

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CAROLINE SILVA DE OLIVEIRA

REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL:
Análise das Propostas e da Percepção do Profissional Contábil do Estado do
Rio Grande do Sul

São Leopoldo
2020

CAROLINE SILVA DE OLIVEIRA

**REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL:
Análise das Propostas e da Percepção do Profissional Contábil do Estado do
Rio Grande do Sul**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis, pelo Curso de
Ciências Contábeis da Universidade do
Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientadora: Prof(a) Ma. Angela Patrícia Bovolini Pedron

São Leopoldo

2020

Dedico este trabalho ao meu filho Gustavo, por encontrar nele força e motivação para trilhar meu caminho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por sempre me abençoar nessa longa caminhada, me concedendo saúde e determinação para superar as dificuldades e forças para seguir em frente na realização desta conquista.

À minha família, que sempre acreditou na minha capacidade, meus pais e irmão, em especial à minha mãe Fátima que me deu muito apoio e incentivo, não me deixando desanimar. Também a minha sogra Mara, que nunca mediu esforços para me auxiliar, cuidando do meu filho nos momentos de estudo para que sua nora conseguisse o diploma.

Ao meu esposo e companheiro David, pela sua paciência e por estar ao meu lado nessa jornada, apoiando e incentivando sempre.

Ao meu filho Gustavo, meu pequeno e amável, nasceu quando a mamãe aqui estava no quarto semestre, agradeço por suportar a minha ausência e pela alegria que sempre me proporciona com seu abraço e sorriso quando vê a mamãe voltando dos estudos.

Aos meus familiares e amigos pelo apoio durante a realização deste trabalho, vocês são especiais em minha vida.

Aos professores (as) do curso, por compartilharem seus conhecimentos, em especial a minha orientadora, professora Angela Pedron, que sempre me auxiliou prontamente na realização do Trabalho de Conclusão.

Por fim, aos profissionais de contabilidade que responderam o instrumento de pesquisa. Gratidão é o sentimento que define.

RESUMO

Nos últimos anos a necessidade de simplificação do sistema tributário brasileiro ficou evidente e foram apresentadas diversas propostas de reforma tributária. É o caso das Propostas de Emenda a Constituição nº 33/2008, 45/2019 e 110/19, ambas com o objetivo de simplificar o sistema tributário através da cobrança de um único tributo sobre bens e serviços, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) na PEC 45/19 e 110/19. Já na PEC 233/08 esse único tributo é denominado de Imposto sobre o Valor Adicionado Federal (IVA-F). Diante disso, o objetivo deste estudo foi descrever o conhecimento dos profissionais de contabilidade quanto essas três propostas que tramitam no Congresso Nacional, contando com uma amostra de cinquenta e um (51) respondentes do Estado do Rio Grande do Sul. Trata-se de uma pesquisa aplicada quanto à sua natureza; com abordagem quantitativa do problema; descritiva quanto ao seu objetivo, e de campo, uma vez que foi aplicado um instrumento de pesquisa. Os dados da pesquisa revelaram que a maioria dos profissionais é Bacharel em Ciências Contábeis, procuram atualizar-se por meio da internet e atuam na área fiscal/tributária. Muitos respondentes já ouviram falar das PECs e consideram seu conhecimento insuficiente. Em relação aos tributos que serão substituídos por um único imposto, a maioria acertou as questões. Sobre as assertivas relacionadas a alíquotas do IBS e períodos de transição muitos respondentes não souberam opinar. Em termos de percepção, os profissionais discordaram totalmente que a carga tributária aplicada nas empresas é adequada e muitos concordaram que o objetivo das propostas é a simplificação do sistema tributário. Por fim, notou-se que não há interesse dos profissionais de contabilidade em se atualizar perante as propostas de reforma tributária e entende-se que esta temática deve seguir merecendo atenção dos profissionais de contabilidade.

Palavras-chave: Reforma Tributária. IVA-F. IBS. Sistema Tributário Brasileiro.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – PEC 233/08.....	52
Figura 2 – PEC 45/2019.....	57
Figura 3 – Alíquota de Referência IBS.....	59
Figura 4 – PEC 110/19.....	61
Figura 5 – Sugestões de Melhoria ao Sistema Tributário.....	87

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Gênero.....	68
Gráfico 2 - Formação	69
Gráfico 3 – Áreas de Atuação	70
Gráfico 4 – Tempo de Atuação na Área Contábil.....	70
Gráfico 5 – Formas de Atualização Profissional.....	71
Gráfico 6 - Acesso a PEC 233/08.....	72
Gráfico 7 – Conhecimento em Relação a PEC 233/08	72
Gráfico 8 – Tributos Substituídos na PEC 233/08.....	73
Gráfico 9 – Acesso a PEC 45/19.....	76
Gráfico 10 – Conhecimento em Relação a PEC 45/19	76
Gráfico 11 – Tributos Substituídos na PEC 45/19.....	77
Gráfico 12 – Acesso a PEC 110/19.....	80
Gráfico 13 – Conhecimento em Relação a PEC 110/19	80
Gráfico 14 – Tributos Substituídos na PEC 110/19.....	81

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Detalhamento dos Termos do Conceito de Tributo	21
Quadro 2 – Sujeito Passivo da Obrigação Tributária	23
Quadro 3 – Tipos de Alíquotas.....	25
Quadro 4 – Extinção do Crédito Tributário	29
Quadro 5 – Impostos Federais, Estaduais e Municipais	32
Quadro 6 – Classificação do Imposto.....	33
Quadro 7 – Problemas no Sistema Tributário Nacional	47
Quadro 8 – Funções e Atividades da Área Tributária.....	50
Quadro 9 – Características Básicas do Novo ICMS.....	55
Quadro 10 – Pontos Significativos do IBS: PEC 45/19	58
Quadro 11 – Pontos Significativos do IBS: PEC 110/19	61

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Classes de Atividade no Valor Adicionado a Preços Básicos e Componentes do PIB pela Ótica da Despesa	44
Tabela 2 – Carga Tributária por Ente Federativo	45
Tabela 3 - Receita Tributária por Base de Incidência e Nível de Governo - 2018.....	45
Tabela 4 – Novo ICMS na PEC 233/08.....	74
Tabela 5 – Período de Transição PEC 233/08	74
Tabela 6 – Alíquota IBS PEC 45/19	78
Tabela 7 – Período de Transição PEC 45/19.....	78
Tabela 8 - Alíquota IBS PEC 110/19	82
Tabela 9 – Período de Transição PEC 110/19.....	82
Tabela 10 – Carga Tributária nas Empresas.....	83
Tabela 11 – Tributação Sobre o Consumo.....	84
Tabela 12 – Regressividade.....	84
Tabela 13 – Simplificação do Sistema Tributário	85
Tabela 14 – Redução Carga Tributária	85
Tabela 15 – Causas do Tema Reforma	86
Tabela 16 – Tempo Demandado para Cumprimento das Obrigações Fiscais	86

LISTA DE SIGLAS

CCJ	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania
CF	Constituição Federal de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Comunicação
IE	Imposto sobre exportação
II	Imposto sobre Importação
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA-F	Imposto sobre o Valor Adicionado Federal
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEC	Proposta de Emenda a Constituição
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAT	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESCON/RS	Sindicato a Serviço da Sociedade do Rio Grande do Sul
SESI	Serviço Social da Indústria
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
UFIR	Unidade Fiscal de Referência

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E DO PROBLEMA	13
1.2 OBJETIVOS	14
1.2.1 Objetivo Geral	14
1.2.2 Objetivos Específicos	14
1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	15
1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	15
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	17
2.1.1 Tributação sobre Consumo, Renda, Patrimônio e Folha de Salários	18
2.2 TRIBUTOS	20
2.2.1 Obrigação Tributária	21
2.2.2 Elementos Fundamentais e Complementares do Tributo	24
2.2.3 Espécies Tributárias	31
2.2.3.1 Impostos.....	31
2.2.3.2 Taxas.....	34
2.2.3.3 Contribuição de Melhoria.....	36
2.2.3.4 Empréstimos Compulsórios.....	37
2.2.3.5 Contribuições Especiais	38
2.3 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A NECESSIDADE DA REFORMA	43
2.3.1 O Papel do Contador Na Atuação Tributária	49
2.4 PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....	52
2.4.1 Mudanças Esperadas Com a PEC 233/08	52
2.4.2 Mudanças Esperadas Com a PEC 45/19	56
2.4.3 Mudanças Esperadas Com a PEC 110/19	60
3 METODOLOGIA	64
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	64
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	64
3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS	65
3.4 DELIMITAÇÕES DO MÉTODO.....	67
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	68

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES	68
4.2 CONHECIMENTOS SOBRE A PEC 233/08	71
4.4 CONHECIMENTOS SOBRE A PEC 110/19	79
4.5 PERCEPÇÃO DO PROFISSIONAL	83
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	88
REFERÊNCIAS.....	91
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO NA PESQUISA.....	95
APÊNDICE B – CORREIO ELETRÔNICO ENVIADO AOS PROFISSIONAIS ASSOCIADOS A SESCON/RS.....	101

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresenta-se a contextualização do tema de pesquisa, a questão problema, os objetivos, a delimitação do tema e justificativa do estudo.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E DO PROBLEMA

O sistema tributário brasileiro caracteriza-se pela complexidade, burocracia e enfrenta grandes problemas, como sonegação fiscal, inúmeras renúncias fiscais e corrupção (SENADO, 2019). Além disso, o sistema apresenta a característica de regressividade, onde quem tem menos paga mais, tributando em excesso o consumo (bens e serviços), assim prejudicando o crescimento do país

Devido a burocracia e complexidade do sistema, com inúmeras leis, normas e vários tributos, os cidadãos brasileiros acabam tendo dificuldades de conhecerem a carga tributária realmente incidente sobre os bens e serviços que consomem. Essa complexidade no sistema tributário brasileiro acaba acarretando também inúmeras horas despendidas pelo profissional contábil na elaboração das declarações fiscais principais e acessórias exigidas pelo fisco. (ALVARENGA, 2017).

Nos últimos anos, a necessidade de correção de alguns desses problemas e a necessidade de simplificação do sistema tributário ficou evidente e foram apresentadas diversas propostas de reforma tributária que ainda estão em tramitação no Congresso Nacional. É o caso das Propostas de Emenda a Constituição nº 33/2008, 45/2019 e 110/2019, ambas com o objetivo de simplificar o sistema tributário através da cobrança de um único tributo sobre bens e serviços, denominado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) na PEC 45/19 e 110/19. Já na PEC 233/08 esse único tributo é denominado de Imposto sobre o Valor Adicionado Federal (IVA-F).

A proposta da PEC 233/08 também prevê mudanças no âmbito estadual, relacionado ao ICMS. No atual sistema, contamos com a regulamentação da Lei Complementar nº 87/96 que dispõe sobre o ICMS e com base nesta os Estados e Distrito Federal, editam suas normas, sendo então, vinte e sete (27) decretos diferentes, um para cada Estado. Com isso, a PEC 233/08 prevê um novo ICMS, com competência conjunta, onde esse imposto será instituído por lei complementar, formando uma lei única nacional para o ICMS. As propostas da PEC 45/19 e 110/19,

também prevêem um novo tributo, denominado Imposto Seletivo, de competência da União, onde os produtos e serviços tributados por esse imposto serão definidos em lei complementar.

O tema reforma tributária ocasiona insegurança, conflitos e divergências, pois ela impactará mudanças e trará reflexos que serão percebidas pela população em geral, mas especialmente pelos profissionais de contabilidade, que atuam na contabilidade tributária, lidando diariamente com a apuração de tributos, verificando leis e normas a serem aplicadas nas empresas e enviando declarações ao fisco.

Diante do exposto, surge o seguinte problema de pesquisa: Qual o conhecimento dos profissionais de contabilidade do Rio Grande do Sul sobre as propostas de reforma tributária que tramitam no Congresso Nacional?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho consiste em descrever o conhecimento dos profissionais de contabilidade do Rio Grande do Sul sobre as propostas de reforma tributária, PEC 233/08, PEC 45/19 e PEC 110/19, que tramitam no Congresso Nacional.

1.2.2 Objetivos Específicos

Com a definição do objetivo geral foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- a) descrever as principais propostas da reforma tributária e as mudanças que trarão ao sistema tributário brasileiro;
- b) identificar o entendimento dos profissionais de contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul a respeito das propostas de reforma tributária que tramitam no Congresso Nacional;
- c) verificar a percepção dos profissionais de contabilidade do Rio Grande do Sul, sobre o atual sistema tributário e a reforma tributária.

1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O tema relacionado com a reforma tributária envolvendo o profissional contábil pode ser abordado sob diferentes pontos de vista. Nesse estudo a abordagem se deu do ponto de vista de uma amostra de 51 (cinquenta e um) profissionais contábeis do Estado do Rio Grande do Sul, abrangendo um perfil de profissionais associados à entidade SESCON/RS em 2019.

O propósito do estudo é conhecer a percepção dos profissionais de contabilidade sobre questões relacionadas a três propostas de reformas tributárias, PEC 233/08, 45/19 e 110/19, que tramitam no Congresso Nacional, portanto, não faz parte do escopo do estudo analisar a capacidade de aplicação destas normas pelos profissionais de contabilidade, já que ainda não estão vigentes. Também, não faz parte do escopo do estudo averiguar a percepção dos profissionais sobre outras propostas de reforma tributária que estejam tramitando no Congresso.

1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

As reformas que tramitam no congresso nacional propõem alterações na tributação no Brasil. Essas alterações afetam os profissionais contábeis, já que precisarão se apropriar do conhecimento das normas que serão publicadas para orientar seus clientes. Sendo assim, este trabalho se justifica para servir como um indicativo do conhecimento já acumulado por esses profissionais sobre as reformas propostas.

Outro ponto que justifica este estudo está relacionado ao estudo das três propostas o que permite a sumarização dos principais pontos propostos, servindo como um material de consulta para os acadêmicos do curso de ciências contábeis, mas não restrito a este.

Ainda, entende-se que abordar este tema junto aos profissionais contábeis, pode despertar os profissionais de contabilidade para a necessidade de atuação e participação no desenvolvimento das políticas tributárias, já que por seu conhecimento e formação podem contribuir para a elaboração de leis mais claras e menos burocráticas.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. No primeiro capítulo apresenta-se a introdução contendo a contextualização do tema juntamente com o problema, seguido dos objetivos, delimitação do tema e justificativa do estudo. O segundo capítulo tem-se o referencial teórico, no qual são tratados os tópicos relacionados ao tema. No terceiro capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. No quarto capítulo os dados obtidos na pesquisa são apresentados e analisados. No quinto capítulo tem-se as considerações finais, seguidas das referências e apêndice.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesse capítulo abordam-se os seguintes tópicos: Sistema Tributário Nacional; Tributação sobre Consumo, Renda, Patrimônio e Folha de Salários; Tributos; Obrigação Tributária; Elementos Fundamentais e Complementares do Tributo; Espécies Tributárias (Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e Contribuições Sociais); Carga Tributária Brasileira e a Necessidade da Reforma; O Papel do Contador na Atuação Tributária; e Propostas da Reforma Tributária (Mudanças Esperadas com a PEC 233/08; Mudanças Esperadas com a PEC 45/19; Mudanças Esperadas com a PEC 110/19).

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional (STN) é composto pelos tributos instituídos no Brasil, pelos princípios e normas que regem tais tributos bem como a repartição das receitas tributárias.

O Sistema Tributário é o conjunto de normas e princípios dispostos na Constituição Federal, que é a lei maior e fundamento do qual derivam as demais normas jurídicas tributárias hierarquicamente inferiores. Esse sistema rege o poder constitucionalmente concedido ao Estado de arrecadar tributos com a finalidade de realização do bem comum. (FABRETTI L.C.; FABRETTI D.R., 2014, p.36).

Pêgas (2017) menciona que o Sistema Tributário Nacional (STN) tem sua estrutura básica definida no Código Tributário Nacional (Lei Complementar nº 5.172/66) e suas regras ditadas pela Constituição Federal (CF) de 1988 que define a competência tributária, as limitações constitucionais ao poder de tributar, repartição das receitas e demais normas.

O artigo 2º do Código Tributário Nacional (CTN) coloca que “o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências”.

Segundo Crepadi (2017, pág. 35) “o Sistema Tributário Nacional (STN) está tratado no Capítulo I do Título VI da CF”. Neste capítulo da Constituição Federal de 1988, os artigos 145 a 162 discorrem sobre os aspectos estruturais básicos do

ordenamento jurídico-tributário brasileiro, além de tratar da competência tributária de cada esfera do governo.

O CTN dispõe em seu artigo 5º que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. A Constituição Federal de 1988 prevê estes três tributos em seu art. 145 e adicionou mais duas espécies de tributos, nos artigos 148 e 149, sendo eles os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais que podem ser instituídos pela União.

Assim, compreende-se que no Brasil existem cinco espécies tributárias, sendo impostos, taxas e contribuições de melhoria dispostos no CTN e, além desses, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais dispostos na Constituição Federal de 1988. Contudo, antes de tratar das espécies tributárias, abordam-se as principais bases de tributação existentes hoje no STN, já que as propostas de reforma tributária trazem alterações relativas a estas bases.

2.1.1 Tributação sobre Consumo, Renda, Patrimônio e Folha de Salários

As bases tributárias mais comentadas do sistema brasileiro são o consumo, a renda, o patrimônio e a folha de salários.

A tributação sobre bens e serviços, mais conhecida como tributos sobre consumo, são as que incidem sobre a importação, consumo, produção ou circulação de bens e serviços e afetam diretamente o preço final. Conforme Rezende, Pereira e Alencar (2013, pág. 50), são considerados tributos indiretos, pois “[...] uma vez que os produtores e vendedores de bens e serviços repassam tais tributos aos preços, estes acabam atingindo indiretamente o consumidor final”.

Segundo Pêgas (2017, pág. 158)

[...] tributação sobre o consumo refere-se à cobrança de impostos e contribuições sobre o preço dos produtos e serviços, normalmente devidos pelas empresas, que repassam seu valor ao contribuinte da etapa seguinte, mediante o fenômeno jurídico da repercussão, seja de forma cumulativa ou não cumulativa.

Pêgas (2017) menciona que no Brasil a tributação sobre o consumo totaliza quase 50% da arrecadação do país e é a forma mais complexa da tributação. Descrevem como exemplos de tributos incidentes sobre o consumo: Imposto sobre a

Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); Imposto sobre Importação (II); PIS (Programa de Integração Social); COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social); Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE s/ Combustíveis).

Os tributos sobre a renda, como o próprio nome diz, são calculados com base na renda das pessoas físicas ou com base no resultado (lucro) das pessoas jurídicas. Conforme Rezende, Pereira e Alencar (2013, pág. 50), “os tributos sobre a renda são considerados tributos diretos, pois incidem diretamente sobre a renda”.

