dos países desenvolvidos; e um imposto específico sobre alguns bens e serviços (Imposto Seletivo), assemelhado aos *excise taxes* (CONSULTORIA LEGISLATIVA, 2019).

As reformas supramencionadas foram propostas através de PEC, instituto previsto no bojo do art. 60, o qual prevê:

- Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
- I – de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
  - II – do Presidente da República;
  - III – de mais da metade das Assembleias Legislativas das Unidades da

Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.

§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa. (BRASIL, 1988)

A PEC 45/2019 é de autoria do Deputado Baleia Rossi e propõe alteração do STN mediante a extinção de três tributos federais, quais sejam: IPI, PIS e Cofins. Há também previsão de extinção do ICMS, imposto estadual e o ISS de competência municipal.

Com a extinção de tais impostos seria possível a criação de um imposto sobre o valor agregado, denominado IBS, de competência comum entre os entes federados, bem como haveria a criação de um Imposto Seletivo responsável pela incidência em bens e serviços específicos. Este último de competência federal. A proposta busca a simplificação sem alteração significativa da autonomia dos entes – Estados e Municípios – que seriam responsáveis pela alteração das alíquotas.

Abaixo temos uma tabela com a diferença do sistema atual com a PEC 45/2019.

Figura 02 – Diferenças entre o Sistema Atual e a PEC 45/2019.

SISTEMA ATUAL (IPI/PIS/COFINS/ICMS/ISS)	PEC 45/2019 IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS)
5670 legislações municipais +27 legislações estaduais + 3 legislações federais	Legislação única
5680 Fatos geradores	Fato gerador único
Milhares de alíquotas	Alíquota uniforme para cada ente
Milhares de obrigações acessórias	Obrigação acessória única: emitir NFE
Apuração descentralizada entre 5680 entes	Apuração centralizada no Comitê Gestor
Induziu guerra fiscal nas 3 esferas, fraturando a Federação	Federalismo Cooperativo: cada ente define sua alíquota sobre a mesma base
Fiscalização fragmentada entre União, Estados e Municípios	Fiscalização cooperativa entre União, Estados e Municípios
Tributo declaratório: lançamento por homologação feito pelo contribuinte	Lançamento de ofício automatizado feito pelo Comitê Gestor
Hipercomplexo para o contribuinte	Simples para o contribuinte
Não é neutro: setorializa o sistema tributário e interfere na escolha das pessoas	Neutro para as empresas. Neutro para o cidadão
Incentiva economia informal	Incentiva a formalização
A carga tributária não é transparente para quem paga	A carga tributária é transparente para o cidadão
Alíquota = 42,25% (10+9,25+18+5) Cumulativo	Alíquota = 25% Não-cumulativo
Repleto de incentivos fiscais	Sem incentivos fiscais
Não-isonômico: onera os mais pobres, ocultando os tributos nos preços	Isonômico
Onera as exportações	Desonera exportações
Onera investimentos	Desonera investimentos
Altamente sonegável	Baixíssima sonegação
Perdeu capacidade de arrecadar	Alta capacidade de arrecadação
Incide sobre operações com natureza econômica	Incide sobre operações com natureza econômica

Fonte: Souza, Thiago (2020)

Conforme o comparativo da tabela acima do sistema atual com a PEC 45/2019, observa-se que há simplificação na quantidade de legislações, fatores geradores, alíquotas e obrigações acessórias.

Reduzindo de 5.700 legislações, pois cada estado e município têm a sua para uma legislação única, conforme a Tabela, o novo modelo proporciona à formalização, acaba com os incentivos fiscais pontuais e busca a redução da sonegação.

A PEC 110/2019, por sua vez, fora proposta pelo Senado Federal e visa extinguir 09 tributos. Dentre os federais estariam: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação e Cide-Combustíveis. No âmbito estadual, haveria a extinção do ICMS; municipal, estaria atrelado ao ISSQN.

Similar a proposta apresentada pela Câmara, haveria a criação do denominado IBS, além de um imposto sobre bens e serviços específicos, de competência federal, que seria conhecido como Imposto Seletivo.

A proposta do Senado visa ainda alteração de competência de alguns tributos. Há inúmeros trabalhos comparativos que demonstram as alterações propostas e são unânimes em afirmar que o objetivo primordial é a busca pela simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços de bens de base tributável atualmente compartilhada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (CONSULTORIA LEGISLATIVA, 2019).

As propostas, contudo, divergem com relação à competência e acerca dos tributos a serem extintos. Outro ponto crucial é que a PEC 110/2019 propõe que lei complementar fixe as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão. Há a possibilidade de serem fixadas alíquotas diferenciadas em relação ao padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional. Segundo o trabalho:

PEC 45: cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo

do IBS, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluía a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município/Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional, pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota. (BRASIL, 2019, p. 4)

Em suma, a PEC 45/2019 proposta pela Câmara propõe, dentre outros, a unificação de cinco tributos sobre o consumo, a saber: PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS. Da união destes impostos, criaria a Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e teria alíquota igual para todos os setores. A troca de impostos se daria ao longo dos anos, estimando-se um total de dez. Outra característica atrelada a proposta reside no fato de não ser permitida a concessão de benefícios fiscais.

A PEC 110/2019 do Senado Federal, por sua vez, busca a unificação de nove tributos, mantendo a criação do IBS e trocando ao longo de 05 anos. Haveria a possibilidade de criação de um imposto seletivo, que promoveria, dentre outros, uma arrecadação extra sobre produtos como combustíveis, cigarros, bebidas, dentre outros. A concessão de benefícios fiscais a setores específicos seria permitida ao contrário da proposta emitida pela PEC 45/2019.

A seguir temos uma tabela pontuando item a item o comparativo das PECs propostas em estudo no trabalho de modo resumido e prático.

Figura 03 – Semelhanças e diferenças entre as propostas.

