



CENTRO UNIVERSITÁRIO CHRISTUS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EMANUEL DE OLIVEIRA RAMOS

**OS POSSÍVEIS IMPACTOS DA SIMPLIFICAÇÃO PROPOSTA PELA REFORMA
TRIBUTÁRIA DAS PECS 45/2019 DA CAMÂRA DOS DEPUTADOS E 110/2019 DO
SENADO FEDERAL**

FORTALEZA

2021

EMANUEL DE OLIVEIRA RAMOS

OS POSSÍVEIS IMPACTOS DA SIMPLIFICAÇÃO PROPOSTA PELA REFORMA
TRIBUTÁRIA DAS PECS 45/2019 DA CÂMARA DOS DEPUTADOS E 110/2019 DO
SENADO FEDERAL

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

Orientador: Felipe Jose Albuquerque 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)

R175p RAMOS, EMANUEL DE OLIVEIRA.
OS POSSÍVEIS IMPACTOS DA SIMPLIFICAÇÃO PROPOSTA
PELA REFORMA TRIBUTÁRIA DAS PECS 45/2019 E 110/2019 /
EMANUEL DE OLIVEIRA RAMOS. - 2021.
55 f. : il. color.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Centro
Universitário Christus - Unichristus, Curso de Ciências
Contábeis, Fortaleza, 2021.

Orientação: Prof. Me. FELIPE JOSE ALBUQUERQUE
PEREIRA.

1. Proposta de Emenda Constitucional. 2. Sistema Tributário. 3.
Carga Tributária. 4. Consumo E Cumulatividade. 5. Guerra Fiscal.
I. Título.

CDD 657

EMANUEL DE OLIVEIRA RAMOS

OS POSSÍVEIS IMPACTOS DA SIMPLIFICAÇÃO PROPOSTA PELA REFORMA
TRIBUTÁRIA DAS PECS 45/2019 DA CÂMARA DOS DEPUTADOS E 110/2019 DO
SENADO FEDERAL

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

Orientador: Felipe Jose Albuquerque Pereira.

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Felipe Jose Albuquerque Pereira
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

Prof.a Tatiana Aquino Almeida
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

Prof.a Jislene Trindade Medeiros
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

A todos os interessados em compreender o Sistema Tributário Nacional e a necessidade de reforma tributária para o crescimento do país e, em especial a todos os Contadores inspirados em seguir a profissão, agregando muito valor a Sociedade.

AGRADECIMENTOS

A Deus e a Nossa Senhora que sobre suas bênçãos e proteção fortaleceram minha caminhada, nunca permitindo fraquejar, dando-me discernimento em todas as situações.

A meus pais, Pimentel e Elizabete, a quem devo tudo e agradeço, desde minha criação ao reflexo do homem que sou hoje, vocês são os pilares da minha vida.

A meus irmãos, Werbster e Fernando, pelo amor, apoio e carinho

A meus avós maternos, João e Cleuda, a minha avó paterna, Rozimar, e, em especial, a meu avô paterno, Fernando Pimentel, que começou a carreira de contador e de alguma forma transmitiu o desejo pela profissão a mim, sempre me dando forças na caminhada até aqui e continuará ajudando lá no céu.

A minha tia Fernanda pelas palavras de incentivo de sempre.

A minha querida tia Noemi Pimentel, a qual foi fundamental na caminhada desde a escola ao ingresso na universidade e que infelizmente partiu precocemente para nos proteger no céu.

A minha sobrinha Maria Eliza, que todas as tardes me afagava com seu lindo sorriso e brincadeiras, sem dúvidas uma das maiores razões de amor da minha vida.

A minha namorada Ruana Beatriz que sempre me incentivou e incentiva em todos os momentos, demonstrando orgulho, principalmente com palavras construtivas e acolhedoras em momentos difíceis, gratidão sempre.

A meu tio Paulo Flávio, amigo e companheiro, sempre com orientações contundentes sobre a profissão.

A meu orientador, professor Felipe, que se tornou além de tudo um grande amigo e futuro parceiro de profissão.

A minha tia querida Ana Helena e a minha prima Gardênia, incentivadoras incessantes dos meus estudos.

A minha Tia Jane, que desde criança me acolheu bem e sempre apoiou em tudo.

A meus sogros, Rui e Adriana, pela atenção, carinho e confiança no meu trabalho desde o início de tudo.

A todos os professores que passaram desde o primeiro semestre do curso, com toda certeza vocês foram e sempre serão peças fundamentais para minha formação, meu muito obrigado.

RESUMO

O assunto de reforma tributária no Brasil está em constância nos últimos anos, principalmente pelo cenário econômico, político e social que o país se encontra. A pauta da necessidade de uma reforma do sistema tributário brasileiro advém da ideia de necessidade de correção e ajuste da complexidade do funcionamento atual. No contexto contemporâneo, existem algumas propostas de reforma tributária: duas do Governo Federal, em que uma trata da reforma da legislação dos tributos sobre lucro e renda e outra da unificação das contribuições sociais PIS e COFINS. Outras duas propostas de reforma são as PECs 45/2019, da Câmara dos Deputados, e 110/2019, do Senado Federal, ambas com foco na mudança dos tributos indiretos, apontado como um dos principais fatores de entrave do sistema tributário brasileiro, sendo essas últimas propostas o enfoque principal do estudo. Com base nas informações apresentadas, o presente trabalho buscou apontar os principais e possíveis impactos ocasionados, caso seja aprovado uma das propostas de reforma Constitucional. O objetivo desse estudo é entender, a partir dos documentos das PECs 45/2019 e 110/2019, como a simplificação proposta por elas podem impactar o sistema Tributário Nacional. Para isso, foi feita uma pesquisa qualitativa, a qual, em relação aos objetivos, classifica-se como descritiva, tendo a metodologia análise de documentos utilizada para coleta de informações. Com os resultados encontrados dos esclarecimentos do que propõe as PECs, os pontos de similaridade e divergência entre as propostas, e os possíveis impactos regionais, chega-se a importância deste trabalho na busca da compreensão do que pode vir acontecer com o sistema tributário brasileiro, os contribuintes físicos e jurídicos, e seus entes federados.

Palavras-chave: Proposta de Emenda Constitucional. Sistema Tributário. Código Tributário. Carga Tributária. Consumo. Cumulatividade. Guerra Fiscal.

ABSTRACT

The issue of Tax Reform in Brazil has been constant in recent years, mainly due to the economic, political and social scenario the country is in. The agenda for the need for a reform of the Brazilian tax system comes from the idea of the need to correct and adjust the complexity of the current operation. In the contemporary context, there are some proposals for Tax Reform, two from the Federal Government dealing with the reform of the legislation on income and profit taxes, and the other with the unification of PIS and COFINS social contributions. The other reform proposals are the PECs, defined as PEC 45/2019 of the Chamber of Deputies and PEC 110/2019 of the Federal Senate, both with a focus on changing indirect taxes, identified as one of the main obstacles to the Brazilian tax system, which are the main focus of the study. Based on the information presented, this work sought to point out the main possible impacts caused if one of the proposals for Constitutional reform is approved. The objective of this study is to understand, from the documents of the reform proposals, texts of PECs 45 and 110 of 2019, how the simplification proposed by PECs 45/2019 and 110/2019 can impact the National Tax System. This is a qualitative research, which, in relation to the objectives, is classified as descriptive, with document analysis being the methodology used to collect information. With the results found from the clarifications of what each PEC proposes, the points of similarity and divergence between the proposals and the possible regional impacts, we reach the importance of this work in the search for an understanding of what may happen with the Brazilian Tax System, the individual and corporate taxpayers and their Federated Entities.

Key words: Constitutional Amendment Proposal. Tax System. Tax Code. Tax Burden. Consumption. Cumulativity. Fiscal War.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Cálculo da Carga Tributária do Brasil entre os anos 2017 e 2018	19
Figura 02 – Evolução da Carga Tributária Brasileira em relação média dos países da OCDE	19
.....	
Figura 03 – Evolução da Carga Tributária no Brasil	20
.....	
Figura 04 – Arrecadação Total por tributo e competência entre os anos de 2017 e 2018 ..	29

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 - Carga Tributária do Brasil sobre a tributação direta, indireta e total dos anos

de 1900 a 2000 17

.....

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Tipos de Tributos e sua definição	22
.....	
Quadro 02 - Resumos dos fatos do ISS	24
Quadro 03 - Principais Aspectos do ICMS	25
.....	
Quadro 04 - Principais Fatores do IPI	26
.....	
Quadro 05 - Pautas de similaridades entre as propostas PECs 45/2019 e 110/2019	39
.....	
Quadro 06 - Pautas de Distinção entre as propostas de reforma	40
.....	

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CLT	Consolidação das Leis Trabalhistas
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTB	Carga Tributária
CTN	Código Tributário Nacional
IBS	Imposto sobre bens e serviços
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços
IPi	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Territorial e Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
ITCMD	Imposto sobre transmissão causa Mortis ou doação
IVA	Imposto sobre o valor agregado
LC	Lei Complementar
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Superior Tribunal Federal
STN	Sistema Tributário Nacional
TIPI	Tabela de Incidência Sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
.....		
2	REFERENCIAL	TEÓRICO 16
.....		
2.1	Sistema	tributário 16
.....		
2.2	Carga	tributária 18
.....		
2.3	O funcionamento do atual sistema tributário.....	20
2.4	Tributos no CTN	21
.....		
<i>2.4.1</i>	<i>Tributação sobre o Consumo</i>	<i>23</i>
<i>2.4.2</i>	<i>Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza</i>	<i>23</i>
<i>2.4.3</i>	<i>Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços</i>	<i>24</i>
<i>2.4.4</i>	<i>Imposto sobre Produtos Industrializados</i>	<i>25</i>
.....		
<i>2.4.5</i>	<i>Programa de Integração Social</i>	<i>26</i>
.....		
<i>2.4.6</i>	<i>Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social</i>	<i>27</i>
2.5	Reforma tributária no Brasil	27
.....		
2.6	PECs 45/2019 e 110/2019	29
.....		
<i>2.6.1</i>	<i>PEC 45/2019</i>	<i>30</i>
.....		
<i>2.6.2</i>	<i>PEC 110/2019</i>	<i>32</i>
.....		
3	METODOLOGIA	33
.....		
3.1	Delineamento da pesquisa	33
.....		

3.2	Pesquisa	documental	34
.....			
4	ANÁLISE	DE	DADOS
.....			
4.1	Propostas	de	Emenda
			à
			Constituição
			Federal
.....			
4.2	Análise	da	PEC
			45/2019
.....			
4.3	Análise	da	PEC
			110/2019
.....			
4.4	Pautas similares entre as PECs 45/2019 e 110/2019		39
4.5	Pautas de distinção entre as propostas de reforma		39
4.6	Comparação do atual sistema Tributário com a PEC 45/2019		40
4.7	Comparação do atual sistema Tributário com a PEC 110/2019		42
4.8	Possíveis	impactos	regionais
			da
			simplificação
.....			
5	CONCLUSÃO		46
.....			
	REFERÊNCIAS		48
.....			

1 INTRODUÇÃO

A reforma tributária no Brasil, assunto que está bastante em pauta nos últimos anos visto a eficiência do sistema tributário, é questionada por diversos estudiosos da área. Nessa linha, por exemplo, especialistas do assunto expressam que o atual sistema possui característica de um sistema ineficiente, contribuindo para a situação desalinhada que vive o país. Diante disso, tratado constantemente em prioridade nacional, a situação força o Poder Público a se posicionar a respeito do assunto, propondo mudanças e reformulações do atual sistema (ARAGÃO JUNIOR; SANTOS, 2020).

Explica-se e sustenta-se o fundamento de que os tributos existem desde os tempos imemoriais, acompanhando a evolução humana e suas modificações. Em sua especificidade, a palavra remete arrecadação e pagamento, imposta pelo Governo ao povo, a fim de financiar suas atividades (SIDOU, 2003). Porém, quando o sistema tributário de uma nação deixa de atendê-la de forma eficiente e se perde em sua extensa complexidade, então, faz-se necessária uma reforma tributária (OLIVEIRA, 2019).

A Constituição Federal de 1988 (CF), em seu artigo 170, prevê, entre outros fatores, a promoção da justiça social. Para isso acontecer, a tributação é um fator chave de arrecadação de recursos financeiros para que os governos invistam em educação, saúde, segurança, transporte e outros repasses sociais. De acordo com Alves (2012), por esse comprometimento constitucional e a metodologia aplicada, com a tributação indireta, o Estado acaba tributando os indivíduos inversamente de forma regressiva, uma vez que adota a técnica de progressividade que aumenta em razão do valor da operação.

Dessa forma, é tratada como prioridade para a população uma imediata mudança, haja vista a necessidade de se adaptar as modificações impostas pela economia mundial, pois com um sistema que possui vários entraves, impede a integração de mercados, reduzindo a produtividade do país e inibindo seu crescimento (LIMA, 1999). Fatores obtidos por meio de cálculos apontam que o sistema tributário é realmente regressivo pela sua forte incidência sobre o consumo, prejudicando assim os mais desprovidos de renda. Em grande parte, acredita-se na necessidade de uma reforma global no Sistema Tributário Nacional (STN) (FELICIO; MARTINEZ, 2019).

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), em 2016, o contribuinte trabalhava até 01 de junho do ano vigente apenas para arcar com o pagamento de tributos colocados pelos três entes da Federação: União, Estados e Municípios. A Organização

para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), apresentou um estudo que apontava a carga tributária brasileira totaliza o dobro dos países latino americanos.