Pêgas (2017) menciona que a tributação sobre a renda corresponde a 18,3% da arrecadação do país. Um exemplo de tributo com base na renda é o IRPF (Imposto sobre Renda de Pessoa Física) e são exemplos de tributos com base no resultado (lucro) das empresas o IRPJ (Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

Conforme Pêgas (2017, p. 313) “a tributação sobre o lucro no Brasil possui uma conotação diferente em relação ao padrão mundial: a existência de dois tributos sobre o lucro, quando o mais comum seria a tributação ocorrer apenas via imposto de renda”. O imposto de renda tributa o indivíduo respeitando sua capacidade contributiva, de forma progressiva, permitindo a existência de faixas com diferentes alíquotas, graduadas em maior nível para rendas maiores, o que não ocorre com os tributos sobre o consumo, já que ao adquirir o bem ou serviço, o valor é o mesmo para todos, independentemente de sua renda. (LIMA, 2015).

No Brasil a grande concentração da arrecadação é na tributação sobre o consumo, o que difere dos outros países desenvolvidos, onde a tributação sobre a renda é maior que a tributação sobre consumo. (PEC 110/19, 2019).

Os tributos sobre o patrimônio são tributos diretos incidentes sobre a propriedade e de acordo com Pêgas (2017) corresponde a 4,4% da carga tributária nacional. De acordo com Lima (2015, p. 217) “impostos sobre propriedade são aqueles que incidem sobre imóveis, automóveis, embarcações e sobre transmissão de bens e valores por meio de herança e doação”.

A tributação sobre o patrimônio é questionada pelo contribuinte que alega já ter sua renda tributada e pelo fato de possuir um imóvel ou automóvel será novamente tributado. No Brasil, os tributos sobre o patrimônio são os seguintes impostos: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto

sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) – impostos estaduais; Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto de Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI) – impostos municipais e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) – imposto federal. (PÊGAS, 2017).

Por fim, a tributação sobre folha de salários, que “[...] incidem sobre a folha de salários e demais ganhos relacionados ao pagamento da mão de obra. Como regra geral, eles objetivam financiar a Previdência Social, o sistema público de saúde e os benefícios referentes ao seguro-desemprego”. (LIMA, 2015, pág. 216).

Rezende, Pereira e Alencar (2013) mencionam que além das remunerações e benefícios pagos aos funcionários os empregadores terão de arcar com as contribuições sobre a remuneração, tais como a contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), a contribuição ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e também as contribuições do “sistema S”, como SEBRAE, Salário-Educação, SESC/SESI/SENAT. Ainda é responsabilidade do empregador reter e recolher ao governo o imposto retido sobre a renda e o INSS devido pelo trabalhador.

Os tributos sobre a folha de salários sofrem críticas, pois desestimulariam o trabalho formal, já que para evitar a tributação sobre os salários os empregadores contratam trabalhadores sem os devidos registros (informalmente) ou com salários registrados que não condizem com o que ganha de fato. (LIMA, 2015).

A partir do entendimento das bases tributárias do STN, aborda-se o conceito de tributos e seus elementos fundamentais e complementares nas próximas seções.

2.2 TRIBUTOS

No capítulo anterior, verificou-se a descrição de muitos tributos, sejam eles apurados com base na renda, no consumo ou na folha de pagamento. Sendo assim, o entendimento do conceito de tributo é ponto essencial para a contribuição do sistema de tributação no Brasil.

O art. 3º do CTN define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente

vinculada”. Posto o conceito, cabe compreender os principais pontos a serem observados, descritos no Quadro 1, a seguir.

Quadro 1 - Detalhamento dos Termos do Conceito de Tributo

Tributo – Característica	Explicação
PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA COMPULSORIA	O pagamento do tributo é obrigatório, não sendo possível fugir da sua obrigação. É algo impositivo, não opcional.
EM MOEDA OU CUJO VALOR NELA SE POSSA EXPRIMIR	O pagamento do tributo só poderá ser feito em Reais (moeda oficial do Brasil), não podendo, em nenhuma hipótese, ser realizada em bens ou serviços. Admite-se que o tributo seja devido em índices, tipo a UFIR, posteriormente convertidos em R\$.
QUE NÃO CONSTITUA SANÇÃO POR ATO ILÍCITO	O tributo visa intervir em situações sociais ou econômicas, tributando a renda, o consumo e o patrimônio. Não pode ser considerado como punição, sendo cobrado apenas quando o contribuinte emite sinal de capacidade de pagamento.
INSTITUÍDA EM LEI	O art. 150 da CF descreve que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, logo, todos os tributos, para serem cobrados, precisam de lei.
COBRADA MEDIANTE ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PLENAMENTE VINCULADA	A cobrança de tributo se vincula à lei e sua compulsoriedade. Assim, a autoridade tributária não tem poder para analisar a situação, verificando se é conveniente, justo, ou não cobrar os tributos. Deve vincular a cobrança às demais definições inseridas no conceito de tributo, principalmente a obrigação compulsória de instituição por lei e o pagamento em moeda.

Fonte: Adaptado de Pêgas (2017, p. 30).

Como pode-se observar no Quadro 1, o conceito apresentado e o art. 3º do CTN, traz as principais características dos tributos, desde a forma de instituição, cobrança e pagamento, mas também limitando o poder do estado, pela exigência de instituição por lei.

Para Rezende, Pereira e Alencar (2013) os tributos exercem, além da função arrecadatória, a função regulatória servindo como mecanismo para o governo executar as políticas fiscais e por meio da instituição, redução ou aumento dos tributos, os governos influenciam a economia do país e as decisões das empresas, bancos, investidores e cidadãos.

2.2.1 Obrigação Tributária

O conceito de tributo nos remete a outro termo importante a ser discutido, que é a obrigação tributária. Fabretti (2014, p.73) menciona que

Obrigação é a relação jurídica que se estabelece entre um sujeito ativo (credor), que pode exigir de um sujeito passivo (devedor) uma prestação de caráter patrimonial (objeto), em virtude de uma causa que pode ser a vontade da parte (*ex voluntate*) ou a vontade da lei (*ex lege*). A obrigação cuja causa é a vontade das partes é de direito privado. Já a que surge por determinação legal é de direito público. A obrigação tributária tem como causa a lei (*ex lege*).

Harada (2019) define a obrigação tributária como uma relação jurídica pelo qual o sujeito ativo (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) com base na lei, impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributária) o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ou a obrigação de realizar determinado procedimento em benefício do controle e da fiscalização tributária.

Machado Segundo (2019, p.127) menciona que “essa obrigação, depois de liquidada e acertada, adquire uma roupagem formal própria, que lhe atribui exigibilidade, passando a ser chamada de crédito tributário”. O tema crédito tributário será tratado adiante juntamente com elementos do tributo.

As obrigações tributárias são divididas em principal ou acessória, conforme previsto no art. 113 do CTN. A obrigação é principal quando surge com a ocorrência do fato gerador, e tem como objeto a obrigação de pagar um tributo ou penalidade pecuniária (§ 1º). A obrigação é acessória quando se tem por objeto a obrigação de dar, fazer ou não fazer (§ 2º). O descumprimento de uma obrigação acessória a torna imediatamente em obrigação principal, pois lhe é definido uma penalidade pecuniária, por exemplo, uma multa (§ 3º).

Em síntese, a obrigação principal é a obrigação do pagamento do tributo ou multas com base na lei. Já a obrigação acessória caracteriza-se pelos deveres administrativos com interesse na arrecadação ou fiscalização, sendo que seu descumprimento pode gerar multas, que não são consideradas tributos, mas sim sanções pela prática de atos ilícitos.

Do conceito de obrigação tributária, extraem-se também os elementos integrantes da obrigação tributária: sujeito ativo, sujeito passivo e fato gerador.

De acordo com o artigo 119 do CTN “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”, ou seja, é o sujeito ativo (credor) que tem o direito de exigir a obrigação tributária imposta ao sujeito passivo (devedor).

Machado Segundo (2019, pág. 140) complementa o disposto no art. 119 do CTN,

Pode-se tratar da União, de um Estado-membro, do Distrito Federal ou de um Município, entes dotados de competência legislativa (editam a lei tributária e *criam* o tributo). Mas pode ser sujeito ativo uma autarquia, ou outra pessoa jurídica de direito público que tenha a competência tributária, embora não tenha competência legislativa [...]

A definição de sujeito passivo é dividido em dois artigos pelo CTN, o 121 e 122, distinguindo o sujeito passivo da obrigação tributária acessória e da obrigação tributária principal.

O artigo 121 do CTN define que o “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. No parágrafo único do referido artigo, o sujeito passivo da obrigação principal pode ser o contribuinte ou o responsável.

Quadro 2 – Sujeito Passivo da Obrigação Tributária

Sujeito Passivo	Descrição
Contribuinte	Denomina-se contribuinte o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Por exemplo: proprietário de um prédio – IPTU.
Responsável	Denomina-se responsável a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, dada a maior complexidade para alcançá-lo.

Fonte: Adaptado de Fabretti (2017, p.156).

Em complemento, Harada (2019, p. 619) descreve que, “responsável tributário é a terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributado, mas se acha vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”.

O artigo 122 do CTN menciona que “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”, em síntese, o sujeito passivo da obrigação tributária acessória é aquele que cumpre as obrigações impostas pela lei no interesse da arrecadação de tributos ou da fiscalização tributária. (HARADA, 2019).

Dentre os elementos da obrigação tributária, está a hipótese de incidência, entendida como a descrição, pela lei, de um fato que, quando ocorrer fará nascer a obrigação tributária. “A hipótese de incidência é, portanto, o conceito teórico da lei, a regra a ser seguida”. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2013, pág. 50).

De acordo com Machado Segundo (2019, p.40),

Diz-se hipótese de incidência a descrição, contida na norma jurídica, da situação de fato que, se e quando acontecer, provoca a incidência da norma e a produção de efeitos jurídicos, a saber, a irradiação de direitos e obrigações.

Em síntese, a hipótese de incidência é exposição de circunstância, em lei, que quando se realizar, exigirá a cobrança do tributo. Daí tem-se o fato gerador, entendido como “[...] a concretização da hipótese de incidência, ou seja, a

materialização da situação descrita em lei”. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2013, pág. 50).

O fato gerador está previsto em dois artigos, 114 e 115 do CTN, também distinguindo fato gerador da obrigação principal e fato gerador da obrigação acessória, assim como na obrigação tributária.

Fato gerador da obrigação principal, como preceitua o artigo 114 do CTN “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Já o fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação, que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. (CTN, art. 115).

De acordo com Pêgas (2017), o fato gerador da obrigação tributária principal sempre será de natureza pecuniária, como exemplo, o pagamento de um tributo. Já o fato gerador da obrigação tributária acessória serão atividades prestadas pelo contribuinte que representam dever administrativo, como exemplo, escrituração de livros fiscais e envio de declarações.

2.2.2 Elementos Fundamentais e Complementares do Tributo

Da definição de tributos extraem-se alguns elementos fundamentais e complementares que serão abordados nesta seção.

O fato gerador é um dos elementos fundamentais do tributo. Como visto no tópico anterior, quando de fato concretiza-se a hipótese de incidência, nasce a obrigação tributária principal ou acessória.

Outro elemento importante relacionado ao tributo é a base de cálculo, entendida como “[...] o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar”. (FABRETTI, 2017, p.159).

De acordo com o art. 146 da Constituição Federal (1988), cabe a lei complementar “[...] definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”, ou seja, para os impostos a base de cálculo deve ser definida em lei complementar.

A alíquota também é outro elemento importante do tributo, entendido como “[...] o valor ou percentual definido em lei que, aplicado à base de cálculo, determina o montante do tributo a pagar”. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2013, p. 52).

As alíquotas podem ser fixas, *ad valorem* (proporcionais) ou específicas como exposto no Quadro 3.

Quadro 3 – Tipos de Alíquotas

Tipos de Alíquotas	Descrição	Exemplo
Alíquotas fixas	São aquelas determinadas em lei por um valor fixo, em moeda ou por unidades de moeda fiscal. A alíquota fixa geralmente é empregada para definir o valor das multas a serem aplicadas.	300 UFESP (Unidade Fiscal do Estado de São Paulo). A alíquota em UFESP é fixa. O valor de cada UFESP é que será reajustado anualmente.
Alíquotas <i>ad valorem</i> ou proporcionais	A lei estabelece um percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, que é o valor da operação, determina o valor do montante do tributo devido.	15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado.
Alíquotas específicas	Determinado valor em moeda nacional sobre uma unidade de medida (metros, quilos, litros, toneladas etc.).	R\$ 540,00 por metro cúbico (m3).

Fonte: Adaptado de Fabretti (2017, p.160).

Outros termos importantes a tratar são o crédito tributário e as possibilidades de extinção, suspensão e exclusão.

Viu-se anteriormente que a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em lei, tratada pelo CTN como fato gerador, gera a obrigação tributária e que essa obrigação depois de liquidada e acertada se transforma de obrigação tributária para crédito tributário. Sobre o assunto esclarece Fabretti (2017, pág. 175) que “o crédito tributário corresponde ao direito do Estado de exigir o tributo, ou melhor, de exigir o objeto da obrigação tributária principal do sujeito passivo”.

O artigo 139 do CTN diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Sendo assim, o crédito tributário é representado pelo objeto da obrigação tributária principal (pagamento de tributo ou pena pecuniária) ou pelo descumprimento da obrigação tributária acessória, que se converterá em obrigação principal, como consta no art. 113 do CTN.

Conforme Machado Segundo (2019, pág. 177), “o crédito tributário é a obrigação tributária tornada líquida, certa e exigível. O procedimento que opera essa transformação é chamado de lançamento”.

Harada (2019) menciona também que surgida a obrigação será através do lançamento que a obrigação passará a existir como crédito tributário, dificultando, assim, a existência de uma obrigação tributária sem que exista o lançamento do crédito tributário.

A constituição do crédito tributário pelo lançamento compete à autoridade administrativa, conforme disposto no art. 142 do CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Segundo Harada (2019, pág. 640), “a atividade do lançamento, que é obrigatória e vinculada, têm-se por concluída com a notificação do resultado ao sujeito passivo, quando então opera-se a constituição definitiva do crédito tributário”.

O CTN adota três modalidades de lançamento: o lançamento por declaração (misto), o lançamento por ofício (direto) e o lançamento por homologação.

Segundo Harada (2019, pág. 643), “o lançamento misto, também conhecido como lançamento por declaração, é aquele em que o fisco age com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo”. O lançamento por declaração (misto) está previsto nos artigos 147 e 148 do CTN, que depende da declaração prestada pelo sujeito passivo ou por um terceiro e que “depois de ofertada essa declaração, a autoridade então efetua o lançamento e notifica o sujeito passivo para pagá-lo ou, se for o caso, apresentar impugnação (defesa administrativa)”. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p.184).

São exemplos de tributos submetidos a essa modalidade: o Imposto Estadual sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD) e o Imposto Municipal sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). (MACHADO SEGUNDO, 2019).

O lançamento por ofício, ou direto, está previsto no art. 149 do CTN que dispõe diversos casos em que sujeita o contribuinte à revisão de ofício, sendo um deles a falsidade ou omissão nas declarações. Segundo Pêgas (2017, pág. 181), “[...] se o sujeito passivo constatar que cometeu erro na declaração, deve pedir a revisão do lançamento à autoridade administrativa. O mesmo ocorre se verificar que esta errou na aplicação da lei tributária”.

Conforme Machado Segundo (2019), o lançamento por ofício é feito pela própria autoridade administrativa que detecta o fato gerador da obrigação, apura o valor do imposto devido e identifica o sujeito passivo e diante disso pode promover a notificação ao sujeito passivo. O IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) é exemplo de imposto dessa modalidade, pois anualmente, a

autoridade competente efetua o lançamento de ofício e notifica o sujeito passivo. De (HARADA, 2019; MACHADO SEGUNDO, 2019).

O lançamento por homologação está previsto no art. 150 do CTN, que dispõe

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Conforme Machado Segundo (2019) no lançamento por homologação o dever de pagar o tributo é antecipado, tendo como característica a realização, pelo sujeito passivo, de todos os procedimentos necessários para apuração do tributo, sendo então submetido à análise da administração pública para que esta o homologue.

Fabretti (2017) e Machado Segundo (2019) descrevem que a homologação por parte da administração pública poderá ocorrer de forma expressa ou tácita. Para Machado Segundo (2019, pág. 187) “quando a autoridade competente examina as apurações feitas pelo sujeito passivo, e afirma explicitamente que estão corretas, há a chamada “homologação expressa”.

No § 4º do art. 150 do CTN está disposto que se a lei não fixar outro prazo, a homologação deve ocorrer em cinco anos. Se a autoridade competente não se pronunciar, passado esse prazo, opera-se a decadência e não pode mais lançar ou ser exigida qualquer diferença não apurada ou não pago. Diante disso Machado Segundo (2019, pág.187) coloca que “por ficção, segundo o CTN, opera-se uma “homologação tácita”, ou seja, considera-se que a autoridade concordou com os valores pagos (ou não pagos...)”.

O art. 141 do CTN dispõe que, caso o crédito tributário tenha sido regularmente constituído o mesmo só poderá ser extinto, suspenso ou excluído, nos casos previstos no próprio CTN.

Sobre a exigibilidade suspensa do crédito, o art. 151 do CTN enumera os casos de suspensão do crédito tributário. A seguir serão abordadas as hipóteses de suspensão mais conhecidas, como moratória, parcelamento, o depósito do seu montante integral e as reclamações e recursos.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por moratória está regulada na CTN nos artigos 152 a 155. Como previsto no art. 152 do CTN, a moratória pode ser concedida em caráter geral ou em caráter individual.

[...] pode ser concedida em caráter geral, por exemplo, para minimizar as situações decorrentes de calamidade pública, hipótese em que sua aplicabilidade fica restrita à região atingida, como também pode ser instituída em caráter individual, hipótese em que sua concessão depende de despacho da autoridade administrativa competente, como nos casos de parcelamentos de débitos. Outrossim, poderá ser concedida pela própria pessoa jurídica competente para a instituição do tributo, ou pela União quanto aos tributos de competência das entidades regionais e locais, desde que incluídos na moratória seus próprios tributos. (HARADA, 2019, p. 648).

No artigo 153 do CTN são especificados os requisitos para que a lei conceda moratória em caráter geral ou autorize concessão em caráter individual. As especificações são: o prazo de duração da moratória em caráter geral ou individual; as condições de concessão em caráter individual; sendo o caso, prescreve que, devem-se especificar os tributos a que se aplica, o número de prestações e vencimentos cujas fixações podem ser delegadas à autoridade administrativa competente e as garantias a serem oferecidas pelo beneficiário na concessão em caráter individual.

Machado Segundo (2019, pág. 197) resume o art. 154 do CTN mencionando que “os efeitos da moratória, em princípio, não alcançam créditos cujo lançamento ainda não tenha sido pelo menos iniciado quando de sua concessão”. Este mesmo autor coloca como exemplo dessa situação “um contribuinte que obtenha uma moratória (p. ex., REFIS) em determinada data não pode inserir no seu “saldo devedor” créditos que somente muito tempo depois vierem a ser lançados”.

O art. 155 do CTN dispõe que nada impede que a autoridade administrativa competente revogue o benefício de moratória em caráter individual e essa revogação dá-se cobrando o crédito acrescido de juros e mora nas hipóteses mencionadas acima.

Conforme Machado Segundo (2019), a suspensão por parcelamento será concedida na forma e na condição estabelecida em lei específica e que o parcelamento não exclui a incidência de juros, multas e outros acréscimos, salvo disposição de lei em contrário. De acordo com o §2º do art. 155-A do CTN, as aplicações relativas à moratória se aplicam também ao parcelamento.