	PEC 45/2019	PEC 110/2019
<b>TRIBUTOS EXTINTOS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>São cinco tributos extintos: três de competência da União (<b>IPI, PIS e Cofins</b>) e dois de estados e municípios (<b>ICMS e ISS</b>). Entre 2014 e 2017, esses Impostos arrecadaram em média 12,3% do PIB.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Além de <b>IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS</b>, são extintos mais quatro tributos de competência da União (<b>IOF, salário-educação, Cide-combustíveis e Pasep</b>). Esses Impostos geraram 13,4% do PIB entre 2014 e 2017.</li> </ul>
<b>ALÍQUOTA DO IBS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A alíquota é definida por meio de lei específica de cada ente. União, estados e municípios também são responsáveis por regulamentar e gerir o Imposto. Não é permitida a concessão de benefícios tributários, nem a diferenciação de alíquotas entre bens e serviços. A alíquota requerida para gerar as mesmas receitas proporcionadas pelos tributos extintos é estimada em <b>25,3%</b>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A alíquota é a mesma para todos os entes, fixada em lei complementar. Gestão e regulamentação são atribuídas apenas a estados e municípios. Existe a possibilidade de diferenciação de alíquotas entre bens e serviços e concessão de benefícios em casos específicos. A alíquota requerida para gerar as mesmas receitas proporcionadas pelos tributos extintos é estimada em <b>23,8%</b>.</li> </ul>
<b>IMPOSTO SELETIVO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Além do IBS, prevê a criação do Imposto seletivo. De competência da União, ele <b>tem como intenção desestimular o consumo</b> de certos bens e serviços, como cigarros e bebidas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>O Imposto seletivo é <b>mais abrangente</b>, incluindo insumos usados na produção de combustíveis e veículos automotores, além de serviços de telecomunicações e energia. As alíquotas podem ser diferenciadas, mas sem superar a taxa padrão do IBS. Parte da receita é dividida com os estados.</li> </ul>
<b>NEUTRALIDADE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mantém a <b>mesma participação</b> dos entes na distribuição de receitas. Isso porque as alíquotas do IBS são calculadas de modo a gerar a mesma receita produzida pelos tributos extintos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pode gerar uma <b>diferença na participação</b> na receita. É possível que União e estados experimentem discreta perda, em favor de municípios.</li> </ul>
<b>COMPENSAÇÃO DE PERDAS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Prevê um mecanismo temporário de compensação de perdas, caso estados e municípios sejam prejudicados com a reforma tributária. Nos primeiros <b>20 anos</b>, estados e municípios recebem o valor real da receita com ICMS e ISS, além do dinheiro IBS calculado a partir do local do consumo. Nos <b>30 anos</b> seguintes, o critério do valor real das receitas diminui de forma linear em favor do local do consumo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A compensação se estende por apenas <b>15 anos</b>. Nos 5 primeiros, IBS e Imposto seletivo são distribuídos entre União, estados e municípios de acordo com a participação de cada um na receita dos tributos extintos. Nos 10 anos finais, o critério de distribuição é substituído pelas regras definitivas de divisão de receitas. No caso do IBS, os percentuais são de 35,57% para União; 41,52% para estados; e 22,91% para municípios.</li> </ul>
<b>FLEXIBILIDADE DE GESTÃO FISCAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dá flexibilidade para que <b>União, estados e municípios</b> alterem a alíquota do IBS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Flexibilidade reduzida: as alíquotas do IBS são definidas em lei complementar de <b>âmbito nacional</b>, e os percentuais de partilhas e vinculações estão quase todos fixados no texto constitucional.</li> </ul>

Fonte: Principais propostas de Reforma Tributária em Tramitação no congresso (2019).

Observando a tabela acima, a base de incidência do IBS em ambas as propostas é praticamente idêntica: todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, operações que, em regra, escapam da tributação do ICMS estadual e do ISS municipal no quadro

normativo atualmente em vigor.

Na neutralidade, há uma diferença importante, pois na PEC 45/2019 tende a manter a mesma participação dos entes e na PEC 110/2019, tende a aumentar para os municípios, reduzindo da união e dos estados.

Quanto à flexibilidade, na proposta da câmara dos deputados, prevê que cada ente possa alterar a alíquota do IBS, porém na proposta do senado, somente com as alíquotas fixadas no texto constitucional.

Outros pontos também convergem nas propostas a exemplo da criação de um órgão gestor e um comitê responsável pela arrecadação, cobrança e fiscalização do IBS, resultante da extinção do PIS, Cofins, ICMS e ISS, e seria calculado pelo somatório de três alíquotas, quais sejam: da União, dos Estados ou Distrito Federal e dos Municípios.

Apesar de cada esfera poder fixar sua respectiva alíquota em lei ordinária, esta seria aplicada a todas as operações com bens ou serviços. A legislação do referido tributo deverá ser única e nacional, sendo instituída por lei complementar. A proposta da Câmara dos Deputados é que o IBS será não cumulativo, sendo possível o ressarcimento dos créditos aos contribuintes. Segundo Aguinaldo Riberto, deputado, autor da proposta de iniciativa da Câmara, seriam necessárias duas fases, uma de âmbito federal e outra a nível nacional. Vejamos:

Nos dois anos de transição federal, de acordo com o parlamentar, o PIS e a Cofins serão substituídos pela alíquota federal do IBS. Do terceiro ao sexto ano, de acordo com o parecer, as alíquotas do ICMS e do ISS serão gradualmente reduzidas, à razão de 1/4 por ano, até a extinção dos impostos. Concomitantemente, a alíquota estadual e municipal do IBS será elevada de forma a manter o nível de arrecadação das duas esferas federativas.

Em relação aos saldos credores acumulados de ICMS, IPI, contribuição para o PIS e Cofins, cabe apontar que a lei complementar poderá prever (i) a sua utilização para pagamento do IBS ou (ii) a sua restituição mediante a emissão, pelo respectivo ente federativo, de instrumentos financeiros negociáveis. (Ponto a Ponto da Reforma, p. 5)

Na visão do deputado, haveria a manutenção do regime atrelado ao Simples Nacional, sendo necessárias modificações a exemplo de mudanças no limite autorizado para enquadramento, podendo haver recolhimento em separado acerca do IBS. A educação e a saúde tiveram tratamento tributário diferenciado.

Hodiernamente, as propostas de reforma tributária encontram-se paralisadas, havendo cerca de três projetos diferentes em trâmite. O terceiro estaria associado à proposta encabeçada pelo atual Ministro da Economia, Paulo Guedes,

tendo sido apresentada em 21 de julho de 2020 pelo Poder Executivo. A referida proposta instituiria a IBS e alteraria a legislação tributária federal.

As propostas apresentadas pela Câmara e pelo Senado estão em tramitação desde o ano de 2018 e encontra-se ainda em análise por uma comissão especial mista do Congresso.

A terceira proposta seria apresentada pelo Ministro da Economia e teria como ponto convergente a extinção dos inúmeros impostos existentes sobre o consumo com a criação de um tributo único e simplificado.

Em suma, fora apresentada a unificação de dois impostos federais o PIS e Cofins, já havendo disposição acerca da alíquota de 12% única para todos os setores. Há ainda a previsão do imposto negativo. Haveria tributação de dividendos e a desoneração da folha de pagamento das empresas.

