



Imposto sobre Bens e Serviços: análise da carga tributária em uma empresa do lucro presumido

Viviane Alcântara Vasconcelos¹
Maria Araci de Lima²
Rubens Carlos Rodrigues³

Resumo: Este trabalho tem como foco o estudo da proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, analisando as principais características do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS. Assim, o objetivo desta pesquisa consiste em examinar os principais aspectos relacionados ao Imposto sobre Bens e Serviços propostos na PEC 45 e as suas alterações, no que concerne à diminuição da carga tributária das empresas tributadas pelo lucro presumido. Como metodologia, o estudo foi realizado por meio de pesquisa documental e estudo de caso, sendo analisadas as movimentações de compra e venda por uma empresa industrial, contrastando o sistema atual com o proposto pela PEC 45, mediante análise comparativa dos modelos. Dentre os achados, verificou-se uma redução significativa da carga tributária caso seja aplicada o proposto pela reforma tributária e redução no seu custo, e assim, maiores lucros e possível competitividade maior no mercado. No entanto, não foi analisado como os Entes federativos serão impactados com a possível aprovação desta reforma, bem como empresas que não estão enquadradas no lucro presumido, gerando oportunidades para pesquisas futuras.

Palavras-chave: Carga tributária. PEC45/2019. Imposto sobre Bens e Serviços. IBS. Sistema tributário Nacional.

Tax on Goods and Services: analysis of the tax burden in a company of the presumed profit

Abstract: This work focuses on the study of Constitutional Amendment Proposal No. 45/2019, analyzing the main characteristics of the Tax on Goods and Services - IBS. Thus, the objective of this research is to analyze the main aspects related to the Tax on Goods and Services proposed in PEC 45 and its changes regarding the reduction of the tax burden of companies taxed on the presumed profit. As a methodology, the study was carried out through documentary research and case study, being analyzed the purchase and sale movements by an industrial company, contrasting the current system with the one proposed by PEC 45 in a comparative analysis of the models. Among the findings, there was a significant reduction in the tax burden if the proposed tax reform is applied and a reduction in its cost, thus, greater profits and possible greater competitiveness in the market. However, it was not analyzed how federative entities will be impacted with the possible approval of this reform, as well as companies that are not included in the Presumed Profit, generating opportunities for future research.

Keywords: Tax Burden. PEC 45/2019. Tax on Goods and Services. IBS. National tax system.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7578-5768>. E-mail: vivianealcantaravs@hotmail.com.

² Mestre em Controladoria pela Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). E-mail: aracicontabil@hotmail.com.

³ Doutorando em Administração pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7563-6183>. E-mail: rubenscarlos@fisica.ufc.br.

Introdução

Os tributos são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário (NOGUEIRA, 1995). De 1964 até hoje, o Brasil passou por duas grandes reformas tributárias: a de 1965/67 (implantada pelo governo militar) e de 1988 (formatou o regime político vigente) (REBELO; PAULINO, 2008).

A alteração do Sistema Tributário Nacional tem como principal objetivo a simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, base tributável atualmente compartilhada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (CORREIA NETO et al., 2019).

A reforma tributária que está em evidência no Brasil traz a simplificação de tributos pagos pelo contribuinte com a unificação do imposto. Modelos semelhantes já são utilizados nos Estados membros da União Europeia, baseado no chamado Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), onde todos os Estados devem, obrigatoriamente, substituir os seus modelos de impostos sobre as transações pelo modelo do IVA, de acordo com o estabelecido nos atos jurídicos da União Europeia (PALMA, 2014).

O IVA, em sua definição clássica, possui a característica de ser plurifásico, pois a sua liquidação processa-se em todas as fases de produção e distribuição dos produtos, ou seja, em toda cadeia de fornecimento, sendo fracionado por todos os operadores que participam da mesma cadeia de suprimentos (OLIVEIRA, 2013).

A carga tributária Brasileira alcançou o patamar recorde de 35,17% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2019, percentual que supera pico anterior, registrado em 2008 de 34,76% do PIB. (CUCOLO, 2020). A elevação da carga tributária decorre dos problemas relacionados à eficiência e equidade do sistema tributário, principalmente motivado pelo imperativo de aumentar receitas durante episódios de ajustes fiscais de curto prazo, quando questões relacionadas à qualidade de tributação são consideradas de menor prioridade (ORAIR; GOBETTI, 2019). Com isto, o governo se beneficia, pois utiliza a arrecadação para fazer ajuste nas contas, contrariando os interesses do empresariado com este elevado custo com os tributos, pois reduz o resultado.

No Brasil, muitas empresas desconhecem os assuntos relevantes ao sistema tributário brasileiro e suas particularidades, o que tem provocado maior desconforto por parte do empresariado. Esses encargos representam aproximadamente 50% dos custos da empresa (ARAKAKI et al., 2019).

O atual projeto de reforma tributária, em trâmite no congresso nacional, leva em consideração duas Propostas de Emenda Constitucionais (PEC), a 45/2019 e a 110/2019, sendo que ambas buscam a criação do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), entretanto a PEC 45/2019 prevê a criação por meio de lei complementar de Tributo Federal, o qual substituirá cinco tributos: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), o Imposto sobre Prestação de Serviço de Qualquer Natureza (ISS), e as Contribuições para o Programa de Integridade Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Já a PEC 110/2019 prevê a criação por meio de lei complementar de Tributo Estadual, no qual substituirá nove tributos, a saber, IPI, Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), PIS, Pasep, COFINS, salário-educação, Cide-combustíveis, ICMS e ISS. No presente estudo será analisada a PEC 45/2019, porque nela é discutido os principais tributos, mostrando-se suficientes para analisar, de forma clara e simples, a alteração da carga tributária de uma empresa (CORREIA NETO *et al.*, 2019).

Para tanto, pretende-se responder ao seguinte questionamento: Como a aplicação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pode alterar a carga tributária das empresas tributadas pelo lucro presumido? Como objetivo geral pretende-se examinar os principais aspectos relacionados ao Imposto sobre Bens e Serviços propostos na PEC 45 e as suas alterações, especificamente no que diz respeito à diminuição da carga tributária das empresas tributadas pelo lucro presumido.

No Brasil, o principal desafio que as empresas enfrentam está relacionado diretamente à elevação do custo e à complexidade do atual sistema tributário, evidência que tem gerado uma grande demanda por planejamento tributário como prática das organizações (CREPALDI; CREPALDI, 2017). Hodiernamente, grandes empresas já contemplam em sua estrutura organizacional um Comitê de Planejamento Tributário constituído por pessoas de várias formações acadêmicas e segmentos de atuação (OLIVEIRA, 2013).