A diversidade de normas tributárias (federais, estaduais, distritais e municipais), integrando a carga tributária suportada pelos contribuintes, com foco principalmente nos tributos indiretos (PIS, COFINS, ICMS e IPI), auxilia o sistema tributário brasileiro a ser taxado como complexo pelos contribuintes e estudiosos da área (DIAS NETO, 2008). Em concordância com este pensamento, Souza (2019) reafirmam essa ideia apontando a autonomia dos Estados e Municípios em criarem e determinarem suas próprias legislações.

A existência de várias legislações pertinentes ao sistema Tributário Nacional é um outro dos principais fatores que contribuem para sua complexidade e ineficiência. Pode-se citar o Imposto sobre a circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de responsabilidade do Estado, cada um em sua particularidade possui legislação específica, assim como no Imposto Sobre Serviço (ISS) devido aos Municípios. Essa diferenciação faz com que as empresas e os contribuintes percam mais tempos se debruçando em gastos com pessoal e/ou sistemas para acompanhar a atualização quase que diária para esses impostos e, assim, fazendo com que eles não consigam investir uma maior parte de recursos para o crescimento das entidades (APPY, 2015).

Encontra-se em trâmite atualmente no Congresso Nacional a PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados, produzida pelo Deputado Baleia Rossi, e a PEC 110/2019, do Senado Federal, de autoria do Senador Davi Alcolumbre. Elas propõem a simplificação do STN com foco principal para a unificação de alguns tributos e uma melhoria no funcionamento do sistema vigente (SANTOS, 2020).

Segundo o Portal do Agronegócio, em setembro de 2020, o Brasil foi apontado como um dos países que mais taxa o alimento, aproximando-se do valor de 23% quando comparado aos países da OCDE, que ficam em média 7%, o que é prejudicial para a população brasileira que em sua maioria é de baixa renda. Segundo o presidente do Conselho Diretor da Associação Brasileira da Indústria de Alimentos (ABIA), Grazielle Parenti, aponta que está acompanhando as propostas de reforma para que o setor não seja penalizado com as possíveis mudanças, podendo ficar mais caro.

Para o Ministério da Economia do atual Governo do Presidente Jair Messias Bolsonaro, é necessário concluir algumas mudanças e correções no sistema Tributário Nacional. As PECs foram apresentadas ao Plenário com grande foco à unificação dos tributos indiretos e um novo Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). A unificação dos tributos indiretos ficará conhecida como o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Dessa forma, as propostas irão

modernizar e simplificar o sistema, contribuindo para a produtividade nacional e facilitando o crescimento econômico. O modelo atual do sistema Tributário é tido como ultrapassado e caro (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021).

A celeridade da reforma do sistema tributário sofre vários impactos, pois alguns grupos de interesses econômicos possam ter perdas significativas. Os principais pontos declarados primordiais para a reorganização é a unificação de alguns tributos indiretos e a ampliação na margem de tributação da riqueza e da pessoa física (SILVEIRA; PASSOS; GUEDES, 2018).

Rossi (2019) entende e interpreta o atual STN como confuso, cumulativo e com multiplicidades de benefícios fiscais, elevando o custo da produtividade do país e inibindo a chegada de investimentos e de crescimento de empresas nacionais. Por isso, há a necessidade da reforma para uma simplificação do complexo sistema, promovendo a regressividade na tributação. Seguindo a mesma linha de raciocínio, Appy (2015) afirma que um sistema tributário com vários defeitos contribui com consequências negativas para o desenvolvimento do país. Além da ineficiência econômica já tratada nesta introdução, o mesmo autor resguarda as distorções das pessoas com alto poder aquisitivo serem tributadas de forma inferior. Em complemento a sua defesa, aponta o Custo de Conformidade (Apuração e Pagamento de Impostos) é exageradamente elevado, passando as empresas muito tempo se debruçando em obrigações acessórias, fator que não contribui positivamente e impede que se gaste o tempo de forma mais benéfica e produtiva para economia nacional.

Diante disso, o presente estudo busca responder o seguinte problema de pesquisa: quais os possíveis impactos ao sistema Tributário Nacional decorrentes da simplificação propostas pela reforma tributária das PECs 45/2019 e 110/2019? Como objetivo geral, torna-se necessário compreender como a simplificação proposta pelas PECs 45/2019 e 110/2019 podem impactar o sistema Tributário Nacional. Ademais, para aprofundar as análises, são propostos os seguintes objetivos específicos: caracterizar o sistema tributário atual; descrever os principais pontos das propostas de reforma tributária; e elaborar quadro comparativo, destacando o atual funcionamento do sistema tributário, as propostas em suas particularidades e seus possíveis impactos.

A contemporaneidade com que é tratado o tema, a inovação que acarretará para o sistema Tributário e o interesse da sociedade em compreender o que irá acontecer como essa possível modificação enaltece a importância desse trabalho. Ademais, ressalta-se a relevância política que trata o tema, esclarecendo qual a ideia que traz a Câmara dos Deputados e o Senado Federal, em que pontos convergem e quais fatores divergem, contribuindo para a melhor

compreensão a respeito do assunto a ser tratado. Com destaque para o ponto dos benefícios fiscais, esclarecendo a ideia das propostas e os possíveis impactos regionais para a sociedade.

Este estudo, além da introdução, é composto por mais quatro seções. A segunda seção contempla o referencial teórico, que inicia com explanação sobre os tributos e o atual sistema tributário, seguido dos tributos no Código Tributário Nacional (CTN), reforma tributária no nosso país, carga tributária e a PEC. Na terceira seção, apresentam-se a metodologia utilizada e as hipóteses da pesquisa. A quarta seção expõe as análises dos dados e os resultados encontrados. E, por fim, na última seção, são apresentadas as conclusões do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema Tributário

O termo *sistema* remete a vários significados, porém com o mesmo propósito final. Para Chiavenato (1993, p. 515), sistema é um conjunto de elementos unidos por alguma forma de interação ou interdependência”. Qualquer conjunto de partes unidas entre si pode ser considerado como um sistema, se as relações entre as partes e o comportamento do todo seja o ponto principal abordado.

Embora nenhum sistema tributário seja perfeito, o Brasil prima por ter uma das piores legislações tributárias do mundo. Os defeitos do sistema tributário brasileiro têm várias consequências. Por um lado, induzem uma organização extremamente ineficiente da economia, puxando para baixo a produtividade da economia nacional. Por outro lado, geram grandes distorções distributivas, ao abrir brechas que permitem que pessoas de alta renda sejam muito pouco tributadas. (APPY, 2015, p. 1)

Definido na Constituição Federal de 1988, o sistema tributário brasileiro é pautado por normas, limites, princípios e competências tributárias para sua instituição no país. O sistema atual possui ponto marcante por ser uma ferramenta que auxilia na concentração de renda, levando ao agravamento dos impostos dos mais miseráveis, por consequência, diminuindo os impostos para a classe rica (SALVADOR, 2014). Souza (2018) defende que o esse sistema é um dos mais complexos do mundo, e aponta que o fator que mais contribui para essa característica é a estruturação de competência tributária do país garantida aos três entes da Federação: União, Estados e Municípios. Ademais, impõem que a heterogeneidade das regiões existentes no país torna mais necessária a discussão por um STN mais justo.

O sistema tributário brasileiro teve sua criação com a Emenda Constitucional 18/1965 e a elaboração do CTN, em 1966. Até então, não aconteceram modificações contundentes e positivas para a população, apenas algumas tentativas de ajustes para se adaptar aos cenários econômicos em que o país vinha passando (CARVALHO, 2020).

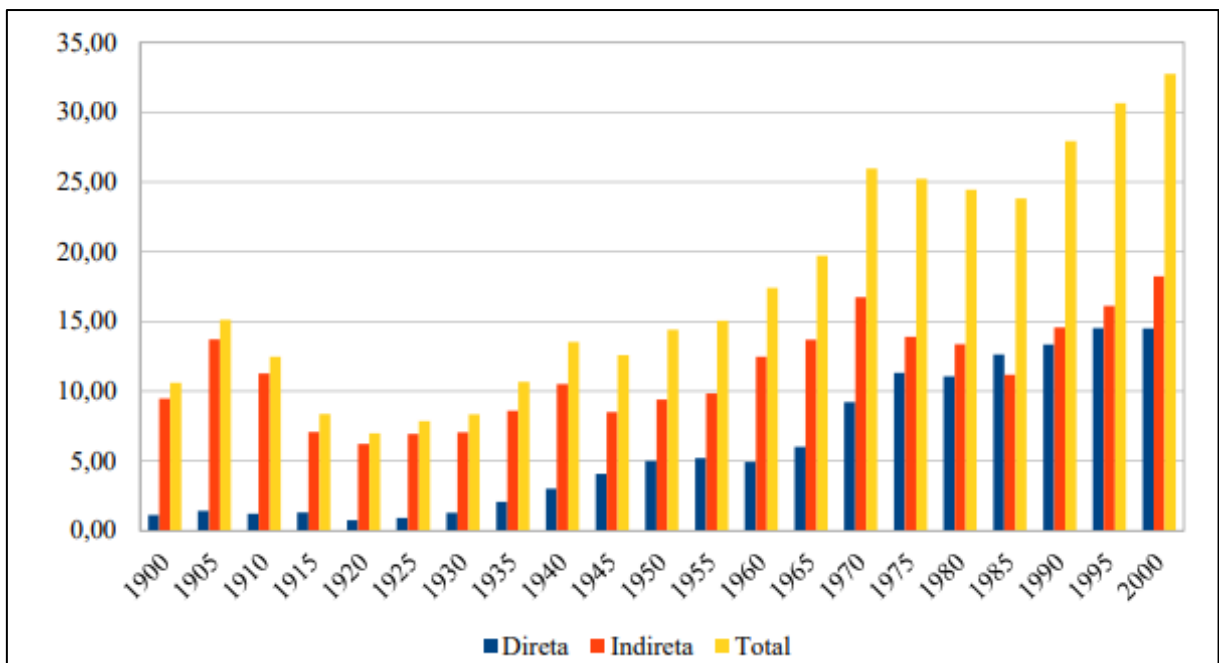
Estudos recentes, levantados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), comprovam que a carga tributária do país vem aumentando ano após ano. Os dados levantados apontam que, de 1986 até o ano de 2018, a arrecadação tributária cresceu aproximadamente 3.000%, enquanto o PIB alcançou os 2.900%, ou seja, a arrecadação tributária aumenta em ritmo mais acelerado que o próprio PIB.

O desenvolvimento econômico de um país está diretamente associado à arrecadação de seus tributos, ou seja: se arrecadar em boas quantidades, é sinal de que os setores da

economia do país estão se movimentando bem, logo irão recolher seus tributos devidos para o Estado (COELHO; FURTADO, 2016). No entanto, se algum setor da economia ou todos os setores não estão desempenhando bem suas atividades no tocante a vendas em geral, não recolherão tributos e a arrecadação do Estado diminuirá, impactando diretamente a carga tributária do país (COELHO; FURTADO, 2016).

A seguir, no Gráfico 01, apresenta-se a da carga tributária do Brasil, comparando sobre a tributação direta, indireta e o total, dos anos de 1900 a 2000.

Gráfico 01 - Carga Tributária do Brasil sobre a tributação direta, indireta e total dos anos de 1900 a 2000



Fonte: Revista da Receita Federal (2016, p. 30).

Segundo Coelho e Furtado (2016), em relação ao gráfico apresentado acima, percebe-se que, no início dos anos 1960, a carga tributária total era baixa, porém, nos anos de 1930, a economia interna era inexpressiva, pois a carga tributária era composta em sua maioria pela arrecadação advinda do comércio exterior. O crescimento da atividade industrial, entre os anos de 1930 e 1940, induz a arrecadação deslocar-se para os tributos de finalidade direta, mesmo assim em nenhum momento ultrapassou a tributação indireta. Na década dos anos de 1960, ocorreu uma reforma do sistema tributário, o que contribuiu para o aumento da carga, fator que fez a carga tributária ultrapassar a marca de 25% do PIB. Desta época em diante, percebe-se o crescimento contínuo da carga com pequenas quedas, mas que não traz benefícios à população e às empresas, os quais são os principais financiadores.

No tocante às estruturas tributárias, a hipótese que permeia a análise é que estas só podem ser compreendidas numa perspectiva histórica, a qual contemple os seus principais determinantes, que aqui se consideram o padrão de acumulação e o estágio de desenvolvimento atingido por um determinado país, o papel que o Estado desempenha em sua vida econômica e social e a correlação das forças sociais e políticas atuantes no sistema. Em países federativos, inclui-se o que se manifesta nas inevitáveis disputas por recursos que se travam entre os entes que compõem a federação. Influências conjunturais nestas estruturas, embora relevantes em determinados contextos e períodos, não costumam ser decisivas para modificar substancialmente seu formato. (OLIVEIRA, 2010, p.7)

O Brasil possuía cunho liberal até os anos de 1930, a intervenção estatal era limitada e a carga tributária reduzida, sendo gerada predominantemente por impostos sobre o comércio exterior. A evolução para os períodos seguintes apresenta um Estado com a ideia desenvolvimentista, que, abriu mão de outras fontes e formas de financiamento para desempenhar contundentemente o seu papel. Algumas reformas de profundidade em sua estrutura não se mostraram interessantes, uma vez que pacto político do Estado de compromisso sustentou suas ações até o final da década de 1950. As propostas de reformas foram de fato realizadas na década seguinte, quando o sistema foi, finalmente, modificado com o intuito de dar condições de o Estado exercer seu papel quanto para transformá-lo num instrumento efetivo de política econômica (OLIVEIRA, 2010).