Na suspensão por depósito do montante integral do crédito, conforme Machado Segundo (2019), o sujeito passivo pode propor uma ação para pedir a desconstituição de um lançamento e depositar a quantia correspondente. Esse depósito pode ser feito em via administrativa ou em juízo, deve ser integral e em

dinheiro, conforme prescreve a Súmula nº 112 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para ter o efeito de suspender o crédito tributário.

As reclamações e recursos administrativos também suspendem a exigibilidade do crédito tributário. De acordo com Machado Segundo (2019, pág. 202) “apurado o crédito tributário pela autoridade administrativa, o sujeito passivo é então notificado para pagá-lo ou apresentar reclamação administrativa com as razões pelas quais considera equivocada a exigência”.

A reclamação também é chamada de “impugnação” ou “defesa administrativa”. Quando o sujeito passivo apresenta uma defesa administrativa, o crédito tributário permanece com sua exigibilidade suspensa, onde a Administração Pública deverá examinar se o lançamento está ou não de acordo com a lei. Até que a Administração Pública se pronuncie definitivamente, não poderá exigir o valor lançado e impugnado. (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Outra hipótese dada no art. 141 do CTN é a extinção do crédito tributário, prevista no art. 156 do CTN. Os artigos 157 a 164 do CTN discorrem sobre a extinção por pagamento, os artigos 165 a 169 abordam sobre pagamentos indevidos e restituição, e os artigos 170 a 174 discorrem sobre as demais modalidades de extinção, descritas no Quadro 4 a seguir.

Quadro 4 – Extinção do Crédito Tributário

I - Pagamento	Consistente no ato do devedor que entrega uma soma de dinheiro correspondente ao crédito tributário. Todavia, não se confunde o pagamento com a mera entrega de dinheiro. É necessário que aquela entrega tenha sido feita com o escopo de extinguir o crédito tributário, isto é, pressupõe a convergência de vontades entre os sujeitos da relação tributária. E mais ainda, é preciso que, em matéria tributária, o pagamento obedeça às prescrições estabelecidas na legislação tributária. (HARADA, 2019, p. 660).
II - Compensação	Quando “A” está devendo para “B”, e “B” está também devendo para “A”, impõe-se a realização de um encontro de contas, juridicamente chamado de compensação. Tratando do assunto, o art. 170 do CTN dispõe que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 229).
III - Transação	Transação é a fórmula extintiva de obrigações mediante concessões recíprocas. Pressupõe um litígio entre as partes, bem como a existência de ônus e vantagens recíprocas. Enfim, é um “acordo” para pôr fim a um litígio. Em matéria tributária, pressupõe autorização legislativa, nos termos do art. 171 do CTN. Na prática, dificilmente essa situação ocorre. (HARADA, 2019, p. 666).
IV - Remissão	Conforme dispõe o art. 172 do CTN, a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário. Como se percebe, remissão, aqui, com “ss” (não confundir com remição, com “ç”), é perdão. O tributo é devido, mas a autoridade, fundada em autorização legal, pode extinguir o crédito tributário correspondente, dispensando o seu pagamento. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 234).
V – Decadência e Prescrição	A decadência é conceituada como sendo o perecimento do direito por não ter sido exercitado dentro de determinado prazo. Se existe um interesse público em proteger o direito do sujeito ativo, decorrido determinado prazo, sem que o mesmo exercite esse direito, passa a ser de interesse público que o sujeito passivo daquele direito não mais venha a ser perturbado pelo credor a fim de preservar a estabilidade das relações jurídicas. (HARADA, 2019, p. 668). O prazo de decadência é de cinco anos. Nos termos do art. 174 do CTN, a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 237).

VI - Conversão do depósito em renda	Ao questionar o crédito tributário, o sujeito passivo pode depositar voluntariamente seu valor integral, quer para evitar a incidência de juros e correção monetária, quer para evitar a execução fiscal. Outras vezes, o depósito é exigido como condição para o recurso ou para o ajuizamento de ação anulatória da dívida ativa, conforme a prescrição do art. 38 da Lei no 6.830/80. (HARADA, 2019, p. 683).
VII - Pagamento antecipado e homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º	Nos casos de tributos submetidos ao lançamento por homologação, como se sabe, o sujeito passivo apura o montante devido e submete sua apuração ao crivo da autoridade, que a homologará. É com o ato de homologação que o tributo está lançado. Entretanto, o CTN impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, vale dizer, pagar a quantia que ele próprio apurou devida, antes da homologação da autoridade. Esse pagamento antecipado, sozinho, não extingue o crédito tributário, até porque, antes da homologação, a rigor, não há lançamento, nem crédito tributário. É por isso que o art. 156, VII, do CTN, assevera que extingue o crédito tributário “o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º”. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 240).
VIII - Consignação em Pagamento nos termos do disposto no § 2º do art.164	Dispõe o art. 164 do CTN: “A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.” Nos termos do § 2º desse artigo, uma vez julgada procedente a ação de consignação, reputa-se efetuado o pagamento, operando-se a conversão da importância consignada em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis. (HARADA, 2019, p. 684).
IX - Decisão administrativa irreformável	Decisão administrativa irreformável assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória. Também extingue o crédito tributário a decisão administrativa irreformável, vale dizer, aquela decisão, proferida em processo administrativo, que considera inválido o crédito tributário, e em face da qual a Fazenda não interpõe, ou não pode mais interpor, qualquer recurso. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 242).
X - Decisão Judicial passado em julgado	Decisão judicial passada em julgado é aquela que se tornou imutável, quer por renúncia ⁷ aos recursos cabíveis, quer por exaustão desses recursos. Essa decisão, também conhecida como coisa julgada, extingue o crédito tributário, porque não há mais como a Fazenda pretender sua reforma ou modificação. Essa decisão só poderá ser rescindida, através da competente ação rescisória, se presente um dos pressupostos elencados nos incisos I a IX do art. 485 do Código de Processo Civil. Contudo, a propositura dessa ação, por não ter efeito suspensivo, não altera a situação do contribuinte que teve o crédito tributário extinto. (HARADA, 2019, p. 685).
XI - Dação em pagamento de bens móveis na forma e condições estabelecidas em lei.	Como regra geral, o tributo não pode ser extinto através de dação em pagamento. Trata-se de prestação pecuniária. Apesar disso, com o advento da LC nº 104/2001, o art. 156, XI, do CTN, passou a enumerar, como uma das causas extintivas do crédito tributário, a dação em pagamento em bens imóveis, que poderá ocorrer na forma e condições estabelecidas em lei. Pelo que se percebe, tanto a regra é o pagamento do tributo em dinheiro, que a dação em pagamento depende ainda da edição de lei, por cada ente tributante (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), estipulando a forma e as condições nas quais poderá ocorrer. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 243).

Fonte: Adaptado de Harada (2019) e Machado Segundo (2019).

Por último, têm-se a exclusão do crédito tributário, prevista no art. 175 do CTN, onde dispõe que a isenção e anistia excluem o crédito tributário.

A isenção é regida pelos artigos 175, I, e 176 a 179 do CTN e conforme Fabretti (2017, pág. 187) “a isenção somente pode ser concedida por lei editada pela pessoa política competente para instituir e arrecadar o tributo, estando impedida a União de conceder isenção de tributos que não são de sua competência”.

O parágrafo único do art. 176 do CTN menciona que “a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente”. Segundo Fabretti (2017, pág. 187) “[...] somente por disposição expressa em lei, o sujeito passivo será dispensado do cumprimento dessas obrigações”.

De acordo com o art. 177 do CTN, a isenção não é extensiva às taxas e contribuição de melhoria e aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão,

portanto quando se pretende atribuir isenção de vários tributos a lei deve ser clara e específica.

A exclusão do crédito tributário por anistia é regida pelos artigos 175, II, e 180 a 182 do CTN. Segundo Fabretti (2017), quando não há penalidade sobre a falta de recolhimento de um tributo, temos a anistia. Com a concessão de anistia, é excluída a aplicação das penalidades aplicáveis na ausência de recolhimento do tributo, porém o tributo continua sendo devido e deve ser pago.

Conforme o art. 181 do CTN, a anistia pode ser concedida em caráter geral e limitadamente. De acordo com Harada (2019, pág. 689), “a anistia geral é aquela denominada ampla e irrestrita que se concretiza pela só publicação da lei. Anistia limitada é aquela concedida tendo em vista as mais diversas situações”.

Agora que já se conhece o Sistema Tributário Nacional e o conceito de tributo e seus elementos fundamentais, faz-se necessário adentrar no assunto das espécies tributárias, já que as propostas de reforma tributária trazem alterações relativas a algumas espécies tributárias.

2.2.3 Espécies Tributárias

Como mencionado anteriormente, no Brasil existem cinco espécies tributárias, sendo impostos, taxas e contribuições de melhoria dispostos no artigo 5º do CTN e também no artigo 145 da CF/1988 e, além desses, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais dispostos nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal de 1988.

2.2.3.1 Impostos

Os impostos são uma das cinco espécies de tributos e são regulados pelos artigos 153 a 156 da Constituição Federal (1988). O artigo 16 do CTN define imposto como “o tributo cuja obrigação principal tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Fabretti (2017, pág. 135) coloca que imposto “é aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em

relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo”.

Em síntese, segundo Crepaldi (2017), o imposto é um tributo não vinculado, ou seja, não depende de qualquer atividade ou serviço do Estado em relação ao contribuinte, possibilitando o financiamento das atividades gerais do Estado. A incidência de impostos se dá através da aquisição de mercadorias, venda de imóvel ou prestação de serviço.

A competência para instituição de impostos divide-se em federal (união), estadual e municipal, conforme dispõem os artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal (1988).

No Quadro 5 estão relacionados os impostos, a competência dos entes federativos que podem instituí-los e o fundamento legal que rege cada imposto.

Quadro 5 – Impostos Federais, Estaduais e Municipais

Impostos	Competência	Fundamento Legal
Imposto sobre importação (II)	União	Arts. 153, I , CF e 19, CTN
Imposto sobre exportação (I.E.)	União	Arts. 153, II , CF e 23, CTN
Imposto sobre a Renda (IR)	União	Arts. 153, III , CF e 43, CTN
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	União	Arts. 153, IV , CF e 46, CTN
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)	União	Arts. 153, V , CF e 63, CTN
Imposto sobre propriedade territorial rural (ITR)	União	Arts. 153, VI , CF e 43, CTN
Grandes Fortunas	União	Arts. 153, VII, CF
Imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação (ITCMD)	Estado	Art. 155, I, CF
Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e comunicação (ICMS)	Estado	Art. 155, II, CF
Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)	Estado	Art. 155, III, CF
Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)	Município	Art. 156, I, CF
Imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI)	Município	Art. 156, II, CF
Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)	Município	Art. 156, III, CF

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2017, p. 87).

A doutrina costuma abordar algumas classificações importantes sobre os impostos a partir de suas exigências. A seguir serão abordadas as classificações quanto ao objeto de incidência e alíquota.

A classificação de imposto quanto ao objeto de incidência pode ser dividido em diretos e indiretos. Segundo Machado (2015, pág. 232), “são diretos os tributos quando o contribuinte, pessoa a quem a lei atribui o dever de pagar o tributo, é aquele que suporta o respectivo ônus financeiro”. Harada (2019, pág. 332) menciona

que o imposto indireto “é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica”.

Diante do exposto, pode-se inferir que nos impostos diretos, o encargo não é passível de transferência para terceiros, sendo devido por quem praticou o fato. Já nos impostos indiretos o encargo é repassado, pois o valor do tributo está embutido no preço dos produtos adquiridos pelos consumidores.

Crepaldi (2017) considera como exemplo de diretos os seguintes impostos: Imposto sobre Serviços de Autônomos (ISS fixo), IR, IPTU, ITR, ITCMD, ITBI e IPVA. E considera como indiretos os impostos: ICMS, IPI e ISS.

Outra classificação importante abordada por alguns autores é a que classifica o imposto como fixo, graduado, proporcional, progressivo e regressivo, descritos no Quadro 6 a seguir.

Quadro 6 – Classificação do Imposto

Fixo	é o imposto cujo valor é estabelecido pela lei, diretamente, sem que se faça necessário qualquer cálculo para sua determinação. Exemplo desse imposto é o ISS dos profissionais autônomos.
Graduado	é o imposto cujo valor é estabelecido pela lei, diretamente, mas com variações ou graduações em razão de alguma característica do contribuinte, que em geral expressa maior ou menor capacidade contributiva. O ISS das sociedades civis de prestação de serviços é exemplo dessa espécie de impostos.
Proporcional	é o imposto cujo valor varia em razão diretamente proporcional a sua base de cálculo. Ele é sempre uma quantia proporcional à expressão de riqueza sobre a qual incide, porque tem alíquota constante. É a espécie mais comum de impostos, à qual pertencem o de importação, o de exportação, o IPI, o ICMS, o ISS das empresas prestadoras de serviço, entre outros.
Progressivo	é o imposto cujo valor cresce mais que proporcionalmente quando aumenta sua base de cálculo, porque sua alíquota aumenta à medida que aumenta a base de cálculo. Pode também o imposto ser progressivo em razão de outro fator especialmente indicado pela lei.
Regressivo	é o imposto cujo valor, embora crescente em razão do aumento da expressão de riqueza sobre a qual incide, tem esse crescimento menor do que o crescimento daquela expressão de riqueza, porque sua alíquota diminui à medida que aumenta sua base de cálculo.

Fonte: Adaptado de Machado (2015, p. 231).

Crepaldi (2017) cita como exemplo de imposto regressivo o ICMS e menciona que o imposto regressivo não leva em conta o poder aquisitivo nem a capacidade econômica do contribuinte. Harada (2019) menciona como exemplo de imposto progressivo o IR (Imposto de Renda) devido pelas pessoas físicas, onde a lei adotou uma tabela de progressividade utilizada para o cálculo do imposto a pagar.

2.2.3.2 Taxas

A espécie tributária taxa está prevista no inciso II do art. 145 da Constituição Federal (1988) e também é tratada nos artigos 77 à 80 do CTN. O artigo 77 do CTN prevê que

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e pode ser referente à utilização de um serviço que a população necessita, divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Segundo Beltrão (2014, pág. 38) “as taxas, ao contrário dos impostos, são tributos vinculados porque o fato gerador da taxa terá sempre como contrapartida uma contraprestação ao contribuinte”. Ou seja, diferente dos impostos, o fato gerador das taxas é a utilização de algo público ou o poder de polícia pelo sujeito passivo.

Podemos conceituar a taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto. (HARADA, 2019, pá. 334).

Diante do exposto, pode-se inferir que a principal característica da taxa é o serviço público prestado pelo Estado destinado a um indivíduo ou para um grupo de indivíduos determináveis. Percebe-se então que pelo serviço prestado pelo Estado é cobrada uma taxa da pessoa a quem aproveitou aquele serviço.

Como visto, as taxas têm como fato gerador o Poder de Polícia (taxa de polícia) e o Serviço Público (taxa de serviço). Crepaldi (2017, pág. 92) conceitua poder de polícia de acordo com art. 78 do CTN:

Considera-se poder de polícia a atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Sendo assim, o Poder de Polícia é um ato de administração pública que se refere à possibilidade de limitar e disciplinar determinada atividade de interesse público. Segundo Fabretti (2017, pág. 136), “polícia, no caso, refere-se à possibilidade de fiscalizar e autorizar determinada atividade, limitando-a em razão do interesse público, relativo à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes etc.”.

Exemplificando, Pêgas (2017) menciona que todo cidadão é livre e pode estabelecer-se como uma atividade econômica (comércio ou indústria), porém não é possível instalar seu estabelecimento em qualquer local. Para que possam disciplinar essas atividades, deverá haver o exercício regular do poder de polícia onde poderá limitar o direito de instalar um estabelecimento seja industrial ou comercial.

De acordo com Pêgas (2017, pág. 31) “pelo serviço prestado de verificar as condições do local onde se pretende instalar um estabelecimento (comercial, industrial ou bancário) e por sua autorização para funcionamento, paga-se uma taxa”. Nesse caso, a taxa paga é a chamada Taxa de Alvará (ou de funcionamento).

Os serviços públicos (taxa de serviço) são regulados pelo artigo 79 do CTN. Crepaldi (2017, pág. 90) menciona que “taxa de serviço é modalidade de taxa que tem por hipótese de incidência um serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou colocado à sua disposição”.

O art. 79 do CTN dispõe que podem ser tributados por meio de taxa, os serviços públicos utilizados pelos contribuintes tanto na utilização efetiva quanto na utilização potencial. De acordo com o art. 79, I, a, do CTN, considera-se serviço público quando o contribuinte utiliza efetivamente o serviço colocado à sua disposição. Já através do inciso I, b, pode-se inferir que, sendo de utilização compulsória, basta o serviço estar à disposição do contribuinte, não sendo necessário que utilize efetivamente o mesmo. Um exemplo de serviço compulsório é o de esgoto, segundo Crepaldi (2017).

Conforme art. 79, II e III, do CTN, o serviço público pode ser específico e divisível. De acordo com Machado Segundo (2019), o serviço público deve ser específico quando é possível determinar a qual contribuinte o serviço foi prestado e deve ser divisível quando puder determinar o quanto de serviço está sendo utilizado ou colocado à disposição do contribuinte.

Exemplos de taxas mais frequentes são: taxa da coleta de lixo, taxa de coleta de esgoto, emolumentos pagos a um cartório, taxa de controle e fiscalização ambiental, taxa de alvará de funcionamento, taxa de fiscalização de anúncios, entre outras.

2.2.3.3 Contribuição de Melhoria

Conforme disposto no art. 5º do CTN, a Contribuição de Melhoria é a terceira espécie tributária e está prevista no inciso III do art. 145 da Constituição Federal (1988) sendo também tratadas nos artigos 81 e 82 do CTN.

A contribuição de melhoria é instituída para financiar o custo de obras públicas, desde que acarretem valorização imobiliária, como se pode observar na definição expressa no art. 81 do CTN:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado.

No caso de valorização do imóvel, será devida a Contribuição de Melhoria por decorrência de uma das obras públicas, mencionadas no artigo 2º do Decreto-Lei nº 195, de 1967 através dos seguintes incisos:

- I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;
- III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;
- IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- V - proteção contra sêcas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;
- VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;
- VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Harada (2019, pág. 336) menciona que a contribuição de melhoria “[...] tem por fato gerador a atuação estatal mediadamente referida ao contribuinte. Entre a atividade estatal e a obrigação do sujeito passivo existe um elemento intermediário que é a valorização do imóvel”. Sendo assim, o fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização efetiva do imóvel.

O art. 82 do CTN dispõe sobre os requisitos mínimos em relação à lei:

- I - publicação prévia dos seguintes elementos:
 - a) memorial descritivo do projeto;
 - b) orçamento do custo da obra;
 - c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
 - d) delimitação da zona beneficiada;
 - e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
- III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Crepaldi (2017, pág. 94) menciona que “o orçamento do custo da obra deverá ser previamente publicado, e o prazo para a sua impugnação administrativa pelos interessados não poderá ser inferior a 30 dias (art. 82, alínea II, CTN)”.

De acordo com Pêgas (2017, pág. 31), “em virtude de exigências burocráticas, a contribuição de melhoria raramente tem sido cobrada no Brasil. Nas poucas vezes em que houve a tentativa de cobrança, deixou-se de atender aos requisitos mínimos exigidos pela Lei”.