Diante desse contexto, o estudo se justifica devido à necessidade de analisar como a reforma tributária poderá alterar a atividade de uma empresa do Lucro Presumido, haja vista que o planejamento tributário eficaz tornou-se essencial para as entidades, pois proporciona economia, de forma lícita, com a redução de pagamentos de tributos e com isso o negócio manterá mais saldo positivo em seu fluxo de caixa para investimentos e outras decisões da Alta Administração, com vistas a tornar o negócio mais competitivo e lucrativo.

1 Sistema Tributário Brasileiro

Lucro Presumido

O lucro presumido é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos como o imposto de renda e da contribuição social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real.

Conforme a legislação vigente à época desta pesquisa, a opção por essa modalidade de tributação é formalizada no decorrer do ano-calendário, e manifestada com o recolhimento no mês de abril, da primeira ou única cota correspondente ao primeiro período trimestral de apuração do ano-calendário.

A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviço em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia (refere-se a operações com terceiros, mediante consignação, comissão ou ordem) e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

À opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder, desde que nenhuma quota seja inferior a R\$ 1.000,00 e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 será pago em quota única.

A legislação, ao introduzir a figura do lucro presumido, visou, entre outras coisas, facilitar as rotinas burocráticas e administrativas de algumas organizações, geralmente algumas empresas de menor porte e menor nível de estrutura, bem como a apuração dos tributos, baseando-se numa presunção, num percentual, sem a necessidade de dados específicos referentes a todas despesas e receitas.

Proposta de Reforma tributária

A carga tributária é a quantidade de tributos (impostos, taxas e contribuições, definidos conforme a Constituição federal e leis específicas) das três esferas de governo (federal, estadual e municipal) que incide sobre a economia, formada pelos indivíduos, empresas e o governo em seus três níveis (CREPALDI; CREPALDI, 2017).

Segundo pesquisa feita pela CNI/IBOPE em 2019 e publicada no Portal da Indústria, o sistema tributário foi reprovado pelas indústrias extrativas e de transformação nos seis atributos avaliados pela pesquisa (simplicidade, direitos e garantias do contribuinte, número de tributos, estabilidade de regras, segurança jurídica e transparência). Todos receberam, pelo menos, 79% de respostas negativas (soma das suas alternativas de resposta “muito ruim” e “ruim”), conforme Tabela 01.

Tabela 1 – Avaliação da qualidade do sistema tributário brasileiro (em %)

ATRIBUTOS DESEJÁVEIS	Muito ruim	Ruim	Bom	Muito bom	Sem resposta
Número de tributos	71	18	3	1	7
Simplicidade	65	21	3	1	7
Estabilidade de regras	47	35	9	1	9
Transparência	44	36	9	2	9
Direitos e garantias do contribuinte	40	40	12	1	8
Segurança Jurídica	44	35	11	1	8

Fonte: Portal da Indústria (2019).

Ainda segundo o Portal da Indústria (2019), a tributação excessiva foi apontada como o principal problema do sistema tributário brasileiro, com 86% de assinalações das empresas consultadas. Empatados em segundo lugar, estão a tributação em cascata (incidência de tributos sobre outros tributos) e o custo elevado para o recolhimento dos tributos, ambos com 41% das assinalações. Na quarta posição, aparece a tributação sobre a folha de pagamento (39%), seguida do cálculo por dentro (quando o tributo faz parte da sua própria base de cálculo), com 19%.

O modelo ideal de sistema tributário é aquele em que a participação da carga tributária não deveria ultrapassar os 25% do PIB. Dessa forma, atenderia melhor às necessidades de crescimento vegetativo da economia e da infraestrutura do país. Tributaristas defendem que o país tem de criar uma meta de carga tributária de 15% do PIB dentro de 15 a 20 anos. Isso não ocorre porque o país tem uma série de compromissos estabelecidos pela Constituição Federal (CF), como aplicação de limites mínimos de recursos em saúde, educação, segurança, pagamento de seguro-desemprego e salário-mínimo.

Alguns críticos do sistema tributário afirmam que o Brasil optou por ser um Estado assistencialista, com direitos muito evidentes para toda a população, criando a partir daí uma política capaz de dar conta desses gastos públicos por meio do aumento da tributação (CREPALDI; CREPALDI, 2017). No entanto, há outros fatores a serem considerados, tais como o desvio de rota e desvirtuação da aplicação de recursos devidos a retornar em um Estado de Bem-estar social em forma de direitos a todos.

Imposto sobre Valor Agregado

As primeiras propostas de uso de impostos sobre valor agregado surgiram nos Estados Unidos, na Alemanha e no Japão, além de registros de aplicação dessas teorias no direito positivo da Grécia, Turquia e Argentina, sendo a França o primeiro país a adotá-lo (BALTHAZAR, 2006).

Duas importantes características marcam o IVA, quais sejam, o pagamento fracionado (em cada etapa da circulação) e a não cumulatividade (dedução do imposto pago nas etapas anteriores), ou seja, nessa modalidade de imposto, apenas se tributa a riqueza agregada em cada

etapa da cadeia de circulação de mercadoria, deduzindo-se do montante devido por sua venda a quantia paga pelo comerciante anterior. Trata-se de tributação indireta (FALCÃO, 2007).

Os traços relevantes desse sistema consistem na sua neutralidade (de forma a não influenciar as tomadas de decisão dos agentes econômicos) (GOMES, 2006) e no mecanismo da dedução, pois permite que o contribuinte se beneficie do ônus tributário na medida em que possibilita que ele desconte do imposto a ser repassado ao governo o IVA pago sobre bens e serviços. Tal artifício, além de impedir a tributação em efeito cascata, reduz a evasão fiscal (VASCONCELLOS, 2013).

O IVA é um imposto indireto plurifásico, já que incide sobre todas as fases do circuito econômico, do produtor ao varejo, mediante o método subtrativo indireto, que representa a liquidação e dedução do imposto nas fases do circuito econômico, funcionando na medida em que as transações se processam entre os sujeitos passivos de imposto com direito a dedução; baseia-se no princípio de tributação no país de destino; é um imposto eficiente em comparação com os demais tributos; e que resiste bem ao teste da neutralidade (MENEZES, 2013). Ressalte-se que o princípio do destino adotado é objeto de um regime transitório na união europeia, uma vez que foi verificada a impossibilidade de atingir consenso unânime na aplicação do IVA na origem. A analogia com o contexto brasileiro é que a PEC informa que vai usar o Estado de destino como um dos princípios.

Atualmente, mais de 150 países utilizam o IVA, tornando-o modelo de tributação sobre consumo mais comum e aplicável de forma ampla, com raras exceções. Dentre esses países, destaca-se os Estados Unidos que, em vez de IVA, adota um imposto sobre vendas (*Sale Tax*) cobrado pelos estados, com alíquota máxima determinada, sendo que alguns desses estados permitem a cobrança de um tributo municipal (*Local Sale Tax*) (SOUZA, 2018).

