

**FACULDADE EVANGÉLICA DE SENADOR CANEDO/FESCAN
BACHARELADO EM DIREITO**

ROSELEIA CALDAS MIRANDA

**A IMPLEMENTAÇÃO DO TRIBUTO IVA/IBS SOB A ÓTICA DA REFORMA
TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

Senador Canedo

2022

ROSELEIA CALDAS MIRANDA

**A IMPLEMENTAÇÃO DO TRIBUTO IVA/IBS SOB A ÓTICA DA REFORMA
TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade Evangélica de Senador Canedo - FESCAN, sob orientação da Profa Me. Hellen Pereira Cotrim Magalhães.

Senador Canedo

2022

ROSELEIA CALDAS MIRANDA

**A IMPLEMENTAÇÃO DO TRIBUTO IVA/IBS SOB A ÓTICA DA REFORMA
TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

Monografia apresentada no dia 13 de dezembro de 2022 à Banca Examinadora do Curso de Direito da Faculdade Evangélica de Senador Canedo/FESCAN, constituída pelos docentes a seguir relacionados, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito:

Profa. Me. Hellen Pereira Cotrim Magalhães
Presidente

Prof. Dr. Leonardo Rodrigues de Souza
Convidada

Prof. Me. Áquila R. P. Lima
Convidado

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar a implantação do tributo IVA/IBS sob a ótica da Reforma Tributária no Brasil. Para isso, realiza-se uma pesquisa bibliográfica, sob a ótica do método hipotético-dedutivo, partindo de observações gerais para a análise de um caso específico. O estudo se apresenta em três capítulos. No primeiro, estuda-se a evolução histórica da tributação no Brasil, abordando, ainda, a Reforma Tributária de 1965 e a presença da tributação no ordenamento jurídico pátrio. No segundo capítulo, discorre-se sobre as principais espécies de impostos sobre o consumo, na estrutura atual do sistema tributário brasileiro. No terceiro e último capítulo, apresenta-se uma breve explanação sobre a tributação no cotejo com a Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional. Ao final do estudo, conclui-se que a reforma tributária é indispensável, e, de fato precisa acontecer. A forma de fazê-la através da simplificação do Sistema Tributário, dará maior clareza e efetividade nos benefícios fiscais, além de maior estabilidade jurídica ao contribuinte e aumentaria a cooperação entre os entes federados.

Palavras-chave: Tributação. Reforma Tributária. Repartição de receitas.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
CAPÍTULO I – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	7
1.1 Breves considerações históricas acerca da tributação no Brasil	7
1.2 Reforma tributária de 1965 e o Código Tributário Nacional (CTN)	10
1.3 O sistema tributário nacional e a Constituição Federal de 1988	13
CAPÍTULO II – PRINCIPAIS ESPÉCIES DE IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA ESTRUTURA ATUAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	16
2.1 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	16
2.2 Imposto Sobre Serviços (ISS)	17
2.3 Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS)	17
2.4 Programas de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	18
CAPÍTULO III – BREVES EXPLANAÇÕES SOBRE O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA) DE ACORDO COM A PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA	20
3.1 Imposto sobre Valor Agregado (IVA)/Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e as propostas de tramitação na Câmara de Deputados	22
3.2 Implantação Do IVA/IBS nos moldes da PEC nº 45, de 2019	23
3.3 Implantação Do IVA/IBS nos moldes da PEC nº 110/2019	24
3.4 Uma Abordagem sobre a Simplificação do Sistema Nacional	26
3.5 Sobre Repartição de Receitas e arrecadação por ente Federativo	27
CONSIDERAÇÕES FINAIS	29
REFERÊNCIAS	31

INTRODUÇÃO

De forma notória, a reforma tributária vem sendo objeto de grandes debates, com várias alterações decorridas no âmbito nacional ao longo dos anos, tendo já sido abordado a necessidade de criar outro modelo fiscal, este com novas propostas e estipulações de novas regras tributárias necessárias para a equidade e estímulo da economia. Com essas medidas o governo Federal almeja simplificar o Sistema Tributário Brasileiro, sanando a complexidade legal e legislativa do modelo atual.

Para melhor compreensão faz-se necessário uma breve abordagem da evolução histórica no Brasil até o avanço da tributação elencada na Carta Magna de 1988. Em agosto de 1995 foi enviado ao congresso a PEC n. 175/95 uma proposta de emenda que discute alterações em parte do Sistema Tributário, por sua vez em 2019 surge na Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda Constitucional, a PEC n. 45/2019 e a PEC n. 110/2019, além de em 2020 vir a proposta do Governo Federal de um projeto de lei, PL n. 3887/2020. Todas concomitantes com intuito de simplificação e descomplicação em relação ao sistema hoje existente no Brasil.

Nesse viés, dentre as mudanças, destacam-se na criação de unificação dos tributos, a PEC n. 45/2019 (IBS/IVA) criando o imposto sobre valor agregado e unificando os tributos PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS; a PEC n. 110/2019 (IBS/IVA) que tem como projeto a unificação dos tributos IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE, ICMS, ISS e Salário-educação e o PL 3887/2020 (CBS), que traz a Contribuição sobre Bens e Serviços, unificação dos tributos PIS/Pasep e Cofins.

O Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA) foi convertido em um padrão utilizado por vários países considerados como “desenvolvidos”. Nascido e adotado inicialmente na França, atualmente todos os países desenvolvidos seguem esse modelo que abrange a circulação de mercadorias, importações e prestação de serviços.

O Brasil tem como proposta adotar um modelo semelhante ao já utilizado no mundo. As mudanças geram a probabilidade de vincular a contribuição do Governo, evitando um desequilíbrio financeiro entre os estados e municípios na distribuição dos recursos.

O sistema existente no Brasil é baseado em uma ordem imensamente metódica, carente de desenvolvimentos e avanços. Tais melhorias, no entanto, significam uma importante mudança de escopo. Como é essencial adaptar as inovações ao novo sistema, as táticas são fundamentais para alcançar o sucesso.

Ressalte-se que se houverem apenas melhorias que reparem as falhas existentes, não será possível sanar as lacunas causadas pelo Sistema Tributário Nacional. A criação de um novo sistema traz grandes desafios, e o sucesso esperado pode não ser alcançado, por isso é necessário ter um tempo de transição. Coerência, eficiência, livre concorrência devem reger a reforma tributária. Pressupõe-se que, no âmbito da validação das PECs, haverá a necessidade de debater e aprovar uma Lei complementar. Então será fundamental sistematizar e organizar os entes federativos.

Para elaboração do presente estudo utilizou-se como métodos a pesquisa qualitativa, bibliográfica, documental; como principais materiais de pesquisa, livros, artigos, plataformas digitais e leis. Elegeu-se como principais autores: Genta (2021), que aborda sobre a tributação sobre o consumo e o lucro; Gomes (2022), que discorre sobre a reforma tributária, tributação, desenvolvimento e economia digital; e, Quirino e Pereira (2022), que expõe sobre a reforma da tributação das empresas.

Dessa forma, o presente trabalho é de relevância jurídica, pois fornece subsídios teóricos para os aplicadores do direito, em especial da área tributária, em seu cotidiano forense; é de relevância social, pois a temática da reforma tributária interessa a todos os cidadãos e reflete na situação econômica do país; por fim, possui também relevância científica, a partir do momento em que a temática passa a ser centro de debate intelectual e científico através de pesquisas jurídicas, publicações e disseminação do conhecimento.