Conforme exposto no artigo 3º, do CTN, o 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.

2.2 Carga tributária

O termo carga tributária é compreendido pela relação entre a geração de riqueza interna no país (PIB) e montante total arrecadado em forma de tributo. Quando feito à equação entre o bem-estar social da população brasileira e a sua carga tributária, encontra-se a carga tributária mais alta do mundo (IBPT, 2020).

Como tratado no parágrafo anterior, a carga tributária é compreendida pela razão entre o PIB e o montante total arrecadado em tributo. Segundo dados levantados pela Receita Federal (2018), a carga tributária brasileira alcançou a marca de 33,26%, tendo como um dos principais responsáveis pelo fato o aumento do valor adicionado a preços básicos e os impostos sobre produtos líquidos e subsídios. Abaixo, na Figura 01, demonstra-se a obtenção do cálculo de carga tributária do Brasil:

Figura 01 - Cálculo da Carga Tributária do Brasil entre os anos 2017 e 2018

Componentes	R\$ bilhões	
	2017	2018
Produto Interno Bruto	6.583,32	6.889,18
Arrecadação Tributária Bruta	2.128,61	2.291,41
Carga Tributária Bruta	32,33%	33,26%

Fonte: Receita Federal, (2018, p.1).

No ano de 2017, a carga tributária demonstrou crescimento pelo terceiro ano seguido, atingindo o patamar de 32,43% do PIB, sendo superado no ano seguinte com 33,26% do ano de 2018 (Receita Federal, 2018).

A Figura 02 representa o tratado no parágrafo anterior, demonstrando a redução e aumento da carga do Brasil de alguns setores comparados aos países da OCDE:

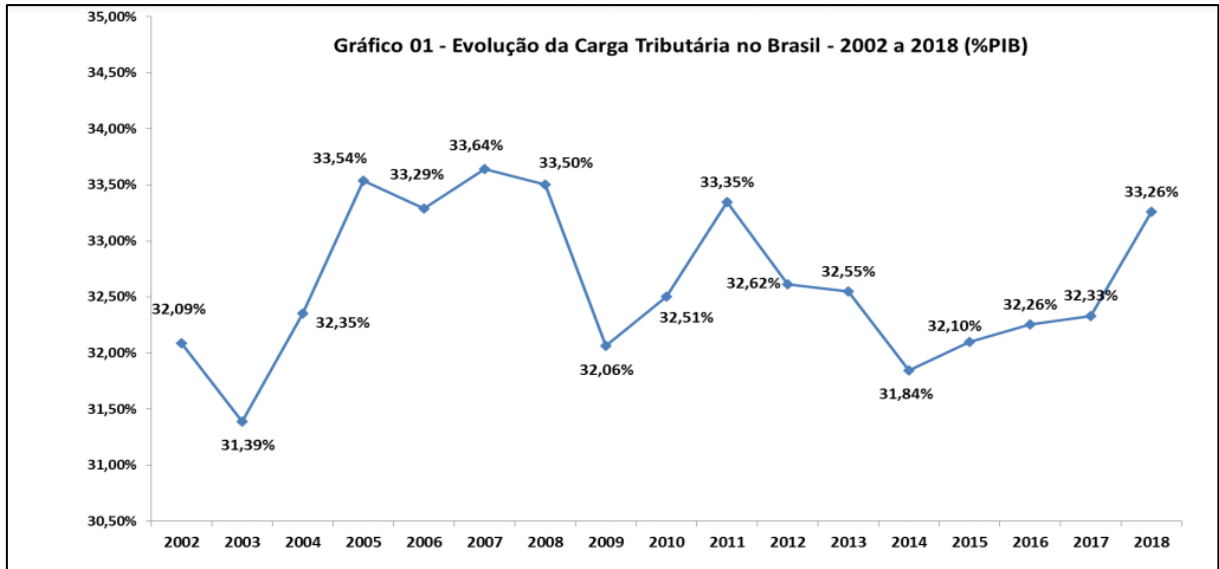
Figura 02 - Evolução da Carga Tributária Brasileira em relação média dos países da OCDE

	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 ⁽¹⁾	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: Receita Federal (2018, p.9).

Historicamente, dos anos de 2008 a 2017, o Brasil reduziu sua carga tributária, o que pode parecer contraditório, à medida que os países da OCDE aumentavam. Os setores de bens e serviços, renda e lucros, ganhos de capital e outros apresentaram redução significativa, enquanto a parte de Folha de salários e propriedade foi de encontro à redução, sofrendo aumentos constantes (RECEITA FEDERAL, 2018). A seguir, na Figura 03, demonstra-se a evolução da carga tributária brasileira de 2002 a 2018, em relação percentual ao PIB:

Figura 03 - Evolução da Carga Tributária no Brasil



Fonte: Receita Federal (2018, p. 2).

Em 2007, a carga tributária do Brasil alcançou a marca histórica de 33,64%. Até o ano de 2018, a carga tributária vem sofrendo um aumento constante, porém ainda não ultrapassou a marca citada anteriormente (RECEITA FEDERAL, 2018).

2.3 O funcionamento do atual sistema tributário

O sistema tributário brasileiro é regido por um conjunto de normas e regras de Direito Tributário, aplicáveis a União, Estados e Municípios. Seu principal elemento de captação é o recebimento dos tributos advindos de empresas (pessoas jurídicas) e pessoas físicas, que se caracteriza como principal fonte de abastecimento de renda e financiamento das atividades estatais. A partir desta arrecadação citada anteriormente, é que o Estado aplica e mantém seus bens e serviços públicos básicos a sociedade, como saúde, educação e transporte (RIBEIRO *et al.*, 2021). Ademais, para Orair e Gobbeti (2018), o principal problema do atual do sistema é que pela sua forma de funcionamento, mesmo com a alta arrecadação, este fato não minimiza a desigualdade social.

De modo geral, no Brasil, uma das principais dificuldades do funcionamento do atual sistema é a complexa legislação, que demanda muito tempo dos contribuintes para se atualizar, cumprir obrigações acessórias, várias alíquotas, várias exclusões de base de cálculo e regimes especiais (OLIVEIRA, 2019).

O Brasil é composto por 26 estados, 1 distrito federal e 5.570 municípios, segundo dados do IBGE do ano de 2019. Logo, possui mais de 5.597 legislações distintas envolvendo

basicamente os impostos ICMS e ISSQN. Porém, os tributos previstos no sistema atual não se resumem somente a estes dois, sendo o total aproximadamente de 92 tipos de tributos (AMARAL *et al.*, 2013).

Outro ponto que também mais prejudica o sistema tributário é o chamado de cumulatividade tributária, resumindo-se ao fato do não poder de compensação de créditos tributários em cada operação envolvendo aqueles já anteriores ao novo fato gerador, ficando conhecido como tributação em cascata, tributo incidindo sobre tributo onerando mais ainda o consumidor final com um preço mais caro (SILVEIRA; PASSOS; GUEDES, 2018).

A divisão dos tributos é feita entre os entes da federação, cada um em sua competência tributária de instituir, definindo alíquotas e/ou incentivos fiscais, cobrar e fiscalizar os tributos de sua obrigação. À união, é previsto: Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF); Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Instituto Nacional da Seguridade Nacional (INSS); Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e o Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP). Aos Estados, é de competência: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD); Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). E por fim, aos Municípios, compete: Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI); Imposto sobre Serviços (ISS); Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

2.4 Tributos no CTN

Os tributos, conforme Alexandre (2019), apresentam uma classificação quanto ao fato gerador, podendo ser vinculados ou não vinculados. Tributos com vinculação são aqueles em que a cobrança se obriga a uma atividade do Estado voltada ao contribuinte pelo seu pagamento. No caso dos tributos sem vinculação, o Estado não se obriga a realizar nenhuma atividade específica para o sujeito passivo.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, CTN, em seu artigo 5º, divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Em seu artigo 7º, trata da Competência Tributária, ressaltando sua função indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou

fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra.

Em sequência no Quadro 01, segue a repartição dos tributos conforme o CTN, sua fundamentação e o texto explicativo:

Quadro 01 - Tipos de tributos e sua definição

TIPO	IMPOSTOS	TAXAS	CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA
FUNDAMENTAÇÃO	LEI 5.172 – art. 16	LEI 5.172 – art. 77	LEI 5.172 – art. 81
TEXTO	Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.	As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.	A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Fonte: Brasil (1966).

Os impostos possuem característica de não serem vinculados, ou seja, sua arrecadação também é não vinculada, uma vez que a receita obtida é encaminhada para financiar as atividades Estatais. Cada ente federado possui competência para instituir impostos (ALEXANDRE, 2019).

O segundo tipo de tributo é compreendido como taxa. Segundo a Enciclopédia Jurídica, a taxa é uma espécie tributária cuja cobrança é vinculada a uma atuação estatal. Prevista no art. 145, II, da CF/88, o tributo em estudo caracteriza-se por sua natureza vinculada e pela flexibilidade que a atuação estatal deve guardar com o contribuinte.

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

Os tributos sobre o consumo são responsáveis por incidir nas várias fases desde o processo produtivo a conclusão e venda dos produtos e serviços. Dos parâmetros de incidência dos tributos, patrimônio, consumo e renda, o consumo representa a maior parte da arrecadação tributária brasileira (GASSEN; D’ARAÚJO; PAULINO, 2013).

2.4.1 Tributação sobre o Consumo

O sistema tributário brasileiro atual no tocante ao consumo é formado por vários tributos, dividindo-se em bases de incidência e entes federados. Essa diversificação dos tributos, a incidência do cálculo sobre a mesma base e a competência tributária para cada ente da federação causa sérios problemas ao país. Ademais, cada tributo que incide sobre bens e serviços igualmente apresenta limites específicos que, somados, fazem da tributação brasileira uma das mais complexas no mundo (CARVALHO *et al.*, 2018).

Vários especialistas da área de tributação apontam há algum tempo os problemas causados ao país pelo seu modelo de tributação. Além disso, várias propostas de reforma já foram apresentadas e discutidas, contudo, não obtêm êxito político, mas para que a reforma seja contundente e bem aplicada deverá levar em consideração a modificação da tributação sobre o consumo e as peculiaridades da realidade do Brasil (CARVALHO *et al.*, 2018).

No Brasil, o sistema tributário possui vários tributos incidentes sobre o consumo, entre eles, os principais: ISS, que compete aos municípios; ICMS, que compete aos estados; PIS, COFINS e IPI, competente a união (SOUZA, 2018).

2.4.2 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Conforme a Lei Complementar 116/2003, o artigo 1º prevê competência aos Municípios e Distrito Federal, possuindo como fato gerador a prestação de serviços existentes em lista anexa à lei, mesmo que não seja atividade principal da entidade ou pessoa física.

O imposto de caráter Municipal surgiu em substituição do imposto sobre Indústrias e Profissões com a reforma tributária de 1965 (ROSA; OLIVEIRA, 2016).

Com o exposto no artigo 3º, da lei complementar 116/2003, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no endereço do estabelecimento do prestador, caso não haja estabelecimento no domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos de I a XXV, do artigo 3º, da Lei 116 de 2003, quando o imposto será devido no local.

Quadro 02 - Resumos dos fatos do ISS

Função	Exclusivamente Fiscal
Contribuinte	Prestador do Serviço
Alíquotas e Base de Cálculo	De 1 a 5% / Valor do Serviço
Fato Gerador	Atividades previstas na lista anexa da lc 116/2003 e Serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país; - serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.
Cumulação de Impostos	No caso de serviços prestados em conjunto com mercadorias, é possível a cobrança conjunta de ICMS e ISS se o serviço estiver previsto na LC 116/2003, com ressalva de cobrança do ICMS.

Fonte: Brasil (2003).

2.4.3 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

A competência tributária deste é conferida aos Estados e ao Distrito Federal. O ICMS incide em operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, conforme expresso no artigo 155, da Carta Magna de 1988. Ainda, a CF/88 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 (OLIVEIRA, 2019).

O ICMS está presente em várias ocasiões do nosso dia a dia, dentre elas quando efetuamos alguma compra de qualquer produto. No ano de 2015, segundo o livro Contabilidade Tributária, do Professor Paulo Henrique Pêgas, foram arrecadados mais de R\$ 400 bilhões de reais com o imposto, mostrando a importância desse tributo, mesmo que a legislação dele seja diferente em todas 27 unidades da Federação. O fato de cada estado possuir sua legislação traz a complexidade real que é o tributo, na hipótese de que este imposto fosse Federal ou uma legislação unificada para todos os Estados reduziria a dificuldade apontada pelos especialistas que é dominar este imposto (PÊGAS, 2017).

Quadro 03 - Principais aspectos do ICMS

INCIDÊNCIA	operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias e valores; prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a repetição e a ampliação; e outros.
BASE DE CÁLCULO	A base de cálculo do ICMS pode ser representada por várias formas, em razão de sua larga incidência. De modo geral, representa o valor da operação com mercadorias, incluindo os gastos acessórios como frete e seguro, até o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte
ALÍQUOTAS	As alíquotas do ICMS atualmente são bastante diversificadas, sendo divididas em alíquotas internas e alíquotas interestaduais. Atualmente existem no país 44 alíquotas diferentes, pois cada estado tem liberdade para definir as alíquotas utilizadas em suas operações internas.
CONTRIBUINTE	Qualquer pessoa, física ou jurídica, que opere, com habitualidade ou em quantidade que caracterize fim comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Fonte: PÊGAS, 2017 (adaptado).