Proposta de Emenda Constitucional nº 45 de 2019

Em 2019, foi apresentado, pelo deputado Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi, o novo projeto de reforma ao Congresso Nacional. A proposta de emenda constitucional nº 45 tem o objetivo de propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, mediante substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS), possuindo as características de um imposto sobre o valor adicionado (BRASIL, 2019).

A PEC 45/2019 busca contribuir para a melhoria e simplificação do modelo tributário brasileiro e tem como foco a tributação de bens e serviços, cujo cerne é a substituição dos cinco tributos atuais – PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS – por um único imposto do tipo IVA, chamado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja receita seria compartilhada entre a União, os

Estados e os municípios. O objetivo é transformar o sistema em algo mais simples, transparente e neutro, beneficiando o crescimento a longo prazo do Brasil (CCiF, 2020).

A PEC acrescentou à alínea d no inciso III, do art.105, que prevê a competência do Supremo Tribunal de Justiça para julgamento das questões relativas ao IBS, cuja criação está prevista no art.152-A, dado o caráter nacional da lei complementar que o constituirá. Tal artigo trata da instituição do IBS e estabelece as principais características do imposto, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas. Ademais, à luz da PEC, não é permitida qualquer outra disposição relativa ao IBS na legislação dos entes federativos, garantindo-se efetividade à uniformidade nacional do imposto e, ao mesmo tempo, autonomia financeira dos entes na gestão de seus orçamentos.

No inciso I, elencam-se operações que estão incluídas na tributação do IBS, explicitando que sua denominação deve ser interpretada no sentido mais amplo possível, alcançando também as operações com intangíveis, direitos e a locação de bens. Esse imposto tem como objetivo tributar o consumo, qualquer que seja ele.

Atendendo ao princípio do destino - o imposto permanecerá no Estado ou no município de destino da operação, assim incidindo a alíquota do destino - e ao objetivo de tributar bens e serviços produzidos domesticamente e importados de forma isonômica; na alínea “d” do inciso I, se estabelece que o IBS incide também nas importações de quaisquer utilidades.

O IBS respeita o princípio da não-cumulatividade, buscando eliminar uma tributação prejudicial do desenvolvimento econômico. O imposto que incide nas etapas interiores, sendo destacado em documento fiscal, gera crédito para as etapas posteriores. Deve-se extinguir a anomalia do “crédito físico” e deve-se assegurar a devolução dos créditos acumulados, qualquer que seja a sua origem, caso contrário não se garante a não-cumulatividade.

Essa sistemática assegura que o IBS arrecadado durante as etapas de produção e circulação seja exatamente o mesmo caso ele fosse cobrado apenas do consumidor final. As únicas exceções ao regime de crédito amplo, a serem reguladas na lei complementar, devem ser aquelas relativas ao consumo pessoal, uma vez que o regime não-cumulativo do IBS não deve ser utilizado para desonerar o consumo dos sócios da empresa, ou mesmo de seus empregados.

Os mecanismos de tributação do valor agregado, que desoneram os investimentos e as exportações, têm a funcionalidade de fazer o ônus da tributação somente sobre a parte relativa ao consumo na composição do produto nacional. Ao contrário do tratamento atribuído a bens de capital, desonerar exportações consiste, primeiramente, em não as tributar. Este tratamento, aparentemente simples, decorre do fato de os destinatários dos produtos exportados situarem-se

em países distintos do país dos exportadores, em jurisdição não alcançada pela tributação do IVA do país de origem, impedindo, desta forma, a transmissão de créditos aos seus adquirentes. Em outras palavras, bens e serviços exportados normalmente são desonerados no país de origem, chegando livres de impostos ao país de destino, para se sujeitarem às regras da tributação lá vigentes (ANGELIS, 2016).

A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios. Embora o IBS seja instituído em caráter nacional por meio de lei complementar, a autonomia federativa dos Entes fica garantida pela faculdade de alterar as alíquotas por lei ordinária.

Na ausência de lei – federal, estadual ou municipal – que fixe a alíquota em valor distinto, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, que é aquela que repõe a receita atual dos tributos substituídos pelo IBS. Ou seja, a alíquota de referência federal do IBS é aquela que repõe a receita do IPI, do PIS e da COFINS (deduzida a receita obtida com a cobrança dos impostos seletivos); a alíquota de referência estadual do IBS é aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e a alíquota de referência municipal do IBS é aquela que repõe a receita do ISS do conjunto de municípios.

A PEC alinha o IBS com o princípio do destino nas operações interestaduais e intermunicipais. Segundo a proposta, a alíquota a ser aplicada é aquela do Estado e do Município de destino, e o produto da arrecadação decorrente da incidência dessa alíquota pertence ao Estado e ao Município onde está localizado o destinatário da operação, seja ele contribuinte do imposto ou consumidor final.

A aplicação do princípio de destino é entendida como a mais apropriada em contextos federativos em que as unidades subnacionais gozam de maior autonomia. Assim, o tamanho da receita arrecadada em cada Estado se amolda ao tamanho do seu próprio mercado consumidor, podendo ser automaticamente calibrada de acordo com os seus propósitos orçamentários. Como corolário, as medidas de política tributária tomadas internamente não afetam a arrecadação dos demais Estados da Federação, pois não há transmissão de créditos entre os Estados. A distribuição das receitas aos entes federados se operacionaliza conforme instituído na Constituição Federal e em leis específicas (ARAÚJO, 1999).

Por se tratar de tributo que unifica competências tributárias de diferentes níveis na federação, há a previsão da criação de um comitê gestor, via lei complementar, que seria responsável pela arrecadação e distribuição das receitas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Nesse sentido, a PEC prevê competência do Tribunal de Contas da União para indicar as “alíquotas de referência”, que podem ou não ser utilizadas pelos entes federativos.

Ainda que não haja previsão expressa, cogita-se que a alíquota total seria fixada entre 20% e 25% (GOMES; GOMES; PISCITELLI, 2019).

Para viabilizar a migração do atual sistema de tributação de bens e serviços para o novo modelo propõem-se duas transições. A primeira é a transação para os contribuintes, contemplando a progressiva redução dos atuais tributos e sua substituição pelo IBS. A outra é a transição na distribuição federativa da receita, contemplando o ajuste na distribuição da receita entre Estados e Municípios.

A substituição dos tributos atuais pelo IBS será feita em dez anos, sendo os dois primeiros anos o período de teste e os oito anos seguintes o período de transição propriamente dito. No período de teste, o IBS será cobrado à alíquota de 1%, sendo o aumento de arrecadação compensado pela redução das alíquotas da COFINS, não afetando, portanto, os Estados e os Municípios. No período de transição, todas as alíquotas do ICMS, ISS, IPI, PIS e da COFINS serão reduzidas em 1/8 por ano, sendo os cinco tributos citados extintos no oitavo ano, mediante compensação pelo aumento progressivo da alíquota do IBS.