2.2.3.4 Empréstimos Compulsórios

Viu-se anteriormente, que a Constituição Federal (1988) adicionou como espécie tributária, os empréstimos compulsórios, como se pode observar na definição expressa no art. 148 da Constituição Federal (1988),

- Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório:
- I – para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
 - II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, b.

Segundo Fabretti (2017, pág. 143) empréstimo compulsório “caracteriza-se como um tributo não vinculado, uma vez que os recursos arrecadados com a sua instituição deverão ser utilizados para suprimento das despesas gerais da nação”.

A principal característica dos empréstimos compulsórios é que eles são restituíveis, ou seja, são instituídos e arrecadados já com o dever de serem devolvidos aos respectivos sujeitos passivos, assim como o próprio nome diz, empréstimo. (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Antes de comentar sobre as duas possibilidades de instituição do empréstimo compulsório, deve-se colocar o conceito de despesa extraordinária, que segundo Beltrão (2014, pág. 54), “[...] são aquelas imprevisíveis e urgentes que, por sua imprevisibilidade, não estão contempladas no orçamento anual da União e, por sua urgência, requerem atendimento imediato”.

Fabretti (2017, pág. 143) resume e exemplifica sobre as duas condições estabelecidas pelo art. 148 da Constituição Federal (1988) para instituir empréstimo compulsório:

Portanto, somente a União tem competência para criar esse tributo e nas condições estabelecidas pela CF: para atender a despesas extraordinárias que sejam decorrentes de calamidade pública (exemplo: terremotos, enchentes etc.); iminência ou efetiva ocorrência de guerra externa que, necessariamente, irá interferir nas despesas da União provocando gastos não previstos em orçamento, bem como nos casos de necessidade de investimentos públicos urgentes e de relevante interesse nacional. Ex.: crise no fornecimento de serviços essenciais, tais como energia elétrica ou abastecimento de água, que, para ser superada, necessite de novos recursos financeiros da União.

Crepaldi (2017, pág. 70) menciona que a despesa extraordinária pode ser instituída e cobrada “[...] no mesmo ano em que ocorrer a publicação de sua lei”. Já no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, “[...] só poderá ser exercido a partir do primeiro dia útil do ano seguinte”.

2.2.3.5 Contribuições Especiais

A Constituição Federal (1988) adicionou como espécie tributária, as contribuições especiais, de competência da União, para instituir três tipos de contribuições: sociais; de intervenção no domínio econômico; de interesse das

categorias profissionais ou econômicas, conforme definição expressa no art. 149 da Constituição Federal (1988).

Beltrão (2014, pág. 57) define que as contribuições sociais “são contribuições cobradas para o financiamento de áreas de interesse social ou para custeio da seguridade social”. Para Machado Segundo (2019, pág. 320), “as contribuições sociais, são aquelas que têm por finalidade atender ou custear atividades de natureza social do Estado, para que sejam atendidos (em tese) direitos fundamentais de segunda e terceira dimensões”.

Segundo esses autores as contribuições sociais são divididas em: contribuições para seguridade social, prevista no art. 195 da CF (1988) e contribuições sociais gerais, prevista no art. 149 da CF (1988).

O art. 194 da CF (1988) dispõe que a seguridade social compreende as atividades relacionadas a saúde, assistência e previdência. Conforme Beltrão (2014, pág. 58) “logo, respeitada aquela finalidade como caracterizadora da identidade do tributo, qualquer contribuição especial que se destine a financiar a saúde, assistência e/ou previdência será considerada uma contribuição social”.

O art. 195 da Constituição Federal (1988) trata sobre as contribuições para seguridade social e dispõe as seguintes incidências:

- I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
 - a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
 - b) a receita ou o faturamento;
 - c) o lucro;
- II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;
- III – sobre a receita de concursos de prognósticos;
- IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Conforme disposto no art. 195, § 6º, da CF (1988), as contribuições sociais de seguridade social prevista no art. 195 podem ser exigidas após 90 dias da data da publicação da lei que as instituiu ou modificou. Além dessas contribuições, a União poderá criar outras contribuições sociais mediante lei complementar. (CF 1988, art. 195, § 4º).

Segundo Pêgas (2017), são exemplos de contribuições sociais direcionadas para a seguridade social:

- a. INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) incidente sobre a folha de salários e de terceiros;
- b. PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) incidente sobre o faturamento ou receita; e
- c. CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) incidente sobre o lucro.

Beltrão (2014) coloca que as contribuições sociais gerais são as demais contribuições que são instituídas para financiar atividades ligadas à ordem social e que não tenham como finalidade a seguridade social.

Machado Segundo (2019, pág. 323), define contribuições sociais gerais como: “[...] as contribuições sociais que não teriam por finalidade o custeio da seguridade (assistência, previdência e saúde), mas sim outras atividades de cunho social”.

Pêgas (2017) menciona como exemplos de contribuições sociais o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e os serviços sociais do SESC, SENAC, SEBRAE, entre outros. Essas contribuições são reconhecidas no art. 240 da Constituição Federal (1988),

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

Outro exemplo de contribuição social geral é o salário-educação, disposto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal (1988) conforme segue: “§ 5º a educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei”.

Como visto no art. 149 da CF (1988), a União também pode instituir a contribuições de intervenção no domínio econômico, chamadas de CIDE. Segundo Fabretti (2017, p. 140) “são contribuições regulatórias, utilizadas como instrumento de política econômica para enfrentar determinadas situações que exijam intervenção da União na economia do país”. A Emenda Constitucional nº 33/2001 acrescentou um § 2º ao art. 149 da CF (1988), dispondo que:

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:
I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

- II – poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;
- III – poderão ter alíquotas:
 - a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
 - b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Segundo Pêgas (2017), há duas modalidades de CIDE instituídas pela União. A CIDE sobre combustíveis e a CIDE-Remessas para o Exterior, ambas regulamentadas por leis específicas.

A CIDE sobre combustíveis foi autorizada pela Emenda Constitucional nº 33/2001 sendo instituída pela Lei nº 10336/2001 e regulamentada pelo Decreto nº 4.565/03. O artigo 177, § 4º, da CF (1988), com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001 dispõe sobre a incidência, alíquota e a destinação dos recursos.

- Art. 177, § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:
- I – a alíquota da contribuição poderá ser:
 - a) diferenciada por produto ou uso;
 - b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;
 - II – os recursos arrecadados serão destinados:
 - a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
 - b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
 - c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

A CIDE teve sua incidência ampliada, através da Emenda Constitucional nº 42/2003, que deu nova redação ao inciso II do § 2º do art. 149 da CF (1988), passando a dispor que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico passaram a incidir sobre toda e qualquer importação de produtos ou serviços estrangeiros.

Outra modalidade do CIDE, segundo Pêgas (2017) é a CIDE-Remessa para o Exterior. Essa contribuição foi instituída pelas Leis de nº 10.168/00 e 10.332/01 e regulamentada pelo Decreto nº 4195/02.

A contribuição instituída pela Lei 10.168/00 tem como destinação financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio. Em seu art. 1º, a Lei 10.168/00 dispõe que o objetivo principal desse Programa é estimular o

desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica. A referida lei institui a contribuição em seu art. 2º,

Art. 2º [...] fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Já o art. 2º da Lei nº 10.332/01 altera a redação do § 2º, art. 2º da Lei nº 10.168/00, onde dispõe que a contribuição passa a ser devida também a partir de 1º de janeiro de 2002,

[...] pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Em síntese, conforme disposto no art. 10 do Decreto nº 4.195/02 a CIDE-Remessas para o Exterior incide sobre os valores pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos, a cada mês, a residente ou domiciliado no exterior, a título de remuneração ou royalties decorrente de contratos que tenham por objeto: fornecimento de tecnologia; prestação de assistência técnica; serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; cessão e licença de uso de marcas; e cessão e licença de exploração de patentes.

Por último, em relação as contribuições especiais do art. 149 da CF (1988), tem-se as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, que segundo Beltrão (2014, pág.63),

São as contribuições compulsórias instituídas pela União e destinadas a sindicatos, conselhos ou organizações. As contribuições profissionais ou corporativas possuem relação com atividades profissionais específicas, servindo de instrumento da União Federal ao custeio das atividades dos órgãos sindicais e de classe (ex.: contribuições sindicais), bem como para as medidas de interesse das respectivas categorias (ex.: contribuições para os conselhos de classe).

Fabretti (2017, pág. 142) menciona que “são contribuições destinadas a custear os serviços dos órgãos responsáveis pela habilitação, registro e fiscalização das profissões regulamentadas, consideradas como autarquias federais pela CF”.

Conforme Machado (2019) pode-se inferir que é uma contribuição instituída pela União, com objetivo de custear atividades de categorias profissionais e econômicas que sejam do interesse dos mesmos, ou seja, dos membros de um determinado grupo ou setor profissional ou econômico.

As contribuições devidas aos conselhos de regulamentação profissional, tais como, Conselho Regional de Contabilidade (CRC), Conselho Regional de Medicina (CRM), Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA), Conselho Regional de Odontologia (CRO), Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e assim por diante, são consideradas contribuição de interesse de categoria profissional.

Um exemplo sobre a contribuição devida aos conselhos profissionais é o pagamento obrigatório da anuidade ao CRC, que é devida pelos profissionais registrados nos Conselhos Regionais de Contabilidade. Além disso, as empresas ou quaisquer organizações contábeis também são obrigadas ao pagamento da anuidade.

Segundo Beltrão (2014), os Conselhos Profissionais são autarquias que realizam diretamente suas cobranças. As contribuições não pagas ao Conselho podem ser inscritas na Dívida Ativa e cobradas mediante execução fiscal federal reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Agora que já se conhece as espécies tributárias existentes, se faz necessário adentrar no assunto que, tão importante quanto conhecer o conceito de tributo, seus elementos e as espécies tributárias, é o de conhecer a carga tributária brasileira, juntamente com o papel do contador na atuação da contabilidade tributária. Por isso, nos próximos tópicos, serão apresentados esses assuntos.

2.3 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A NECESSIDADE DA REFORMA

O Produto Interno Bruto (PIB) e a carga tributária são assuntos importantes que serão abordados nesse tópico. “PIB é o valor de todos os bens e serviços finais produzidos e consumidos em determinado período de tempo”. (VASCONCELLOS; GAMBOA; TUROLLA, 2016, p. 39).

Pêgas (2017, pág. 17) menciona que “o Produto Interno Bruto (PIB) é a soma de tudo o que foi produzido no País em determinado período, sendo esta uma

informação divulgada oficialmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)”.

No Brasil, a cada trimestre, e também uma vez por ano, o IBGE, seguindo metodologia internacional da Organização das Nações Unidas (ONU), Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco Mundial e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), determina o valor de tudo o que é produzido e consumido com base nas óticas da produção e da despesa [...]. (VASCONCELLOS; GAMBOA; TUROLLA, 2016, p. 41).

A Tabela 1 demonstra os dados do PIB nas óticas da produção e da despesa referente o resultado anual e os resultados trimestrais de 2018.

Tabela 1 – Classes de Atividade no Valor Adicionado a Preços Básicos e Componentes do PIB pela Ótica da Despesa

Especificação	Valores Correntes (R\$ milhões)				
	2018.I	2018.II	2018.III	2018.IV	2018
Agropecuária	96.204	90.754	61.884	48.928	297.770
Indústria	287.611	302.705	331.608	337.275	1.259.199
Serviços	1.020.731	1.052.016	1.070.515	1.132.883	4.276.146
Valor Adicionado a Preços Básicos	1.404.546	1.445.475	1.464.008	1.519.087	5.833.115
Impostos sobre produtos	240.172	241.572	252.158	260.568	994.470
PIB a Preços de Mercado	1.644.718	1.687.047	1.716.166	1.779.655	6.827.586
Despesa de Consumo das Famílias	1.059.185	1.070.248	1.105.841	1.157.084	4.392.357
Despesa de Consumo do Governo	309.804	330.681	323.676	381.975	1.346.136
Formação Bruta de Capital Fixo	249.768	258.206	289.188	283.392	1.080.553
Exportações de Bens e Serviços	206.113	239.689	288.392	276.654	1.010.848
Importações de Bens e Serviços (-)	208.154	222.556	283.832	260.212	974.755
Variação de Estoque	28.002	10.780	-7.098	-59.238	-27.553

Fonte: Adaptado de IBGE, Diretoria de Pesquisas e Coordenação de Contas Nacionais (2019).

Na Tabela 1, as linhas de cima mostram o lado da produção e as de baixo, a ótica da despesa. Conforme dados ilustrados na tabela, o PIB anual de 2018 totalizou em 6.827.586 bilhões, sendo 5.833.115 bilhões referentes ao Valor Adicionado a Preços Básicos e 994.470 bilhões aos impostos sobre produtos.

Lima (2014) menciona que “a carga tributária é definida como a participação da riqueza produzida que é repassada ao governo, normalmente calculada pela divisão do total arrecadado pelo Produto Interno Bruto (PIB)”.

Conforme Pêgas (2017, pág. 17)

A carga tributária representa a parcela que é retirada da economia para o pagamento de tributos aos entes federativos, ou seja, União, Estados e Municípios. Logo, quando a referência for carga tributária, estamos nos referindo aos impostos, taxas e contribuições pagas no dia a dia para os mais diversos órgãos públicos.

Segundo dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA (2016), a carga tributária brasileira passou de 23% em 1988 para 33,4% no decênio 2005-2014. Já em 2018 a carga tributária era de R\$ 33,26%, correspondendo a 2.291,41 bilhões de reais. Destes, 67,53% da arrecadação pertenciam à União, 25,90% aos Estados e 6,57% aos Municípios. Os dados da carga tributária de 2018 por entidade federativa estão representadas na Tabela 2, divulgada em março de 2020 pela Receita Federal do Brasil.

Tabela 2 – Carga Tributária por Ente Federativo

Entidade Federativa	2018		
	Arrecadação [R\$ milhões]	% do PIB	% da Arrecad.
União	1.547.402,45	22,46%	67,53%
Estados	593.382,08	8,61%	25,90%
Municípios	150.622,55	2,19%	6,57%
Total	2.291.407,08	33,26%	100,00%

Fonte: Adaptado de Receita Federal (2020).

Na tabela a seguir demonstra-se o total de receita tributária do ano de 2018 por base de incidência (tributação sobre a renda, folha de salários, bens e serviços, transações financeiras e outros tributos) e nível de governo (federal, estadual e municipal).

Tabela 3 - Receita Tributária por Base de Incidência e Nível de Governo - 2018

Cód.	Tipo de Base	Nível de Governo			Total
		Federal	Estadual	Municipal	
		R\$ milhões			
0000	Total da Receita Tributária	1.547.402,45	593.382,08	150.622,55	2.291.407,08
1000	Tributos sobre a Renda	495.355,23	n/a	n/a	495.355,23
1100	Pessoa Física	200.875,96	n/a	n/a	200.875,96
1200	Pessoa Jurídica	194.813,65	n/a	n/a	194.813,65
1900	Retenções não Alocáveis	99.665,62	n/a	n/a	99.665,62
2000	Tributos sobre a Folha de Salários	578.342,67	36.124,57	11.979,60	626.446,84
2100	Previdência Social	396.479,78	36.124,57	11.979,60	444.583,95
2110	Empregador	272.485,63	24.126,72	8.000,88	304.613,24
2120	Empregado	123.994,15	11.997,84	3.978,72	139.970,71
2200	Seguro Desemprego	125.907,99	n/a	n/a	125.907,99
2900	Outros	55.954,90	n/a	n/a	55.954,90
3000	Tributos sobre a Propriedade	1.418,82	50.450,23	54.493,89	106.362,95
3100	Propriedade Imobiliária	1.418,82	n/a	43.481,37	44.900,20
3200	Propriedade de Veículos Automóveis	n/a	43.120,20	n/a	43.120,20
3300	Transfêrencias Patrimoniais	n/a	7.330,03	11.012,52	18.342,55

(conclusão)
R\$ milhões

Cód.	Tipo de Base	Nível de Governo			Total
		Federal	Estadual	Municipal	
4000	Tributos sobre Bens e Serviços	435.379,67	506.807,28	84.149,05	1.026.336,00
4100	Gerais	338.199,49	341.316,95	62.125,65	741.642,08
4200	Seletivos	17.616,95	137.993,47	n/a	155.610,42
4210	Automóveis	5.713,33	n/a	n/a	5.713,33
4220	Bebidas	2.767,63	n/a	n/a	2.767,63
4230	Combustíveis	3.928,13	86.132,08	n/a	90.060,21
4240	Energia Elétrica	n/a	51.861,39	n/a	51.861,39
4250	Tabaco	5.207,86	n/a	n/a	5.207,86
4300	Comércio Exterior	40.704,10	n/a	n/a	40.704,10
4400	Taxas - Prest. Serviços e Poder de Polícia	7.651,80	27.496,86	22.023,41	57.172,07
4500	Contribuições Previdenciárias	15.180,00	n/a	n/a	15.180,00
4600	Outras Contribuições Sociais e Econômicas	16.027,33	n/a	n/a	16.027,33
5000	Tributos sobre Transações Financeiras	36.617,97	n/a	n/a	36.617,97
5100	Trib. s/ Débitos e Créditos Bancários	2,83	n/a	n/a	2,83
5200	Outros	36.515,14	n/a	n/a	36.515,14
9000	Outros Tributos	288,09	n/a	n/a	288,09

Fonte: Adaptado de Receita Federal do Brasil (2020).

Segundo dados da Receita Federal do Brasil (2020), em números percentuais o total da arrecadação tributária, dos Tributos sobre a Renda é de 21,62%; Tributos sobre a Folha de Salários é de 27,34%; Tributos sobre a Propriedade é de 4,64%; Tributos sobre bens e serviços (consumo) é de 44,79%; Tributos sobre Transações Financeiras é de 1,60% e Outros Tributos é 0,1%.

Conforme os dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil em relação aos outros 35 países da OCDE, com carga tributária de 32,3% (2016) posiciona-se abaixo da média da Organização (34,2%).

De acordo com o Relatório de Acompanhamento Fiscal da Instituição Fiscal Independente (2018),

Mesmo assim, o Brasil permanece com uma carga superior a um grupo de 13 países da OCDE, formado principalmente por países Anglo-Saxões de regimes liberais de Estado Social (Nova Zelândia, Canadá, Austrália, Estados Unidos e Irlanda) e países Emergentes e economias em desenvolvimento (México, Chile e Turquia).

Ainda segundo o Relatório de Acompanhamento Fiscal da Instituição Fiscal Independente (2018), “um dos fatores que mais ajuda a explicar o tamanho da carga tributária no Brasil, a qual pode ser considerada relativamente elevada para uma economia em desenvolvimento, é o volume de gastos sociais”.

Para OCDE “os gastos sociais compreendem os benefícios monetários e gastos na provisão de serviços das áreas de saúde, assistência, previdência e

trabalho”. No Brasil a estimativa desses gastos é de 64% da sua carga tributária, ou seja, 20,7% do PIB.

Segundo Valadão, Meira e Borges (2015) a carga tributária brasileira caracteriza-se como regressiva, por estar voltada principalmente para o consumo, onde quem tem mais paga menos, ou seja, faz com que os mais favorecidos (ricos) consigam poupar e constituir um patrimônio sendo pouco tributado.