A incidência do ICMS é basicamente a mesma para todo o país, porém o seu ponto de dificuldade é a base de cálculo que varia de acordo com o total da operação e as alíquotas que são fixadas diferentemente em todos estados da Federação. Os estados possuem liberdade para fixar suas alíquotas como pretenderem (PÊGAS, 2017).

2.4.4 Imposto sobre Produtos Industrializados

Surgindo em 1964, conhecido como Imposto do Consumo, verificado na Lei 4.502/1964, criando com fundamento na CF/46, ele incidente sobre produtos industrializados. Logo, percebe-se que o IPI não incide sobre a produção, mas sobre o consumo, sendo espécie de consumo modificada, consumo de produtos industrializados (PÊGAS, 2017).

Em 1966, o CTN reformulou a utilização do IPI idêntica aos dias atuais, ao enaltecer que o imposto é seletivo em razão da essencialidade dos produtos. Essa situação, foi resgatada pela Constituição Federal de 1988 e continua vigente até os dias de hoje. O ex-ministro do STF Joaquim Barbosa trouxe uma definição parecida quando ressalta que o princípio da seletividade

obriga o Poder Público a graduar a carga tributária, conforme a essencialidade dos produtos (FARIAS, 2017).

Quadro 04 - Principais Fatores do IPI

FATO GERADOR	Na importação: o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira; Na operação interna: a saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.
CONTRIBUINTE	o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista na Constituição Federal.
ALÍQUOTA	São Alíquotas Variadas, devendo ser buscadas na (TIPI) Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados.
BASE DE CÁLCULO	Na operação interna: O valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial; Na importação: O valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou deste exigíveis.

Fonte: Receita Federal, 2015 (adaptado).

O imposto sobre produtos industrializados abrange tanto os produtos nacionais quanto os importados. Desse modo, quando um produto sai de sua origem fabricante o imposto é cobrado, ocorre a incidência. Sua competência é da União, com arrecadação direta aos cofres do Tesouro Nacional (RECEITA FEDERAL, 2015).

2.4.5 Programa de Integração Social

A competência para instituir este tributo, classificado como Contribuição, é da União sendo fonte vital para arrecadação Federal. Sua função principal é de custear todas ações de Seguridade Social promovidas pelo governo, além disso é utilizada para administrar um déficit no setor previdenciário (ARAÚJO, 2018).

Sua criação se deu com o advento da Lei Complementar nº 7, de 1970, com objetivo de seguro aos trabalhadores do setor privado enquadrados no regime da Consolidação da Leis Trabalhistas (CLT), sendo fiscalizado pelo Ministério do Trabalho e pago aos segurados pela Caixa Econômica Federal. O recolhimento desta contribuição se dá pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, incidente sobre o faturamento bruto das empresas. Suas alíquotas variam de

acordo com o Regime de Tributação e algumas atividades (GIMENEZES; BUZZO; OLIMPIO, 2019).

Conforme o Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, as alíquotas do PIS segregam-se entre da incidência cumulativa, enquadrando as empresas do Regime de Tributação Lucro Presumido com alíquota a 0,65%, enquanto a incidência não cumulativa, ou seja, com direito a recuperar o tributo, as empresas do lucro real a alíquota é fixada em 1,65%. Cabe ressaltar que nem todas as empresas do Lucro Presumido estão sujeitas ao regime cumulativo, o exercício de algumas atividades obriga a incidência do PIS na não cumulatividade, segundo a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

2.4.6 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

A contribuição para o financiamento da Seguridade Social, o COFINS, foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, com incidência sobre o Faturamento das Empresas, com oneração também sobre o consumo. Sua legislação é bem semelhante a do PIS, tendo como contribuintes as empresas gerais de direito privado. (OLIVEIRA, 2019)

Em conformidade com exposto no Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, as alíquotas ocorrem das incidências cumulativas e não cumulativas, com as alíquotas em 3% e 7,6%, respectivamente.

2.5 Reforma tributária no Brasil

A última reforma tributária acontecida de forma evidente no Brasil ocorreu entre os anos de 1965 e 1967. O passo preponderante foi a Emenda Constitucional nº 18, de dezembro de 1965, foi corroborada com a chegada da Lei Complementar nº 5.172, de outubro de 1966 (CTN), finalizada na CF/67. Com a aprovação da reforma, o sistema tributário brasileiro se aperfeiçoou, para a época ficou entre os mais modernos. A ideia imposta era de simplificação do sistema, coincidência para o que se propõem aos dias atuais, para uma organização produtiva que fortaleça o desenvolvimento econômico do país (PÊGAS, 2017).

A reforma tributária dos anos 60 foi marcada e baseada pela criação de um imposto sobre o valor agregado, dividindo-se em duas formas: ICM e IPI, sendo responsabilidade primeiro dos Estados, o primeiro, e da União, o segundo. Esses impostos foram instituídos com o objetivo de substituir os impostos anteriores com característica cumulativa, incidentes nas vendas e consignações (estadual) e sobre o consumo (federal). O objetivo real da reforma era

preservar a arrecadação da União, ficando com a seguinte divisão: Estados com o ICM e os Municípios com o ISS e o IPTU (PÊGAS, 2017).

O não atendimento ao princípio da capacidade contributiva é um dos principais fatores apontados por Varela (2020), que enaltecem a necessidade de reforma tributária no Brasil. Segundo ela, a carga tributária e o poder de contribuição da população, a denominada capacidade contributiva, andam em caminhos inversos, funcionando como espécie de cabo de guerra, em que do lado mais fraco fica o contribuinte, na luta constante da tentativa de honrar dentro do prazo estipulado ou quando lhe é repassado no consumo, com o pagamento dos tributos. De maneira mais tranquila, o Estado, parte mais forte, não abre mão de tributar uma vez que é sua principal fonte de receita para o financiamento de suas atividades.

Da promulgação da CF/88, os estudiosos da área tributária já indagavam o motivo pelo qual não foi criado um IVA, que incidiria na tributação sobre o consumo e facilitaria o desenvolvimento dos Estados e das regiões (CALIENDO, 2017).

Para Mendez (2008), o principal problema do sistema tributário brasileiro está no ICMS. Em seu entendimento, este imposto foi instituído com a ideia de um IVA, entretanto contribui negativamente para aparição de vários problemas como cumulatividade social, guerra fiscal, alta complexidade legal devido ao fato de cada estado possuir sua própria legislação. A melhor saída seria sua federalização, contudo interromperia a autonomia financeira dos Estados que passariam a depender do repasse do Governo Federal para se sustentar.

Outro problema do federalismo fiscal está na partilha de apenas alguns tributos federais com estados e municípios. Isso desestimulou o governo federal a arrecadar os tributos partilhados (principalmente o IR e o IPI). Um aperfeiçoamento desejável seria no sentido de que o total da arrecadação federal fosse compartilhado com estados e municípios (obviamente com um percentual menor, de modo a evitar o viés em favor de tributos não compartilhados sem elevar o montante total compartilhado). Ainda no campo federativo, há uma má distribuição dos recursos entre estados e municípios, que estimula a criação de novos municípios, gerando sobra de recursos em alguns e falta em outros. (MENDEZ, 2008, p.5)

Conforme dados levantados pela Agências Brasil 2020, colhido de estudos da Receita Federal, em 2019, a arrecadação de impostos federais totalizou R\$ 1,537 trilhão, um crescimento real de 1,69% em comparação ao ano anterior.

A seguir, na Figura 04, apresenta-se a arrecadação total por tributo e competência entre os anos de 2017 e 2018:

Figura 04 - Arrecadação total por tributo e competência entre os anos de 2017 e 2018

Tributo/Competência	2017	2018
---------------------	------	------

	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	2.128.612,84	32,33%	100,00%	2.291.407,08	33,26%	100,00%
Tributos do Governo Federal	1.448.349,32	22,00%	68,04%	1.547.402,45	22,46%	67,53%
Orçamento Fiscal	515.557,34	7,83%	24,22%	562.793,88	8,17%	24,56%
Imposto de Renda	387.626,20	5,89%	18,21%	415.042,76	6,02%	18,11%
Pessoas Físicas	30.504,24	0,46%	1,43%	32.513,02	0,47%	1,42%
Pessoas Jurídicas	113.815,15	1,73%	5,35%	119.062,91	1,73%	5,20%
Retido na Fonte	243.306,81	3,70%	11,43%	263.466,83	3,82%	11,50%
Imposto sobre Produtos Industrializados	47.041,42	0,71%	2,21%	53.985,35	0,78%	2,36%
Imposto sobre Operações Financeiras	34.660,49	0,53%	1,63%	36.615,14	0,53%	1,60%
Impostos sobre o Comércio Exterior	32.350,16	0,49%	1,52%	40.704,10	0,59%	1,78%
Taxas Federais	6.401,17	0,10%	0,30%	7.651,80	0,11%	0,33%
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	2.861,96	0,04%	0,13%	3.721,56	0,05%	0,16%
Contrib. Custeio Pensões Militares	3.342,75	0,05%	0,16%	3.654,35	0,05%	0,16%
Imposto Territorial Rural	1.273,20	0,02%	0,06%	1.418,82	0,02%	0,06%
Orçamento Seguridade Social	750.651,91	11,40%	35,26%	802.114,33	11,64%	35,01%
Contribuição para a Previdência Social (1)	354.187,75	5,38%	16,64%	373.219,30	5,42%	16,29%
Cofins	221.669,85	3,37%	10,41%	244.286,93	3,55%	10,66%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	70.686,23	1,07%	3,32%	75.750,74	1,10%	3,31%
Contribuição para o PIS/Pasep	60.775,34	0,92%	2,86%	66.526,78	0,97%	2,90%
Contrib. Seg. Soc. Servidor Público – CPSS	33.773,18	0,51%	1,59%	33.592,27	0,49%	1,47%
Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	4.573,91	0,07%	0,21%	4.561,73	0,07%	0,20%
Contrib. Partic. Seguro DPVAT	3.301,52	0,05%	0,16%	2.312,23	0,03%	0,10%
Contribuições Rurais	1.684,13	0,03%	0,08%	1.864,35	0,03%	0,08%
Demais	182.140,07	2,77%	8,56%	182.494,24	2,65%	7,96%
Contribuição para o FGTS (2)	128.743,00	1,96%	6,05%	125.907,99	1,83%	5,49%
Salário Educação	20.010,15	0,30%	0,94%	21.979,37	0,32%	0,96%
Contribuições para o Sistema S	19.075,28	0,29%	0,90%	19.820,13	0,29%	0,86%
Cide Combustíveis	5.821,37	0,09%	0,27%	3.928,13	0,06%	0,17%
Cide Remessas	3.011,18	0,05%	0,14%	4.096,99	0,06%	0,18%
Outras Contribuições Federais (3)	2.293,50	0,03%	0,11%	4.145,02	0,06%	0,18%
Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	1.610,22	0,02%	0,08%	1.440,32	0,02%	0,06%
Dívida Ativa Outros Trib. e Contrib.	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00%	0,00%
Contrib. S/Rec.Concess.Permiss.Elet.	922,00	0,01%	0,04%	1.038,13	0,02%	0,05%
Cota-Parte Contrib. Sindical	653,37	0,01%	0,03%	138,16	0,00%	0,01%
Tributos do Governo Estadual	547.073,54	8,31%	25,70%	593.382,08	8,61%	25,90%
ICMS	441.038,95	6,70%	20,72%	479.310,41	6,96%	20,92%
IPVA	40.508,51	0,62%	1,90%	43.120,20	0,63%	1,88%
ITCD	7.242,07	0,11%	0,34%	7.330,03	0,11%	0,32%
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	23.995,53	0,36%	1,13%	36.124,57	0,52%	1,58%
Outros Tributos Estaduais	34.288,48	0,52%	1,61%	27.496,86	0,40%	1,20%
Tributos do Governo Municipal	133.189,98	2,02%	6,26%	150.622,55	2,19%	6,57%
ISS	56.403,36	0,86%	2,65%	62.125,65	0,90%	2,71%
IPTU	38.426,85	0,58%	1,81%	43.481,37	0,63%	1,90%
ITBI	10.061,70	0,15%	0,47%	11.012,52	0,16%	0,48%
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	11.011,42	0,17%	0,52%	11.979,60	0,17%	0,52%
Outros Tributos Municipais	17.286,65	0,26%	0,81%	22.023,41	0,32%	0,96%

Fonte: Receita Federal, 2017 p.12 (adaptado).

2.6 PECs 45/2019 e 110/2019

As Emendas Constitucionais são previstas no artigo 60, da CF/88, para alteração dos textos constitucionais já previstos, conforme podemos observar:

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.

Poderá ser apresentada pelo presidente da República em exercício, por um terço dos deputados federais ou dos senadores ou por mais da metade das assembleias legislativas, porém cada um deles deve manifestar-se pela maioria relativa de seus componentes. As cláusulas pétreas da Constituição não poderão ser supridas por uma PEC. Seu trâmite passa por duas etapas, dois turnos em cada Casa do Congresso, e será aprovada se obtiver, na Câmara e no Senado, três quintos dos votos dos deputados (308) e dos senadores (49) (SENADO FEDERAL, 2021a).