Nos primeiros vinte anos, contados do início da transição, a distribuição da receita do IBS será feita de modo a repor, para cada Estado e cada município, o valor correspondente à redução da receita de ICMS e de ISS em cada ano da transição, corrigido pela inflação. Nos trinta anos subsequentes, a parcela que repõe a perda de receita dos Estados e Municípios com ICMS e ISS será progressivamente reduzida, ao ritmo de 1/30 anos, havendo convergência completa para distribuição da receita do IBS pelo princípio do destino apenas no quinquagésimo ano, contado do início da transição.

A última característica importante da PEC é a substituição dos atuais critérios de vinculação e partilha da receita dos tributos substituídos pelo IBS por um novo sistema, tratada no art. 159- A ao art.159-G. Em suma, o Quadro 1 mostra as principais características do IBS.

Quadro 1 Principais Características do IBS

CARACTERÍSTICAS DO IBS
Alíquota uniforme
Tributar o consumo, qualquer que seja ele, ao longo da cadeia de produção e comercialização
Regulado por lei complementar - Não foi publicada até a publicação deste trabalho
Imposto não-cumulativo
Vedação a benefícios fiscais
Não incidirá sobre as exportações
Não incidirá sobre os investimentos
Incidirá em qualquer operação de importação - consumo final ou insumo
Princípio do destino - operações interestaduais e intermunicipais

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

A Figura 1 ilustra a apuração não cumulativa do IBS em cadeia produtiva hipotética, de forma que o ônus tributário recaia integralmente sobre o consumo. A não cumulatividade consta no art.152 – A, §1º, III, da PEC 45/2019.

Nesse exemplo, nota-se que o consumidor arca com o ônus tributário de R\$ 807,00 incluído na nota fiscal de sua compra realizada com a Empresa C. A maior parte é recolhida nas etapas anteriores ao consumo.

Depois que o consumidor efetua a sua compra (Etapa 03: consumo), a Empresa C recolhe ao governo o IBS de R\$ 269,00, equivalente ao imposto de R\$ 807,00 faturado nas vendas de seus produtos ao consumidor, menos o imposto de R\$ 538,00 incluído nas NF das compras feitas à Empresa B. Já a Empresa B recolherá ao governo a diferença do IBS de R\$ 269,00, equivalente aos R\$ 538,00 faturados nas vendas à Empresa C, menos os R\$ 269,00 incluídos nas NF das compras feitas à Empresa A. A empresa A, por sua vez, fez o mesmo, só que no valor de R\$ 269,00 equivalentes ao imposto incidente em suas vendas à Empresa B. Fecha-se, assim, a integralização do imposto de consumo, anteriormente recolhido por fatias a cada etapa da agregação de valor ao longo de toda cadeia produtiva.

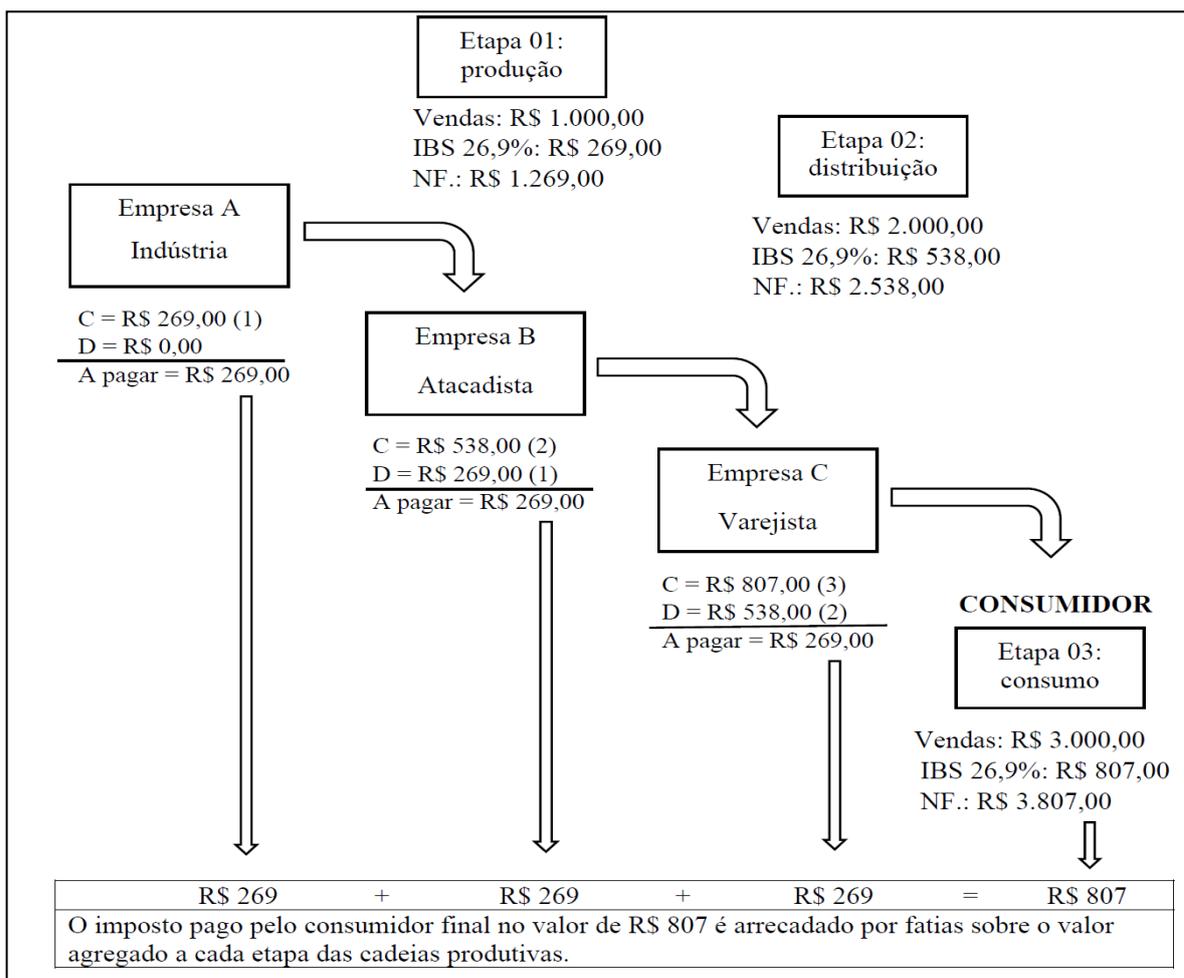


Figura 1 Apuração não cumulativa do IBS pelo método do crédito financeiro

Fonte: Angelis (2016).

O emprego do método do crédito na apuração do IBS constitui-se como um poderoso estímulo antissonegação, uma vez que para se fazer jus ao crédito, as empresas são obrigadas a exigir a emissão das Notas Fiscais de seus fornecedores (ANGELIS, 2016).