Para Crepaldi (2017), a queixa mais comum dos brasileiros é sobre o peso da carga tributária na vida das pessoas e das empresas. E que as medidas anunciadas pelo Governo Federal sempre mexem diretamente no bolso dos consumidores e da empresas.

A seguir são relatados alguns problemas no sistema tributário brasileiro, segundo Pêgas (2017, pág. 8):

»A complexidade excessiva da atual legislação tributária, fazendo muitas vezes com que o contribuinte acabe pagando mais do que deve por não entender adequadamente a aplicação da legislação vigente. Pior que pagar muito é não ter certeza se o que foi pago está correto.

»A CULTURA TRIBUTÁRIA FRACA da população, tema associado integralmente com o baixo retorno oferecido pelos serviços públicos, que não são de qualidade. Assim, o contribuinte procura todos os artifícios possíveis para pagar menos tributos, inclusive algumas vezes de forma irregular. A corrupção sistêmica, que vem tomando conta do noticiário nos últimos anos, é outro fator que contribui para esta fragilidade cultural no campo tributário.

Segundo mencionado na PEC 45/19 (2019), o Brasil tem três grandes problemas no sistema tributário, relatados no quadro a seguir.

Quadro 7 – Problemas no Sistema Tributário Nacional

1º PROBLEMA – Fragmentação da base de incidência	A maioria dos países tributa o consumo através de um único imposto sobre o valor adicionado (IVA), sendo não-cumulativo. Já o Brasil adota vários impostos sobre a produção e o consumo de bens e serviços, como exemplo, IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS.
2º PROBLEMA – Características dos tributos	Nenhum desses tributos possui as características adequadas ao modelo de tributação sobre o consumo mediante cobrança não-cumulativa sobre o valor adicionado, o que acaba provocando um aumento do custo dos investimentos, a oneração desproporcional da produção nacional relativamente à de outros países, além de um enorme contencioso entre o fisco e os contribuintes.
3º PROBLEMA – ICMS cobrado na origem nas operações interestaduais e ISS nas operações intermunicipais	Resulta da cobrança predominantemente na origem do ICMS nas operações interestaduais e do ISS nas operações intermunicipais, contrariando o desenho do IVA, que é um imposto cobrado no destino. Este modelo estimulou a guerra fiscal entre estados e municípios – afetando o equilíbrio da estrutura federativa brasileira –, além de gerar um viés antiexportação no sistema tributário do país.

Fonte: Adaptado de PEC 45/19 (2019, p. 23 a 25).

Em síntese, pode-se inferir que o Brasil possui um sistema tributário regressivo, complexo, burocrático, que interfere no desenvolvimento econômico, pois a alta concentração da arrecadação tributária sobre a folha de salários e consumo de bens e serviço, gera mais complexidade para as empresas cumprirem com as obrigações fiscais, aumentando o custo de conformidade fiscal. Associando isso ao sistema regressivo, acaba causando concentração de renda por cobrar mais imposto de quem ganha menos.

Segundo mencionado na PEC 45/19 (2019, pág. 25), “[...] as distorções estruturais dos tributos brasileiros sobre bens e serviços e sua enorme complexidade resultam em consequências negativas” como

[...] ensejam efeitos econômicos indesejados. Além de onerarem exportações e investimentos, induzem à adoção de formas de organização da produção e comercialização de bens e serviços pouco eficientes. A guerra fiscal do ICMS é bom exemplo de estrutura tributária que influencia negativamente a produtividade brasileira, pois induz a alocação de investimentos em locais onde a produção se faz de forma menos eficiente, não apenas em estados pobres, mas também nos estados mais ricos do país. (PEC 45/19, 2019, p. 25).

As distorções e a complexidade também resultam na falta de transparência do que está sendo pago ao longo da cadeia de produção e comercialização de qualquer bem ou serviço, devido a diversidade de alíquotas, benefícios e regimes especiais que torna impossível saber qual o montante de tributos a ser pago. (PEC 45/19, 2019).

Outra consequência é o fato da tributação sobre consumo corresponder a quase metade da carga tributária total, fazendo com que o Brasil perca na competitividade com os outros países, pois acaba gerando produtos muito caros e até produzindo menos.

Conforme Crepaldi (2017), para diminuir o peso da carga tributária, o Estado precisa melhorar a gestão dos recursos, reduzir a corrupção e o empreguismo, além de por fim nos programas assistencialistas e aumentar o investimento em infraestrutura. Dessa maneira promoveria o desenvolvimento econômico e implicaria na redistribuição de riquezas e diminuição das desigualdades sociais.

A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil é urgente por várias razões. As falhas do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços prejudicam sobremaneira o crescimento do país, além de gerar distorções competitivas e impossibilitar o conhecimento, pelos cidadãos, da carga

tributária incidente sobre os bens e serviços que consomem. (PEC 45/19, 2019, p. 23).

Diante dos problemas expostos, percebe-se a necessidade de reforma no sistema tributário brasileiro, onde a simplificação do sistema e a redução da carga tributária devem ser o foco principal, principalmente em relação à tributação sobre o consumo, onde devem ser revisto conceitos e aplicações da mesma.

No tópico a seguir será abordada a atuação do contador na esfera tributária, que é de extrema importância para um sistema tão complexo que vivemos atualmente.

2.3.1 O Papel do Contador Na Atuação Tributária

Direito e Contabilidade são ciências que caminham sempre juntas, conforme Oliveira (2013, pág 55)

Na rotina diária de um contador, o Direito e a Contabilidade estão sempre caminhando juntos, sendo dever desse profissional não só obedecer às normas e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, visando à correta apuração da situação econômica, financeira e patrimonial de uma empresa, mas também obedecer às normas da legislação tributária para cumprir com as obrigações fiscais de maneira exata, mediante controles extracontábeis.

Para Ribeiro e Pinto (2014, pág. 1) “a Contabilidade Tributária é um ramo da Contabilidade que trata especificamente do estudo, do gerenciamento e da contabilização de tributos”. Conforme Oliveira (2015, pág.3),

A contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região.

Como visto anteriormente, o fato gerador do tributo pode ser a compra de bens, a produção ou venda de bens, a prestação ou contratação de serviços, importações e exportações, entre outros. Viu-se também que os tributos poderão ser devidos ao governo federal, estadual ou municipal, dependendo da operação que deu origem ao tributo.

Quando ocorre, por exemplo, uma operação de venda de um determinado produto em uma empresa, se faz necessário apurar o imposto devido sobre essa venda, bem como conhecer a regra tributária da operação para uma aplicação correta do imposto.

Diante disso percebe-se a importância do papel do contador na área tributária. Para Ribeiro e Pinto (2014, pág. 10), “o contador tributário é responsável pelo gerenciamento dos tributos que incidem nas atividades desenvolvidas pela empresa”.

Segundo Oliveira *et al* (2015) as funções e atividades do contador que trabalha na área tributária são as seguintes:

Quadro 8 – Funções e Atividades da Área Tributária

Escrituração e Controle	Orientação	Planejamento Tributário
<p>Escrituração fiscal das atividades do dia a dia da empresa e dos livros fiscais.</p> <p>Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o Departamento de Contas a Pagar.</p> <p>Controle sobre os prazos para os recolhimentos.</p> <p>Assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios de contabilidade.</p> <p>Assessoria para o correto registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher.</p>	<p>Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de tributos e de impostos.</p> <p>Orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fábricas, centro de distribuição, departamentos) ou das empresas controladas e coligadas, visando padronizar procedimentos</p>	<p>Estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • todas as operações em que for possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos e contribuições não cumulativos (ICMS, IPI, PIS e Cofins); • todas as situações em que for possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos tributos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa; • todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis no cálculo do lucro tributável.

Fonte: Adaptado de Oliveira *et al* (2015, p. 21).

No Quadro 8 percebe-se que o papel do contador na área tributária não é somente calcular e pagar o imposto devido. Por trás disso é preciso analisar várias normas para ver o que pode ser aplicado, descontado ou transformado em crédito tributário. (ALVARENGA, 2017). Com isso, é fundamental que o contador conheça as legislações pertinentes a cada tributo que a empresa esteja sujeita e também deve manter-se sempre atualizado, pois estamos diante de um sistema complexo, com muitas legislações, onde frequentemente ocorrem alterações ou novas regulamentações.

Um dos aspectos da importância de conhecer as legislações vigentes é por estar ligada ao fato do cumprimento das obrigações principais e acessórias como também a redução da carga tributária.

[...] o cumprimento das obrigações acessórias envolve principalmente a emissão da documentação fiscal, a escrituração fiscal e contábil enquanto as obrigações principais correspondem, preferencialmente, ao recolhimento dos tributos. Portanto, o cumprimento adequado das obrigações principais e acessórias evita o aumento da carga tributária com o pagamento de multas, juros e outros acréscimos enquanto que um adequado planejamento tributário pode reduzir a carga tributária [...]. (RIBEIRO e PINTO, 2014, pág.10).

O planejamento tributário adequado pode reduzir a carga tributária através do aproveitamento dos benefícios concedidos pelo governo e também auxilia na escolha do regime tributário mais adequado para a empresa.

A complexidade do sistema tributário brasileiro reflete também em relação ao número de profissionais da área contábil, que segundo Alvarenga (2017):

A cada 200 funcionários, 1 trabalha na área contábil no Brasil. Nos Estados Unidos, a proporção é 1 para mil e, na Europa, 1 para 500. As informações são da diretoria da Stefanini, multinacional brasileira de tecnologia presente em 40 países, e dão uma dimensão da complexidade da tarefa de calcular e pagar impostos no Brasil.

Segundo informações do relatório Doing Business 2017, do Banco Mundial, as empresas brasileiras gastam, em média, 1.958 horas por ano apenas para cumprir todas as regras tributárias. Conforme o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2017) existem mais de sessenta e três (63) tributos em vigor no Brasil e em torno de noventa e sete (97) obrigações acessórias a serem cumpridas além de mais de 3.790 normas a serem seguidas. (ALVARENGA, 2017).

Diante do cenário, é visto que menos burocracia e menos legislações seriam relevantes para atuação do contador na área tributária, onde poderia passar a desempenhar mais sua função servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e não só em torno do cumprimento de obrigações acessórias.

2.4 PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

As três principais Propostas de Emenda à Constituição (PEC) que circulam no Congresso Nacional são a PEC 233/08, PEC 45/19 e a PEC 110/19. Atualmente, a PEC 233/08 e 45/19 tramitam na Câmara dos Deputados e a PEC 110/19 tramita no Senado. São propostas diferentes, mas ambos os textos propõem simplificar a cobrança de tributos com a unificação de vários impostos, mudando apenas a forma da cobrança.

2.4.1 Mudanças Esperadas Com a PEC 233/08

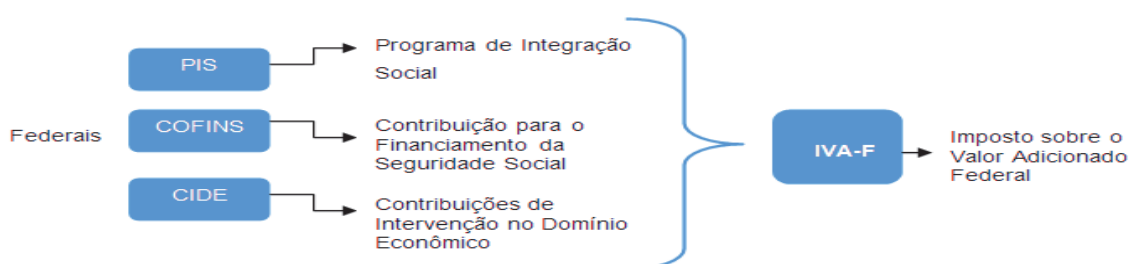
Apresentado pelo Poder Executivo, a PEC nº 233/08 ainda tramita na Câmara dos Deputados e tem como objetivo

[...] simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada “guerra fiscal” entre os Estados.

A base da proposta é a substituição de três (3) tributos federais – PIS, COFINS e CIDE (Combustível) – por um (1) único imposto, denominado Imposto sobre o Valor Adicionado Federal (IVA-F).

Ressalta-se que a contribuição social de que trata a PEC, a CIDE (Combustível) a ser substituída pelo IVA-F, é a relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

Figura 1 – PEC 233/08



Fonte: Adaptado de Trisotto (2020).

A Figura 1 mostra a substituição dos 3 (três) tributos, sendo 2 (dois) da espécie de impostos e um (1) da espécie de contribuição social, ambos de competência da União, por um (1) único imposto federal (IVA-F), em síntese, pode-se inferir que a unificação desses tributos incidentes sobre operações com bens e serviços se dará através do imposto IVA-F.

Na PEC 233/08 foi incluído o inciso VIII no art. 153 da CF (1988), que menciona que compete a União instituir imposto sobre operações com bens e prestações de serviços, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, ou seja, o IVA-F passará a incidir sobre essas operações mesmo que se iniciem no exterior, com as seguintes características dispostas no § 6º, do art. 153 CF (1988), incluído pela PEC 233/08:

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII:

I - será não-cumulativo, nos termos da lei;

II - relativamente a operações e prestações sujeitas a alíquota zero, isenção, não-incidência e imunidade, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário na lei;

III - incidirá nas importações, a qualquer título;

IV - não incidirá nas exportações, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

V - integrará sua própria base de cálculo.

De acordo com a PEC 233/08, percebe-se que a base de incidência do IVA-F é bem ampla, incidindo sobre a produção, importação, circulação, transmissão e comercialização interna de bens e serviços, inclusive dos bens e serviços hoje sujeitos aos demais tributos indiretos.

Segundo Zouvi *et al.* (2008, pág. 5)

Por ser um imposto, o art. 146, III, “a” da CF exige a edição de lei complementar que defina o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do IVA-F. O imposto e suas alíquotas poderão ser criados por lei ordinária, que especificará, por exemplo, a sistemática de débitos e créditos para a apuração do valor adicionado.

Com o IVA-F conforme descrito na PEC 233/08, também será possível a apropriação de créditos fiscais, que atualmente não são apropriados, relativo a bens e serviços que não são diretamente utilizados no produto final, chamados de “bens de uso e consumo”.

De acordo com o exposto na PEC 233/08 (2008, pág. 15),

Além da simplificação resultante da redução do número de tributos, esta unificação tem como objetivo reduzir a incidência cumulativa ainda existente no sistema de tributos indiretos do País. Esta redução da cumulatividade resultaria da eliminação de um tributo que impõe às cadeias produtivas um ônus com características semelhante ao da incidência cumulativa, a CIDE-Combustíveis, e da correção de distorções existentes na estrutura da Cofins e da contribuição para o PIS, as quais, pelo regime atual, têm parte da incidência pelo regime não-cumulativo e parte pelo regime cumulativo.

Outra simplificação importante que é mencionada na PEC 233/08 é a incorporação da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), ambos impostos tem como base de cálculo o lucro líquido das empresas. Assim, a CSLL será absorvida pelo IRPJ e em função disso serão cobrados adicionais do IRPJ por setor de atividade econômica, como já era permitido ao CSLL, por meio de ajuste nas normas constitucionais.

Por último, em relação ao âmbito federal, a PEC 233/08 menciona também uma medida importante em relação à desoneração da folha de pagamento dos trabalhadores, que seria a substituição da contribuição social do Salário-Educação por uma destinação da arrecadação federal, cobrado mediante a aplicação de uma alíquota sobre a folha de salários das empresas.

Ainda em relação à desoneração da folha de pagamento, através do artigo 11º da PEC 233/08, prevê que a lei estabelecerá reduções gradativas da alíquota da contribuição patronal sobre a folha de salários, nos anos subsequentes ao da reforma, onde o Poder Executivo deve encaminhar o respectivo projeto de lei no prazo de até 90 dias da promulgação da Emenda.

Conforme disposto na Cartilha do Ministério da Fazenda a redução seria de 20% para 14% da contribuição dos empregadores para a previdência, a qual seria implementada ao ritmo de um ponto percentual por ano, a partir do segundo ano após a aprovação da Reforma.

Segundo Zouvi *et al.* (2008, pág. 8), “a substituição parcial da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salários far-se-á por aumento da alíquota do IVA-F e concomitante destinação de um percentual da arrecadação do imposto ao financiamento da previdência social”.

Em relação à carga tributária, no artigo 9º da PEC 233/08 está previsto que “a lei complementar poderá estabelecer limites e mecanismos de ajuste da carga tributária do IVA-F e do IR, relativamente aos exercícios em que forem implementadas as alterações propostas”.

Segundo mencionado na PEC 233/08, as alterações relacionadas ao âmbito federal estão previstas para entrar em vigor no segundo ano subsequente ao da aprovação da PEC.

No âmbito estadual, a PEC 233/08 dispõe várias mudanças em relação ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Atualmente contamos com a regulamentação da Lei Complementar nº 87/96 e mais 27 diferentes legislações (decretos), uma para cada estado, com isso a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais caracteriza a “guerra fiscal”.

Para solucionar este problema, a PEC 233/08 estabelece a proposta de um novo ICMS, com a inclusão do art. 155-A na CF (1988), onde o mesmo será regido por uma lei só, ou seja, segundo mencionado na PEC 233/08 “assim, esse imposto passa a ser instituído por uma lei complementar, conformando uma lei única nacional, e não mais por 27 leis das unidades federadas”.

As características básicas do novo ICMS estão dispostas no Quadro 9.

Quadro 9 – Características Básicas do Novo ICMS

Dispositivos incluídos com o novo ICMS	Características
§1º, inciso I do 155-A	Não-cumulatividade, nos termos da lei complementar;
§1º, inciso III do 155-A	Incidência sobre importações, na esteira do ICMS atual, cabendo o imposto ao Estado de destino da mercadoria, bem ou serviço, nos termos da lei complementar; e incidência sobre o valor total da operação ou prestação, quando as mercadorias forem fornecidas ou os serviços forem prestados de forma conexa, adicionada ou conjunta com serviços não sujeitos ao ISS;
§1º, inciso IV do 155-A	Não-incidência sobre as exportações, o ouro – ativo financeiro – e a comunicação por radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, nos moldes do ICMS atual;
§ 4º do 155-A	As isenções ou quaisquer incentivos ou benefícios fiscais serão definidos: (1) pelo Confaz, desde que uniformes em todo território nacional; (2) pela lei complementar, para atendimento às micro e pequenas empresas, e para hipóteses relacionadas a regimes aduaneiros não compreendidos no regime geral, ou seja, os regimes aduaneiros especiais e os aplicados em áreas especiais.

Fonte: Adaptado de Zouvi *et al.* (2008, p. 9).

Segundo o § 2º do art. 155-A, as alíquotas do novo ICMS seriam uniformes e definidas pelo Senado Federal, com o objetivo de não aumentar a carga tributária. O CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) preservaria a receita, enquadrando os bens e serviços entre as alíquotas, sendo que o Senado aprovará ou rejeitará as propostas. A proposta também prevê que a lei complementar definirá

mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações.