CAPÍTULO I – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A fim de fomentar o debate acerca das necessidades das reformas tributárias brasileiras, mister se faz tecer estudos abrangendo a evolução histórica da carga tributária que respalda o ordenamento jurídico nacional acerca dos tributos.

1.1 Breves considerações históricas acerca da tributação no Brasil

O Direito Romano foi o primeiro sistema jurídico global e o mundo inteiro foi inegavelmente influenciado por ele. Em Roma, o *tributum in capita* era cobrado de todas as classes sociais e até a época de Túlio recaía sobre a propriedade e as fontes de renda foram usadas especialmente para subsidiar as guerras. O imposto de consumo era uma importante fonte de receita na dominação romana, perdendo apenas para o imposto cavitário. No início, a tributação sobre a circulação de mercadorias era rudimentar, esse imposto evoluiu com o avanço do direito privado (ZILVETI, 2017).

No Brasil não foi diferente, o ordenamento jurídico também foi inspirado no romano e teve origem antes mesmo da expansão territorial, ou seja, começou com a exploração do pau-brasil. Entre 1530 e 1548, o sistema governamental e financeiro no Brasil ainda não havia sido estabelecido, existia apenas um oficial incumbido de arrecadar os ganhos (ELTZ; DUARTE & PORTELA, 2020).

Quinino e Pereira (2021) aduzem que o sistema tributário nacional aparece sem muitos desígnios em meio à extração da cana-de-açúcar e ao tráfico ilegal de escravos, havia o interesse em controlar de alguma forma as fraudes existentes na época, uma vez que as grandes extensões de territórios favoreciam a traficância:

À época do Brasil Imperial, tributava-se, principalmente, a extração vegetal (pau-brasil), as produções da cana de açúcar, o tráfico de escravos e o comércio exterior. Havia ainda o tributo sobre as grandes crises nacionais e internacionais, cobrado quando da guerra do Paraguai em 1864 a 1870. Os esforços de D Pedro I em estabelecer uma tributação capaz de equalizar a balança comercial não alcançaram os objetivos pretendidos e o Brasil independente, nasce e cresce preso às dívidas externas (QUININO & PEREIRA 2021, p. 37).

Para entender a história da tributação no Brasil, é primordial analisar determinados marcos que foram importantes para este processo evolutivo, a iniciar pela reforma de 1965 (MARTUSCELLI, 2010, p. 4210). Com a propulsão do

desenvolvimento industrial, em meados dos anos 50, havia a intenção de fomentar o mercado internacional, fatores que justificaram a criação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico – BNDE (VARSAÑO, 1996).

Tal fenômeno foi norteadado pela troca de “favores financeiros e cambiais e pela transformação do imposto internacional” (VARSAÑO, 1996, p. 07), contudo, com pouca influência no mercado interno do país. As ações efetuadas pelo Estado para promover o progresso econômico restaram frustradas, já que as receitas eram negativas e, por conseguinte, ocasionou um elevado aumento das expensas do Tesouro (VARSAÑO, 1996) observa-se, portanto, que:

Analisando as receitas totais da União: 1961/60: a variação maior foi de 36%, 62/61: a variação maior foi de 61%, 63/62: a variação maior foi 86%, 64/63: a variação maior foi de 111%, 65/64: a variação maior foi de 79%, 66/65: a variação maior foi de 67%, 67/66: a variação maior foi de 23%, 68/67: a variação maior foi de 60%, 69/68: a variação maior foi de 67%. A análise das despesas totais e receitas totais da União permitem constatar que apenas nos últimos dois anos, 1968 e 1969, apresentaram superávit, ou seja, as receitas foram maiores que as despesas. Nessa década as despesas não tiveram qualquer controle, os gastos públicos, apesar das receitas de impostos superarem qualquer expectativa, geraram aumento da dívida externa brasileira (FERREIRA, 2012, p. 64).

Conforme se observa no excerto supramencionado, as medidas adotadas à época foram bastante prejudiciais para o sistema tributário vigente no Brasil (FERREIRA, 2012, p. 64), ocasionando um vasto déficit no produto interno bruto – PIB – e aumentando, consideravelmente, as taxas relativas à inflação. As condições eram favoráveis e evidenciaram ainda mais a necessidade de uma reforma tributária com absoluta urgência (VARSAÑO, 1996, p. 07).

Para que o país pudesse se desenvolver economicamente, era imprescindível que toda a economia, então vigente, fosse observada e reestruturada, a fim de que atendesse às necessidades do Estado. A forte crise que assolava o Brasil e a insuficiência dos recursos que estavam dispostos para o enfrentamento da situação sublinhada foram decisivos para que parcela influente da população acordasse com o acréscimo de impostos (VARSAÑO, 1996).

Frise-se, então, que “o fisco brasileiro perdeu toda espiritualidade; visa, tão-somente, obter dinheiro, seja como for, de quem puder, pelas formas que se afiguram mais fáceis e produtivas” (CANTO, 1963 p. 11). Entretanto, era consenso de que os objetivos da reforma de 1947 eram utópicos e que, apesar da irresignação popular, era primordial obter uma nova perspectiva acerca da tributação. Evidencia-se que:

Duas razões principais conduzem à convicção da necessidade urgente de completa e profunda revisão do sistema tributário brasileiro. A primeira delas é o próprio fato de que o sistema atual está obsoleto, pois foi concebido para um país de economia semicolonial. As revisões parciais levadas a efeito contribuíram para tornar o sistema tributário mais adequado às novas condições, porém algumas apenas quebraram a sua unidade. Compete, pois, atualizar o sistema tributário de modo a torná-lo compatível com a atual estrutura da economia brasileira, o que proporcionaria distribuição mais equitativa da carga fiscal e maior eficiência na arrecadação e da fiscalização. A segunda razão é a necessidade de utilizar a tributação como instrumento de política de desenvolvimento econômico, tornando possível, através dela, orientar os investimentos segundo interesses da economia nacional (BRASIL, 1962, p. 194).

Apesar da necessidade de reforma, a própria Carta Magna de 1946 já trazia institutos que seriam importantes para a nova tributação, como, por exemplo, os princípios da legalidade, da anualidade, da capacidade contributiva, da uniformidade geográfica, imunidades, dentre outros, constantes nos artigos 141, §34, 202, 17, 15, §1º, V e 203, respectivamente (BRASIL, 1946), *vide*:

Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

§ 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Art. 17 - A União é vedado decretar tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção ou preferência para este ou aquele porto, em detrimento de outro de qualquer Estado.

Art. 203. Nenhum imposto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professores e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (BRASIL, 1946, *online*).

Houve um aumento significativo de importações na década de 60, especialmente em razão da política de governo adotada na época da ditadura militar. Esses valores positivos de arrecadação de impostos se mantiveram na década posterior, que iniciou tendo o cruzeiro como moeda oficial. Apesar da ascensão econômica, o país passou por outro momento de crise que teve proporções em termos globais, sendo que o chamado “milagre econômico” advindo do período de ditadura militar findou em meados de 1974, com a chegada da crise do petróleo (FERREIRA, 2012, p. 62).

O Presidente que governava o Brasil na época era Ernesto Geisel, o qual tomou as medidas necessárias para o enfrentamento da situação que se apresentava.