2 Procedimentos Metodológicos

A metodologia definida visou proporcionar condições para analisar qual seria o impacto da carga tributária em uma empresa do setor industrial em face do texto atualmente em discussão no Congresso Nacional, a PEC nº 45/2019. A pesquisa é de natureza documental e bibliográfica. Os dados da empresa foram acessados por meio de documentos disponibilizados pela própria empresa, porém a mesma não quis ser identificada, então foi denominada Empresa Indústria.

A pesquisa documental foi realizada por intermédio de relatórios de compras de mercadorias e de vendas disponibilizados pela empresa estudada, aprofundando o conhecimento com o manuseio e emprego de notícias, leis e normas. Os documentos acessados referem-se ao mês de abril de 2020, os quais foram disponibilizados em junho do mesmo ano para que utilização nesta pesquisa.

Quanto aos objetivos, é descritiva, objetivando uma análise dos dados coletados sem manipulá-los, pois exige do investigador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar, descrevendo os fatos e os fenômenos de determinada realidade. Quanto à abordagem, é quantitativa, pois serão realizadas análises numéricas com os dados coletados (TRIVIÑOS, 1987).

Na análise, primeiramente, define-se um período padrão, o qual utiliza-se os mesmos valores para os cálculos. Em seguida, mostra-se quanto foi a carga tributária da empresa no período de referência, calculados com os valores das compras de insumo, devoluções de compras e o valor do faturamento da empresa.

Por último, mostra-se quanto seria a carga tributária da empresa no mesmo período, porém com as características do IBS. Serão utilizados os mesmos valores do modelo atual e aplicando a alíquota de 26,9% definida por estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Neste trabalho, usou-se como parâmetro a dissertação do Angelis (2016), o imposto sobre o valor agregado e o ICMS no estado de São Paulo – 1988 a 2013 – 25 anos.

3 Resultados e Discussões

Características da Empresa

A empresa pesquisada é uma indústria cearense que atua no mercado alimentício há 29 anos, cujo início das atividades ocorreu de forma simples e rústica, com produção caseira e com

distribuição local dos seus produtos (sorvete e picolé) e que, atualmente, gera, aproximadamente, 3.700 empregos diretos.

Sua expansão durante esses anos lhe gera atualmente um mix diversificado de produtos, sendo possível encontrá-los nos principais varejistas e atacadistas, e empresa com nova estrutura, onde concentra-se a produção, logística e produção.

Análise da carga tributária

No presente estudo de caso foram analisados os principais aspectos relacionados à carga tributária de uma Indústria tributada pelo Lucro Presumido, comparativamente aos principais aspectos alusivos à tributação pelo IBS.

A Empresa tem a incidência do ICMS, IPI, PIS e COFINS em suas operações. Como não tem atividade de serviço, portanto não incide o ISS, que é um dos cinco tributos que será unificado, lembrando que não será objeto desse estudo o cálculo do IRPJ e do CSLL.

A Empresa Indústria apresentou no mês de abril de 2020 as seguintes movimentações:

- a) Considerar que a Empresa Indústria não tem nenhum saldo devedor ou credor anteriormente;
- b) Comprou de insumos, dentro do Estado do Ceará, o valor total de R\$ 1.133.102,22;
- c) Comprou de insumos, fora do Estado do Ceará, o valor total de R\$ 1.226.083,90.
- d) Durante esse mesmo período, teve devoluções de mercadorias compradas dentro do Estado, a quantia de R\$ 101,80, e fora do Estado, o montante de R\$ 2.330,50, das regiões do sul e sudeste;
- e) As compras de fora do Estado, sul e sudeste, com exceção do Espírito Santo, totalizaram R\$ 473.752,57, então utiliza-se a alíquota interestadual de 7%;
- f) Compras do norte e nordeste mais Espírito Santo totalizaram R\$ 752.331,33, usa-se a alíquota interestadual de 12%;
- g) Venda para comércio e varejistas do Estado do Ceará perfaz o importe de R\$ 3.155.861,43.

Apuração da carga tributária da Empresa

A Empresa Indústria é tributada pelo lucro presumido, então tem particularidades em relação à forma de apuração do ICMS, do IPI, do PIS e da COFINS. Nas operações internas com sorvete e picolé, é condicionada à substituição tributária, ou seja, tem a responsabilidade da retenção e do recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes, conforme Decreto nº 24.569/1997, art. 553.

O ICMS e o IPI são representados pela não cumulatividade nas compras e vendas, pela dinâmica da compensação, porém, o PIS e a COFINS são calculados pela cumulatividade, ou

seja, não possibilitam o crédito para empresa, e possuem as seguintes alíquotas: 18,00%, 5,00%, 0,65% e 3,00%, respectivamente. O tributo é considerado não cumulativo quando se compensa o imposto pago na entrada de mercadorias (tributos a recuperar) com os valores cobrados na venda para o cliente, atinentes aos impostos que incidem sobre a venda (FALCÃO, 2007). Na tabela 02, constam os dados para apuração do ICMS a recuperar.

Tabela 02 Entrada de mercadoria – ICMS a recuperar

DÉBITOS DE ICMS - INSUMO - A RECUPERAR				
Origem	Total das Notas	Base de cálculo	Alíquota	Valor do ICMS
Do Estado	R\$ 1.133.102,22	R\$ 1.079.144,97	18,00%	R\$ 194.246,09
Fora do Estado	R\$ 752.331,33	R\$ 716.506,03	12,00%	R\$ 85.980,72
	R\$ 473.752,57	R\$ 451.192,92	7,00%	R\$ 31.583,50
(c) DEVOLUÇÃO DE ICMS – INSUMO				
Origem	Total das Notas	Base de cálculo	Alíquota	Valor do ICMS
Do Estado	R\$ 101,80	R\$ 96,95	18,00%	R\$ 17,45
Fora do Estado	R\$ 2.330,50	R\$ 2.219,52	7,00%	R\$ 155,37
SALDO CREDOR DO MÊS				R\$ 311.637,49

Fonte: Elaborada pelos autores (2020).

As compras de mercadorias (entradas) estão na linha *Débitos de ICMS – Insumo – a recuperar*, na composição do *Total da Nota* está o valor do produto e IPI, porém a base de cálculo do ICMS não compreende o montante do IPI, conforme a CF/88, artigo 155, §2º, XI e Lei complementar 87/1996, artigo 13, §2º. Então, para encontrar a base de cálculo do ICMS, faz-se necessário excluir esse imposto, que tem alíquota de 5% sobre o valor total das compras. Atentando-se que o cálculo é indireto.

O estado destino, o Ceará, arrecada R\$ 117.564,22, correspondente aos valores do ICMS fora do estado; o objetivo é o equilíbrio na repartição do imposto, uma contribuição para os Estados considerados menos industrializados e que são destinatários frequente de mercadorias (BRITO; GUIMARÃES; RIBEIRO, 2018).