2.6.1 PEC 45/2019

A PEC nº 45, de 2019, com redação produzida pelo Deputado Baleia Rossi, propõe a alteração do STN com a substituição de cinco tributos, dentre eles: PIS, COFINS e IPI de esfera federal, ICMS de esfera estadual e o ISS competente aos Municípios por apenas um, denominado IBS (CARVALHO, 2020).

Segundo o Deputado Baleia Rossi (2019), o tempo mínimo de transição seria de 10 anos, com a proposta de simplificação a cobrança do imposto seria totalmente no destino. A proposta é elencada com três pilares básicos: Transparência, Neutralidade e Equidade, cada um em sentido específico. A transparência busca a clara evidência de quanto o contribuinte irá pagar de imposto. A neutralidade no sentido de não prejudicar a produtividade econômica do país. Por fim, a equidade, colocando em patamares semelhantes as Empresas e os cidadãos. É

colocado como pauta na reforma a criação de um IVA, de maneira similar a sistemática Europeia.

O objetivo é que o IBS seja instituído em lei complementar ficará sendo de competência Federal, com alíquotas uniformes definidas por Estados e Municípios, ou seja, a mesma alíquota para todos os bens e serviços. Como fator importante e chamativo, a proposta de reforma não prevê a concessão de benefícios fiscais, a forma de combater a desigualdade no país seria de maneira a devolver o imposto recolhido aos cidadãos de baixa renda (CARVALHO, 2020).

A PEC 45/2019 busca o fim da guerra fiscal, da cobrança na origem e do sistema cumulativo, aumentar o poder de compra da população e uma redução drástica no contencioso tributário e do custo burocrático do recolhimento de tributos e em sua ideia final reduzir a carga tributária brasileira (ROSSI, 2019).

Oliveira (2006) define uma das pautas de reforma discutida há décadas no país na ideia do IVA, ponderando que o norte para transição do sistema tributário europeu foi a ideia que quem acaba arcando com o ônus financeiro é o consumidor o beneficiário do bem ou prestação do serviço. Ademais, entende-se que a real situação do Brasil em comparação com a Europa é muito diferente, contudo a metodologia aplicada no sistema europeu da tributação no destino se demonstra sólido e positivo à sociedade, uma vez que permanece ativo desde 1991, buscando ainda a distribuição de arrecadação entre seus membros.

Carvalho (2020, p. 17 e 43) argumenta sobre as reformas e explica o funcionamento do IVA:

Dentre as iniciativas com o fim de o aprimorar, as mais proeminentes e com maior visibilidade são as Propostas de Emenda à Constituição Brasileira nº 45 – PEC 45/2019 e a Emenda à Constituição Brasileira nº 110 – PEC 110/2010, que pretendem instituir um novo imposto, nomeado, Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, em substituição a diversos tributos que incidem sobre o consumo. Este novo imposto, se implementado, possuirá características marcantes similares ao Imposto sobre Valor Acrescentado – IVA aplicado na União Europeia, caso de sucesso utilizado como modelo para impostos sobre transações em diversos outros países. Criado pelo inspetor de finanças francês Maurice Lauré, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é encarado como um caso de sucesso no mundo da fiscalidade. Implantado como modelo de tributação sobre as transações referentes ao consumo no sistema tributário de uma grande quantidade de países, como, por exemplo, antigas colônias de Portugal, tendo sido Angola o último país adotá-lo, o que fez em outubro de 2019,. Este êxito se deve às características marcantes do IVA. Primeiramente, trata-se de um imposto geral sobre bens de consumo que, por meio do método subtrativo indireto, como se verá adiante, incidi em todas as fases da cadeia econômica, embora, somente sobre o valor acrescentado em cada etapa. Isto culmina em um efeito anestésico para os contribuintes e um elevado retorno de receita aos cofres públicos.

2.6.2 PEC 110/2019

A PEC 110/2019 é produzida pelo Senado Federal, com surgimento em 09 de julho de 2019. A proposta é comparada e chega a ser intitulada de idêntica a PEC 293/2004. Propõe-se também a criação de um novo imposto denominado IBS, mas, em diferença a PEC 45/2019, a proposta prevê a substituição por oito tributos, entre eles: ICMS, ISSQN, Salário-Educação, IPI, PIS/PASEP, COFINS, IOF e CIDE Combustíveis (MENEZES, 2021).

Outro ponto que diferencia a proposta do Senado Federal em relação à da Câmara dos Deputados é a quem será garantida a competência tributária do IBS, que no caso será aos Estados (MENEZES, 2021). No tocante aos benefícios fiscais, Menezes (2021, p.27) fundamenta que:

Ainda, é importante ressaltar que a PEC 110/2019 prevê a concessão de benefícios fiscais, instituídos por Lei Complementar, nos procedimentos com medicamentos, saneamento básico, alimentos, educação profissional, transporte público coletivo de passageiros, entre outros. Prevê também a criação do Imposto Seletivo (IS), de competência federal e caráter extrafiscal, vez que visa desestimular o consumo de produtos como bebidas alcoólicas, cigarros e veículos automotores, bem como caráter arrecadatório, vez que incidirá sobre serviços como os de telecomunicação e energia elétrica. Caberá à Lei Complementar definir produtos e serviços incluídos no IS.

O período de transição da reforma acontecerá de forma teste no primeiro ano, sendo cobrada contribuição teste de 1% ao IBS, e o restante da transição em cinco anos com os entes impossibilitados de alterar as alíquotas dos tributos a serem extintos e os mesmo reduzindo a 1/5 a cada ano, até sua extinção total (SENADO FEDERAL, 2019).

A proposta vem sendo vista de maneira mais vantajosa pelos especialistas da área tributária e potenciais investidores, haja vista seu caráter mais geral do que outras propostas com a substituição de mais tributo, com ideia de simplificação e a manutenção de alguns benefícios fiscais, entre eles, os principais de medicamentos e saneamento básico. No entanto, em seu texto, a reforma propõe também algumas mudanças e extinção de outros tributos. O IPVA ampliará sua incidência alcançando as aeronaves e embarcações; com receita destinada aos Municípios, muda a competência tributária do ITCMD passando a ser Federal, com receita também destinada aos Municípios; e por fim prevê a extinção da CSLL (MENEZES, 2021).

3 METODOLOGIA

3.1 Delineamento de pesquisa

Em razão dos objetivos delimitados à pesquisa, o estudo utiliza-se de técnicas documentais para o alcance da conquista, fundamentada análise de dados e conclusão. Este trabalho se categoriza em três partes: quanto ao objetivo, à abordagem do problema e aos procedimentos.

A metodologia utilizada no presente estudo no tocante aos objetivos será o de pesquisa descritiva, uma vez que busca enaltecer uma situação circunscrita, relacionando duas ou mais variáveis, descrevendo a realidade e as características retiradas dos documentos selecionados para coleta de dados.

A pesquisa descritiva pressupõe a apresentação de uma ocorrência em detalhe, desse modo especificando com mais evidência as características do que se busca estudar, fazendo assim a relação entre os eventos. Como finalidade verificar e listar os fenômenos sem muitos detalhes. Portanto, deverá entender apenas o funcionamento, método ou processo que funciona o objetivo do estudo (PEDROSO; SILVA; SANTOS, 2017). Além disso, o tipo descritivo remete a ideia de procura da compreensão de um fenômeno para explica-lo de modo completo ou diferenciando dos demais (MATIAS-PEREIRA, 2016).

Quanto à abordagem, classifica-se do tipo qualitativa, pois visa, de acordo com Neves (1996), descrever técnicas interpretativas com componentes de um sistema complexo de significados com objetivo de compreendê-los. Essa abordagem requer um estudo de maior abrangência do objeto de pesquisa. Na utilização de um estudo qualitativo, a necessidade da compreensão dos dados pelo pesquisador incorre a traçar vários caminhos, ou seja, utiliza-se de vários procedimentos de pesquisa documental (KRIPKA; SCHELLER; BONOTTO, 2015a). Pauta-se como raciocínio de uma pesquisa indutiva, que parte do detalhe aprofundado específico para o geral, ou seja, de uma ideia micro para o macro (PATIAS; VON HOHENDORFF, 2019)

Os procedimentos técnicos escolhidos para a pesquisa serão de análise documental, buscando o estudo de dados colhidos de documentos que não venha a ter sofrido estudo ou modificações sistemáticas ou tratamento analítico. Esse tipo de análise possui caráter desafiador, uma vez que o pesquisador deve buscar, estudar, tratar os dados e fazer suas interpretações com objetivo do alcance a interação com a finalidade do trabalho. Dedicar-se a produção de novos conhecimentos na perspectiva de que o pesquisador aprofunde no tema, no

intuito de ao final contribuir com informação construtiva para sua área de estudo e/ou profissão (KRIPKA; SCHELLER; BONOTTO, 2015b).

Utilizando a pesquisa documental, os dados serão levantados por meio de documentos legais, em concordância com o que expõem Sá-Silva, Almeida e Guindani (2009). Rondinelli (2011) traz a definição de documentos discorrendo que é tudo aquilo que ensina ou que serve de exemplo, derivando do latim *documentum*. Em complemento as definições anteriores, Flick (2009) enaltece que o pesquisador deve-se atentar ao fato de que os documentos possuem um objetivo final, pois foram produzidos nesse intuito para alguém que tenha acesso a eles, devendo ser entendido como contextualização da informação. Os documentos legais selecionados para a coleta de dados foram os textos iniciais das PEC 45/2019 e 110/2019, os estudos do relatório das propostas pela Comissão Mista da reforma tributária, de maio de 2021, e a nota técnica de Braúlio Borges dos impactos macroeconômicos, estimada da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019.

3.2 Pesquisa documental

Será realizada uma detalhada pesquisa descritiva, uma vez que trata de assunto de caráter amplo. Para traçar caminho direcionado, alguns procedimentos serão pautados na análise documental, entre eles: análise comparativa e descrição da compreensão e atual funcionamento do sistema tributário brasileiro; análise das propostas de Emenda Constitucional em trâmite no Congresso Nacional, retirando dos textos da reforma os principais dados inerentes à pesquisa, identificando suas particularidades, semelhanças e diferenças; consolidação dos possíveis impactos das propostas de reforma em detrimento do atual funcionamento do sistema tributário; descrição; e, por fim, interpretação conclusiva.

Após a análise documental das situações em estudo, será feita uma análise dos quesitos apontados como principais, cujo objetivo principal é elencar os impactos no funcionamento do sistema, com seus pontos positivos e/ou negativos para a sociedade brasileira, por meio do atual sistema tributário e com o que propõe as PECs e posteriormente analisá-las comparativamente.

4 ANÁLISE DE DADOS

4.1 Propostas de Emenda à Constituição Federal

Neste ano, existem pelo menos três propostas de reforma tributária: uma na Câmara dos Deputados, uma no Senado Federal e uma apresentada pelo Governo Federal, que até então está mais avançada do que as anteriores. Contudo, o foco maior agora desta terceira, que está para ser aprovada, envolve apenas os tributos sobre o Lucro, fato que não influencia o desenvolver do presente trabalho.

4.2 Análise da PEC 45/2019

A PEC 45/2019 é de produção da Câmara dos Deputados, tendo como líder e precursor o Deputado Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi, mais conhecido como Baleia Rossi. Esta proposta possui caráter de simplificação e unificação, porém não se limita a estes dois, do sistema tributário brasileiro. No tocante as características citadas anteriormente, a proposta prevê a substituição e unificação de cinco tributos em um só, entre eles substituirá o IPI, ICMS, ISSQN, PIS e COFINS em um único tributo denominado IBS. Na primeira parte, já atenderia ao seu intuito principal de simplificar o atual funcionamento do sistema tributário. Além do mais, outro fato importante previsto no texto da proposta de reforma é a plena não cumulatividade do novo tributo, ou seja, garantindo aos contribuintes a possibilidade de aproveitamento de créditos tributários como dedução de operações anteriores, minimizando assim mais uma problemática de alguns tributos do atual sistema, seja pelo tributo em si ou pela proibição de Regime Tributário. Como aponta o texto de Inicial da Proposta de Emenda Constitucional 45/2019 (2019):

Nesse propósito, a Proposta de Emenda Constitucional, em seu artigo 1º:
- cria o Imposto sobre Bens e Serviços, o qual será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a fixação de suas alíquotas;
- prevê que o imposto sobre bens e serviços será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

Ademais, a presente proposta prevê também que a criação do novo imposto, IBS, não será objeto de benefícios fiscais, isenções, incentivos, benefícios tributários ou financeiros, ou qualquer outro método que transforme direta ou indiretamente, uma menor carga tributária

do que a prevista pelas alíquotas nominais. No entanto, ocorrerá uma situação de devolução parcial do recolhimento dos tributos para os contribuintes de baixa renda.

Propõem-se também a criação de um imposto seletivo, com característica extrafiscal, no intuito de desestimular o consumo de determinados bens.

O regime tributário do Simples Nacional, previsto e regido pela Lei nº 123, de 2006, destinado à tributação das Micro e Pequenas Empresas com faturamento em 12 meses até R\$ 4.800.000,00, em que se unificam os tributos em uma única guia de recolhimento não sofreria modificações, entretanto as Empresas poderiam em sua particularidade optar pelo recolhimento apartado do IBS e garantir-se da não cumulatividade do imposto.