Sublinha-se, portanto, a modificação política para lidar com as questões econômicas do país. Enquanto os demais governos priorizaram a importação como principal fonte para alavancar a economia, Geisel viu a necessidade de retroceder em relação ao comércio exterior, para evitar que a crise do petróleo tivesse mais impacto no Brasil (FERREIRA, 2012, p. 62).

1.2 Reforma tributária de 1965 e o Código Tributário Nacional (CTN)

A Emenda da Reforma Constitucional nº18/65, que estabeleceu importantes mudanças no Sistema Tributário Nacional. Essa notável Reforma estipula como regra a redução dos impostos arrecadados da União e demais entes federativos. Isso resultou no nascimento dos impostos ICMS, IPI e ISS (GOMES, 2022).

A compreensão da dimensão econômica do tributo é um grande legado da Emenda Constitucional nº18/65, que teve o mérito de criar um sistema tributário nacional em cujas bases até hoje se pisa. Ensina, sobretudo, que o desenho normativo tributário mais racional, longo e inspirador (AGUIAR, 2020, p. 28).

Também foram feitas significativas mudanças no que diz respeito ao imposto de renda (IR) além da criação de novos impostos que iriam compor o novo sistema tributário nacional, como, por exemplo, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), com destaque à Constituição de 1967 e ao Código Tributário Nacional (CTN) (VARSANO, 1996, p. 09).

Em meados de 1965 já era possível observar os efeitos positivos da reforma tributária, fator que se comprova com a aferição do PIB a 12%, tendo como principal destaque a produção de um verdadeiro sistema que fosse capaz de ordenar a forma de tributação e arrecadação de impostos, visando efetividade às normas, então vigentes (VARSANO, 1996, p. 12), através da Emenda Constitucional 18/1965 (BALEIRO, 2005, p. 687).

Entre as marcas do período de ditadura militar, é necessário destacar que, em termos de economia, houve desenvolvimento, o que fez com que o país lidasse positivamente com a crise econômica que havia se instaurado. Todavia, a reforma tributária era necessária, fundamental para a continuidade do progresso, sendo endossada politicamente e por pessoas influentes na época. Destaca-se, portanto, que:

Defendendo a sua necessidade, o governo implantou a reforma tributária em três fases. No primeiro momento, através de aquisição de recursos não inflacionários para cobrir o déficit da União, a eliminação de incentivos oriundos da inflação no atraso do pagamento de tributos, entre outros (SILVA, 2014, p. 25).

Para que a implantação da reforma tributária fosse possível, era necessário que fosse subdividida em etapas, considerando as necessidades do país, para que fosse capaz de ser eficaz no mundo concreto. Sendo assim, primeiramente, foi analisado o déficit da União. Com o intuito de ser possível obter recursos com a finalidade de cobrir essa lacuna, era fundamental que fosse traçada uma estratégia inteligente e eficiente, como, por exemplo, a utilização de recursos não inflacionários (SILVA, 2014). Em seguida, observa-se a segunda e a terceira etapa, que consistiam em:

Na segunda etapa, criaram-se leis cujos objetivos se voltavam para aperfeiçoar a arrecadação fiscal. Mas é na terceira etapa que se dá o cerne da reforma tributária. Através da Emenda Constitucional 18/65, a carta constitucional foi alterada profundamente, firmando-se pela primeira vez o conceito de sistema tributário nacional. A reforma na constituição traz uma nova classificação dos impostos, agora sob bases econômicas e não mais jurídicas, o que demonstra manifesto avanço no sistema, uma vez que anteriormente existem diversos impostos prescindidos de finalidade econômica, os quais deveriam ser suprimidos. As competências tributárias são completamente redesenhadas, suprimindo manifestos equívocos presentes anteriormente, como a competência dos estados para instituir o imposto de exportação. Do seu texto denota-se, ainda, a preocupação com as desigualdades econômicas entre as regiões do Brasil (SILVA, 2014, p. 25).

Com um papel revolucionário na administração fazendária do Estado, a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda teve grande impacto nas mudanças que viriam a ser implantadas (VARSANO, 1996). A reforma tributária de 1965, logo, ganhava força e apoio de membros influentes da comissão mencionada previamente (FGV, 1967) e foi fundamental para o restabelecimento do Estado perante a economia mundial, já que, imediatamente, teve impacto no âmbito da União e em empresários influentes no mercado.

Diga-se, de passagem, perdeu-se uma grande oportunidade em 1965, quando se fez efetivamente um esforço de racionalização do sistema tributário que culminou na EC no 18/65 e, logo depois, no CTN, de passar para a União a tributação do consumo, concentrada em um único imposto. Mas mesmo o regime militar não teve força política para romper com a tradição em que os Estados-membros tributavam o comércio de mercadorias – IVC3 que se tornou “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias” – ICM; a União, as mercadorias industrializadas (antigo imposto de consumo, atual IPI); e os municípios, os serviços (antigo imposto de indústrias e profissões), atual ISS (GOMES, 2022, p. 38).

Na segunda etapa da reforma tributária, observou-se o sistema de arrecadação fiscal, de modo que foram criados mecanismos, através de legislação, para que fossem regulamentadas de maneira eficaz. Por fim, destaca-se a Emenda Constitucional 18/65, que revolucionou o sistema tributário no país e consolidou a tributação, definitivamente, enquanto um conjunto organizado de tributos (SILVA, 2014).

A reforma tributária foi importante para que os tributos fossem aplicados de maneira adequada. Primordial destacar que o fundamento para a aplicação dos tributos não era econômico, e sim jurídico, o que faz uma diferença enorme para a adequação necessária às necessidades da sociedade. Tais preceitos originaram, portanto, o Código Tributário Nacional, em 1966, vigente até os dias atuais, através de criação pela Lei Ordinária n. 5.172 (AMED; NEGREIROS, 2000).

A criação do CTN foi fundamental para que a sociedade tivesse uma compreensão melhor em relação aos tributos a serem arrecadados. Através de uma sistematização, foi possível constatar uma racionalidade em relação à economia, sendo uma parcela importante para a administração eficiente dos diversos órgãos públicos para que tivessem capacidade de atender as necessidades sociais, de responsabilidade do Estado. Por conseguinte, a reforma foi fundamental para que o Estado pudesse se organizar financeiramente e tivesse recursos para prover o bem-estar social, sendo um interesse público a organização e arrecadação de tributos (SILVA, 2014).

Entre as inovações advindas do novo sistema de organização tributária, há a definição das diversas espécies de tributo, bem como o papel que cada um desempenha dentro de uma sociedade, com sua destinação e formas de arrecadação. Em termos políticos, a reforma tributária foi revolucionária e era necessária para que o país tivesse capacidade de lidar positivamente com as crises que se instauraram com facilidade em contexto brasileiro, já que não havia segurança em relação aos tributos até então, visto que, apesar do desenvolvimento nos anos 60, a oscilação econômica ainda era significativa (BORBA, 2007).

No ano de 1967, foi criada uma nova constituinte em decorrência do período militar, que recepcionou o CTN, que passou a obter um novo status enquanto legislação complementar, uma novidade da Constituição Federal de 1967. Silva (2014) preceitua que as prerrogativas constantes na nova sistematização de tributos

foram ratificadas pela constituinte, fator que ressalta a importância da reforma tributária para a economia brasileira, trazendo inovações econômicas importantes para a evolução da tributação no Brasil e consolidou o sistema, da forma como se apresenta atualmente. Destaca-se, portanto, que:

A Constituição Brasileira de 1967 possuía um perfil evidentemente autoritário e centralizador, o que se faz óbvio pelo fato de se estar em um período de ditadura militar no Brasil. Referente a seara tributária, tal perfil se demonstra cristalinamente pela discriminação das rendas tributárias, onde competia a União a instituição de dez tributos, enquanto para os estados e município, competiam a instituição de apenas dois tributos (SILVA, 2014, p. 64).