Acredita-se que tal junção não representaria, de fato, uma menor carga tributária, mas sim uma diminuição da complexidade o que permitiria ao consumidor uma melhor visualização no pagamento de impostos e a sua destinação, assim:

[...] o comportamento da economia é bastante sensível a mudanças na estrutura de impostos usada para financiar gastos públicos. Quanto menores as distorções remanescentes após a adoção de uma reforma, maiores os ganhos em bem-estar decorrentes de sua implantação. (ARAUJO; FERREIRA, 1999, p. 12)

Na prática, acredita-se que tal junção não representaria, de fato, uma menor carga tributária, mas sim uma diminuição da complexidade o que permitiria ao consumidor uma melhor visualização no pagamento de impostos e a sua destinação.

Caso aprovada, haverá uma diminuição na prática de obrigações exaustivas de rotina de apuração relativa aos livros essenciais contábeis, acarretando uma diminuição no volume de trabalho, e por consequência, uma maior especialização nas funções estratégicas e relativas a consultoria contábil e auditoria. Segundo Igor Almeida Barbalho (2013, p. 32):

Uma gestão tributária adequada, que garanta um bom planejamento, permite que a empresa aprimore seus gastos com tributos. Esnolde *et al.* (2008, p. 12) verificaram em sua pesquisa que *controllers* de empresas localizadas em Bauru, São Paulo, tinham percepção insatisfatória acerca das práticas de gestão tributária, o que representava um perigo para suas respectivas empresas, possibilitando gastos desnecessários com tributação.

O Conselho Federal de Contabilidade já se manifestou no sentido de que a simplificação do sistema tributário diminuirá os custos dos contribuintes e do

governo com a burocracia e os controles exigidos para o cumprimento das obrigações fiscais.

A entidade nos remete que a tal redução poderá acarretar ainda uma geração de empresas e empregos, provocando a retomada do crescimento econômico e conseqüente aumento da arrecadação (CRC, 2003, p. 53).

É sabido que os contadores são verdadeiros agentes do Estado no controle e no recolhimento de impostos, taxas e contribuições, sendo a contabilidade a base para a fiscalização e análise da documentação contábil e operacional de qualquer instituição. Assim, a reforma pretendida busca um equilíbrio fiscal com os interesses não apenas do cidadão, mas das empresas componentes do sistema, com o fito de buscar uma justiça social e tributária (LIMA JÚNIOR, REYNALDO, 2021).

A seguir, cabe entender a evolução histórica do STN, desde a Constituição de 1891.

### *2.5.2 Evoluções das Reformas Tributárias*

O Brasil teve uma série de reformas tributárias, houve várias discussões, mudanças amplas, assim como mudanças mais pontuais em sua estrutura tributária. Em 1891, o sistema tributário foi reestruturado para dar abrigo e autonomia federativa às novas forças políticas regionais que eram os governos estaduais, que passaram a compartilhar o poder com o Estado central até a década de 1960. (ABREU, 2018). Essa reestruturação foi necessária para atender os estados e municípios de com receitas que lhe permitissem autonomia financeira. Segundo Ricardo Varsano (1996, p. 5), as competências, em cada ente, funcionaram da seguinte forma:

Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.

Observa-se que mais de um século depois da primeira reforma tributária,

houve muitas mudanças nas competências de cada ente, por exemplo, impostos sobre imóveis.

A partir da década de 50, com um esforço de desenvolvimento industrial com apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional, gerou um crescimento das despesas que não pode ser acompanhado pela receita, fazendo com que o déficit subisse ano até que ficou de maneira insustentável no início de 1960 (CANTO, 1963).

A reforma tributária de 1965-66 foi presidida pela lógica do crescimento econômico. Pela primeira vez, o sistema foi reformado e ajustado para servir como instrumento voltado para orientar, guiar e estimular o processo de acumulação de capital, bem de acordo com as formulações keynesianas sobre o importante papel que os tributos poderiam desempenhar para esse objetivo (OLIVEIRA, 1991).

Segundo Oliveira (1991) essa reforma veio com diversas mudanças, extinguindo alguns tributos que não haviam sido bem definidos substituindo-os por outros. Transformou alguns impostos cumulativos em impostos sobre o valor agregado, ampliou-se as bases de incidência, principalmente sobre o IR e o IPI e redefiniu as competências tributárias dos entes federativos.

Junto com essa reforma, vieram também uma enxurrada de incentivos fiscais, na forma de renúncias, transformando o país em um verdadeiro paraíso fiscal, especialmente para o capital, em geral. Não houve uma preocupação de equidade na sua distribuição dos frutos da reforma, ajudando a concentrar riquezas. (ABREU, 2018). Segundo Celso Furtado (1972, p. 4), a frente dessa mudança estrutural foi convocado o ministro Delfim Netto para:

Promover uma inflexão nesse processo e dar novos rumos à economia, em abril de 1967, o ministro Delfim Netto, sem realizar nenhuma alteração substancial na estrutura industrial, aproveitou o potencial colocado pelo novo quadro instrumental com as reformas realizadas e, manejando principalmente o instrumento tributário, ampliou consideravelmente a drenagem de recursos públicos para as classes de renda média e alta da sociedade, com a concessão de um leque de incentivos e benesses fiscais do imposto de renda para elas dirigido, com o objetivo de expandir sua renda real e dar-lhe condições de aumentar a demanda por bens de consumo dos setores que se encontravam com elevado nível de capacidade ociosa à época, no caso o setor de bens duráveis.

O objetivo principal dessa reforma tributária foi elevar o esforço fiscal da sociedade de modo que não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos

fiscais, desprezando o princípio de equidade. Entre os anos de 1969 e 1973 o Brasil viveu um expressivo crescimento econômico, chamado de “milagre econômico brasileiro” (HINRICHS, 1972).

A partir da segunda metade da década de 70, começaram a aparecer sinais de crise econômica, as bases de apoio ao governo enfraqueceram, mesmo com a realização de investimentos e renúncia a recursos, começou a conduzir o país a uma grave crise fiscal (VARSANO, 1996). De acordo com Oliveira (1995, p. 57):

Com a perda de apoio político daqueles setores, diante da crise e com o ônus dela passando também a ser lançado sobre os ombros dos mesmos, as bases de sustentação política do governo militar ruíram, o que pôs fim à ditadura instaurada em 1964. Em seu lugar, assumiu um novo governo civil que, convocando um Congresso Constituinte, abriu a janela para a construção de uma nova Carta Constitucional, na qual várias reformas seriam realizadas, incluindo a do sistema tributário.