A proposta seria instituída por Lei Complementar, em projeto de iniciativa do Presidente da República, encaminhado para aprovação do Congresso Nacional, no prazo de 180 dias da promulgação da Emenda à Constituição. Sua transição se daria por 10 anos, ficando os dois primeiros anos como fase teste, em que seria aplicada uma alíquota de 1% e, nos oito anos restantes, em 1/8 das alíquotas previstas dos impostos a serem unificados. Daí se realizaria o cálculo de elevação de alíquota do IBS para suprir as perdas de arrecadação decorrentes das reduções os tributos substituídos. E, por fim, após completo o tempo de transição, os tributos seriam extintos e o IBS passaria ser cobrado integralmente.

Importante ressaltar que, na PEC 45/2019, mesmo que ela seja instituída por Lei Complementar, cada ente da Federação: União, Estados e Municípios, exerceriam suas devidas Competências Tributárias, mediante a fixação de alíquotas próprias, por lei ordinária. Na soma das três alíquotas, definidas por cada ente, formaria a alíquota total do tributo, aplicável de forma uniforme a todos os bens, direitos e serviços, inclusive de importação, respeitando o princípio do destino.

4.3 Análise da PEC 110/2019

A PEC 110/2019 é de produção do Senado Federal, possuindo como líder o Senador David Samuel Alcolumbre Tobelem, mais conhecido como Davi Alcolumbre. Esta proposta, possui caráter de simplificação e unificação, porém de modo mais amplo e específico também, havendo algumas mudanças de competência tributária e arrecadação de alguns tributos. No tocante as características citadas anteriormente, a proposta prevê a substituição e unificação de nove tributos em um só, entre eles substituirá o IPI, ICMS, ISSQN, PIS/PASEP, COFINS, Cofins-Importação, Salário Educação, CIDE, IOF, em um único tributo denominado IBS, com competência estadual e com características de um IVA moderno.

A criação do imposto seria instituído por lei complementar, com iniciativa de governadores, prefeitos, assembleias legislativas, câmaras de vereadores, bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores, ou de comissão mista de Deputados Federais e Senadores instituída para esse fim, representadas todas as regiões e observado o mínimo de um terço dos Estados e Distrito Federal, ou, conforme o caso, um terço dos Municípios ou Municípios cujo conjunto corresponda a um terço da população nacional.

A incidência do imposto seria uniforme em todo território nacional, observando e respeitando sempre o princípio do destino, em que se deve tributar onde o bem e/ou produto será consumido, usufruído, para também minimizar e excluir a questão da bitributação, envolvendo origem e destino.

Quanto as exportações, propõem a total não incidência, permitindo e garantindo aos contribuintes o aproveitamento do imposto já ocorrido nas operações anteriores sobre a transmissão ou fato financeiro ocorrido. A proposta ainda especifica que a não incidência nas exportações se estende a prestação de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Em concordância com a PEC 45/2019, a PEC 110/2019 defende a não cumulatividade do IBS, porém com restrições a bens para uso e consumo, por exemplo. Ademais, o imposto não integraria sua própria base de cálculo, como ocorre atualmente com alguns tributos do atual ordenamento tributário, nem a do imposto seletivo, ocorrendo situações em que a cobrança ocorrerá na liquidação das operações monetárias. Ademais, a não cumulatividade do IBS, somente estará garantida com a comprovação do pagamento, não mera cobrança, do tributo nas etapas anteriores ou concomitantes da cadeia de circulação dos bens, serviços e direitos.

Concordando ainda, com alguns pontos da PEC 45/2019, a proposta em questão também prevê a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos pela população de baixa renda, com intuito de combate às desigualdades sociais e que, a população com menor poder aquisitivo não sofra no seu poder de compra.

No tratamento dos benefícios fiscais, a presente proposta diverge um pouco da proposta da Câmara dos Deputados, quando restringirá os benefícios, contudo será previsto algumas exceções em que poderão ocorrer os benefícios e incentivos fiscais em: medicamentos, alimentos, transporte público, bens do ativo imobilizado, saneamento básico, educação (infantil, fundamental, médio, superior e profissional), caberiam tratamento tributário diferenciado com favorecimentos.

Esclarece o texto inicial da PEC 110/2019 (SENADO FEDERAL, 2019):

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

VIII - não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços: a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; b) medicamentos; c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; d) bens do ativo imobilizado; e) saneamento básico; f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;

No tocante a arrecadação, regulamentação, cobrança e fiscalização do IBS, seria de modo conjunto pelas administrações tributárias dos entes da Federação e as divergências relativas ao imposto seriam todas resolvidas perante o Supremo Tribunal de Justiça.

As Micro e Pequenas Empresas e a Zona Franca de Manaus, possuíram também tratamento diferenciado, em que será previsto uma espécie de crédito presumido para arcar com as diferenças de custos e logísticas.

Previsto no art.153 do texto inicial da proposta, que atribui à União a competência tributária para a instituição de imposto sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, determinados serviços de telecomunicações, bebidas e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Esse imposto seletivo, incidente também sobre as importações, poderia ter alíquotas diferenciadas, desde que não superiores à alíquota do IBS (exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas), com incidência monofásica, não integrando a sua própria base de cálculo ou a do IBS.

Ademais, além do foco maior de mudança na forma tributação, dos indiretos sobre o consumo, a PEC 110/2019 prevê também pontos de alterações na tributação da renda e da propriedade. Pretende incorporar a legislação, que rege a CSLL, à do Imposto de Renda, determinando incidência deste sobre verbas indenizatórias na parcela que superar o valor do gasto ou do patrimônio material indenizado.

Alguma mudança na Competência Tributária de cobrança, fiscalização e incidências de alguns impostos também está prevista na PEC 110/2019. O ICMD passaria a ser de responsabilidade da União, uma parcela da arrecadação do tributo seria destinada ao financiamento das atividades, cabendo ainda uma distribuição para com os Municípios. O IPVA estenderia sua tributação a Aviões e Embarcações, atualmente isentos. O Imposto possuiria lei complementar, definindo alíquotas máximas e mínimas, reorganizando isenções e benefícios fiscais.

Quanto ao IPTU e o ITB, também seriam instituídos por lei complementar, definindo alíquotas mínimas e concessão de benefícios fiscais, podendo ser fiscalizado, arrecadado e cobrado pelo Governo Federal, mediante convênio.

O período de transição previsto para o imposto seria de cinco anos, ficando o primeiro ano como teste, aplicado uma alíquota 1% sobre os fatos geradores, podendo ser compensado pelos contribuintes o imposto com os valores recolhidos no mesmo dado momento a título de Cofins. No segundo ano em sequência até o último, fixaria uma alíquota proporcional à arrecadação dos tributos substituídos, os quais teriam carga reduzida em 1/5 a cada ano. Caberia a lei complementar determinar a forma de aproveitamento e aproveitamento dos saldos credores dos tributos substituídos pelo IBS.

4.4 Pautas similares entre as PECs 45/2019 e 110/2019

A seguir, no Quadro 05, será apresentando alguns pontos de similaridade entre a PEC 45/2019 e PEC 110/2019.

Como já tratado, as propostas possuem o mesmo intuito de mudança e simplificação do atual sistema tributário, mas seus textos possuem vários fatores de convergência de ideias específicas, tais como características gerais, incidência e operações interestaduais.

Quadro 05 – Similaridades entre as PECs

PAUTAS	FATOS
Tributos a Unificar	ICMS, ISSQN, IPI, PIS E COFINS
Características do IBS	- Uniformidade em todo território Nacional - Não cumulatividade - Instituído Por Lei Complementar - Não incidirá sobre exportações, assegurada a manutenção dos créditos
Incidência	Consumo de Bens e serviços
Contribuintes de Baixa Renda	Haverá devolução do imposto a população de baixa renda
Operações Interestaduais	Obedecerá ao princípio do Destino. (A tributação ocorre onde de fato bem é consumido.)

Fonte: PECs 45/2019 e 110/2019 (adaptado).

4.5 Pautas de distinção entre as propostas de reforma

Abaixo, no Quadro 06, apresentam-se os principais pontos de diferença entre as propostas de reforma. Apesar de possuírem o mesmo intuito geral de reforma, os tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, as propostas de reforma em seus textos analisados de

forma minuciosa apresentam vários pontos de distinção, fazendo assim com que se busque o principal foco de cada um e seu objetivo de ser aplicado no sistema.

Os pontos considerados mais relevantes na diferença entre as propostas são da Competência Tributária do imposto a ser instituído, o IBS, que no caso da PEC 45/2019 seria da União, e na PEC 110/2019 seria dos Estados. O segundo trata-se da existência de benefícios e incentivos fiscais, previstos que não existiram na proposta da Câmara dos Deputados, já na proposta do Senado Federal os benefícios existiram, mas com algumas restrições, sendo concedido para apenas algumas atividades e setores da Economia tidos como essenciais à sociedade em geral.

Quadro 06 – Principais diferença entre as PECs

PAUTAS	PEC 45/2019	PEC 110/2019
Tributos a Substituir	ICMS, ISSQN, IPI , PIS E COFINS	IPI, ICMS, ISSQN, PIS/Pasep, COFINS, Cofins-Importação, Salário Educação, CIDE, IOF
Competência Tributária do Imposto	União – Federal	Estadual
Modificação Art. Da Constituição Federal	Art. 155, IV	Art.152-A
Imposto Seletivo	Finalidade extrafiscal (desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos). A PEC não cita os bens e serviços.	Finalidade arrecadatória, sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.
Benefícios Fiscais	Sem concessão	Excepcional, somente em algumas operações, como: alimentos, medicamentos, transporte público coletivo urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação.
Período de Transição	10 Anos	05 Anos
Denominação do Imposto	Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)	Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS)

Fonte: PECs 45/2019 e 110/2019 (adaptado).

4.6 Comparação do atual sistema tributário com a PEC 45/2019

Como tratado nos textos anteriores, a PEC 45/2019 da Câmara dos Deputados prevê inicialmente a unificação de cinco tributos, dentre eles, dois com competência Tributária distinta, o ICMS e o ISSQN. No sistema tributário atual, a Competência Tributária e a arrecadação do ICMS cabem aos Estados e ao Distrito Federal, conforme previsto no art.155, da CF/88, logicamente a arrecadação do imposto vai toda para o ente. O imposto sobre a circulação de mercadoria e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação, segundo Rodrigues e Gomes (2020), é um dos mais complexos do atual sistema, uma vez que cada estado possui sua legislação própria, causando assim vários entraves no sistema, sendo um deles a Guerra Fiscal entre os Estados. Conforme, exposto por Rezende (2020, p. 3), fundamenta a disseminação da Guerra Fiscal no país:

Guerra fiscal dissemina-se a partir da disputa de investimentos, mediante a concessão de vantagens às empresas, na ânsia de atrair empreendimentos para fomentar o desenvolvimento local, todavia, muitas vezes de maneira ilegal e prejudicial para o pacto federativo.

Ainda nesta linha de raciocínio, Rezende (2020) cita que a concessão de benefícios fiscais delibera a Guerra Fiscal, uma vez que outros Estados descobrem que essa política de desenvolvimento local pode ser um bom negócio, instala-se, o problema. Na visão de Prado (1999, p. 20), “a guerra fiscal é um processo de alteração na alocação de capacidade produtiva, emprego e receita fiscal entre as unidades federadas, onde o conjunto do país perde, mas nada impede que alguns, individualmente, ganhem”.

Pela proposta de emenda, essa guerra fiscal iria acabar uma vez que a competência tributária seria da União, o imposto seria uniforme em todo o território nacional, sem conceder benefícios fiscais.

Ocorre que, com a unificação dos tributos propostos pela emenda, está incluso o ICMS que passará a ser de competência Federal, ou seja, poderá ocorrer perda boa parte, de autonomia arrecadatória do imposto, haja vista sua responsabilidade pela maior parte de arrecadação direta tributária do Estado.

Em situação parecida com a dos Estados, estão os Municípios que ficaram também à mercê da União para obtenção de recursos para financiar suas atividades, uma vez que o ISSQN responsável pela maior parcela de arrecadação tributária dos entes será substituído pelo IBS, que terá competência tributária atribuída à União. Mesmo que, por outro lado, o ente venha a gastar menos com a máquina pública, já que cada Município será representado no Comitê Gestor do Imposto.

No cenário atual, ano de 2021, a União é responsável por três dos quatro tributos sujeitos a unificação da proposta da PEC 45/2019. O IPI, PIS e a COFINS estão na proposta de substituição pelo IBS, inicialmente não impactaria tanto na arrecadação Federal, uma vez que a competência tributária do imposto permaneceria junto à União.

No sistema tributário atual, alguns produtos da indústria voltada para o tabaco e álcool possuem consigo impostos por União e Estados a seletividade, ou seja, a essencialidade do bem. As alíquotas de IPI e ICMS desses produtos são bastantes elevados no intuito de

combater o consumo destes produtos prejudiciais à saúde (FALCÃO; OLIVEIRA; SILVA, 2019). É importante entender que as alíquotas de IPI sobre o cigarro (charutos, cigarrilhas e cigarros, de tabaco ou dos seus sucedâneos) aproximam-se de 300%, segundo dados da tabela TIPI (RECEITA FEDERAL, 2017). Em conformidade com a sistemática atual, a proposta da Câmara dos Deputados não prevê mudanças radicais, mantendo a ideia de seletividade para desestimular o consumo destes produtos. Conforme, está fundamentado no texto de inteiro teor da PEC 45/2019 (SENADO FEDERAL, 2019, p.28):

O modelo é complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. A incidência do imposto seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações.