Apesar do período repressivo de ditadura militar, a Carta Magna de 1967 trazia alguns resquícios de princípios que regulamentam a aplicação dos tributos. Todavia, é importante enfatizar que a reforma tributária, por tais motivos, apesar de criar mecanismos para fundamentar a economia do país, ainda era possível verificar a inobservância de certos preceitos, dentre outras questões, em decorrência da política exercida por governos ditadores e que não tem como valor a defesa de direitos fundamentais.

Contudo, é interessante destacar que o governo militar era instável, sendo que as reformas constitucionais eram constantes, sob o pretexto de que foram necessárias por motivos políticos, o que, por consequência, causa uma insegurança jurídica em relação aos preceitos observados no texto constitucional, destacando, inclusive, as alterações realizadas nos regimes tributários, o que fez com que uma nova crise atingisse o país, apesar de todos os esforços que foram tomados para que fosse evitada (MARTINS, 2011).

Para que a reforma tributária realmente fosse eficaz, era fundamental que fosse pautada por um regime político que considerasse a sua complexidade e elaborasse estratégias objetivando, de fato, o bem-estar econômico da sociedade, de modo geral. O governo militar perdeu força em razão da inconstância em suas medidas, sendo criada uma assembleia constituinte, posteriormente, que originaria a Constituição Federal de 1988, vigente até os dias atuais (MARTINS, 2011).

1.3 O sistema tributário nacional e a Constituição Federal de 1988

Com a eleição indireta de Tancredo Neves, após a queda da ditadura militar, os anos 80 findaram com a proposta de uma constituinte que trouxesse estabilidade para o regime político do país, a qual foi fundada em princípios humanistas. A principal

preocupação, além da cidadania, era a insegurança jurídica provocada pela instabilidade do regime militar, que, reiteradamente, criava uma nova constituinte para fundamentar seus posicionamentos de governo (BARROSO, 2009).

Com o advento da constituição cidadã, a democracia é um preceito que fundamenta todo o ordenamento jurídico brasileiro, o que versou a recepção do CTN com os devidos ajustes para que se adaptasse ao novo regime político vigente no país. Sendo assim, as observações constantes na forma de tributação consideravam as prerrogativas que moldam a reforma constitucional, tendo como embasamento os direitos fundamentais e o interesse público enquanto prioridade para a sua determinação (BARROSO, 2009).

O principal objetivo da nova constituinte era regulamentar o estado democrático de direito, com enfoque na possibilidade de controlar a economia de maneira eficiente e prolongada, por meio de uma reforma fiscal cujo objetivo era de, efetivamente, extinguir o déficit financeiro do Estado, sob a perspectiva de contenção inflacionária e promoção do desenvolvimento do país. Para que a economia pudesse prosperar novamente, era fundamental a análise de determinado ponto, sendo que o controle da inflação era essencial, haja vista ser uma preocupação emergencial (BARROSO, 2009). Sendo assim, sublinha-se que:

Com a constituinte, vê-se o Código Tributário Nacional ser recepcionado pela Constituição Federal como Lei materialmente complementar apenas com algumas adaptações ao novo contexto democrático do país. As limitações ao poder de tributar foram ampliadas e a discriminação das competências tributárias sofre alterações, consagrando o Sistema Tributário Brasileiro atual, que se vê hoje no Capítulo I - título VI da Constituição Federal de 1988, intitulado “Do Sistema Tributário Nacional” (EC 42/03) (SILVA, 2014, p. 27).

O direito tributário tem como natureza ações para encobrir negligências políticas acerca da economia, que tinha um viés defasado e era prejudicada pelos regimes políticos que eram adotados pelos governantes. Apesar de ser um fundamento da nova constituição, a tributação nasceu para que pudesse privilegiar uma parcela da sociedade, sem que tivesse preocupação com a sociedade, como um todo, o que fez com que não fosse plenamente eficaz, durante os primeiros anos de sua vigência (BARROSO, 2009).

A Constituição Federal de 1988 traz consigo uma realidade utópica, mas é o que faz com que o sistema tributário nacional possui um viés humanista e considere, verdadeiramente, as necessidades do interesse público e cumpra o seu papel dentro

de um Estado democrático de direito, em que o interesse coletivo prevalece sobre o particular, princípio que deve nortear todas as relações dentro da sociedade brasileira (SILVA, 2014).

No aspecto fiscal, a sobrevivência da Constituição de 1988 estabeleceu a repartição de receitas do imposto de renda e o imposto sobre produtos industrializados (...), em relação aos impostos, no âmbito federal, foram extintos os impostos cumulativos e estabeleceu parâmetros constitucionais rígidos em relação ao instituto dos impostos. De outro lado, abriu-se a possibilidade da criação indefinida de contribuições, destaca-se que esse deveria ser um dos focos principais das reformas supervenientes (GOMES, 2022, p. 62).

Segundo Quinino e Pereira (2021), a Constituição é uma parte importante do sistema Tributário, com a promulgação de 1998 o Legislador estabeleceu as regras e os paradigmas a ser adotado.

Assim, qualquer alteração no regimento tributário deve ser elaborada pelo órgão formador, ou seja, por meio de emendas. A Constituição de 1988 buscou descentralizar as receitas tributárias da União para os estados e municípios por meio de competência constitucional através de emissão de repasses de receitas (ROCHA & WESLEY, 2021).

CAPÍTULO II – PRINCIPAIS ESPÉCIES DE IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NA ESTRUTURA ATUAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

As principais arrecadações no Brasil são feitas por meio dos tributos sobre consumo: Imposto sobre produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), assim, para uma melhor compreensão, será apresentado um breve conceito sobre cada um deles.

2.1 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O Imposto sobre produtos Industrializados (IPI) é um imposto federal fundamentado no art. 153, inciso IV, da Carta Magna, bem como elencado no art. 6º a 51 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo de competência de a União constituir o referido tributo.

O IPI incide sobre os produtos industrializados, nacionais e estrangeiros com percentuais elencados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIP) (GENTA, 2022). Também “conhecido como o resultante de qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação, a finalidade, ou aperfeiçoe o produto original para consumo” (BRASIL, 2010, p. 1).

Vale destacar que é procedente a cobrança apenas se originar de produtos tributáveis. Se a fabricação de tal mercadoria não incidir tributação não é considerada industrialização, o referido imposto não recai sobre a empresa fabricante que o produz, o valor é acoplado ao montante do produto e repassado ao cliente no momento da venda (GENTA, 2022). Neste sentido, “se o IPI incide nas operações de que participa o industrial que industrializou o produto”, isto é, “não basta que o produto objeto do negócio jurídico tenha sido industrializado em algum momento, mas que se tribute a própria produção” (PAULSEN & MELO, 2022, p. 39).

No entanto, normalmente como regra, as empresas fabricantes podem recuperar os valores de IPI pagos na compra de insumos aplicados na fabricação, desde que a venda desses produtos também seja tributada (GENTA, 2022).