Com a saída do governo militar e com a entrada do governo civil, após anos de recessão e grave crise fiscal, iniciou-se a CF/88 que nela entrou a reforma tributária. A atual Constituição foi fruto de um processo participativo, procurou-se atender as demandas da sociedade por políticas sociais, restabelecimento do Estado de direito com foco na retomada do crescimento econômico (VARSANO, 1996). Na Nova Carta Magna, foram estabelecidos princípios como igualdade, a universalidade e com a isonomia na cobrança de impostos.

O STN vem da CF/88, com ampliação do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios, resultou em diversas alterações na tributação: competência a cada um dos estados para fixar as alíquotas do ICMS. Os percentuais da arrecadação do IR e IPI destinados ao FPE e FPM, foram progressivamente ampliados nos anos seguintes (OLIVEIRA, 1993). De acordo Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal (ANFIP) e Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco) (2018, p.118), o capítulo tributário da CF/88:

Simplificou o sistema e organizou melhor as bases da tributação ao fundir os impostos especiais – o ISTR e o ISC – e os impostos únicos – IUCL, IUEE e o ISC – com o ICM, transformando-o no ICMS, um imposto sobre o valor agregado de base mais ampla de competência dos estados, de acordo com os seus propósitos de fortalecer as competências dos governos subnacionais. Mas não avançou na proposta original da Comissão de Reforma Tributária e Administrativa (Cretad), do Ministério do Planejamento, que propunha a instituição de um imposto amplo sobre o valor agregado, cobrado pelo princípio do destino, de competência dos estados, que ainda incluía, nessa fusão, o IPI, do governo federal, e o ISS, dos municípios, substituindo, o primeiro, por um imposto seletivo sobre o fumo, a bebida e os veículos automotores, e o segundo, por um imposto sobre o comércio varejista de combustíveis líquidos e gasosos, proposta que foi rejeitada logo no início dos trabalhos, mantendo-se

esses impostos em sua estrutura, e o ICMS criado sendo cobrado pelo princípio da origem.

A rejeição dos Estados menos favorecidos a cobrança pelo destino, fez com que a proposta não fosse aprovada. Agora as mudanças nas distribuições dos impostos. Ainda, a ANFIP e a FENAFISCO (2018, p.119) discorrem sobre mudanças na distribuição:

Na estrutura anterior, os estados e municípios absorviam 33% dos recursos arrecadados com o imposto de renda e o IPI, sendo 14% para o FPE, 2% para o Fundo Especial e 17% para o FPM, na nova estrutura de partilha e distribuição desses impostos entre as esferas governamentais, esses percentuais saltaram para 47% no caso do imposto de renda, sendo 21,5% para o FPE, 3% para os Fundos Constitucionais criados para o desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e 22,5% para o FPM, e para 57% no caso do IPI, uma vez que também foi criado um Fundo de Compensação às Exportações de Manufaturados, formado com recursos equivalentes a 10% do produto desse último tributo. Ou seja, considerados os dois impostos mais importantes que restaram em seu campo de competência, o IR e o IPI, do ponto de vista da arrecadação, a União viu reduzir-se para apenas 53% no caso do primeiro e para 43% no do segundo, a parcela que lhe caberia nessa repartição, ao mesmo tempo em que perdia as receitas dos impostos únicos e especiais.

Observa-se que houvera muitas mudanças estruturais importantes, com impactos importantes e tornando cada vez mais complexa o sistema tributário com a inclusão de novos impostos, como o CSLL. Na CF/88, foram retirados muitos recursos do governo federal para atender os recursos dos direitos sociais.

### **3 METODOLOGIA**

Apesar de tratar-se de uma revisão sistemática, para os aspectos éticos, o presente estudo zela pela legitimidade das informações, privacidade e sigilo das informações, quando necessárias, tornando público os resultados desta pesquisa. “A pesquisa visa essencialmente a produção de novo conhecimento e tem a finalidade de buscar respostas a problemas e indagações teóricas e práticas.” (ZANELLA, 2009, p. 63).

#### **3.1 Tipo de estudo**

A metodologia usada neste estudo foi a pesquisa de análise documental, visto que ela favorece a observação do processo de maturação ou de evolução de indivíduos, grupos, conceitos, conhecimentos, comportamentos, mentalidades, práticas, entre outros (CELLARD, 2008).

Trata-se de uma revisão sistemática, onde a pesquisa documental foi realizada através de trabalhos divulgados nas casas legislativas, livros e artigos científicos específicos para identificar estudos referentes ao efeito das PECs 45/2019 e 110/2019 no sistema tributário brasileiro.

Este trabalho se caracteriza como de natureza científica básica, pois tem por objetivo adquirir novos conhecimentos para o desenvolvimento ou aprimoramento de produtos, processos e sistemas, busca gerar verdades, ainda que temporárias e relativas, de interesses mais amplos, não localizados.

Assim, a metodologia utilizada na monografia se caracteriza quanto ao método ou abordagem de forma qualitativa, pois, segundo Richardson (1989), esta abordagem pode “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação entre as variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Quanto aos objetivos, é classificada como pesquisa exploratória, pois esse assunto com pouco ou nenhum estudo anterior a seu respeito. Visa, de acordo com Gerhardt e Silveira (2009, p. 35), “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

#### **3.2 Critérios de inclusão**

A seleção foi realizada através de artigos que têm disponibilidade *online*, com pesquisa das PECs 45/2019 e 110/2019 e seu efeito no sistema tributário Brasileiro, livros específicos da área, bem como as propostas das emendas constitucionais já descritas. A exclusão irá ocorrer a partir de artigos que não apresentaram resultados e conclusões claras a respeito do das PECs 45/2019 e 110/2019 no sistema tributário Brasileiro.

### **3.3 Coleta de dados**

Para a coleta de dados, houve um estudo descritivo-analítico, desenvolvido através de pesquisa relativa acerca da reforma tributária com o objetivo de realizar um comparativo entre as PECs propostas, que constam no sítio da câmara e do senado em discussão em suas comissões. Buscou-se ainda analisar as condições e a aplicabilidade das alterações proporcionadas em caso de aprovação.

### **3.4 Análise e interpretação dos dados**

Para análise a coleta de dados, houve um estudo descritivo-analítico, desenvolvido através de pesquisa relativa acerca da reforma tributária com o objetivo de realizar um comparativo entre as PECs propostas, que constam no sítio da câmara e do senado em discussão em suas comissões.