Aplicam-se as referidas alíquotas à base de cálculo do ICMS e a Empresa Indústria terá o saldo de ICMS a recuperar de R\$ 311.810,32. Porém, nesse mesmo período ocorreram devoluções que totalizaram o saldo redutor do ICMS a recuperar de R\$ 172,82, circunstância que resulta no *Saldo credor do mês* ficar em R\$ 311.637,51.

Para cálculo do ICMS normal a recolher devido nas vendas do período, considera-se o *Valor total da Nota* que foi de R\$ 3.155.861,43, composto pelo valor dos produtos vendidos, sendo a *Base de cálculo* o valor de R\$ 2.730.316,02, acrescido do valor do IPI, R\$ 136.515,80 (5% de R\$ 2.730.316,02), e pelo ICMS ST, R\$289.029,61. Para encontrar o *Valor do ICMS*, aplica-se a alíquota de 18% sobre a Base de cálculo, obtendo-se o ICMS a recolher de R\$ 491.456,88.

Como a Empresa Indústria tinha um crédito de ICMS em função da compra no valor de R\$ 311.637,51, a dívida efetiva com o fisco ficou em R\$ 179.819,38. Então, será recolhido esse

valor para os cofres públicos, referente ao mês de competência abril, porém, não há somente a apuração do ICMS Normal, mas também o ICMS Substituição Tributária.

Conforme o Decreto 24.569/1997, artigo 554, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o preço de venda praticado pelo comércio varejista, divulgado em ato normativo editado pelo Secretaria da Fazenda. A Instrução Normativa nº 22/2019 estabelece valores da base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária relativa a operações com sorvetes e picolés.

A *Base de cálculo do ICMS ST* é valor de referência unitário multiplicado pela quantidade; a *Alíquota* do ICMS no Estado do Ceará é de 18% e o *Valor do ICMS ST*, tem como base de cálculo do ICMS ST aplicada à alíquota. A soma de todos os valores do ICMS ST por produto irá compor o *Valor total do ICMS ST* de R\$ 289.029,61.

Vale ressaltar, que o Valor do ICMS ST fica destacado na Nota Fiscal no campo “substituição tributária”, sendo reembolsado para a empresa Indústria no recebimento da venda.

Na Tabela 03 a seguir, tem-se os cálculos para apuração do IPI a recuperar.

Tabela 03 Entrada de mercadoria – IPI a recuperar

DÉBITOS DE IPI - INSUMO - A RECUPERAR				
Origem	Valor da Nota	Base de cálculo	Alíquota	Valor do IPI
Do Estado	R\$ 1.133.102,22	R\$ 1.079.144,97	5,00%	R\$ 53.957,25
Fora do Estado	R\$ 1.226.083,90	R\$ 1.167.698,98	5,00%	R\$ 58.384,95
(-) DEVOLUÇÃO DO IPI				
Origem	Valor da Nota	Base de cálculo	Alíquota	Valor do IPI
Do Estado	R\$ 101,80	R\$ 96,95	5,00%	R\$ 4,85
Fora do Estado	R\$ 2.330,50	R\$ 2.219,52	5,00%	R\$ 110,98
SALDO CREDOR DO MÊS - A RECUPERAR				R\$ 112.226,37

Fonte: Elaborada pelos autores (2020).

A *Base de cálculo*, assim como do ICMS, serão somente relacionadas ao valor dos produtos. A *alíquota* do IPI, de acordo com o TIPI, para sorvetes e picolés será de 5%. Então, aplicando a alíquota a base de cálculo, tem-se R\$ 112.342,20 de IPI a recuperar, e nesse mesmo período, teve-se devoluções que devem ser deduzidas do saldo a recuperar, que totalizam R\$ 115,83, assim, o *Saldo credor do mês a recuperar* é de R\$ 112.226,37.

A *Base de cálculo* para o IPI a recolher é somente o valor dos produtos vendidos, e, aplicando a *alíquota* de 5%, gera o *saldo a recolher* de R\$ 136.515,80, o qual deveria ser pago aos cofres públicos a partir das suas vendas; no entanto, e considerando que o IPI é um imposto não cumulativo, para encontrar o valor a pagar deve-se proceder com as devidas compensações. Nas compras gerou-se o saldo a recuperar de R\$ 112.226,37; procedendo a devida apuração, o saldo de IPI a pagar (recolher) é de R\$ 24.289,43.

O significado prático é o de que a empresa paga na compra antecipadamente o imposto que será cobrado do cliente. Quando a empresa faz a venda está sendo ressarcida pelo cliente do

imposto pago. O recolhimento é sempre calculado pela diferença entre o valor cobrado ao cliente e o valor pago na compra (MONTOLO, 2018).

No caso do PIS e da COFINS, devido à empresa ser tributada pelo Lucro Presumido, serão cumulativos, e nas compras representam custos, pois o valor pago na transação irá compor o produto que será fabricado, já que a empresa não poderá se creditar. Nesse caso, esses tributos serão recolhidos com alíquotas reduzidas de 0,65% e 3,0%, respectivamente, sobre o valor da venda, sendo *Base de cálculo* R\$ 2.730,316,02, correspondendo a R\$ 17.747,05 e R\$ 81.909,48.

No Brasil, as empresas são recolhedoras de tributos, e os valores cobrados de seus clientes devem ser repassados aos cofres públicos (MONTOLO, 2018). Então, as empresas devem ter atenção aos tributos que incidem sobre o seu negócio. É preciso calcular, planejar e implementar estratégias para que se opere dentro da lei, sem pagar tributos desnecessários.

Aplicação do Imposto sobre Bens e Serviços

Em janeiro de 2020 o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) publicou estudo que analisa os pontos da PEC, cujo resultado afirmou que a reforma tributária pode resultar em um imposto com alíquota de 26,9%. A alíquota uniforme, característica que consta no art.152 – A, §1º, VI, que será usada neste estudo será de 26,9%.

O IBS é um tributo não cumulativo, em que se compensa “o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (Constituição 155, § 2º, I), sendo que “em cada período de apuração o contribuinte paga ao fisco a diferença entre o imposto cobrado dos clientes e o imposto pago aos provedores. Tributa-se, assim, a margem ou o valor adicionado pelo contribuinte” (CCiF, Nota técnica nº 4, p.1). Na Tabela 4 constam os dados para apuração do IBS a recuperar.