2.2 Imposto Sobre Serviços (ISS)

O Imposto Sobre Serviços (ISS) previsto nos termos do artigo 156, inciso III da Carta magna, como o próprio nome sugere, recai sobre a prestação de serviços, com exceção do artigo 155, inciso II, da Carta magna, para os quais incide o ICMS. O imposto é normatizado pela Lei Complementar nº 116/2003 (e alterada pela Lei Complementar nº 157/2016), mas sua aplicação também é regulamentada por leis municipais.

O ISS (Imposto Sobre Serviços), também conhecido como ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza), é um imposto do qual a arrecadação é estabelecida pelas as prefeituras dos municípios e do Distrito Federal, de acordo com o artigo 156, inciso III da Carta Magna (GENTA, 2022).

É importante evidenciar que em conformidade com lei complementar nº 116/2003 os serviços prestados não precisam ser a atividade principal do prestador, se constar no rol da lei haverá então tributação.

De acordo com Oliveira (2015, p. 119), “são contribuintes desse imposto a empresa ou o trabalhador autônomo que presta serviços tributáveis”. Dispõe na Lei Complementar 116/2003, art. 1º § 2º que os serviços listados geralmente são apenas atividades tributáveis de ISS, não incidindo ICMS, mesmo envolvendo mercadoria comercializada.

Todavia, para que os municípios venham estipular a cobrança de ISS, devem implementá-lo por meio de lei ordinária, que pode cobrar em cima da totalidade ou parte dos itens do rol dos serviços existentes na lei complementar 116/2003, ao mesmo tempo, é proibida a criação de serviços que não estejam mencionados na referida norma complementar (SABBAG, 2021).

2.3 Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS)

A Constituição Federal Brasileira, no seu artigo 155, II trata do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), sendo de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal, assim como previsto na Carta Magna (1988).

Na Lei Complementar nº 87/96, art. 4º, o legislador relata que Contribuinte é a pessoa física ou jurídica que, regularmente para fins comerciais, lide com a

movimentação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte, estadual ou municipal e comunicação, ainda que a operação inicie no exterior.

A operação sujeita a este imposto é considerada de difícil compreensão, por se tratar de um tributo com diversas características, inúmeras hipóteses fiscais, é um dos mais complicados e complexos do país (PÊGAS, 2017).

O imposto tratado no inciso artigo 155, § 2º II atenderá ao seguinte:

- I - Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
- II - A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
 - a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
 - b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;
- III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;
- IV - Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
- V - é facultado ao Senado Federal (BRASIL, 1993).

O mecanismo acima retrata os elementos mais importantes do ICMS, isso significa que na hipótese da não cumulatividade, em regra geral, e de acordo com a carta magna, todos os tributos pagos em períodos antecedentes serão compensados em uma futura venda ou revenda, para isso os créditos existentes não poderão ser compensados quando a venda não for tributada.

Outra particularidade do ICMS é o princípio da Seletividade, isto significa que há probabilidade do imposto ser recolhido conforme cada produtos ou serviços, e se configurar no rol de mercadorias essenciais será estabelecido alíquota menor para os produtos equivalentes (PÊGAS, 2022).

2.4 Programas de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

O Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são tributos federais que recaem não só no faturamento mas também sobre outras receitas, de acordo com artigo 195 da Carta Magna, a

legislação é complexa e determinar os parâmetros de tributação de produtos e serviços de acordo com essas normas não é tarefa das mais fáceis.

A complexidade da tributação desses pagamentos decorre da abundância de novos negócios que surgiram no país e da legislação desatualizada que muitos contribuintes recorrem ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para interpretação e tranquilidade no cálculo desses impostos.

PIS/COFINS são entendidos como impostos indiretos, o imposto recai sobre os contribuintes, que afetam o preço de bens e serviços, porém as empresas que fazem os recolhimentos. O PIS e a COFINS têm um peso significativo na formação da carga tributária do Brasil (GUERRA, 2020).

As contribuições são tributos exclusivos da União e têm por finalidade financiar a seguridade social, as atividades do setor econômico e os benefícios da classe profissional ou econômica, nos termos do art. 49 da Constituição Federal do Brasil.

De acordo com Guerra (2020, p. 281), “o Decreto-Lei 1.598/77, no seu art. 12 conceitua receita bruta, que é utilizado na lei 9.718/98 (PIS/COFINS Cumulativo) e nas legislações da não cumulatividade (Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03), até 2013, receita bruta era assim definido”.

CAPÍTULO III – BREVES EXPLANAÇÕES SOBRE O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA) DE ACORDO COM A PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico apresenta duas alternativas para a tributação de imposto sobre o consumo de bens e serviços. Isto se dá para que sejam atendidas as necessidades da população, pois as duas formas permitem a manutenção do equilíbrio financeiro e econômico do país. Em suma, o imposto pode ser aplicado tanto para o consumidor final, quanto durante as etapas de produção, sendo este o valor agregado ao produto final (PEREIRA & FERREIRA, 2010).

Contudo, há diversos pontos a serem analisados quando se comparam ambos os tipos de tributação. Na primeira hipótese, a cobrança de impostos está mais suscetível de sonegação, já que o encargo se dá de forma integral, como se observa no trecho a seguir:

Do ponto de vista prático, no entanto, as alternativas produzem efeitos distintos. A cobrança integral do imposto apenas na última etapa requer um eficiente mecanismo de fiscalização e controle, sob pena de propiciar uma elevada sonegação. O que é uma desvantagem, no primeiro caso, transforma-se em vantagem no segundo. A tributação do valor adicionado em cada etapa embute um mecanismo automático de controle no sistema tributário, na medida em que o registro das apurações é indispensável para a utilização dos créditos (REZENDE, 1993, p. 12).

Para que o sistema de tributação ao final do produto seja eficiente, é importante uma fiscalização rígida para garantir a efetividade do pagamento do imposto. Esta forma de tributação se chama Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), que tem como escopo a unificação da cobrança. Apesar das intempéries, trata-se de uma proposta que tem como escopo a redução de pagamento de valor discrepante em diferentes etapas do processo.

Logo, a tributação integral dos impostos torna o procedimento mais justo, sendo este um dos objetivos da reforma tributária. Ao adotar essa forma, o IVA incide na tributação dos impostos aplicados sobre bens e serviços, tais como Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e Impostos sobre Serviços (ISS) (SIQUEIRA; NOGUEIRA; SOUZA, 2001).

O IVA é uma forma de tributação adotada por diversos países. No Brasil, a sua aplicação, tendo em vista a dinâmica observada para os sistemas de impostos de

acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, consistirá em uma taxa sobre a circulação de bens e serviços. Sublinha-se que se trata de uma cobrança única, mas os componentes da cadeia produtiva somente serão responsáveis pela parte que lhes couber (REZENDE, 1993).

Por valor agregado, compreende-se que há uma menor possibilidade de que o mesmo tributo seja cobrado de forma dupla, ou seja, impede a incidência da bitributação e permite que o preço praticado seja mais condizente com o mercado, o que é positivo para a população, em geral. O Ministério da Economia (2022, *online*), esclarece que “com um tributo sobre valor agregado, cada empresa só pagará sobre o valor que agrega ao produto ou ao serviço”.