## 4 RESULTADO E ANÁLISE DE DADOS

Realizada a análise dos documentos que estão no sítio da Câmara e do Senado, observa-se como foi o andamento e o *status* atual de cada PEC, bem como a análise geral.

### 4.1 PEC 45/2019 – Evoluções, proposições, pareceres e emendas

A PEC 45/2019, que trata da Alteração do Sistema Tributário e outras providências, de autoria do Deputado Baleia Rossi e outros, apresentada a Câmara no dia 03 de abril de 2019, contando com 219 emendas ao projeto, 01 voto em separado e dois pareceres. Atualmente, o projeto está pronto para pauta no Plenário, contudo a última movimentação foi em 22 de maio de 2019.

Na ocasião, a Câmara registrou 172 assinaturas confirmadas, tendo o Deputado Baleia Rossi apresentando a PEC 45/2019, suas proposições e justificativas, posteriormente sendo encaminhada a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) para parecer.

A CCJ recebeu a proposição da PEC 45/2019 no dia 12 de abril 2019 e o deputado João Roma foi designado como relator. No dia 08 de maio de 2019, o Deputado Fábio Ramalho requereu que essa proposta fosse apensa à PEC 293-A. O pedido foi indeferido pela mesa diretora no dia 10 de maio de 2019.

O primeiro parecer do relator da comissão ocorreu no dia 14 de maio de 2019, dando parecer favorável quanto à admissibilidade da PEC 45/2019, embora ressaltando a necessidade de que a proposta seja aprimorada em futuras discussões.

No dia 15 de maio de 2019, a Deputada Talíria Petrone e o Deputado Marcelo Freixo publicam seus votos em separado, defendendo a inadmissibilidade da PEC 45/2019 por entender que a proposta caminha de encontro aos primados constitucionais ao retirar a autonomia fiscal dos Estados e Municípios; desrespeita a capacidade contributiva dos cidadãos por meio da revogação do princípio da essencialidade tributária; centraliza a gestão orçamentária na União; prioriza a tributação regressiva causada pelos impostos indiretos; e viola o princípio da vedação ao retrocesso social.

No dia 22 de maio de 2019, a CCJ, em reunião extraordinária, opinou pela

admissibilidade da PEC 45/2019, nos termos do parecer do relator, deputado João Roma, contra o voto do deputado Ivan Valente, e apresentando o voto em separado a deputada Talíria Petrone.

Desde então, a PEC 45/2019 não apresentou mais nenhuma movimentação relevante para seu andamento. Estando neste momento aguardando atos deliberativos da câmara para que seja devidamente aprovada.

#### **4.2 PEC 110/2019 – Evoluções, proposições, pareceres e emendas**

A PEC 110/2019, que trata da alteração do Sistema Tributário e outras providências, de autoria do senador Davi Alcolumbre e outros, tendo como relator o Senador Roberto Rocha, encontra-se atualmente em tramitação na CCJ, como último local, no dia 17 de agosto de 2021, e, como último estado, a matéria encontra-se com a relatoria desde o dia 21 de outubro de 2021. Essa PEC já possui 166 propostas de emendas, sendo a última delas do dia 18 de outubro de 2021.

A proposição da PEC 110/2019 foi apresentada e discutida pelo Senado Federal pela primeira vez no dia 09 de julho de 2019. Na ocasião, estiveram presentes 67 senadores, em que o autor da proposta apresentou as justificativas e suas proposições. Tendo sido deliberada pelos senadores, foi dado seguimento a proposta encaminhando para a publicação à CCJ.

Recebida a proposta no dia 19 de setembro de 2019, a CCJ reuniu-se para análises e deliberações, pois cabe a CCJ a emissão de parecer sobre PECs, conforme a letra caput, do art. 356, do Regimento Interno do Senado Federal (RISF).

Avaliando a admissibilidade da PEC 110/2019, a CCJ concluiu que ela atende aos requisitos de constitucionalidade, previstos no art. 60, inciso I, da CF. Bem como, foi assinada por número suficiente de Senadores e não fere as cláusulas pétreas, conforme o texto do § 4º, do dispositivo citado, e que a proposta preenche os requisitos regimentais e de técnica legislativa.

No que tange ao mérito a CCJ, descreve a proposta com ousada, abrangente e profunda. De acordo com a análise da comissão, ela busca sanar antigas falhas da matriz tributária brasileira. Justifica a importância, dando-a o mérito de fazer análise do sistema inteiro e não apenas parte.

Em análise levantada, a problemática da transição do modelo atual para o novo, somente vigeria integralmente quando os benefícios para os contribuintes e o

setor produtivo já estejam produzindo os frutos esperados. Esse ajuste se fará por meio de um fundo de equalização de receita (ROCHA, 2019).

A comissão define como essencial que a proposta considere, ao lado do fundo de equalização de receitas, um fundo de desenvolvimento, com recursos suficientes para fazer frente aos grandes desafios estruturais da economia brasileira. (ROCHA, 2019).

Diante das deliberações, opinaram pela aprovação da PEC 110/2019; pelo acatamento parcial das Emendas nº 5, 7, 18, 22, 23 e 24; e pela rejeição das demais, aplicados em um primeiro texto substitutivo.

O segundo parecer sobre a PEC 110/2019 foi publicado no dia 02 de dezembro de 2019 pela CCJ. Foi refeita a leitura da minuta do relatório da própria comissão que assentia a aprovação da proposta e acatava parcialmente as emendas citadas e rejeitando as 18 restantes, conforme o substitutivo proposto. Diante da releitura do substitutivo, a comissão identificou a necessidade de implementar ajustes no texto inicial.

O novo texto do substitutivo à PEC 110/2019 foi produto de discussões e ajustes com as seguintes entidades: Associação Nacional dos Auditores-Fiscais de Tributos dos Municípios e Distrito Federal (Anafisco); Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal (Anfip); Federação Brasileira de Sindicatos das Carreiras da Administração Tributária da União, dos Estados e do Distrito Federal (Febrafisco); Federação Nacional de Auditores e Fiscais de Tributos Municipais (Fenafim); Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco); Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita (Sindifisco Nacional); Sindicato Nacional dos Analistas-Tributários da Receita Federal do Brasil (Sindireceita); e Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco Nacional).

Diante das novas discussões e contribuições, o voto da comissão passa ser pela aprovação da PEC 110/2019; com a anuência parcial das Emendas nº 5, 7, 8, 11, 15, 18, 22, 23, 27, 29, 31, 33, 36, 44, 62, 66, 86 e 137; e a rejeição das demais.