Tabela 4 Entrada de mercadoria – IBS a recuperar

Entrada de mercadorias do Estado - Insumo			
Base de Cálculo IBS	Alíquota	IBS	Total da Nota
R\$ 1.079.144,97	26,9%	R\$ 290.290,00	R\$ 1.369.434,97
Entrada de mercadorias de Fora do Estado - Insumo			
Base de Cálculo IBS	Alíquota	IBS	Total da Nota
R\$ 1.167.698,95	26,9%	R\$ 314.111,02	R\$ 1.481.809,97
(-) Devolução de mercadorias compradas do Estado- Insumo			
Base de Cálculo IBS	Alíquota	IBS	Total da Nota
R\$ 96,95	26,9%	R\$ 26,08	R\$ 123,03
(-) Devolução de mercadorias compradas de Fora do Estado - Insumo			
Base de Cálculo IBS	Alíquota	IBS	Total da Nota
R\$ 2.219,52	26,9%	R\$ 597,05	R\$ 2.816,57
(=) Total de entradas – insumos			
Base de Cálculo IBS	Alíquota	IBS	Total da Nota
R\$ 2.244.527,45	26,9%	R\$ 603.777,88	R\$ 2.848.305,33

Saídas de produtos acabados – venda			
Base de Cálculo IBS	Alíquota	IBS	Total da Nota
R\$ 2.730.316,02	26,9%	R\$ 734.455,01	R\$ 3.464.771,03
Valor agregado do período		R\$ 485.788,57	
Total de créditos - IBS na saída		R\$ 734.455,01	
(-) Total de débitos - IBS na entrada		R\$ 603.777,88	
(=) IBS a recolher no período		R\$ 130.677,13	

Fonte: Elaborada pelos autores (2020).

Os cálculos para apuração do IBS terão a mesma base de cálculo utilizada para os cálculos dos tributos apurados no tópico anterior, pois assim se mantém o montante de forma igualitária, tanto nas compras como nas vendas.

A entrada de mercadoria gera o IBS a recuperar de R\$ 604.401,02, porém tem que deduzir o valor do IBS referente às devoluções, que totalizam R\$ 623,13, gerando o *Saldo Credor do mês* de R\$ 603.777,88.

As compras de fora do Estado também irão incidir o IBS; conforme a PEC 45/2019, o IBS será cobrado em todas as etapas de produção e de comercialização, e será respeitada a característica do princípio do destino, ou seja, o imposto pertencerá ao Estado e ao Município de destino da operação. Nas transações interestaduais e intermunicipais incidirá a alíquota do Estado e do Município de destino.

O IBS é um imposto não cumulativo; para encontrar o valor a pagar deve-se proceder com as devidas compensações, conforme Tabela 4. Nas compras gerou-se o saldo credor de R\$ 603.777,88 e na venda realizada no mesmo mês acarretou um IBS a recolher de R\$ 734.455,01, procedendo à devida apuração, o saldo de IBS a pagar é de R\$ 130.677,13.

Comparação da carga tributária atual x IBS

A proposta deste tópico é examinar os dados da empresa indústria e verificar em qual dos modelos de tributação, o atual ou o da PEC nº 45/2019, a carga tributária da empresa será mais reduzida. Vale ressaltar que, para tanto, os ICMS, ICMS ST, IPI, PIS e COFINS são analisados, enquanto que outros tributos e encargos não são levados em consideração. Na Tabela 05 constam os valores da carga tributária do modelo atual e do modelo proposto pela PEC 45.

Tabela 5 Comparativo de apuração dos tributos

EMPRESA INDÚSTRIA			
Tributação atual		PEC nº 45/2019	
ICMS	R\$ 179.819,38	IBS	R\$ 130.677,13
IPI	R\$ 17.747,05		
PIS	R\$ 81.909,48		
COFINS	R\$ 24.289,43		
ICMS ST	R\$ 289.029,61		
Total	R\$ 592.794,95		R\$ 130.677,13

Fonte: Elaborada pelos autores (2020).

Fator importante para que a arrecadação da forma atual seja maior é a existência do ICMS ST, pois a Empresa Indústria está recolhendo o ICMS devido em toda a cadeia sozinha, porquanto a responsabilidade do recolhimento é toda dela. Porém, esse valor é reembolsado pela empresa para qual foi vendida a mercadoria, no ato do recebimento.

A PEC 45/2019 deixa claro que a tributação do IBS ocorrerá em todas as cadeias de produção e comercialização, assim descaracterizando a existência da substituição tributária. Então, os R\$ 289.029,61 do ICMS ST seriam diluídos por todas as etapas.

Logo, como o valor do ICMS ST é reembolsado no ato do recebimento pela venda, iremos desconsiderar o mesmo para a comparação. Assim, temos uma redução significativa de R\$ 173.088,21, caso utilizasse o IBS como modelo de apuração. Esta análise não é verdade absoluta; necessita-se que seja publicada a lei complementar da PEC, para que possa ter um estudo mais detalhado.

O Brasil é considerado um dos países com a maior carga tributária do mundo; a redução dela é ponto positivo para PEC em relação às empresas, porém a continuidade da PEC 45/2019 deve ser viável não apenas para os empresários, mas também para os cofres públicos.

Considerações finais

Recolher tributos é a forma de funcionamento do Sistema Tributário, vez que esse recolhimento financia as atividades do Estado, buscando melhorias para a sociedade, como prestação de serviço eficaz e investimentos nos diversos setores que compõem a economia. A complexidade do funcionamento surge por conta de não unificação das leis tributárias. Têm leis para os tributos federais, estaduais e municipais. A proposta da PEC 45/2019 é simplificação e buscar trazer melhoria ao modelo tributário brasileiro.

O Imposto sobre Valor Agregado é referência para a criação do IBS, cujo pagamento será efetivado pelo consumidor final e incide em todas as etapas anteriores do processo e corresponde à soma dos impostos que foi recolhido em cada etapa da produção e comercialização, tendo a

intenção de diminuir o imposto sobre os produtos e serviços, e, ademais, combater a sonegação, pois para se ter o crédito da operação anterior terá que se ter a emissão da nota fiscal.

A comparação do sistema atual com o IBS, baseada nos dados da Empresa Indústria, demonstra que a proposta irá diminuir a carga tributária da empresa, a qual também terá redução no seu custo e, assim, maiores lucros e possível competitividade maior no mercado.

Atualmente, pela elevada carga tributária à qual as empresas estão sujeitas, elas utilizam-se de incentivos fiscais que despontam com a possibilidade de redução dos tributos; com a PEC 45/2019, precisamente em seu art. 152- A, § 1º, inciso IV, mesmo com previsão de que o IBS não será objeto de concessão de isenção, a proposta reduz a carga tributária, como ocorreu com a Empresa Indústria, materializando-se como uma alternativa positiva e extremamente favorável às empresas.

O presente estudo não engloba em sua totalidade todos os pontos da PEC, vez que a mesma afirma que o IBS será regulado exclusivamente por lei complementar, publicação que até o presente momento não ocorreu, o fato que limitou a análise da carga tributária.

Por todos os pontos assentados no trabalho, percebe-se que o Brasil precisa de uma reforma tributária, pois a complexidade tributária brasileira torna o país menos lucrativo. Então, o Brasil deve, racionalmente, implementar uma reforma tributária, porém baseada em estudos de simulação e impactos econômicos da medida proposta, sobretudo, buscando decidir qual a melhor solução, tanto para a arrecadação dos cofres públicos, como para diminuição dos custos das empresas.