Logo, o IVA é percebido como uma forma de tributação que solucionaria os problemas do Brasil acerca da cobrança demasiada de impostos, em razão da cobrança unificada. Não há ainda a caracterização da alíquota do IVA, todavia, salienta-se o IBS, que é o imposto sobre bens e serviços, cuja tarifa de incidência está a 12% (doze por cento) (SALINIÉ, 2011).

Apesar de ser uma técnica utilizada por vários locais ao redor do mundo, nem sempre a cobrança unificada de impostos teve o sucesso como fruto. O método foi sendo aperfeiçoado ao longo dos anos, sendo a França, em meados de 1917, uma das pioneiras para o seu desenvolvimento. Sublinha-se que a União Europeia é um destaque para esta forma de tributação. Balthazar (2008, p. 248) esclarece sobre a taxa sobre os pagamentos em território francês:

Foi na França que, como consequência das reformas realizadas durante mais de 40 anos, apresentaram-se as condições para a instauração do imposto sobre o valor agregado, com seus elementos e características tais como conhecemos hoje. O grande mérito do legislador francês foi ter sabido conjugar todos os elementos que resultaram da evolução do sistema de imposição do volume de negócios, construindo os contornos próximos do sistema atualmente aplicado por todos os Estados membros da União Europeia (BALTHAZAR, 2008, p. 248).

No Brasil, há muito foco no poder de cobrar impostos e pouco na questão de distribuição das receitas. Como já mencionado, a tributação sobre consumo é dividida entre a União, Estados e os Municípios (IPI), (ICMS) e (ISSQN). A tripla força da tributação do consumo sempre causou problemas, criando uma concorrência para atrair mais investimento através da concessão de incentivos fiscais (GOMES, 2022).

A adjudicação de vantagens é um dos instrumentos essenciais utilizados pelo legislador para incentivar a adesão de privilégios fiscais aos contribuintes. O Estado

pode incentivar determinado comportamento econômico. A Constituição Federal de 1988 estabelece, em seu artigo 3º, finalidades imprescindíveis que integram o crescimento nacional e a redução da discrepância social dos municípios. O objetivo é conceder estímulo fiscal aos locais mais carentes do país para motivar o crescimento (ROCHA, 2021).

3.1 Imposto sobre Valor Agregado (IVA)/Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e as propostas de tramitação na Câmara de Deputados

Atualmente existem as seguintes propostas de Reforma Tributária: a PEC n. 110/2019, PEC n. 45/2019 e o PL n. 3.887/2020. A primeira conta com a simplificação de novos tributos: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS, enquanto a segunda cinco impostos: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS e o PL 3.887/2020 tem por finalidade a união do PIS e da Cofins.

O Projeto do Deputado Federal Baleia Rossi, apresenta a proposta para alteração na Carta magna, o objetivo do escopo sugerido é descomplicar o Sistema Tributário Nacional sem limitar a independência dos Estados e Municípios, garantindo às mesmas autoridades para administrar suas próprias Receitas, de acordo com a PEC 45/2019.

Já o Senador Davi Alcolumbre traz o projeto da PEC n. 110/2019 que visa remodelar o sistema Tributário Nacional Brasileiro já existente, tornando único os impostos sobre consumo, assim almeja-se atingir um menor custo de produção e ampliar a concorrência.

Ambas as propostas visam reduzir consideravelmente aspectos dos elementos de difícil compreensão. Além de facilitar a fiscalização e o entendimento do imposto Nacional (ROCHA, 2021).

Também tem a proposta do Governo Federal de Jair Messias Bolsonaro que institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), e que devido à grande dificuldade das regras tributárias federais do PIS e COFINS, o CBS oferece um modelo contemporâneo ao padrão mundial de tributação do consumo, de acordo com o PL 3.887/2020.

Neste sentido, “observa-se, assim, que as propostas em curso almejam precipuamente uma maior transparência e simplificação dos tributos, que é um dos

problemas levantados para o alcance de um maior envolvimento da sociedade”, conforme assevera Oliveira (2022, p. 88).

Assim, de acordo com o exposto acima, segue tabela 01 que detalha sobre as PEC's e suas respectivas propostas para melhor assimilação.

Tabela 01: Descrição das PEC's e suas respectivas propostas

	PEC 110/2019, Senado ¹	PEC 45/2019, Câmara	Comentários
INSTITUIÇÃO DE IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS	Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior. (TEXTO CONSTITUCIONAL)	Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas. (TEXTO CONSTITUCIONAL)	A PEC 110 cria o Imposto sobre operações com bens e serviços, cuja competência é outorgada aos Estados e DF, instituído por Lei Complementar de iniciativa diferenciada, concedida aos entes federativos subnacionais. A PEC 45 define que Lei Complementar instituirá imposto sobre bens e serviços e limita a atuação dos entes federativos à determinação de alíquotas. Não há expressa definição da competência para instituição do tributo. Infere-se que ela será federal em razão de o instrumento utilizado ser Lei Complementar federal.
TRIBUTOS EXTINTOS	Art. 15. Ficam revogados, a partir do sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional: I - os arts. 153, IV e V do caput e §§ 3º e 5º; 155, I e II do caput e §§ 1º a 5º; 156, III do caput e § 3º; 157, II;	Art. 116. A substituição dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 pelo imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-	O texto da PEC 110 extingue nove tributos: ICMS, IPI, IOF, ISS, COFINS, PIS, PASEP, CSLL, CIDE-combustíveis e Salário Educação. A PEC 45 revoga cinco tributos: IPI, ICMS, ISS, COFINS e PIS.

Fonte: Câmara dos Deputados (2022, *online*).

Tanto a PEC n. 110/2019 como a PEC n. 45/2019, propõem a extinção de uma série de tributos, unificando em dois novos. Uma das propostas do IVA através da unificação dos impostos ICMS, IPI, ISS, ICMS, PIS e COFINS é tornar o sistema mais eficiente, reduzindo a carga tributária e essencialmente as guerras fiscais, extinguindo assim as taxações sobre as receitas brutas atualmente existentes nos impostos PIS e COFINS, esse mecanismo traz desequilíbrio ao sistema financeiro, já que é um método de cobrança bastante confuso (GOMES, 2022).

3.2 Implantação Do IVA/IBS nos moldes da PEC nº 45, de 2019

O imposto proposto conterà a fixação através de lei complementar, proposta de diligência do poder executivo que o Congresso apreciará no prazo máximo de 180 dias após a entrada em vigor da Emenda. De acordo com Quirino e Pereira (2022, p. 20), “pretende ainda efetivar a completa desoneração das exportações, garantida a manutenção dos créditos”.

O objetivo é criar uma delimitação do fato gerador do IBS, agregando bens e serviços na sua ocorrência de base de cálculo, e a não eficácia plena da cumulatividade, com dedução do imposto que recai nas atividades antecedentes, ainda que indiretamente correlacionados à atividade econômica. Desta forma, ao invés dos financeiros, dominariam os chamados créditos físicos (QUIRINO & PEREIRA, 2022).

Segundo a PEC n. 45/201, as alíquotas serão instituídas através de lei ordinária entre os entes da Federação, uma vez determinado o percentual, será criado “sub- alíquotas” unificadas para todos os bens serviços, sendo estipulado a chamada “alíquota de referência”, dessa forma a taxaço se dará através de alíquota única.

Porém o imposto não seria padrão, pois cada ente fixaria a sua própria alíquota, “até o ente federativo estabelecer a respectiva alíquota de IBS, prevalecerá a “alíquota de referência”, determinada pelo Senado Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU)”, de acordo com Quirino e Pereira (2022, p. 20).