O terceiro e último parecer da CCJ foi deliberado no dia 05 de outubro 2019. O referido documento vai tratar de uma nova proposta ao texto substitutivo da PEC 110/2019, percebendo a grande complexidade do tema e a necessidade de articulação com distintos setores da sociedade de demais esferas de poder do governo. O relator aponta que a complementação de voto em questão resulta de um

longo processo de amadurecimento do tema, após dezesseis audiências públicas, análises de 162 emendas, e intensos e proveitosos debates, buscando convergir União, Estados e Municípios.

Como conclusão, a CCJ, na pessoa de seu relator, afirmou que o texto substitutivo traduz um importante e fundamental reforma do sistema tributário brasileiro e recomenda a aprovação do texto em sua integralidade pelo Congresso Nacional como primeiro passo para uma série de importantes alterações legislativas que virão.

Como último parecer, a comissão vota pela aprovação da PEC 110/2019; com acatamento parcial das Emendas nº 5, 7, 11, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 27, 31, 32, 36, 84, 88, 91, 94, 99, 118, 119, 121, 122, 130, 132, 135, 150, 158, 159 e 162; e rejeição das demais.

### 4.3 Análise geral dos dados

Conforme visto no decorrer do referencial teórico apresentado, no último século, o Brasil enfrentou cerca de quatro reformas tributárias de 1934, 1946, 1967 e 1988, tendo sido promovido a criação de tributos e considerável aumento da base tributária. Estudos realizados pelo IBGE apontam que a carga tributária saltou de 7,00%, em 1920, para 38,95%, em 2005.

Figura 04 - Quadro relativo à evolução da carga tributária brasileira entre 1947 e 2014 – (em % do PIB):

Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga
1947	13,80	1964	17,00	1981	25,30	1998	29,60
1948	14,00	1965	19,00	1982	26,30	1999	31,70
1949	14,40	1966	20,90	1983	27,00	2000	32,70
1959	14,40	1967	20,50	1984	24,30	2001	34,10
1951	15,70	1968	23,30	1985	24,10	2002	35,60
1952	15,40	1969	24,90	1986	26,20	2003	34,90
1953	15,20	1970	26,00	1987	23,80	2004	35,91
1954	15,80	1971	25,30	1988	22,40	2005	38,95
1955	15,00	1972	26,00	1989	24,10	2006	33,36
1956	16,40	1973	25,00	1990	28,80	2007	33,95
1957	16,70	1974	25,10	1991	25,10	2008	34,11
1958	18,70	1975	25,20	1992	25,00	2009	33,14
1959	17,90	1976	25,10	1993	25,80	2010	33,56
1960	17,40	1977	25,20	1994	29,80	2011	35,31
1961	16,40	1978	25,10	1995	29,40	2012	35,86
1962	15,80	1979	24,70	1996	29,10	2013	35,95
1963	16,10	1980	24,50	1997	29,60	2014	32,42

Fonte: Orair e Gobetti, 2019, p.14.

É sabido que a carga tributária contribui de forma significativa para a elevação dos serviços e produtos, sendo necessária uma gestão tributária para uma melhoria na competitividade no mercado. Nesse sentido, surgem as reformas pretendidas com as emendas. As propostas atinentes a reforma tributária tentam, ou melhor, buscam fundir vários tributos federais e subnacionais. O ímpeto original fora vetorizado em algumas mudanças a exemplo da modernização de cobrança do PIS/Cofins, bem como com a unificação de impostos e redução de alíquotas. Válido pontuar que os Estados buscam acabar com a guerra fiscal e evitar distorções nas cobranças que lhe são competentes.

As PECs 45/2019 e 110/2019 representam a modernização e a simplificação da tributação de bens e serviços. Conforme visto, as duas propostas mencionadas apresentam como objetivo prioritário a migração para um novo modelo. No modelo atual, a unificação de bens e serviços no IBS, com a legislação uniforme em todo o país, veda a concessão autônoma de benefícios fiscais. Haveria ainda uma base ampla sobre bens e serviços, tangíveis ou intangíveis com sistema totalmente uniformizado e integrado no território nacional, possuindo maior transparência fiscal do imposto único com alíquota padrão sobre o consumo final.

A proposta do Senado se mostra mais abrangente, além de apresentar medidas auxiliares de tributação sobre a folha salarial, renda e propriedade. Com relação a proposta de instituição do novo imposto IBS, deve-se ter em mente que este será uniforme em todo território nacional, tendo os entes autonomia para a administração de alíquotas, exclusivamente. Segundo Rodrigo Octávio e Sergio Wulff (2019, p. 16), eis uma estimativa com relação às alíquotas de referências e das receitas do IBS nacional entre as propostas em tramitação, conforme apresentado nas próximas figuras:

Figura 05 - Estimativas das alíquotas de referência e das receitas do IBS nacional e do IS federal segundo os critérios da proposta da Câmara (PEC 45/2019)

	Alíquotas de referência (%)	Tributos e vinculações atuais	Arrecadação (% do PIB)
IBS nacional	26,9	PIS/Cofins + IPI (deduzidos IPI fumo e IPI bebidas) + ICMS + ISS	12,1
IBS federal	10,3	PIS/Cofins + IPI	4,6
Cota federal	9,4	PIS/Cofins + IPI (líquido das transferências)	4,2
Seguridade social	5,0	70% da Cofins	2,3
Seguro-desemprego e abono	0,8	42% do PIS	0,4
BNDES	0,5	28% do PIS	0,2
Fundos regionais	0,04	3% do IPI	0,02
Educação	0,1	18% do IPI (líquido das transferências)	0,1
Livre <sup>1</sup>	2,9	30% da Cofins + 30% do PIS + 33,1% do IPI (deduzidos IPI fumo e IPI bebidas)	1,3
Cota estadual	0,4	FPE (21,5% do IPI) + cota estadual do IPI exportação (75% x 10% do IPI)	0,2
Educação	0,1	25% da parcela estadual	0,05
Saúde	0,1	12% da parcela estadual	0,02
Livre <sup>2</sup>	0,3	63% da parcela estadual	0,1
Cota municipal	0,4	FPM (24,5% do IPI) + cota municipal do IPI exportação (25% x 10% do IPI)	0,2
Educação	0,1	25% da parcela municipal	0,05
Saúde	0,1	15% da parcela municipal	0,03
Livre <sup>2</sup>	0,2	60% da parcela municipal	0,1
IBS estadual	14,7	ICMS	6,6
Cota estadual	11,0	75% do ICMS	4,9
Educação	2,8	25% da parcela estadual	1,2
Saúde	1,3	12% da parcela estadual	0,6
Livre <sup>2</sup>	6,9	63% da parcela estadual	3,1
Cota municipal	3,7	25% do ICMS	1,6
Educação	0,9	25% da parcela municipal	0,4
Saúde	0,6	15% da parcela municipal	0,2
Livre <sup>2</sup>	2,2	60% da parcela municipal	1,0
IBS municipal	2,0	ISS	0,9
Educação	0,5	25% do ISS	0,2
Saúde	0,3	15% do ISS	0,1
Livre <sup>2</sup>	1,2	60% do ISS	0,5
IS federal	-	IPI fumo e IPI bebidas	0,1

Fonte: Orair e Gobetti, 2019, p.14.