Sobre o sistema de transações das operações interestaduais, é disposto na PEC 233/08 (2008, pág. 19) que

O § 3º do art. 155-A estabelece que nas operações e prestações interestaduais, o imposto pertencerá preponderantemente ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, ficando o equivalente à incidência de 2% do imposto para o Estado de origem. Caberá a lei complementar definir a forma como será tecnicamente manejado o modelo para que esse princípio seja atendido. Entretanto, em vista de que exige condições bastante especiais para sua execução, são propostos comandos que permitem à Lei complementar estabelecer a exigência do imposto pelo Estado de origem das mercadorias e serviços, por meio de um modelo de câmara de compensação entre as unidades federadas.

Com isso haverá uma mudança no critério de apropriação, onde o Estado de origem ficará com a menor parte e o Estado de destino com a maior parte. Nas operações interestaduais a proposta será reduzir as alíquotas, que hoje variam em 7 e 12%, para uma alíquota unificada de 2%, essa redução será de forma gradual e completará-se no oitavo ano após a aprovação da PEC 233/08.

Além disso, no inciso III do art. 3º da PEC 233/08, o prazo para o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de bens para o ativo permanente será reduzido gradativamente até atingir o prazo máximo de oito meses.

Conforme art. 12, II da PEC, todo o sistema do novo ICMS decorrente do art. 155-A e dos dispositivos a ele ligados, só produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro do oitavo ano subsequente ao da promulgação da Emenda Constitucional.

A PEC 233/08 tramita na Câmara dos Deputados e foi apensada à PEC 31/2007. (CÂMARA, 2020).

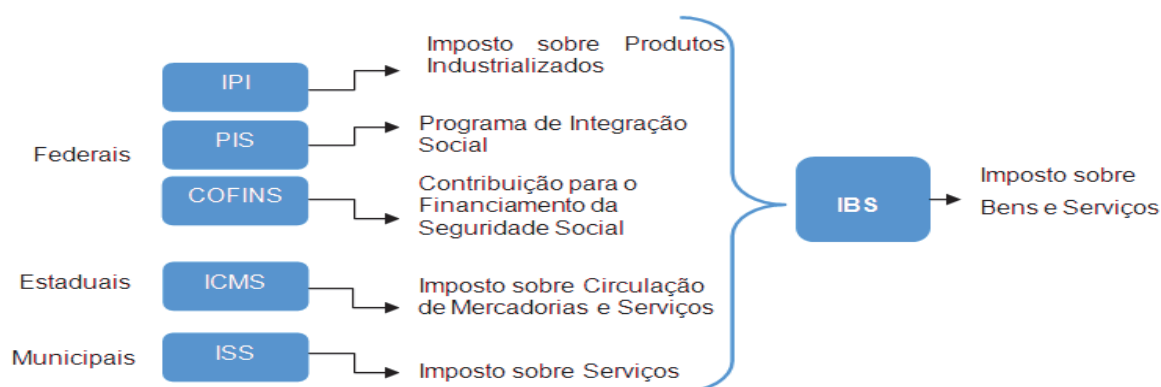
2.4.2 Mudanças Esperadas Com a PEC 45/19

Apresentado pelo Deputado Baleia Rossi, a PEC nº 45/19 tramita na Câmara dos Deputados e tem como objetivo

[...] promover uma radical simplificação do sistema brasileiro de tributação de bens e consumos, cujas distorções resultam em iniquidades e, principalmente, em uma enorme redução da produtividade e do potencial de crescimento do Brasil. (PEC 45/19, 2019, p. 45).

A base da proposta é a substituição de cinco (5) tributos atuais – PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS – por um único imposto, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O IBS terá as características de um imposto sobre o valor adicionado (IVA) para a tributação do consumo de bens e serviços.

Figura 2 – PEC 45/2019



Fonte: Adaptado de Trisotto (2020).

A Figura 2 ilustra a substituição de cinco (5) tributos, sendo três (3) deles da espécie de impostos e dois (2) da espécie de contribuições sociais, por um único imposto (IBS), ou seja, esses 5 (cinco) tributos incidentes sobre a produção e comercialização de bens e a prestação de serviços seriam unificados num único imposto (IBS).

As características do novo imposto sobre bens e serviços (IBS), de acordo com a PEC 45/2019 (2019, pág. 21) são:

- (i) incidirá sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da denominação, pois todas as utilidades destinadas ao consumo devem ser tributadas;
- (ii) será cobrado em todas as etapas de produção e comercialização, independentemente da forma de organização da atividade;
- (iii) será totalmente não-cumulativo;
- (iv) não onerará as exportações, já que contará com mecanismo para devolução ágil dos créditos acumulados pelos exportadores;
- (v) não onerará os investimentos, já que crédito instantâneo será assegurado ao imposto pago na aquisição de bens de capital;
- (vi) incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo);
- (vii) terá caráter nacional e legislação uniforme, sendo instituído por lei complementar e tendo sua alíquota formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal;
- (viii) garantirá o exercício da autonomia dos entes federativos por meio de lei ordinária que altere a alíquota de competência do respectivo ente;
- (ix) terá alíquota uniforme para todos os bens, serviços ou direitos no território do ente federativo;

(x) nas operações interestaduais e intermunicipais pertencerá ao Estado e ao Município de destino.

Como visto, a proposta amplia a sua base de cálculo, pois o IBS também incidirá sobre bens intangíveis como marcas, patentes, direitos autorais e a locação de bens.

Alguns pontos significativos do IBS proposto na PEC 45/19 são apresentados no quadro a seguir.

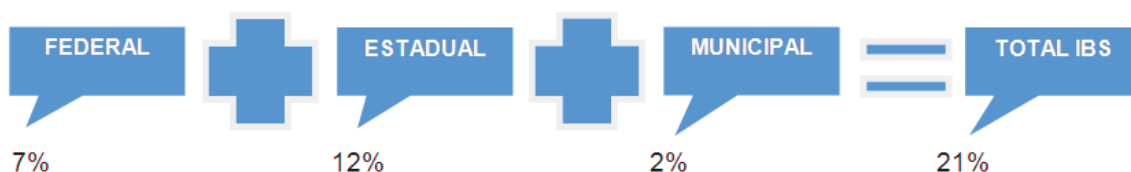
Quadro 10 – Pontos Significativos do IBS: PEC 45/19

IBS (Imposto sobre Bens e Serviços)	
Competência Tributária	Tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê os impostos federais), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo).
Determinação da Alíquota	Cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município/Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional, pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota.
Concessão de Benefícios Fiscais	Não permite a concessão de benefício fiscal.
Partilha de Arrecadação	Cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua “sub-alíquota”, fixada conforme descrito anteriormente, sobre a base de cálculo do imposto.
Vinculação da Arrecadação (saúde, educação, fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES, etc.)	As destinações estão vinculadas a parcelas da sub-alíquota de cada ente federativo, fixadas em pontos percentuais e denominadas “alíquotas singulares”. A soma dessas “alíquotas singulares”, definidas pelo ente para cada destinação constitucional e para a parcela de receita desvinculada, representará o valor da alíquota aplicável para aquele ente federativo.
Transição do Sistema de Cobrança	Durante dois anos é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição dura oito anos , sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um oitavo ao ano (os entes federativos podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos). No total serão 10 anos.
Transição das Partilhas de Recursos	No total, a transição será de cinquenta anos ; durante vinte anos a partir da criação dos novos impostos, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberão (i) valor equivalente à redução de receitas do ICMS ou ISS, em virtude da extinção desses tributos; (ii) valor do aumento/diminuição da arrecadação em virtude de alterações das alíquotas de competência de cada ente federado e (iii) superávit/déficit de arrecadação após consideradas as duas parcelas anteriores, que será distribuído proporcionalmente pelas regras de partilha do novo IBS (princípio do destino mediante apuração do saldo de débitos e créditos); a partir do vigésimo primeiro ano, a parcela equivalente à redução do ICMS e do ISS (parcela “i”, acima) será reduzida em um trinta avos ao ano, passando a receita a ser distribuída segundo o princípio do destino.

Fonte: Adaptado de Neto; Nunes; Evande; Soares (2019, p. 3 à 6).

Diante do exposto no Quadro 10, pode-se inferir que a base de cálculo será uniforme em todo país, porém os órgãos entes federativos (Estados/Municípios) terão autonomia para fixar suas alíquotas, que serão aplicadas a todas as operações. A alíquota final do IBS, chamada “alíquota de referência” será a soma das três alíquotas – federal, estadual e municipal.

Figura 3 – Alíquota de Referência IBS



Fonte: Elaborada pela autora com base na PEC 45/2019.

Conforme ilustrado na Figura 3, se por exemplo, a alíquota federal do IBS for 7%, a alíquota do Estado do Rio Grande do Sul for 12% e a alíquota do município de São Leopoldo for 2%, as vendas em São Leopoldo e para São Leopoldo sofrerão a incidência do IBS à alíquota de 21%.

Na proposta da PEC 45/19, é mencionado que o IBS é um imposto sobre consumo, então o imposto nas operações interestaduais e intermunicipais deverá ser cobrado aplicando o princípio do destino, a tributação se dará onde efetivamente se dá a posse da coisa, ou seja, o imposto pertencerá ao Estado e ao Município de destino da operação.

Para implementar a tributação no destino, será necessário que haja escrituração individual em cada estabelecimento do mesmo contribuinte. Mas o pagamento será unificado, ou seja, os créditos e débitos dos estabelecimentos serão consolidados, gerando uma única apuração e um único recolhimento de IBS por contribuinte. (PEC 45/19, 2019, p. 25).

De acordo com o exposto na PEC, a receita do IBS é arrecadada de forma centralizada, sendo posteriormente distribuída para os entes federativos. A arrecadação do imposto e sua distribuição serão administrados por um comitê gestor composto por representantes da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios.

“O modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que

manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS”. (PEC 45/19, 2019, p. 16).

A proposta também prevê a criação de um novo tributo, chamado Imposto Seletivo Federal, que será específico cujo consumo se deseja desestimular, como exemplo, cigarros e bebidas alcoólicas. Como não está definido sobre quais produtos e serviços incidirão o Imposto Seletivo, caberá à Lei (ordinária) ou medida provisória instituidora defini-los.

[...] caso esta proposta de emenda constitucional seja aprovada, o resultado será uma enorme simplificação do sistema tributário brasileiro, da qual resultará uma melhoria expressiva do ambiente de negócios e um grande aumento do potencial de crescimento do Brasil. (PEC 45/19, 2019, p. 47).

As discussões da PEC 45/19 seguem no Congresso Nacional e está aguardando Parecer do Relator na Comissão Especial. (CÂMARA, 2020).

2.4.3 Mudanças Esperadas Com a PEC 110/19

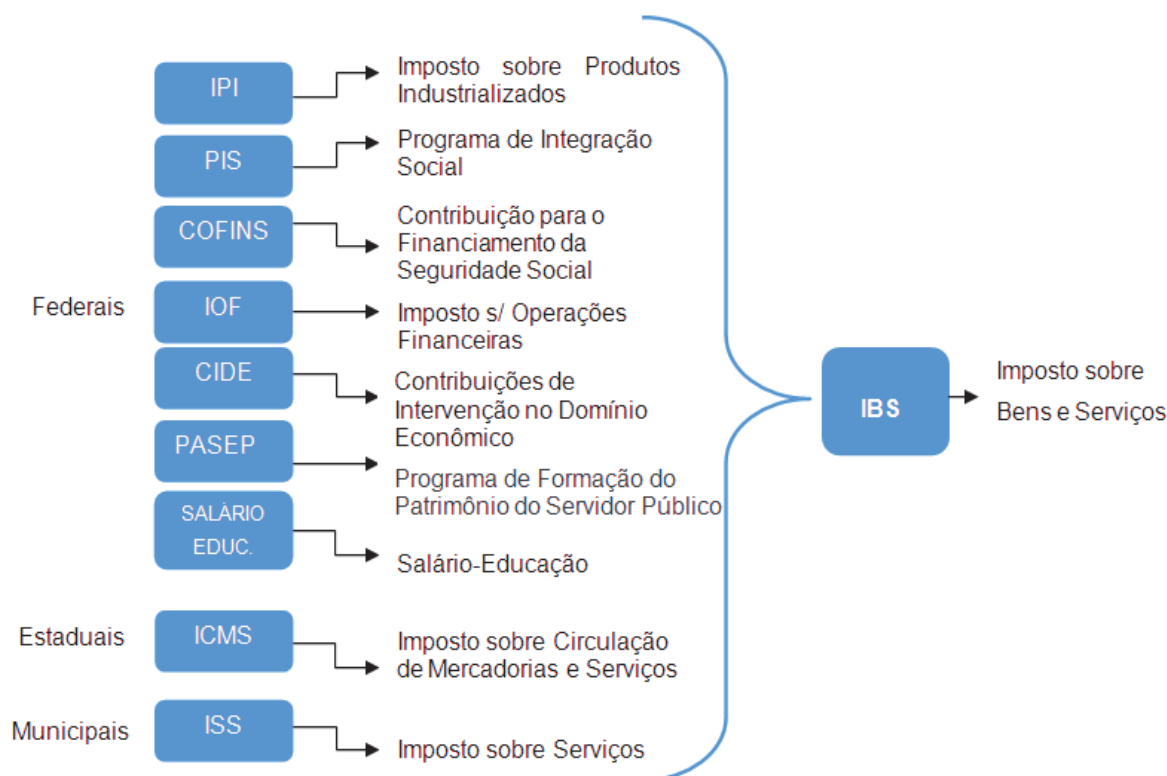
A PEC nº 110/19 tramita no Senado e reproduz um texto já aprovado em uma Comissão Especial da PEC nº 293/04 da Câmara dos Deputados em Dezembro de 2018, apresentado pelo Ex-Deputado Luiz Carlos Hauly.

A proposta reestrutura todo o sistema tributário brasileiro. A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Aumentam-se gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio e melhora-se a eficácia da arrecadação, com menos burocracia. (PEC 110/19, 2019, p. 20).

Tem como base da proposta, a extinção de nove (9) tributos atuais – PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS, IOF, PASEP, Salário-Educação e CIDE Combustíveis – por um único imposto, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Ressalta-se também que a contribuição social de que trata a PEC, a CIDE (Combustível) a ser substituída pelo IBS, é a relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

Figura 4 – PEC 110/19



Fonte: Adaptado de Trisotto (2020).

A Figura 4 retrata que no lugar desses nove (9) tributos (destes quatro são impostos e cinco contribuições sociais), seria criado um único imposto sobre o valor agregado de competência estadual, o IBS.

Alguns pontos significativos do IBS proposto na PEC 110/19 serão apresentados no quadro a seguir.

Quadro 11 – Pontos Significativos do IBS: PEC 110/19

IBS (Imposto sobre Bens e Serviços)	
Competência Tributária	Tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual).
Determinação da Alíquota	Lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional.
Concessão de Benefícios Fiscais	Autoriza a concessão de benefícios fiscais (por lei complementar) nas operações com alimentos, inclusive 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.

Partilha de Arrecadação	O produto da arrecadação do imposto é partilhado entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios segundo o método previsto nas regras constitucionais descritas no novo texto constitucional proposto na Emenda, ou seja, mediante entrega de recursos a cada ente federativo conforme aplicação de percentuais previstos na Constituição sobre a receita bruta do IBS (repasso de cota-parte).
Vinculação da Arrecadação (saúde, educação, fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES, etc.)	O produto da arrecadação do imposto é vinculado às despesas e aos fundos de acordo com o método fixado nas regras constitucionais propostas pela PEC, ou seja, mediante aplicação de percentual sobre a arrecadação para definir a entrega direta de recursos (fundos constitucionais, seguro desemprego, BNDES) ou piso mínimo de gastos (saúde, educação).
Transição do Sistema de Cobrança	Durante um ano 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).
Transição das Partilhas de Recursos	No total, a transição será de quinze anos ; a partir da criação dos novos impostos, cada ente federativo (União, cada Estado, Distrito Federal e cada Município) receberá parcela das receitas dos impostos novos de acordo com a participação que cada um teve na arrecadação dos tributos que estão sendo substituídos; após a implementação definitiva do novo sistema de cobrança, prevista para durar 5 anos, a regra retro descrita é progressivamente substituída pelo princípio do destino, à razão de um décimo ao ano.

Fonte: Adaptado de Neto; Nunes; Evande; Soares (2019, págs 3 à 6)

A PEC nº 110/19 também prevê a criação de um imposto sobre bens e serviços específicos, o Imposto Seletivo, de competência federal. O Imposto Seletivo incidirá sobre operações com petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica; serviços de telecomunicações (referidos no art. 21, XI da CF 1988); aparelhos eletrônicos e eletrodomésticos; bebidas alcoólicas e não alcoólicas; e veículos automotores. Os produtos e serviços que estarão incluídos no Imposto Seletivo serão definidos em Lei Complementar.

Além disso, de acordo com Neto; Nunes; Evande; Soares (2019) também haverá extinção, transferência, ampliação e criação de tais matérias:

- a) extinção da CSLL: tributo pago por toda pessoa jurídica, e será incorporado pelo Imposto de Renda, que passa a ter alíquotas ampliadas;
- b) transferência do ITCMD, tributo pago na transmissão de qualquer bem por morte ou doação, que hoje é de competência dos Estados e do Distrito Federal, passando a ser de competência federal, mas com receita destinada aos Municípios;
- c) ampliação da base do IPVA, imposto sobre a propriedade de veículos automotores, passando a atingir aeronaves e embarcações e excluindo veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas pessoas com maior capacidade contributiva;

- d) autorização de criação de adicional do IBS para financiar a previdência social; e
- e) criação de fundos estadual e municipal para reduzir a disparidade da receita per capita entre os Estados e Municípios, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura.

As discussões seguem no CCJ – Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado. Se aprovado, segue ao plenário do Senado, onde será votado em dois turnos e depois retorna à Câmara. (SENADO, 2020).

3 METODOLOGIA

Nesse capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa para atingir o objetivo do estudo. Este capítulo é composto pela classificação da pesquisa, coleta de dados, análise e interpretação dos dados, forma de abordagem do problema, quanto aos objetivos, procedimentos técnicos de pesquisa população e amostra, coleta e tratamento de dados, universo de amostra e coleta de dados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Com base em Ott (2012), a pesquisa pode ser classificada como aplicada quanto a sua natureza, pois, objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática se beneficiando das descobertas obtidas para solucionar problemas específicos com aplicação imediata em determinada realidade circunstancial.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa será quantitativa, pois se traduzirá em números, as opiniões e informações obtidas, visando a classificá-las e analisá-las, possibilitando uma melhor compreensão.

Quanto aos objetivos, a pesquisa será descritiva, pois irá descrever as características e percepções dos profissionais de contabilidade em relação as propostas da reforma tributária. (OTT, 2012).

O procedimento técnico utilizado é o levantamento por meio de questionário que conforme Ott (2012) é uma pesquisa que envolve a interrogação direta da população envolvida, a fim de conhecer seu comportamento. Neste caso pretende-se conhecer a percepção dos profissionais de contabilidade em relação às propostas da reforma tributária.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população analisada foi composta pelos 231 profissionais de contabilidade que constam na listagem de associados ao SESCON/RS (Sindicato a Serviço da Sociedade do Rio Grande do Sul) em 2019. O SESCON é uma “[...] entidade

empresarial que representa empresas de contabilidade, de assessoramento, perícias, informações e pesquisas do Estado do Rio Grande do Sul”.