A PEC n. 45/2019, ainda traz a autorização de benefício fiscal com uma cobrança de base do IBS de 1% com momento de transição que irá durar o período de oito anos, prazo de substituição para a nova tributação, bem como a alteração pelos entes federativos. Ademais, durante 50 (cinquenta) primeiros anos também haveria modificação, nos primeiros 20 (vinte) anos desde da constituição, o referido imposto será distribuído entre os entes federativos com os valores referente aos prejuízos correspondentes a redução de receitas do imposto estadual (ICMS) municipal (ISS), em decorrência da extinção dos mesmos. Assim, “nos trinta anos seguintes, essa distribuição seria realizada com base no princípio do destino, de forma crescente e gradual, à razão de 1/30 por ano (QUIRINO & PEREIRA, 2022, p. 21).

3.3 Implantação Do IVA/IBS nos moldes da PEC nº 110/2019

A PEC n. 110/2019 refere-se a um Tributo Estadual criado pelo Congresso Nacional, com atribuição Estadual e Municipal, com a fixação de alíquotas decorrente

de lei complementar, que poderá ser fixa ou variável em função dos bens e serviços, porém, ocorrerá de forma padronizada em todo país e caberá vantagens fiscais, na comercialização de produtos alimentícios, incluindo os “destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional”, conforme dispõe a proposta (BRASIL, 2019).

A repartição de receitas será dividida entre os entes federativos, conforme dispositivo normativo, em conformidade com as novas regras elencadas na Carta Magna, isso significa que será distribuído mediante percentual com base no faturamento bruto, estabelecido na Constituição. A União, Estados, Municípios e Distrito Federal terá seu percentual fixado sobre recolhimento de receita, estabelecido pelo “sub-alíquota”, calculado sobre a base de cálculo:

Durante um ano será é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição dura cinco anos, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um quinto ao ano (os entes federativos não podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos) (BRASIL, 2019).

Segundo a proposta, o período de transição se dará em um prazo de 15 (quinze) anos para distribuição de receitas entre os Estados e Municípios; mediante vigência dos atuais tributos, cada unidade da federação recolherá parte desses tributos mediante a fatia correspondente de arrecadação de cada ente, depois da introdução permanente do atual modelo de arrecadação, com duração estipulada para perdurar cinco anos, a diretriz anteriormente retratada será gradativamente trocada pelo princípio do destino, 1/10 ao ano.

A Proposta de Emenda Constitucional 110/2019 confere à União instituir:

Imposto de índole arrecadatória, cobrado 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 a que se refere o art. 21, XI, da Constituição Federal, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos (BRASIL, 2019, p. 1).

Haveria exceção em relação à alíquota do IBS para determinados, “bens, serviços, atividades ou setores da economia ou em razão da utilização de novas

tecnologias, que poderiam ter alíquotas diferenciadas” (QUIRINO & PEREIRA, 2022, p. 23).

3.4 Uma Abordagem sobre a Simplificação do Sistema Nacional

No Brasil existe uma complexidade nas apurações dos impostos sobre consumo, uma vez que cada um possuem uma base de cálculo diferente, dessa forma ocasiona falta de transparência, ao passo que os países que adotaram o IVA têm uma tributação única, já o sistema brasileiro adere uma pluralidade de tributos sobre a fabricação de consumo de bens e serviços.

De acordo com Quirino e Pereira (2022, p. 67) observa que os fatores que contribuem para essa complexidade são: “i) carga tributária total; ii) tempo necessário para cumprimento das obrigações acessórias; iii) volume de pagamentos; e iv) retificações acessórias”.

Ainda, a cobrança do Imposto ICMS nas realizações de vendas ou Serviços Interestaduais e Intermunicipais na origem, opõe-se ao a definição e a estrutura do IVA, que é um Tributo pago no destino, incentivando as guerras entre os entes da Federação (QUIRINO & PEREIRA, 2022).

Diante dessa perspectiva, o Imposto Sobre Produto Industrializado (IPI), tem o fator gerador interrompido na cadeia de valores agregados, o que pode ocasionar conflitos e objeção para especificação na tabela (TIPI) tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Assim, “a complexidade da tributação indireta brasileira se faz mostrar também pelo excessivo número de legislações, [...] ICMS (27 legislações estaduais) e do ISS (5.570 legislações municipais)” (QUIRINO E PEREIRA, 2022, p. 67).

Para Palsen (2022), o imposto pago na origem desencadeia as famosas guerras fiscais que funcionam como disputas entre as unidades Estaduais e o Distrito Federal nas tributações não cumulativas.

Decorre que os benefícios são concedidos sem base para as repartições entre as federações no aspecto encontrado na Lei Complementar n. 24, de 1975 (recepcionada pelo art. 34, §§ 4º, e 5º, da CF/88), em que são oferecidas vantagens tributárias para as empresas recém instalada que não possui produção de bens

similares dentro do Estado por um determinado período. Ainda sob esse viés, Guerra (2022, p. 46) assinala que:

A guerra fiscal consiste no fato de que vários estados, a fim de atrair investimentos, produzem uma legislação que incentiva as empresas a se instalarem em seus territórios e façam investimentos dentro do Estado, tendo como base determinados benefícios, especialmente no que diz respeito ao ICMS. Promovendo assim uma disputa predatória por investimentos privados entre os Estados da federação.

A Reforma Tributária visa, portanto, tornar mais simples o sistema; unificar a tributação do consumo; eliminar a tributação da receita; estabelecer uma nova fórmula de repartição de receitas, promover o equilíbrio federativo e eliminar a guerra fiscal (GOMES, 2022).

3.5 Sobre Repartição de Receitas e arrecadação por ente Federativo

Gomes (2022) considera que a Carta Constitucional definirá normas claras para divisão de Receita sendo o controle e arrecadação desse novo tributo seria de caráter nacional e continuariam a ser exercidos pelos aparatos de governos estaduais e municipais, sob a jurisdição da União, e cujas receitas seriam distribuídas segundo estritas regras Constitucionais.

Já Oliveira (2022) dispõe que o fato gerador do IBS gera a aplicação de três alíquotas, sendo que cada uma delas pertence a uma unidade federativa diferente (Federal, Estadual e Municipal) e possui em si uma arrecadação correspondente.

Deste ponto de vista, nada mais do que justo seria atribuir a cada entidade aliada a responsabilidade de cobrar, pagar e auditar a sua quota-parte do IBS, ou seja, a taxa correspondente ao tarifário aplicável nas suas operações, de forma a obter simultaneamente a atuação dos entes federados envolvidos, trazendo como vantagem a autonomia de cada ente Federado para exercer sua competência e responsabilidade de arrecadar e controlar o IBS, independentemente da devida diligência de outro ente para esse fim, dessa forma poderia prevenir as fraudes fiscais (OLIVEIRA, 2022).

Sob outro enfoque, não seria tão vantajoso, pois esse tríplice controle poderia causar sérios conflitos entre os entes federativos, aumentar o custo do cumprimento das obrigações fiscais e complicar o Sistema Tributário, ao que a PEC n. 45/2019 se opõe veementemente.