A figura a seguir representa receitas e destinações dos tributos vigentes atualmente e um comparativo da proposta do Senado Federal:

Figura 06 - Receitas e destinações dos tributos atuais e do novo modelo da proposta do Senado (PEC 110/2019) (em % do PIB)

Tributos atuais	Receitas	Novo modelo	Receitas
Governo federal			
Arrecadação total	5,74	Arrecadação total	2,02
IPI	0,67	IS	2,02
Fundos regionais (3%)	0,02	Cota estadual (20%)	0,40
PPM (24,5%)	0,16	Arrecadação líquida (80%)	1,62
FPE (21,5%)	0,14	Educação (7,79% + 3,37%) <sup>1</sup>	0,18
Cota estadual do IPI exportação (10% x 75%)	0,05	Não vinculado	1,44
Cota municipal do IPI exportação (10% x 25%)	0,02		
Educação (18% x 44%)	0,05		
Não vinculado	0,22		
Cofins	3,23		
Seguridade social (70%)	2,26		
Desvinculada pela DRU (30%)	0,97		
PIS/Pasep	0,85		
Abono salarial e seguro-desemprego (70% x 60%)	0,36		
BNDES (70% x 40%)	0,24		
Desvinculado pela DRU (30%)	0,25		
Salário-educação	0,31		
Cota estadual e municipal	0,19		
Educação (FNDE)	0,12		
Cide-combustíveis	0,14		
Cota estadual e municipal	0,02		
Destinações específicas	0,08		
Desvinculada pela DRU (30%)	0,04		
IOF	0,54		
Educação (18%)	0,10		
Cota estadual e municipal (IOF-Ouro)	0,00		
Não vinculado	0,44		
Transferências	-0,58	Transferências	3,14
Recebidas	0,00	Recebidas	3,98
Repassadas	-0,58	Repassadas <sup>2</sup>	-0,84
Receita apropriada	5,16	Receita apropriada	5,16
Governo estadual			
Arrecadação total	6,59	Arrecadação total	11,19
ICMS	6,59	IBS estadual	11,19
Cota municipal (25%)	1,65	Cota federal (35,57%)	3,98
Arrecadação líquida	4,94	Fundos regionais (0,58%)	0,02

Fonte: Orair e Gobetti, 2019, p. 14.

É nítido o objetivo de promover a migração do sistema atual para um modelo inteiramente novo de tributação de bens e serviços no país, baseando-se em um modelo de imposto de base ampla e legislação uniforme. Aponta o estudioso que

a reforma é importante para o mundo dos negócios, posto busca eliminar a guerra fiscal, bem como se tenta reduzir graves desequilíbrios fiscais federativos que hoje existem pela forma como as competências tributárias e os recursos são divididos entre os diferentes entes federativos.

Verifica-se ainda que as propostas buscam desconectar receitas em favor das unidades dos entes mais pobres ao priorizar o destino, buscando uma construção de um modelo federativo mais justo e equilibrado, no qual a disparidade de dotação orçamentária entre os entes não seja tão destoante como acontece nos dias atuais. Assim, em síntese, pontos similares e divergências entre os institutos referem-se aos contribuintes no que tange a unificação dos tributos e, por consequência, o cumprimento das obrigações principais e acessórias, acarretando a diminuição na complexidade e maior segurança jurídica.

Nota-se que o IBS será não cumulativo, podendo haver previsão de devolução para os contribuintes de baixa renda em observância ao princípio da progressividade. A necessidade de simplificação na tributação é bastante notável e visa reduzir a evasão e a sonegação fiscal. A solução apontada pelas PECs busca reorganizar as leis tributárias de forma clara e objetiva com o fito de facilitar as empresas e os empresários de forma geral.

A partir da análise das propostas, auferem-se uma nova visão de arrecadação com a intenção de unificação do regulamento e das alíquotas de impostos já existentes. No presente estudo, identificou-se a ampliação de um imposto unificado pretendido que busque e contemple maior arrecadação sobre renda e com cargas tributárias adequadas.

Conforme se auferem, a reforma tributária pretendida visa reduzir os tributos existentes, tornando o sistema mais simplificado, o que, em tese, favoreceria tal aspecto. Não se pode prever ainda se tal redução de impostos representaria um aumento ou uma diminuição na carga tributária nacional. Contudo, é de clareza solar o efeito positivo para o contribuinte, visto que, após a pretendida unificação, haveria um tributo com uma legislação nacional unificada o que, sem dúvida, acarreta uma transparência maior ao contribuinte. Outro ponto que se almeja alcançar é a guinada na economia, pois a contribuição não estaria sobre o consumo, mas sim sobre a receita dos contribuintes.

Em suma, os projetos de emendas acabam tratando de duas ideias principais que seriam relativas à criação de um IVA nacional, o chamado IBS, objeto

da PECs 45/2019 e 110/2019, bem como a criação de um IVA dual, ou seja, um de âmbito federal e estadual, sendo este último presente na PEC 128/2019. Com algumas distinções pontuais, as propostas têm por base e características a unificação da tributação indireta – incidente sobre o consumo, com a Instituição do IBS acompanhada da extinção de diversos tributos indiretos existentes no ordenamento, com regime de transição em longo prazo e não cumulatividade plena também são notadas. Como já dito, tais mudanças pontuais são necessárias para garantir uma maior segurança jurídica e transparência.

## 5 CONCLUSÃO

Percebe-se que o STN é complexo, porém estruturado entre os entes. A coexistência de legislações diversas entre os Municípios e Estados serve para robustecer o sistema.

Inicialmente, pontuou-se acerca do STN, tecendo comentários sobre os principais tributos e a repartição entre os entes. Pontuou-se o conceito de taxa, imposto, contribuição de melhoria e outros. Ato contínuo, fora apresentada as principais hipóteses de reforma tributária em tramitação, tecendo um estudo comparativo entre as PECs 45/2019 e 110/2019.