Segundo Ott (2012), a amostra se classifica como não probabilística onde os elementos foram escolhidos por critério de acessibilidade, pois somente são analisados aqueles que responderam ao questionário enviado. Desta forma, a amostra foi formada por 51 profissionais de contabilidade associados ao SESCO/RS que responderam o instrumento de pesquisa.

3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

Os dados da pesquisa foram coletados através da aplicação de um questionário elaborado por meio da revisão da literatura, onde foram utilizados livros, artigos científicos baseados no tema, sites direcionados e leis.

Vale ressaltar que, o acesso aos profissionais de contabilidade foi feito por intermédio de uma listagem de associados da entidade SESCO considerando neste estudo apenas os profissionais que estão associados a esta entidade em 2019 e localizados no Estado do Rio Grande do Sul.

Para a formulação do questionário foi utilizada a ferramenta Google Forms, que consiste em um formulário on-line, as respostas vão sendo armazenadas automaticamente na base de dados do sistema e possui processador de texto, editor de apresentações, editor de planilhas e editor de formulários. (OTT, 2012).

O questionário é composto por 1 questão aberta, 32 questões de múltipla escolha e 7 afirmativas por meio da escala likert, que foi mensurado pelo grau de concordância em uma escala de cinco pontos. Somando-se então 40 questões, sendo cinco questões destinadas a conhecer o perfil dos respondentes, nove questões em relação ao conhecimento sobre cada uma das propostas apresentadas (PEC 233/08, PEC 45/19 e PEC 110/19) e por último, oito questões sobre a percepção do profissional em relação ao sistema tributário brasileiro e a reforma tributária.

Com o objetivo de analisar o conhecimento dos profissionais de contabilidade em relação as PECs propostas, foram elaboradas questões com as opções de “Verdadeiro”, “Falso” e “Não sei opinar”. A opção “Não sei opinar” foi imposta levando em consideração a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC PG 01 de 07 de fevereiro de 2019 emitida pelo CFC, que estabelece o CEPC, Código de Ética

Profissional do Contador. Essa CPEC (2019, p. 2) dispõe que é dever do contador: “despender os esforços necessários e se munir de documentos e informações para inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso”. Ou seja, é um dever do profissional contábil buscar informações para manter-se atualizado antes de concluir qualquer opinião e emitir seu parecer, então, a opção não sei opinar, foi pensada para os profissionais que preferem não emitir opinião por não estarem atualizados sobre o assunto.

As afirmativas por meio da escala likert foram utilizadas para conhecer a percepção do profissional em relação ao sistema tributário e a reforma tributária com objetivo de verificar o nível de concordância dos respondentes, considerando as alternativas “Discordo Totalmente” a “Concordo Totalmente”.

O questionário foi dividido em cinco blocos:

- a) bloco A: perfil dos respondentes;
- b) bloco B: conhecimentos sobre a PEC 233/08;
- c) bloco C: conhecimentos sobre a PEC 45/19;
- d) bloco D: conhecimentos sobre a PEC 110/19; e
- e) bloco E: percepção do profissional.

Na elaboração do questionário foram levadas em considerações as recomendações de que as questões devem ser objetivas, limitadas na sua extensão e basicamente devem traduzir os objetivos da presente pesquisa, pois através das respostas, é que são obtidos os dados necessários para descrever as características da população pesquisada. (GIL, 2012).

Para a devida avaliação do instrumento de pesquisa, primeiramente o questionário foi validado pela professora orientadora do trabalho e após isso foi submetido a um pré-teste, no dia 18 de agosto de 2020, junto a cinco (5) profissionais de contabilidade não pertencentes à amostra do estudo, visando avaliar a clareza do instrumento. Destes, quatro (4) foram respondidos sendo aprovado sem a necessidade de ajustes.

Após a validação do questionário, no dia 27 de agosto de 2020, o contato com os profissionais associados ao SESCON/RS foi realizado via e-mail, pela autora do trabalho, solicitando aos 231 profissionais da listagem de associados que respondam a pesquisa.

Os dados coletados foram organizados em planilhas que permitiram a elaboração de tabelas e gráficos, os quais foram submetidos à análise descritiva.

3.4 DELIMITAÇÕES DO MÉTODO

Independente da escolha do método de estudo científico, sempre haverá limitações. No presente estudo uma limitação pode ser o método de pesquisa utilizado (questionário), por existir a possibilidade de não ter contemplado todas as questões necessárias para identificar adequadamente a percepção dos profissionais contábeis em relação às propostas de reforma tributária.

Outra limitação pode estar relacionada com o tamanho da amostra, uma vez que houve uma taxa de não resposta significativa, pois dos 231 profissionais associados ao SESCON/RS, 51 se encontraram disponíveis para responder o instrumento de pesquisa.

Cabe mencionar, ainda, que em se tratando de uma amostra não probabilística, por acessibilidade, os resultados obtidos não podem ser generalizados para a população do estudo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

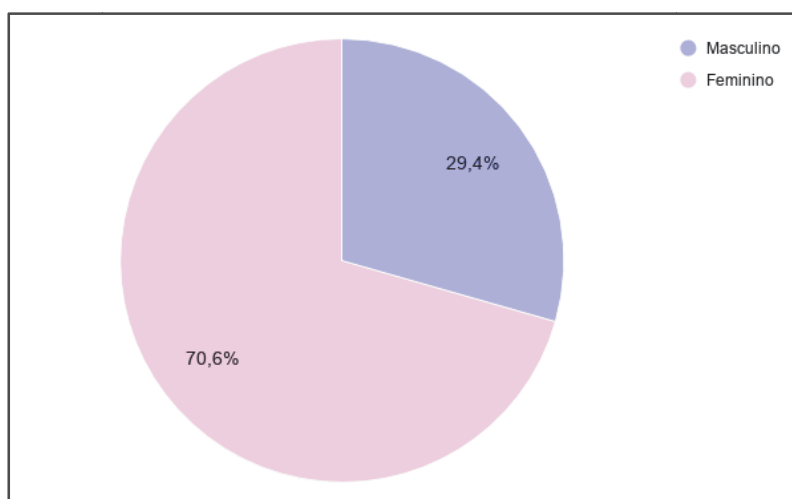
Nesse capítulo são apresentados os dados obtidos na pesquisa e sua respectiva análise. Primeiramente, no Bloco A descreve-se o perfil dos respondentes; em seguida, nos Blocos B, C e D identifica-se o conhecimento dos profissionais em relação as PECs 233/08, 45/19 e 110/19; e, por último, são analisadas as respostas às questões relacionadas com a percepção dos profissionais da área contábil sobre a reforma tributária.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

No bloco A, as questões de 1 a 5 destinaram-se a buscar informações para identificar o perfil dos respondentes, desde gênero, formação, área de atuação, tempo de atuação na área contábil e qual modalidade e meios utilizados para se manter informado sobre a profissão.

Quanto ao gênero dos 51 respondentes, tem-se os dados apresentados no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Gênero



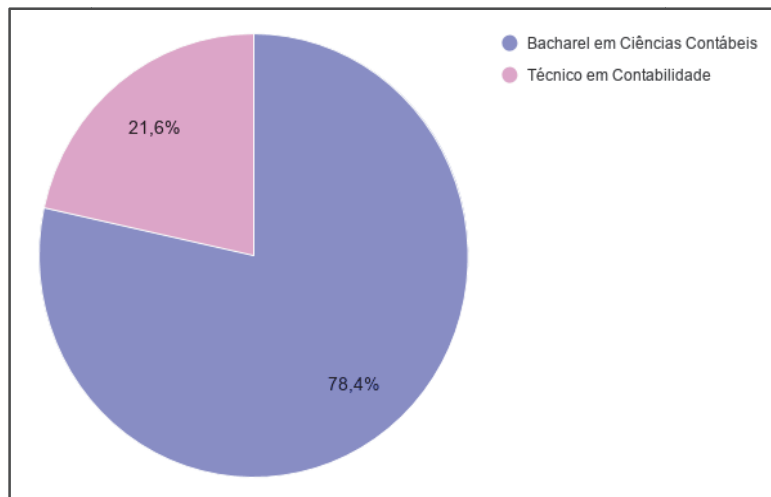
Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

Conforme os dados expostos no Gráfico 1, pode-se observar a predominância do gênero feminino, representando 70,6% (36) da amostra enquanto o gênero masculino correspondem a 29,4% (15). A amostra da pesquisa possui uma proporção diferente do que o total de profissionais registrados, já que 51,6% dos

técnicos e contadores são do gênero masculino e 48,4% são do gênero feminino no estado do Rio Grande do Sul (CFC, 2020).

Quanto a formação dos respondentes tem-se os dados apresentados no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Formação

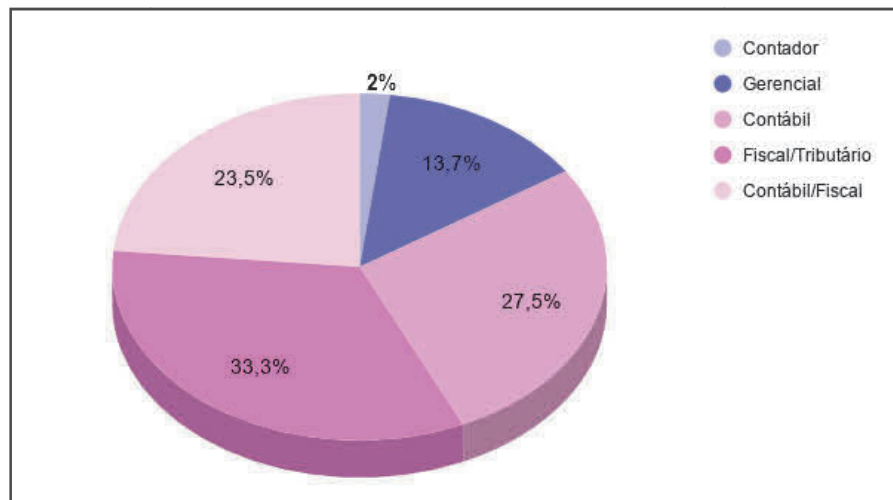


Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

É possível verificar no Gráfico 2 que 78,4% (40) dos respondentes tem formação de Bacharel em Ciências Contábeis, enquanto 21,6% (11) tem como formação Técnico em Contabilidade. Esta relação é praticamente a mesma, considerando-se que dos 38.026 profissionais registrados no Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul, 65,6% tem formação superior em Ciências Contábeis e 34,3% tem formação de Técnico em Contabilidade (CFC, 2020).

Quanto às áreas de atuação dos profissionais de contabilidade da amostra, as áreas com maior demanda incluem: fiscal tributário (33,3%); setor contábil (27,5%); contábil/fiscal (23,5%); gerencial (13,7%) e contador (2%). A soma dos percentuais é superior a 100%, pois a questão era de múltipla escolha. Os dados obtidos estão demonstrados graficamente como segue.

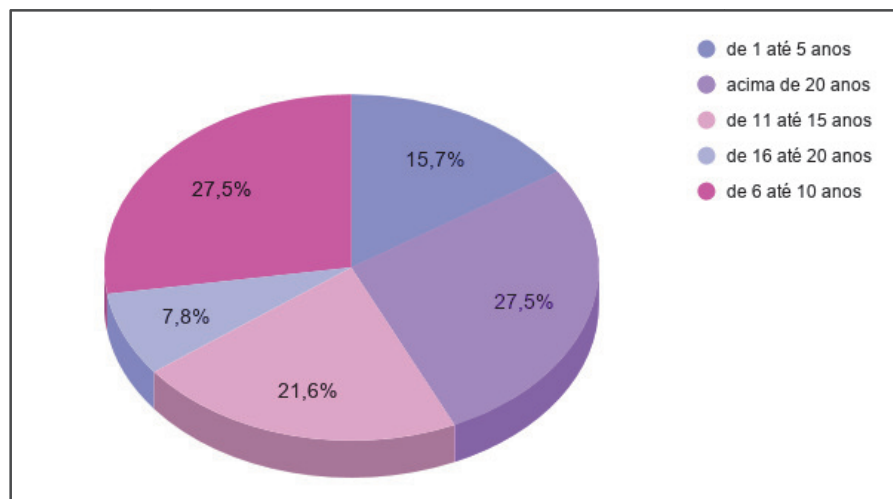
Gráfico 3 – Áreas de Atuação



Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

Na questão 4 procurou-se saber o tempo de atuação dos profissionais na área contábil. A distribuição percentual pode ser observada no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Tempo de Atuação na Área Contábil



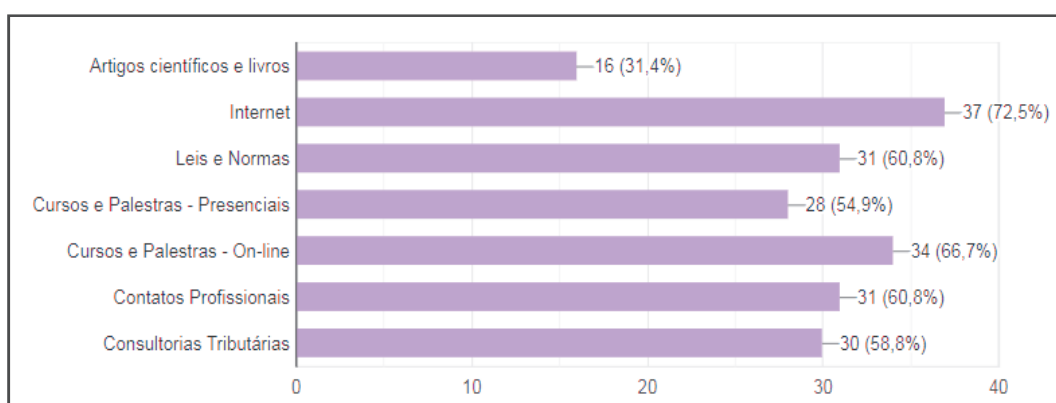
Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

Percebe-se que ambos com 27,5% (14) estão os profissionais que atuam na área em um período entre 6 a 10 anos e acima de 20 anos, em seguida 21,6% (11) dos profissionais atuam entre 11 a 15 anos, 15,7% (8) atuantes de 1 a 5 anos e por último 7,8% (4) dos profissionais atuam na área entre 16 a 20 anos.

Na última questão do bloco procurou-se saber os meios que os profissionais utilizam para se atualizar. Sabe-se que existem várias formas de se obter as mais

diversificadas informações pertinentes a profissão, de tal forma que essa questão foi de múltipla escolha, sendo a soma dos percentuais superior a 100%. Portanto, foram calculados em relação ao total de pessoas na amostra, e não em relação ao total de respostas.

Gráfico 5 – Formas de Atualização Profissional



Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

Conforme os dados expostos no Gráfico 5, percebe-se que a Internet é a principal fonte de obtenção das informações por parte dos profissionais com 72,5% (37), seguida de Cursos e Palestras – On-line com 66,7% (34). Representando 60,8% (31) estão os profissionais que utilizam as Leis e Normas e Contatos Profissionais para se atualizarem na área. Cursos e Palestras – Presenciais são utilizados por 54,9% (28) profissionais e a minoria utiliza de Artigos científicos e livros representando 31,4% (16). A internet prevaleceu nas respostas, provavelmente porque ela permite acesso a leis e normas, aos cursos e palestras – online e as consultorias tributárias e por ser um meio de estudo que traz mais autonomia para o profissional contábil.

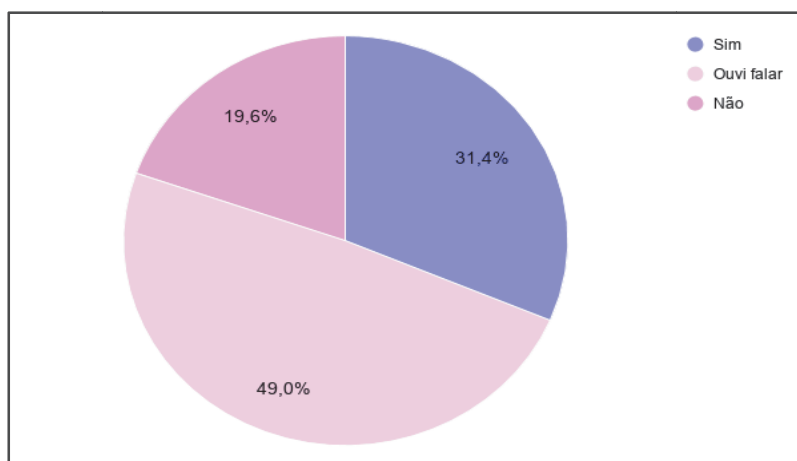
4.2 CONHECIMENTOS SOBRE A PEC 233/08

No bloco B, as questões de 6 a 14 destinaram-se a descrever o conhecimento dos profissionais de contabilidade que responderam a pesquisa possuem em relação à PEC 233/08. Nesta parte de descrição de conhecimentos, as questões 6 e 7 foram elaboradas para identificar se os profissionais conhecem a proposta e como julgam seu conhecimento em relação a mesma e nas questões 8 a 14 foram

retiradas algumas afirmativas teóricas da PEC 233/08, já abordados no Referencial Teórico, interrogando-os sobre a sua veracidade.

Na questão 6 os profissionais foram questionados se já tiveram acesso a PEC 233/08. Os resultados constam no Gráfico 6:

Gráfico 6 - Acesso a PEC 233/08

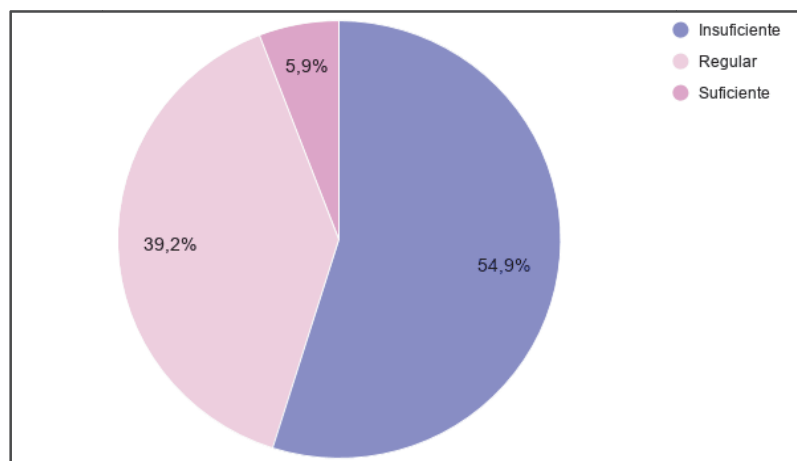


Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Nesse gráfico percebe-se que 49% dos profissionais (25) já ouviram falar sobre a PEC 233/08, mas possivelmente não buscaram mais informações sobre a mesma. Em seguida 31,4% (16) dos profissionais já tiveram acesso a reforma da PEC e 19,6% (10) dos profissionais não ouviram falar da PEC.

A questão 7 destinou-se a conhecer como os profissionais julgam seu conhecimento em relação a PEC, com alternativas desde insuficiente a excelente.