Na arrecadação do Imposto ficará a cargo da União, sendo responsável pela centralização de arrecadação e posterior repasse a Estados e Municípios. Nesta situação nota-se que a União, possui uma autonomia para com o recebimento do IBS.

Quatro dos cinco tributos a serem substituídos pela PEC 45/2019, entre eles: o ICMS, IPI, PIS e COFINS, possuem algumas isenções e outros produtos sujeitos a alíquota de 0%, no modelo de proposta não prevê isenções diretamente aos produtos, mas a devolução do imposto a contribuintes de baixa renda, que serão identificados por um cadastro único em seu CPF, atendendo aos princípios colocados pela proposta de Regressividade e Justiça Social. O IBS possuirá alíquota uniforme em todo território nacional, resguardando o pagamento isonômico independente da capacidade contributiva do indivíduo, diferente de como ocorre no cenário atual.

4.7 Comparação do atual sistema tributário com a PEC 110/2019

O primeiro ponto que chama atenção da proposta do Senado Federal é atribuir aos Estados a competência tributária do IBS, ou seja, antes da repartição entre os entes toda arrecadação passará pelos Estados. Fundamenta o texto inicial da PEC 110/2019 (SENADO FEDERAL, 2019, p. 22):

São extintos 9 tributos (IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide Combustíveis, todos federais, ICMS estadual e o Imposto sobre Serviços - ISS municipal). No lugar deles, é criado um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal.

Deste modo, em comparação com o sistema atual, verifica-se que União deixará de dispor a respeito de sete tributos de sua competência, entre eles: IPI, PIS, Pasep, Cofins, IOF, Cide Combustíveis e Salário-Educação. No entanto, poderá ainda editar normas tributárias para padronização do Imposto, limitando dessa forma a autonomia tributária dos Estados. Em consequência disso, o ICMS é o único imposto que compete aos Estados que entrará no processo de unificação, ainda que pela proposta PEC 110 atribua ao IBS a competência estadual não se pode estimar que os níveis de arrecadação dos Estados se mantenham.

A situação dos Municípios imposta pela proposta em questão aproxima-se dos Estados, uma vez que o ISSQN entrará na unificação e o ente perderá sua Competência Tributária, que será substituído pelo IBS competente aos Estados. A representação do ente será através do Comitê Gestor Formado para Administração Tributária Federal, formado por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal para administrar e coordenar, de modo integrado, conforme prevê o art.162 –B, da seção VII.

No tocante à arrecadação do imposto sobre bens e serviços, ficará a cargo de Estados e Municípios, ficando evidente uma perda de independência por parte da União, conforme previsto no texto inicial da PEC 110/2019, em seu artigo 155-A.

Na sistemática atual tributária, alguns produtos sofrem com a tributação diferente em razão de sua essencialidade, uma espécie de seletividade em que a tributação ocorre em razão da sua necessidade à população. O IPI e o ICMS são os principais impostos que atribuem esta carga a alguns produtos, na intenção de desestimular a sua aquisição e por conseguinte o seu consumo, o tabaco e o álcool são os principais exemplos desta ocorrência.

Na proposta do Senado Federal, seu texto inicial é bastante específico quando se trata do imposto seletivo que abrangerá operações com operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Em linhas gerais, o imposto seletivo não terá alíquotas superiores ao IBS, com exceção dos produtos vinculados ao fumo e álcool que mantém a mesma ideia de desestimular como ocorre no sistema tributário atual.

O ICMS, IPI, PIS e COFINS possuem algumas isenções e outros produtos sujeitos a alíquota de 0%, no modelo de proposta não prevê isenções diretamente aos produtos, mas a devolução do imposto a contribuintes com família de baixa renda. O IBS possuirá alíquota uniforme em todo território nacional, resguardando o pagamento isonômico independente da capacidade contributiva do indivíduo, diferente de como ocorre no cenário atual.

4.8 Possíveis impactos regionais da simplificação

A denominada guerra fiscal advém da ideia de que vários estados da Federação concedem incentivos e benefícios fiscais às empresas no intuito de fomentar o desenvolvimento local da região. Os Estados competem entre si na busca de oferecer mais incentivos e benefícios às empresas, fato este que dissemina a guerra fiscal, ato que por muitas vezes ocorre de forma ilegal, ou seja, os Estados fazem a liberação do incentivo sem a deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), com o agrave de impactos negativos de arrecadação para a União (REZENDE, 2020). Segundo Afonso *et al.* (2014), a incerteza jurídica do ICMS é um dos principais fatores de distorção da economia brasileira. A lógica por trás de toda essa situação está na visão de um bom negócio de um estado para o outro, quando um faz a liberação ou anúncio da concessão do benefício o outro percebe uma boa oportunidade de se trazer desenvolvimento local (DULCI, 2002).

Existe também dados contraditórios nas pesquisas. Segundo dados do estudo sobre a guerra fiscal do Tesouro Nacional (REZENDE, 2020), as pesquisas de Alves (2012), Nascimento Câmara e Godoy (2002), Lima, Arvate e Biderman (2004), Silva e Michon Júnior (2008), Cardozo (2010) mostram o mau resultado das políticas de concessão de benefícios fiscais em relação ao aumento das receitas tributárias e as mudanças na dinâmica econômica local. De encontro a este ponto, os estudos de Nascimento, Câmara e Godoy (2002), Oliveira (2011) e Silva (2014), apresentam efeitos positivos dos incentivos fiscais para o crescimento industrial e para a melhoria dos indicadores socioeconômicos da Zona Franca de Manaus. Nessa ideia competitiva se amplia a disputa entre os Estados, causando manifestações positivas e negativas.

Cabe salientar ainda que outro motivo precursor da guerra fiscal é o Pacto Federativo, ou seja, a forma de organização do país no regime Federalista permite e garante autonomia aos Estados, fato este previsto artigo 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal, possuindo o *status* de cláusula pétrea, tipo de cláusula que não pode ser modificada ou cancelada. Na situação do pacto Federativo e com a autonomia transpassada aos entes da Federação, os Estados e os Municípios possuem total condição de instituir e arrecadar, em caráter privativo, o tributo que lhe foi atribuído pela Constituição Federal, sem a interferência dos demais entes nessa autonomia, uma vez que, por meio desta competência, conseguirão suprir suas necessidades. Desse modo, não como a União tentar interferir no problema da guerra fiscal no intuito de amenizar a problemática com atribuição de limites e/ou resolução de conflitos.

O Estado do Ceará, por exemplo, possui o chamado Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), instituído pela Lei nº 10.367, de 7 de dezembro de 1979, que objetiva criar alguns benefícios as Empresas Industriais que se instalarem no estado fornecendo incentivos fiscais para promover a industrialização e o desenvolvimento do estado. Segundo dados da Secretaria do Desenvolvimento econômico e Trabalho, o FDI se consolidou, nos últimos anos, como uma das principais políticas de desenvolvimento econômico do Ceará, principalmente focada na atração de indústrias para o estado.

Este fator é importante tendo em vista que, historicamente, há uma maior assistência do governo federal para estados das regiões Sul e Sudeste, nesse sentido que foi o criado o FDI na intenção de minimizar essa diferença de contribuição e com isso o estado do Ceará ganhar destaque. Outro fator importante a ressaltar é a geração de empregos advindas do FDI, seguindo uma constante de crescimentos, com exceção de 2014, com o início da crise econômica política no país, segundo dados do estudo realizado pelo Ricardo Alex Vidal, em 2021, no período de 2000 a 2014.

Com base nesses fatos narrados, chegamos à conclusão de que se aprovada a PEC 45/2019, permanecendo o corpo de seu último texto, provavelmente, as empresas que possuem benefícios e incentivos fiscais para se instalarem em Estados ou Municípios tenderão a sair, pois considerando que, não irão mais dispor de fator determinante para seu estabelecimento na região. Em consequência, sob o mesmo viés de probabilidade, os Estados e/ou os Municípios também sofrerão forte impacto, uma vez que perderão grandes empresas que giravam e fomentava a Economia do local e, por mais que possuíssem o benefício, contribuía com parte da arrecadação de sua Receita Tributária, além do que, aumentará o número de desemprego, prejudicando ainda mais a Economia.

Pela mesma compreensão da situação hipotética anterior, na PEC 110/2019, algumas empresas provavelmente conseguiriam continuar instaladas no local, haja vista que determinadas atividades serão objetos de incentivos e benefícios fiscais por perceberem que algumas atividades são essenciais e necessitam de tratamento diferenciado, tais como alimentação e farmácia. Além disto, alguns Estados, principalmente, das regiões Norte e Nordeste necessitam de tal fator para consolidação de sua Economia, haja vista não possuir forte incentivo da União.

5 CONCLUSÃO

O sistema tributário brasileiro é extenso e complexo, as várias normas tributárias existentes, com regras gerais e específicas, redução de base de cálculo, diferimentos, redução de alíquotas, isenções, incentivos e benefícios fiscais e suas constantes modificações são as principais características que contribuem para chegar a tal decisão de complexidade. As discussões no contencioso administrativo dos entes da Federação também demonstram a insegurança Jurídica que desqualifica o atual sistema. A compreensão de que as pessoas com maior capacidade contributiva pagam a mesma quantidade de imposto que os de baixa renda, demonstra que o foco de tributação do atual sistema está nos tributos indiretos, esquecendo um pouco da tributação sobre a renda, onde conseguiria arrecadar mais. Sob esse viés de descontentamento da sociedade, a retirada de investimentos de grandes empresas e entendimento do falho funcionamento é que enaltece a necessidade da reforma tributária no Brasil.

A Câmara dos Deputados e o Senado Federal, apresentaram propostas de reforma do atual funcionamento do sistema tributário. A PEC 45/2019, de produção do Deputado Baleia Rossi, sendo intitulada como proposta da Câmara, traz a ideia de alteração com o enfoque na simplificação do sistema, como de primeiro ponto propõe a substituição de Cinco Tributos por apenas um, o IBS, e a criação de um imposto sob valor agregado o IVA. Propõe também a extinção geral dos incentivos fiscais, apontado pelos relatores da proposta como fator de prejuízo para o país, contudo conforme apresentado na análise de resultados, possivelmente os Estados que dependem da instalação de grandes empresas para o bom funcionamento de sua Economia sairá prejudicado. A proposta do Senado Federal, PEC 110 /2019, também agrega a ideia da simplificação do atual sistema tributário brasileiro, de início substituindo nove tributos por apenas um, denominado também IBS, e a criação de um IVA Federal. No segundo momento, mantém os incentivos fiscais com restrições a algumas atividades, apontadas pelos relatores como essenciais a população, por isso devem possuir tratamento diferenciado.

A presente pesquisa documental analisou de forma minuciosa os textos das PECs 45/2019 e 110/2019, no objetivo de alcançar o traçado no problema de pesquisa, de forma geral e específica. Procurou-se estabelecer e ponderar os possíveis impactos gerados em alguns pontos pelas propostas de reforma, mas todos sob a ideia hipotética, haja visto a incerteza de afirmar alterações e de aprovação dos textos. De início, as propostas de reforma atenderiam os problemas mais graves, tais como a complexidade de várias normas e entendimentos a insegurança jurídica, que se tornaria único, haja visto a instituição do único imposto IBS e a

cumulatividade tributária de alguns impostos, sendo eliminada pela previsão de não cumulatividade em ambas propostas. A guerra fiscal poderia vir a ser eliminada com o advento da tributação única e exclusivamente no destino, obedecendo ao princípio de onde o bem e/ou serviço será efetivamente consumido, e pelo viés também da normatização fixa dos incentivos fiscais pela PEC 110/2019 e aniquilação pela PEC 45/2019.

Como compreendido por vários tributaristas é exigível uma reforma sobre tributação da renda, mas este fator não implica neste trabalho que foca nas propostas visando à reforma dos tributos indiretos. Em novembro de 2021, a proposta do Governo Federal de alteração dos tributos sobre renda e lucro está em trâmite, mas não é possível ponderar quaisquer fatores, apenas como título de informação.

A arrecadação tributária é importante e imprescindível para o bom funcionamento e Gestão de qualquer Governo, haja visto sua aplicação de recursos em Saúde, Educação, Moradia e transporte, ou seja, o retorno de serviços essenciais à sociedade. Portanto, é de suma importância o funcionamento positivo de um sistema tributário, justo, igualitário que simplifique a parte tributária do contribuinte sem prejuízos a capacidade contributiva de alguém e principalmente, que impeça o crescimento e desenvolvimento econômico do país por custos de produtividade, como acontece hoje no atual sistema tributário.