A reforma tributária pretendida visa reduzir os tributos existentes, tornando o sistema mais simplificado, o que, em tese, favoreceria tal aspecto. Não se pode prever ainda se tal redução de impostos representaria um aumento ou uma diminuição na carga tributária nacional. Contudo, é de clareza o efeito positivo para o contribuinte, visto que após a pretendida unificação haveria um tributo com uma legislação nacional unificada o que, sem dúvida, acarreta uma transparência maior ao contribuinte, mesmo que exista um jogo e apelo político atrelado à reforma tributária.

Viu-se que a PEC 45/2019 contava com 219 emendas, tendo a última movimentação em 04 de maio de 2021, e a PEC 110/2019 com 166 emendas, tendo a última movimentação em 18 de novembro de 2021. Por certo, haverá uma necessidade maior de discussão e aprimoramento do texto da reforma tributária pretendida, devendo estes envolver não apenas a Comissão formulada para verificação, mas também a Câmara e o Senado, bem como tributaristas e economistas, tudo em prol de uma verdadeira simplificação e benefício para o contribuinte que terá uma maior transparência no que tange ao pagamento e fiscalização. Dessa forma, são necessários estudos detalhados sobre os efeitos e as demonstrações orçamentárias.

Não se pode duvidar de que a responsabilidade fiscal e orçamentária de um país representa o fundamento primordial de uma economia saudável. A democracia, a separação de poderes e a proteção dos direitos fundamentais decorrem de escolhas orçamentadas transparentes e adequadamente justificadas. Atrelado a tais fatores, verifica-se ainda que a arrecadação tributária, em qualquer governo reflete em retorno de recursos e serviços à sociedades, sendo primordial a

busca de estratégias que busquem simplificar e ampliar o crescimento econômico associado a capacidade contributiva.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Julia Moraes; CASTRO, Kleber Pacheco de. **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro**: livro branco da tributação brasileira. Banco Interamericano de Desenvolvimento: Brasília, 2013.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Salvador: JusPodivm, 2019.

ARAUJO, Carlos Hamilton; FERREIRA, Pedro Cavalcanti. Reforma Tributária, Efeitos Alcativos e Impactos de Bem Estar. **Revista Brasileira de Economia**, n. 53, 1999.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (ANFIP); FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL (FENAFISCO). **A Reforma Tributária Necessária**: Diagnóstico e Premissas. Brasília: ANFIP; FENAFISCO, 2018.

BARBALHO, Igor Almeida. **Impacto de uma reforma tributária na atuação do contador**. 2013. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

BORGES, Solange Sólón. **Em debate sobre a Reforma Tributária, PECs 45 e 110 são analisadas, bem como o Imposto Único**. FIESP, 2019. Disponível em: <https://www.fiesp.com.br/noticias/em-debate-sobre-a-reforma-tributaria-pecs-45-e-110-sao-analisadas-bem-como-o-imposto-unico>. Acesso em: 01 maio 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasil: Presidencia da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 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. Brasil: Presidencia da República, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL. **PEC nº 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasil: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 01 maio 2020.

BRASIL. **PEC nº 110/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasil: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 01 maio 2020.

BRASIL. **Reforma Tributária**: comparativo da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019. Brasil: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em:

[https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria\\_ComparativoPEC45ePEC110.pdf](https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf). Acesso em: 27 abr. 2020

CANTO, G.U. Reforma tributária. **Anais do Congresso Brasileiro para as Reformas de Base**, v. 6, 1963.

CELLARD, A. A análise documental. In: POUPART, J. et al. **A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos**. Petrópolis, Vozes, 2008.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **Reforma Tributária: contribuição do Conselho Federal de Contabilidade**. 2. ed. Brasília: CFC, 2003.

DOING BUSINESS. **Relatórios 2020**. World Bank Group, [2020]. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>. Acesso em: 21 abr. 2020.

ELLIFFE, Craig. **Taxing the Digital Economy: Theory, Policy and Practice** (Cambridge Tax Law Series). Cambridge: University Press, 2021.

FABRETTI, L. Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2016.

FURTADO, Celso. **Análise do “modelo” brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Civilização Brasileira, 1972.

FINDE. **Boletim Finde: Perspectivas econômicas pós-pandemia**. 2. ed. Rio de Janeiro: Finde/Universidade Federal Fluminense, 2020. Disponível em: <https://fpabramo.org.br/observabr/wp-content/uploads/sites/9/2020/07/perspectivas.pdf> . Acesso em: 04 jul. 2021.

GERHARDT, Tatiana Engel, SILVEIRA. SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. v. 1, 2009.

GIAMBIAGI, Fabio. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

GRAMACHO, L. Colares. O princípio geral da progressividade no sistema tributário nacional. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 7, 2018.

HINRICHES, H.H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda/SRF, 1972.

ICHIHARA, Y. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LIMA JÚNIOR, Reynaldo. **Reforma Tributária, agora vai? Porém fatiada**. Contábeis, [2021]. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/6659/reforma-tributaria-agora-vai-porem-fatiada/>. Acesso em 26.06.2021.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A Reforma Tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. **Sequência**, n. 77, p. 221-252, nov. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2019.

MARTINS, Gustavo do Amaral. Mercado e Tributação: os tributos, suas relações com a ordem econômica e a necessidade de considerá-la na interpretação e aplicação do sistema tributário. In: DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e política Públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 9. ed. Saraiva, 2018.

MENDES, Fillipp Stefen da Silva. Desafios do Empreendedor Brasileiro. 2017. 18f. Ciências Contábeis.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Reforma tributária e federalismo fiscal**: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Brasília - Rio de Janeiro: IPEA, 1990.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2019.

OLIVEIRA, Francisco. A crise da federação: da oligarquia à globalização. In: AFFONSSO, Rui Brito A; SILVA, Pedro Luiz B. (org.). **A federação em perspectiva**. São Paulo: FUNDAP, 1995.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Pis e Cofins**. 5. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Carga Tributária no Brasil – 2018**. Brasil: Ministério da Economia, RFB, 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2021.

ROCHA, Senador Roberto. **Parecer número 1**. Brasil. Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8012655&ts=1637276364989&disposition=inline>. Acesso em: 21 nov. 2021.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. São Paulo: Grupo GEN, 2019.

SILVEIRA FG, Passos L, Guedes DR. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? **Saúde Debate**, Rio de Janeiro, v. 42, 2018.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), **Tax Revenue Trends, 1965-2008**. 2009.

ZANELLA, L. C. H. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração**. Brasília: CAPES, UAB, 2009.