Portanto, apreende-se que o objetivo proposto de examinar os principais aspectos relacionados ao Imposto sobre Bens e Serviços anunciados na PEC 45 e as suas alterações foi alcançado no presente estudo, em especial no que diz respeito à diminuição da carga tributária das empresas tributadas pelo lucro presumido. De tal modo, pode-se afirmar que o artigo esboçou traços das características do IBS, porém há outros potenciais assuntos ligados à PEC que não foram simulados neste trabalho, já que a referida PEC não foi analisada juntamente com sua lei complementar, ficando em aberto, por exemplo, o estudo sobre a partilha desse tributo para União, Estados e Municípios. Também não foi analisado como empresas que não estão enquadradas no Lucro presumido serão impactadas, bem como a arrecadação dos Entes federativos. Fica o tema aberto para novos estudos, principalmente considerando que, nesse momento, a base da pesquisa foi uma proposta de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional.

REFERÊNCIAS

- ANGELIS, Ângelo de. **O imposto sobre o valor agregado e o ICMS no Estado de São Paulo – 1988 a 2013 – 25 anos**. 2016. 235 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Economia, Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2016.
- ARAÚJO, Erika Amorim. **A tributação do consumo pela sistemática do valor adicionado em contextos federativos: problemas e possíveis alternativas para lidar com a questão**. 1999. 188 f. Dissertação (Doutorado) - Curso de Economia, Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 1999. Disponível em: http://repositorio.unicamp.br/jspui/bitstream/REPOSIP/285340/1/Araujo_ErikaAmorim_M.pdf. Acesso em: 11 abr. 2020.
- ARAKAKI, João Felipe Leguizamon *et al.* Implantação do Planejamento Tributário em Empresas Prestadoras de Serviço. **Revista de Ciências Gerenciais**, Campo Grande, v. 23, n. 38, p. 119-124, 19 fev. 2020. Semestral. Disponível em: <https://revista.pgsskroton.com/index.php/rcger/article/view/5245>. Acesso em: 01 jun. 2020.
- BALTHAZAR, Cesar Ubaldo. A gênese do imposto sobre o valor agregado. **Revista Sequência**, Santa Catarina, v. 29, n. 56, p. 245-258, 01 jun. 2006. Semestral. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n56p245/13680>. Acesso em: 11 abr. 2020.
- BRASIL. Instrução Normativa nº 22, de 24 de abril de 2019. Estabelece valores da base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária relativa a operações com sorvetes e picolés, de que tratam os arts. 553 a 555 do Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_atual/art_155_.asp. Acesso em: 23 jun. 2020.
- BRASIL. PEC 45/2019. **Proposta de Emenda à Constituição**. <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21968> 33>. Acesso em 26 mai. 2019.
- BRITO, Anderson Frutuoso; GUIMARÃES, Wander Barcelar; RIBEIRO, Edgard Costa dos Santos. A incidência do ICMS sobre as operações interestaduais e a repartição do produto da arrecadação. **Revista Farol**, Rolim de Moura, p. 27-26, 2020. Anual. Disponível em: <http://www.revistafarol.com.br/index.php/farol/article/view/189/161>. Acesso em: 07 jun. 2020.
- CCIF, Centro de cidadania fiscal. A Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019. 2020. Disponível em: http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2019/06/IBS_base_1906.pdf. Acesso em: 15 maio 2020.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Planejamento Tributário: Teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- CUCOLO, Eduardo. **Estudo aponta que carga tributária bateu recorde em 2019**. 2020. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/03/estudo-aponta-que-carga->

tributaria-bateu-recorde-em-

2019.shtml#:~:text=A%20carga%20tribut%C3%A1ria%20brasileira%20alcan%C3%A7ou,e%20Kleber%20Pacheco%20de%20Castro.&text=Em%202018%2C%20estava%20em%2034,quanto%20nos%20estados%20e%20munic%C3%ADpios.. Acesso em: 01 jun. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros *et al.* **Reforma Tributária: Comparativo PEC 45 e PEC 110.** 2019. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf. Acesso em: 29 abr. 2020.

FALCÃO, Maurim Almeida. **Da tributação cumulativa ao Imposto sobre o valor agregado: o percurso notável da inovação tributária do Século XX, in IVA para Brasil: Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo.** Organizadores Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques. Vasco Guimaraes. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. **Não-cumulatividade tributário.** Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2009.

GOMES, Eduardo de Paiva; GOMES, Daniel de Paiva; PISCITELLI, Tathiane. **Quais são os pontos centrais das propostas de reforma tributária?** 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-16/opiniao-quais-sao-pontos-centrais-reforma-tributaria>. Acesso em: 13 maio 2020.

GOMES, Fábio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias: os impostos sobre o consumo no Mercosul.** 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2006.

INDÚSTRIA, Portal da. **SondEsp 73 – Qualidade do sistema tributário. Indústria apoia a reforma do sistema tributário brasileiro.** 2019. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/sondesp-73-qualidade-do-sistematributario/>. Acesso em: 02 maio 2020.

IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Reforma tributária pode resultar em imposto com alíquota de 26,9%.** 2020. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=35280&catid=10&Itemid=9#:~:text=Ambas%20preveem%20a%20unifica%C3%A7%C3%A3o%20de,al%C3%ADquotas%20mais%20elevadas%20do%20mundo.. Acesso em: 01 jun. 2020.

MONTOLO, Eugênio. **Contabilidade Geral e Avançada.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MENEZES, João Paulo Calemba Batista. Reforma Tributária: Introdução do Iva no Brasil Baseado no Modelo Português (Europeu). **Revista Gestão & Tecnologia**, Minas Gerais, v. 13, n. 2, p. 145-166, maio/agosto 2013. Quadrimestral. Disponível em: <http://revistagt.fpl.edu.br/get/article/view/466/458>. Acesso em: 24 maio 2020.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária.** 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ORAIR, R.; GOBETTI, S. **“Tax Reform in Brazil: Guiding Principles and Proposals under Debate.” Working Paper**, n. 182. Brasília: International Policy Centre for Inclusive Growth, 2019.

PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado.** 6. ed. Coimbra: Grupo Almedina, 2014.

REBELO, Aldo; PAULINO, Luis Antonio. Reforma tributária: atravessar o rio pisando nas pedras. **Princípios Revista Teórica, Política e de Informação, São Paulo: Editora Anita Garibaldi**, n. 94, p. 50-64, 2008.

SOUZA, João Marcos de. **Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo**. http://sindifisco-pa.org.br/wp-content/uploads/2018/05/TD_24.pdf 2018. Acesso em: 26 maio 2020.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. 2013. 164 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-06022014-135007/publico/Dissertacao_Mestrado_Monica_Vasconcellos-versao_final_Janeiro_2013.pdf. Acesso em: 25 maio 2020.

Recebido em: 25 de maio de 2021.

Aprovado em: 16 de setembro de 2021.