Reconhecem-se as limitações deste estudo quanto à impossibilidade de generalização dos resultados, visto que o tema do presente trabalho passa por constantes mudanças e incerteza de aprovação, dificultando produção de teses e consequentemente outros trabalhos acadêmicos. Para estudos futuros, sugere-se a replicação desta pesquisa considerando os trabalhos em sentido específico publicados por outras Instituições de Ensino Superior, assim como adotando outras áreas temáticas e filtros de busca.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto R. *et al.* **A renúncia tributária do ICMS no Brasil**. Banco Interamericano de Desenvolvimento: 2014.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Salvador: JusPodivm, 2019.
- ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. **Revista Espaço Acadêmico**, v. 12, n. 133, p. 69-78, 2012.
- ALVES, Maria Abadia da Silva. **Guerra Fiscal e Finanças Federativas no Brasil: O Caso do Setor Automotivo**. 2001. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2001.
- AMARAL, Gilberto Luiz do *et al.* Quantidade de normas editadas no Brasil: 25 anos da Constituição Federal de 1988. **Retrieved November**, v. 22, 2013.
- APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Interesse Nacional**, v. 8, n. 31, p. 65-81, 2015.
- _____. Tributação e produtividade no Brasil. **Anatomia da produtividade no Brasil**, p. 323-60, 2017.
- ARAGÃO JÚNIOR, Francisco Soares de; SANTOS, Patrícia Alves Martins dos. Reforma tributária no Brasil: princípios e propostas em busca do sistema tributário ideal. **Gestão, Inovação e Empreendedorismo**, v. 3, n. 1, p. 86-95, 2020.
- ARAÚJO, Larissa Cavalcante Teixeira. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2018. 119 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.
- BARRETO, Simone. Taxa. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/299/edicao1/taxa#:~:text=A%20taxa%20%C3%A9%20uma%20esp%C3%A9cie,deve%20guardar%20com%20o%20contribuinte>. Acesso em: 06 nov. 2021.
- BRASIL, Lei 5.172, de 1966. **Código Tributário Nacional**. Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em 09 jun. 2021
- _____. Lei Complementar 116, de 2003. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza**. Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 09 jun. 2021
- _____. Reforma Tributária: Mudar o que é preciso, cuidando de quem precisa. **Governo Federal do Brasil**, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria>. Acesso em: 06 nov. 2021.
- CABELLO, Otávio Gomes; NAKAO, Sílvia Hiroshi. Complexidade, Conformidade e Arrecadação Tributária. **XLIII Encontro da ANPAD**, 2019.

CALIENDO, Paulo. Um IVA para o Brasil: Uma proposta radical e inovadora que redistribui corretamente as bases de incidência. **Jota**, 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/um-iva-para-o-brasil-13032017>. Acesso em: 10 nov. 2020.

CARDOZO, Soraia Aparecida. **Guerra Fiscal no Brasil e Alterações das Estruturas Produtivas Estaduais desde os anos 1990**. Campinas: UNICAMP, 2010.

CARVALHO, Alexandre Ywata de *et al.* Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil. **IPEA**, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34402. Acesso em: 10 nov. 2020.

CARVALHO, Paula Faber Conti. **A reforma tributária brasileira da PEC 45/2019 e o IVA europeu em Portugal**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) – Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, 2020.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da Administração**. 4 ed. São Paulo: Makron Books, 1993.

COELHO, André Felipe Canuto; FURTADO, Ana Carolina Nunes. Um Caminho para a Perda de Competitividade: A Inobservância do Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito–PPGDir./UFRGS**, v. 11, n. 3, 2016.

DIAS NETO, Guilherme Cardoso. **A percepção dos gestores frente ao tema reforma tributária: um estudo de caso de mestrands em Administração da Região Metropolitana de Belo Horizonte**. 2008. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Administração) – Faculdade Novos Horizontes, Belo Horizonte, 2008.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, p. 95-107, 2002.

FALCÃO, Maurin Almeida; OLIVEIRA, Luiz Fernando; SILVA, Acsa Reginaldo. A seletividade do imposto sobre produtos industrializados como instrumento de intervenção do estado na economia: análise do mercado de consumo de veículos e tabaco, no período de 2010 a 2016. **Revista Direito em Debate**, v. 28, n. 51, p. 123-139, 2019.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. **A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade**. 2017. 182 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2017.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

FELICIO, Raphael Maleque; MARTINEZ, Antônio Lopo. Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e

justiça fiscal. **Revista Ambiente Contábil**, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, v. 11, n. 1, p. 156-181, 2019.

FLICK, Uwe. **Desenho da pesquisa qualitativa**. In: *Desenho da pesquisa qualitativa*. Porto Alegre: Artmed, 2009.

_____. **Introdução à pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2008.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**, Florianópolis, p. 213-234, 2013.

GIMENEZES, Antônia Maria; BUZZO, Rojar; OLIMPIO, Júlio Cesar dos Santos. Planejamento tributário com ênfase nos benefícios do PIS e COFINS. **Inesul**, 2019. Disponível em: https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_49_1499379630.pdf. Acesso em: 10 nov. 2020.

IBPT. A Realidade do sistema tributário brasileiro. **IBPT**, 2020. Disponível em: <https://educacao.ibpt.com.br/a-realidade-do-sistema-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 10 nov. 2020.

_____. Brasileiro Trabalha até 1º de junho só para pagar impostos. **IBPT**, 2020. Disponível em: <https://www.ibpt.com.br/noticia/2465/Brasileiro-trabalha-ate-1o-de-junho-so-para-pagar-impostos%>. Acesso em: 15 abr. 2021

KRIPKA, Rosana Maria Luvezute; SCHELLER, Morgana; BONOTTO, Danusa de Lara. Pesquisa Documental: considerações sobre conceitos e características na Pesquisa Qualitativa. **CIAIQ**, v. 2, 2015a.

_____. Pesquisa documental na pesquisa qualitativa: conceitos e caracterização. **Revista de Investigaciones UNAD**, v. 14, n. 2, p. 55-73, 2015b.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. **IPEA**, 1999. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4179. Acesso em: 10 nov. 2020.

LIMA, Fernanda Teles; ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. **A “guerra fiscal” dos estados brasileiros entre 1988/1998 trouxe alguma vantagem de longo prazo?** Um estudo avaliando a convergência de renda per capita entre os estados e os momentos eleitorais. Rio de Janeiro: EnAPG, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2017.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**. São Paulo: Atlas, 2016. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597008821/>. Acesso em: 29 jun. 2021.

MENDEZ, Marcos J. Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais. **Senado Federal**, 2008. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MENEZES, Fernanda Paris de. **PEC 110/2019**: a tentativa de simplificação do sistema tributário nacional e os impactos da adoção de um imposto tipo IVA nas relações com os Estados-membros da OCDE, em especial a Alemanha. 2021. 39 f. Monografia (Graduação em Direito) - Escola de Direito, Turismo e Museologia, Universidade Federal de Ouro Preto, Ouro Preto, 2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Reforma tributária mudar o que é preciso cuidando de quem precisa. **Ministério da Economia**, Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria>. Acesso em: 31 mar. 2021.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do; CAMARA, Marcia Regina Gabardo; GODOY, Marcia Regina. **Guerra fiscal**: causas e consequências. Uma análise empírica para o Estado do Paraná. Salvador: ENANPAD, 2002.

NASCIMENTO FILHO. R. A. V. **Uma análise das políticas de incentivos fiscais na indústria cearense** (2000 – 2014). 2021. 52 f. Monografia (Graduação em Finanças) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2021.

NEVES, José Luis. Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades. **Caderno de pesquisas em administração**, São Paulo, v. 1, n. 3, p. 1-5, 1996.

OECD. Estatísticas sobre Receita na América Latina 1990 - 2010. **OECD**, 2012. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf. Acesso em: 10 nov. 2020.

OLIVEIRA, E. A. de *et al.* Competição Fiscal. **Cadernos Fórum Fiscal**, n. 2, 2006.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. **IPEA**, 2010. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016. Acesso em: 10 nov. 2020.

OLIVEIRA, Juliana Cidna Rodrigues de. **Estudo analítico sobre os impactos da reforma tributária no Brasil**: comparativo entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019. 2019. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade de Caxias do Sul, Bento Gonçalves, 2019.

OLIVEIRA, Jofre Luís da Costa. **Zona Franca de Manaus**: Um Estudo sobre a Renúncia Tributária dos Entes Federativos e os Benefícios Socioeconômicos Gerados pelo Modelo. 2011. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2011.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma Tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. **Novos estudos CEBRAP**, São Paulo, v. 37, n. 02, p. 213-244, 2018.

PATIAS, Naiana Dapieve; VON HOHENDORFF, Jean. Critérios de qualidade para artigos de pesquisa qualitativa. **Psicologia em estudo**, v. 24, 2019.

PEDROSO, Júlia de Souza; SILVA, Kauana Soares da; SANTOS, Laiza Padilha dos. Pesquisa descritiva e pesquisa prescritiva. **JICEX**, v. 9, n. 9, 2017.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2017.

PORTAL DO AGRONEGÓCIO. Setor de alimentos critica carga tributária e mira reforma ainda em 2020. **Portal do Agronegócio**, 2020. Disponível em: <https://www.portaldoagronegocio.com.br/gestao-rural/gestao/noticias/setor-de-alimentos-critica-carga-tributaria-e-mira-reforma-ainda-em-2020>. Acesso em: 16 mar. 2021.

PRADO, Sergio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Economia e Sociedade**, v. 8, n. 2, p. 1-40, 1999.

RECEITA FEDERAL. Carga Tributária no Brasil 2017, Análise por Tributos e Bases de Incidência. **Receita Federal**, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2018/dezembro/carga-tributaria-bruta-atingiu-32-43-do-pib-em-2017/carga-tributaria-2017-1.pdf>. Acesso em: 02 out. 2021.

_____. Imposto sobre Produtos Industrializados. **Receita Federal**, 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/ipi>. Acesso em: 10 nov. 2020.

_____. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros. Brasília: **Receita Federal**, 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/revistas/revista-da-receita-federal/revistarfbv3.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2020.

_____. Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. **Receita Federal**, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/legislacao-por-assunto/tipi-tabela-de-incidencia-do-imposto-sobre-produtos-industrializados>. Acesso em: 09 set. 2021.

REZENDE, Rafael Oliveira. Benefícios e Competição Fiscal entre Estados Brasileiros: Judicialização da “Guerra Fiscal” do ICMS no Supremo Tribunal Federal. **Cadernos de Finanças Públicas**, v. 1, n. 01, 2020.

RIBEIRO, Silvio Paula *et al.* Sistema Tributário Brasileiro: comparativo do conhecimento entre Discentes Ingressantes e Concluintes. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 13, n. 2, 2021.

RODRIGUES, Ana Kelly Bezerra; GOMES, Francisca Cleidiane Pereira. **Reforma tributária: impactos, mudanças e consequências para a “simplificação” do tributo CBS/IVA**. 2020. 22f. Artigo (Graduação em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Fametro, Fortaleza, 2020.

RONDINELLI, Rosely Curi. **O conceito de documento arquivístico frente à realidade digital: uma revisão necessária.** 2011. Tese (Doutorado em Ciências da Informação) - Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2011.

ROSA, Érica Cristina; OLIVEIRA, Rodrigo Rios Faria de. ISSQN – Imposto Sobre Serviço De Qualquer Natureza. **Revista Científica da FAEX**, v. 10, n. 05, 2016.

ROSSI, Luiz Felipe Baleia Tenuto. Reforma Tributária Proposta de Emenda Constitucional Nº45/2019. **Câmara Legislativa**, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/56a-legislatura/pec-045-19-reforma-tributaria/apresentacoes-em-eventos/DEP.BALEIAROSI200819.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2020.

SÁ-SILVA, J. R.; ALMEIDA, C. D.; GUINDANI, J. F. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista Brasileira de História e Ciências Sociais**, São Leopoldo, RS, v. 1, n.1, 2009.

SALVADOR, Evilasio. **As implicações do sistema tributário nas desigualdades de renda.** Brasília: Inesc, 2014.

SANTOS, Evilázio Vitor de Souza. Controle de constitucionalidade preventivo: cabimento de arguição de descumprimento de preceito fundamental como forma de impugnação de proposta de emenda constitucional. **Caderno Virtual**, v. 3, n. 48, 2020.

SENADO FEDERAL. Emenda Constitucional. **Senado Federal**, 2021a. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/emenda-constitucional>. Acesso em: 18 mai. 2021.

_____. Proposta de Emenda à Constituição nº 110 de 2019. **Senado Federal**, 2019. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline_. Acesso em: 10 nov. 2021.

_____. Proposta de Emenda à Constituição nº 110 de 2019. PEC da Reforma Tributária. **Atividade Legislativa**, 2021b. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 10 nov. 2021.

SIDOU, J. M. **Os tributos no curso da história.** Dimensão Jurídica do Tributo (Homenagem ao Professor Djalma de Campos). São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

SILVA, Christian Luiz; MICHON JÚNIOR, Wilian. Desenvolvimento socioeconômico local e reestruturação produtiva paranaense na década de 1990. **Interações**, Campo Grande, v. 9, n.1, 2008.

SILVA, Sérgio Marinho. **Projeção dos impactos econômicos da redução na alíquota do ICMS na economia do estado do Amazonas: uma abordagem de equilíbrio geral computável.** 2014. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? **Saúde em Debate**, v. 42, p. 212-225, 2018.

SIMÕES, Leonardo de Oliveira. **Os benefícios fiscais do ICMS como causa ensejadora da guerra fiscal entre os estados brasileiros**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Centro Universitário Eurípides de Marília, Marília, 2016.

SOUZA, João Marcos de. Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo. **Plataforma Política Social**, 2018. Disponível em: https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_24.pdf. Acesso em: 10 nov. 2020.

SOUZA, George Alex Lima de. A reforma tributária como instrumento de fortalecimento do pacto federativo. **Caderno Virtual**, v. 2, n. 44, 2019.

TAVARES, Eduardo. **Análise crítica das propostas de reforma tributária no Brasil recente**. 2021. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de São Paulo, Osasco, 2021.

VARELA, Ana Paula *et al.* **A reforma tributária no Brasil à luz do princípio constitucional da capacidade contributiva na tributação incidente sobre as relações de consumo**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2020.

VON BERTALANFFY, Ludwig. **Teoria geral dos sistemas**. Petrópolis: Vozes, 1975.