Assim, estaríamos diante de uma contradição muito clara, um sistema desenvolvido com o objetivo de tornar mais simples, levaria a um sistema muito mais complexo. Uma possibilidade seria atribuir a obrigação pelo o recolhimento, e controle dependendo da extensão territorial da operação da que desencadeia o fato gerador do IBS, assim seria limitado a um município específico, cabendo exclusivamente a esse município a arrecadação e o controle do mesmo.

Se, por outro lado, a atividade ocorrer entre municípios, mas dentro dos limites de um mesmo estado, a responsabilidade deveria ser da unidade estadual. Em síntese, caso a operação envolvesse vários estados, a responsabilidade ficaria com o ente federal (OLIVEIRA, 2022).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Reforma Tributária que se dá sobre unificação de tributos sobre consumo tem sido apresentada como uma fonte milagrosa, dessa forma espera-se que a tributação sobre imposto unificado simplifique o Sistema Tributário Nacional, alavanque a economia, estabeleça incentivos aos negócios empresariais, com possíveis efeitos favoráveis.

O presente trabalho, portanto, buscou discutir sobre Reforma Tributária através da implementação do tributo IVA/IBS, suas alterações, efeitos e embates sobre taxas de bens e serviços. Assim, discutiu-se no primeiro capítulo, sobre a evolução histórica da tributação no Brasil, onde foram apresentadas principais normas legais que versam sobre a evolução de tributos no Brasil, bem como Carta Magna e Código Tributário Nacional.

No segundo capítulo, tratou-se das principais espécies de impostos sobre consumo na estrutura do atual sistema brasileiro, abordando sobre a perspectiva jurídica, normas legais e conceitos doutrinários. Já no terceiro capítulo, discutiu sobre o IVA/IBS nos moldes da PEC nº n. 45/2019 e PEC n. 110/19.

Neste sentido, buscou-se descobrir com esta pesquisa responder a seguinte indagação: para se efetivar a implementação dos tributos IVA/IBS, quais as alterações, efeitos e embates sobre taxas de bens e serviços?

A partir do desenvolvimento, foram encontrados resultados capazes de responder à indagação formulada, uma vez que, no que compete a unificação das PECs, haverá a consolidação dos tributos vigentes sobre consumo no Brasil em impostos únicos, trazendo uma sistematização de alíquotas em esfera nacional, assim como uma simplificação das obrigações tributárias, eliminando a cumulatividade de alguns tributos, destacando uma possível solução para as guerras fiscais e verificando-se que tal unificação não trará diminuição na carga tributária.

Em uma visão mais detalhada sobre as propostas, verifica-se ainda que não existem indícios de ponderação voltada para a redução da gigantesca desigualdade social que o atual sistema regressivo proporciona.

Contudo, percebe-se que o imenso problema da regressividade no sistema tributário não será reparado mediante reforma direcionada para o consumo e a carga tributária não será reduzida pela reforma, uma vez que não existe nada nas propostas no sentido de atenuar a atual carga tributária.

Diante disso, conclui-se que a reforma tributária é indispensável, e, de fato precisa acontecer. A forma de fazê-la através da simplificação do Sistema Tributário, dará maior clareza e efetividade nos benefícios fiscais, além de maior estabilidade jurídica ao contribuinte e aumentaria a cooperação entre os entes federados.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Andrei. **Formação da matriz tributária e desenvolvimento econômico no Brasil**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. 2020
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 687.
- BALTHAZAR Ubaldo César, A gênese do imposto sobre o valor agregado, **Revista Seqüência**. UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, n 56, 2008
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 out. 2022.
- BRASIL. Presidência da República. **Plano trienal de desenvolvimento econômico e social 1963 – 1965**. Brasília, DF, 1962, p. 194.
- CAMERA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei n. 3.887,2020**. Disponível em:< <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>> Acesso em: 27 mar. 2022
- CAMERA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 27 mar. 2022
- CANTO, G.U. **Reforma tributária**. Anais do Congresso Brasileiro para as Reformas de Base, v.VI, 1963, mimeo (Documento, 19).
- CARVALHO, Paula Faber Conti. **A reforma tributária brasileira da PEC 45/2019 e**
- COÊLHO, Sacha Calmon N. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988, 4ª edição**. Minas Gerais: Editora Forense, 2016.
- FERREIRA, Luiz Carlos. **Evolução histórica da tributação no Brasil e algumas sugestões para a reforma tributária**. São Paulo: 2012. Disponível em <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/1503/1/Luiz%20Carlos%20Ferreira.pdf> e acessado em 04/05/2022.
- FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. **A reforma do ministério da fazenda e sua metodologia - relatório final**. Rio de Janeiro, 1967, p. 172.
- GENTA, João Paulo C. **Tributação sobre o consumo e o lucro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.
- GOMES, Fabio L. **Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital**. (Portugal), 2022.

GUERRA, Fellipe. **Contabilidade Auditoria e Gestão Tributaria**. Fortaleza CE: Repartse Tecnologia, 2020.

GUERRA, Fellipe. LIMA, Marcos. **Descomplicando o Setor Fiscal**. Fortaleza CE: Instituto de Inteligência Fiscal e SPED, 2020.

MARTUSCELI, Pablo Dutra. **Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988**. Fortaleza: Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI, 2010. Disponível em <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf> e acessado em 04/05/2022.

OLIVEIRA, Luís Martins D. **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com Respostas, 14ª edição**. São Paulo Editora Atlas: Grupo GEN, 2015.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires D. **Aspectos controvertidos da reforma tributária: na visão dos Procuradores da Fazenda Nacional**. São Paulo: Editora Almedina Brasil, 2022

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares D. **Impostos federais, estaduais e municipais**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022

PÊGAS, Paulo H. **Pis e Cofins**, 5ª edição. [São Paulo Digite o Editora Atlas : Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597017182

PEREIRA, R.A.C.; FERREIRA, P.C. **Avaliação dos Impactos Macro-Econômicos e de Bem-Estar da Reforma Tributária no Brasil**. Revista Brasileira de Economia. Rio de Janeiro, v. 64, n. 2, p. 191 – 208, Abr. – Jun. 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rbe/v64n2/v64n2a07.pdf>. Acesso em: 10 out. 2022.

QUIRINO, Fabricio A.; PEREIRA, Luiz Cláudio C. **A Reforma da Tributação das Empresas**. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal),

REZENDE, Fernando. **A moderna tributação do consume**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2001.

ROCHA, Wesley. **Reforma Tributária em Pauta**. [Digite o Local da Editora]: Grupo Almedina (Portugal), 2021

SENADO FEDERAL. **Proposta de Emenda Constitucional n. 110/2019**. Disponível em:< <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em: 27 mar. 2022

SILVA, Luiz Felipe Scholante. Breves apontamentos históricos sobre tributação no mundo e no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, 2014

SIQUEIRA, R.B.; NOGUEIRA, J.R.; SOUZA, E.S. **A Incidência Final dos Impostos Indiretos no Brasil: Efeitos da Tributação de Insumos**. Revista Brasileira de Economia. Rio de Janeiro, v. 55, n. 4, p. 513 – 44, Out. – Dez. 2001. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rbe/v55n4/a04v55n4.pdf>. Acesso em: 10 out. 2022.

VARSAÑO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: 1996. Disponível em http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf e acessado em 04/05/2022.

WERNECK, Leandro Aragão. **O princípio sistêmico da tipicidade tributária**. Salvador: UFBA, 2018. Disponível em <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/27124/1/Leandro%20Arag%C3%A3o%20Wern%20eck.pdf> e acessado em 04/05/2022.