Gráfico 7 – Conhecimento em Relação a PEC 233/08

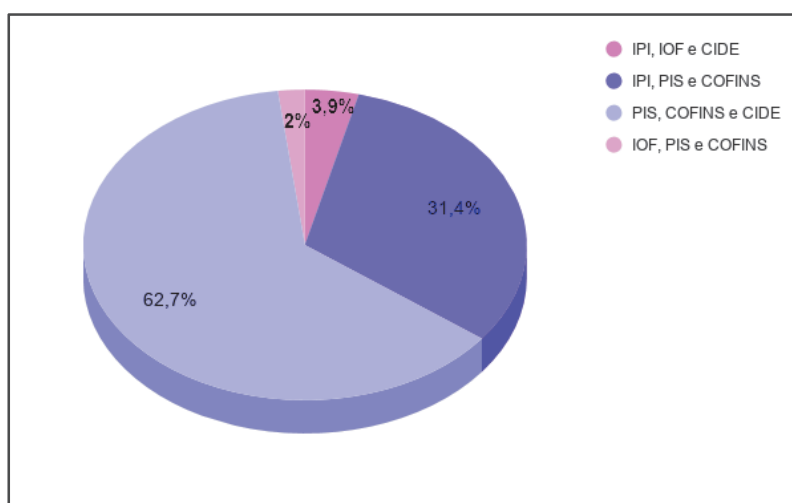


Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Conforme informações constantes no Gráfico 7, 54,9% (28) dos profissionais consideram que tem um conhecimento insuficiente em relação a PEC 233/08, já 39,2% (20) desses profissionais responderam que tem um conhecimento regular dessa proposta e 5,9% (3) se dizem ter um conhecimento suficiente. A opção excelente não foi marcada por nenhum profissional.

Em relação a mudanças no âmbito federal, na questão 8 os profissionais foram questionados sobre quais tributos serão substituídos na PEC 233/08. Os dados estão apresentados no Gráfico 8.

Gráfico 8 – Tributos Substituídos na PEC 233/08



Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Pode-se observar no Gráfico 8 que em relação ao questionamento relacionado aos três tributos que serão substituídos pelo IVA-F na PEC 233/08, 62,7% (32) dos profissionais responderam que os tributos PIS, COFINS e CIDE serão substituídos pelo IVA-F. Enquanto 31,4% (16) dos profissionais responderam que seria substituído pelos tributos IPI, PIS e COFINS. Com uma representatividade de 62,7% pode-se dizer que o índice de conhecimento para esta questão se mostrou aceitável, pois como visto no Referencial Teórico a base da proposta da PEC 233/08 é a substituição dos tributos PIS, COFINS e CIDE por um único imposto denominado IVA-F.

As questões 9 a 11 destinaram-se acerca do novo ICMS, sobre mudanças no âmbito estadual, abordado na PEC 233/08 onde foi solicitado aos profissionais que indicassem "Verdadeiro", "Falso" ou "Não sei opinar" para as afirmativas. As respostas obtidas estão representadas na Tabela 4.

Tabela 4 – Novo ICMS na PEC 233/08

AFIRMATIVAS	OPÇÃO CORRETA	VERDADEIRO	FALSO	NÃO SEI OPINAR
9) Nas operações interestaduais a proposta será reduzir as alíquotas, que hoje variam em 7 e 12%, para uma alíquota unificada de 2%, sendo que essa redução se dará de forma gradual.	VERDADEIRO	13,7% (7)	23,5% (12)	62,7% (32)
10) A lei complementar definirá mercadorias e serviços que poderão ter alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações.	VERDADEIRO	31,4% (16)	17,6% (9)	51% (26)
11) O ICMS continuará sendo regido pelas 27 leis das unidades federadas.	FALSO	17,6% (9)	31,4% (16)	51% (26)

Fonte: Elaborada pela autora (2020).

Na questão 9 a minoria acertou representando 13,7% (7) da amostra, já os erros representaram 23,5% (12) e mais da metade da amostra não souberam responder representando 62,7% (32).

O índice de acertos nas questões 10 e 11 teve um aumento significativo em relação a questão anterior, ambos com 31,4% (16) da amostra, assim também para os erros, ambos com 17,6% (9), já a representatividade dos que não souberam opinar diminuiu significativamente em relação a questão 9, representando metade da amostra 51% (26) em ambas questões.

Em relação ao período de transição previsto na proposta para que ocorra a substituição dos atuais tributos pelo IVA-F e todo sistema do novo ICMS, os profissionais foram questionados a indicar "Verdadeiro", "Falso" ou "Não sei opinar" nas questões 12 a 14. As respostas obtidas constam na Tabela 5.

Tabela 5 – Período de Transição PEC 233/08

AFIRMATIVAS	OPÇÃO CORRETA	VERDADEIRO	FALSO	NÃO SEI OPINAR
12) Período de dois anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IVA-F e período de oito anos para transição de todo sistema do novo ICMS.	VERDADEIRO	23,5% (12)	7,8% (4)	68,6% (35)
13) Período de quatro anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IVA-F e período de oito anos para transição de todo sistema do novo ICMS.	FALSO	11,8% (6)	23,5% (12)	64,7% (33)
14) Período de dois anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IVA-F e período de dez anos para transição de todo sistema do novo ICMS.	FALSO	13,7% (7)	25,5% (13)	60,8% (31)

Fonte: Elaborada pela autora (2020).

Percebe-se com a Tabela 5 que na questão 12, 68,6% (35) da amostra não souberam responder, já os acertos representaram 23,5% (12) da amostra enquanto a minoria 7,8% (4) errou a questão.

Na questão 13 o índice de erros teve um aumento pouco significativo em relação a questão anterior, representando 11,8% (6) da amostra, já os acertos

mantiveram o mesmo índice e representaram 23,5% (12) da amostra enquanto novamente mais da metade 64,7% (33) não souberam opinar.

O índice de acertos na questão 14 teve aumento pouco significativo em relação as questões anteriores, com 25,5% (13) da amostra, assim também para os erros, com 13,7% (7), já a representatividade dos que não souberam opinar diminuiu significativamente em relação a questão 12, representando 60,8% (31) da amostra.

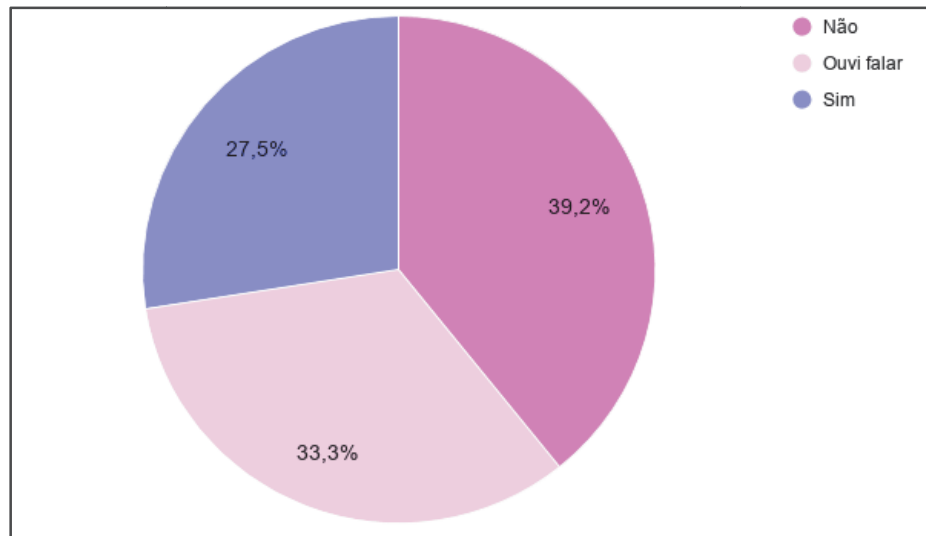
Com as Tabelas 4 e 5, é possível identificar que a representatividade dos profissionais que não souberam opinar prevaleceu na amostra representando entre 51% a 68,6% da amostra. Essa resposta corrobora com o Gráfico 7, onde 49% dos profissionais responderam que ouviram falar da PEC 233/08. Também é possível identificar que a amostra possui um conhecimento razoável sobre as mudanças do Novo ICMS representando entre 13,7% e 31,4%, já em relação ao período de transição caso a PEC 233/08 seja aprovada, o índice de conhecimento foi um pouco menor, representando entre 23,5% e 25,5% da amostra.

4.3 CONHECIMENTOS SOBRE A PEC 45/19

No bloco C, as questões de 15 a 23 destinaram-se descrever o conhecimento dos profissionais de contabilidade que responderam a pesquisa possuem em relação à PEC 45/19. Nesta parte de descrição de conhecimentos, as questões 15 e 16 foram elaboradas para identificar se os profissionais conhecem a proposta e como julgam seu conhecimento em relação a mesma e nas questões 17 a 23 foram retiradas algumas afirmativas teóricas da PEC 45/19, já abordados no Referencial Teórico, interrogando-os sobre a sua veracidade.

Na questão 15 os profissionais foram questionados se já tiveram acesso a PEC 45/19. Os resultados constam no Gráfico 9:

Gráfico 9 – Acesso a PEC 45/19

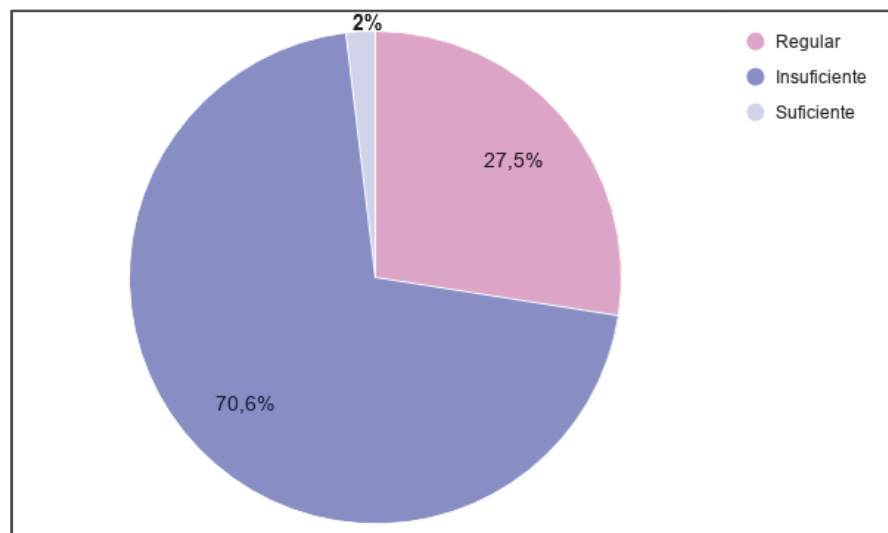


Fonte: Elaborado pela autora (2020).

No Gráfico 9 percebe-se que 39,2% (20) dos profissionais não tiveram acesso a PEC, enquanto 33,3% (17) já ouviram falar sobre a PEC 45/19. Os profissionais que tiveram acesso a PEC representam 27,5% (14) da amostra.

A questão 16 destinou-se a conhecer como os profissionais julgam seu conhecimento em relação a PEC, com alternativas desde insuficiente a excelente.

Gráfico 10 – Conhecimento em Relação a PEC 45/19



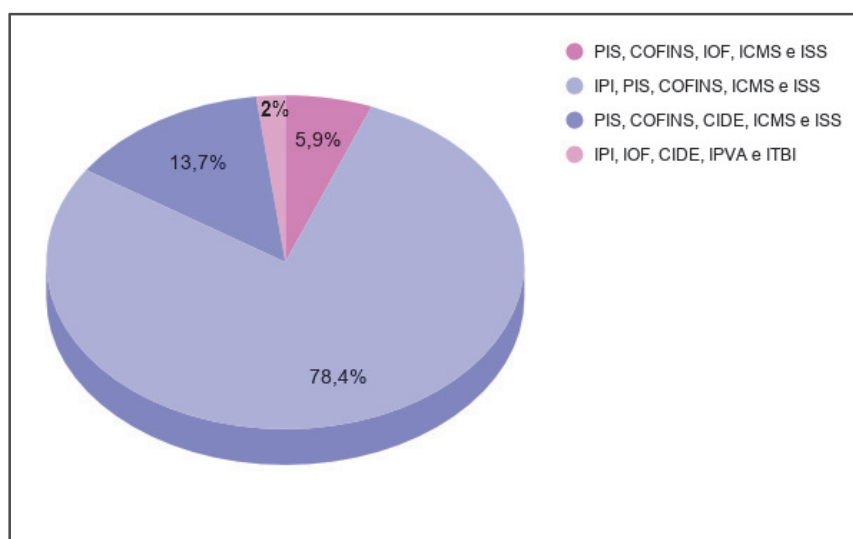
Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Conforme informações constantes no Gráfico 10, 70,6% (36) dos profissionais consideram que tem um conhecimento insuficiente em relação a PEC 45/19, já

27,5% (14) desses profissionais responderam que tem um conhecimento regular dessa proposta e 2% (1) se dizem ter um conhecimento suficiente. A opção excelente não foi marcada por nenhum profissional novamente.

Em relação a mudanças nas três esferas (federal, estadual e municipal), na questão 17 os profissionais foram questionados sobre quais tributos serão substituídos na PEC 45/19. Os dados estão apresentados no Gráfico 11.

Gráfico 11 – Tributos Substituídos na PEC 45/19



Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Pode-se observar no Gráfico 11 que em relação ao questionamento relacionado aos cinco (5) tributos que serão substituídos pelo IBS na PEC 45/19, 78,4% (40) dos profissionais responderam que os tributos IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS serão substituídos pelo IBS. Com isso pode-se dizer que em relação ao Gráfico 8 o índice de acertos para esta questão aumentou significativamente, pois como visto no Referencial Teórico a base da proposta da PEC 45/19 é a substituição dos tributos IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS por um único imposto denominado IBS.

As questões 18 a 20 destinaram-se acerca da determinação da alíquota do novo imposto IBS, abordada na PEC 45/19 onde foi solicitado aos profissionais que indicassem "Verdadeiro", "Falso" ou "Não sei opinar" para as afirmativas. As respostas obtidas estão representadas na Tabela 6.

Tabela 6 – Alíquota IBS PEC 45/19

AFIRMATIVAS	OPÇÃO CORRETA	VERDADEIRO	FALSO	NÃO SEI OPINAR
18) Cada ente federativo fixará uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual ou municipal, formando uma espécie de sub-alíquota.	VERDADEIRO	23,5% (12)	17,6% (9)	58,8% (30)
19) A alíquota a ser aplicada na base de cálculo do IBS será a soma das alíquotas federais, estaduais e municipais, formando uma alíquota única chamada de "Alíquota de Referência".	VERDADEIRO	23,5% (12)	11,8% (6)	64,7% (33)
20) Todos os bens e serviços destinados a determinado Município/Estado serão taxados por uma mesma alíquota, porém cada Município e Estado poderá fixar sua alíquota.	VERDADEIRO	25,5% (13)	15,7% (8)	58,8% (30)

Fonte: Elaborada pela autora (2020).

Na questão 18 a minoria errou representando 17,6% (9) da amostra, já os acertos representaram 23,5% (12) e os profissionais que não souberam responder representaram 58,8% (30) da amostra.

O índice de acerto na questão 19 se manteve com 23,5% (12), já os profissionais que não souberam responder tiveram um aumento significativo, representando 64,7% (33) da amostra e o índice de erros diminuiu para 11,8% (6) dos profissionais.

Na questão 20, os acertos representaram 25,5% (13) da amostra, os erros 15,7% (8) enquanto os profissionais que não souberam opinar representaram 58,8% (30), mantendo o mesmo percentual da questão 18.

Em relação ao período de transição previsto na proposta para que ocorra a substituição dos atuais tributos pelo IBS e a transição para repartição de receitas do IBS entre Estados e Municípios, os profissionais foram questionados a indicar "Verdadeiro", "Falso" ou "Não sei opinar" nas questões 20 a 22. As respostas obtidas constam na Tabela 7.

Tabela 7 – Período de Transição PEC 45/19

	OPÇÃO CORRETA	VERDADEIRO	FALSO	NÃO SEI OPINAR
21) Período de oito anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IBS e período de vinte anos para transição das repartições de receitas do IBS.	FALSO	19,6% (10)	13,7% (7)	66,7% (34)
22) Período de dez anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IBS e período de cinquenta anos para transição das repartições de receitas do IBS.	VERDADEIRO	23,5% (12)	13,7% (7)	62,7% (32)
23) Período de vinte anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IBS e período de cinquenta anos para transição das repartições de receitas do IBS.	FALSO	11,8% (6)	19,6% (10)	68,6% (35)

Fonte: Elaborada pela autora (2020).

Percebe-se com a Tabela 7 que na questão 21, 66,7% (34) da amostra não souberam responder, já os erros representaram 19,6% (10) enquanto a minoria 13,7% (7) acertou a questão.

Na questão 22 o índice de acertos teve um aumento pouco significativo em relação a questão anterior, representando 23,5% (12) da amostra, já os erros foram de 13,7% (7) da amostra enquanto 62,7% (32) não souberam opinar.

Na questão 23 os profissionais que não souberam opinar representaram 68,6% (35) da amostra. Já os acertos foram de 19,6% (10) e os erros de 11,8% (6) da amostra.

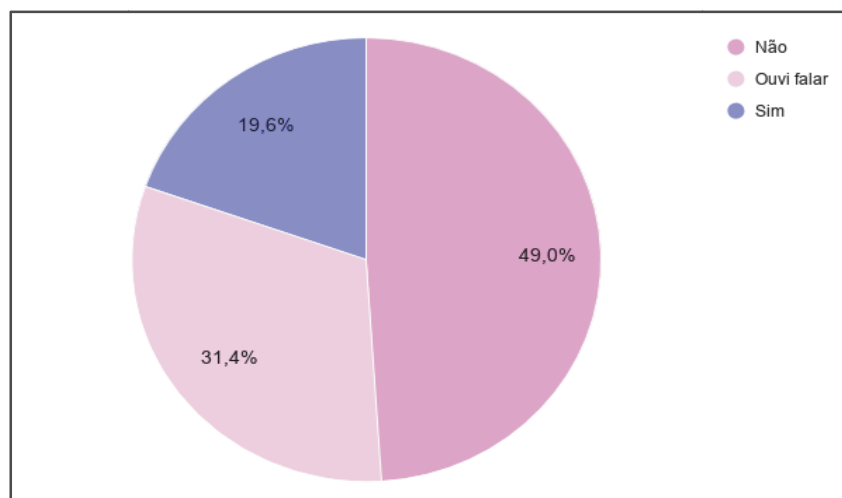
Com as Tabelas 6 e 7, é possível identificar que a representatividade dos profissionais que não souberam opinar prevaleceu na amostra representando entre 58,8% a 68,6% da amostra. Também pode-se observar que o percentual dos profissionais que não souberam opinar teve um aumento pouco significativo na PEC 45/19, com um percentual mínimo de 58,8% em relação a PEC 233/08 com mínimo de 51%.

4.4 CONHECIMENTOS SOBRE A PEC 110/19

No bloco D, as questões de 24 a 32 destinaram-se descrever o conhecimento dos profissionais de contabilidade que responderam a pesquisa possuem em relação à PEC 110/19. Nesta parte de descrição de conhecimentos, as questões 24 e 25 foram elaboradas para identificar se os profissionais conhecem a proposta e como julgam seu conhecimento em relação a mesma e nas questões 26 a 32 foram retiradas algumas afirmativas teóricas da PEC 110/19, já abordados no Referencial Teórico, interrogando-os sobre a sua veracidade.

Na questão 24 os profissionais foram questionados se já tiveram acesso a PEC 45/19. Os resultados constam no Gráfico 12:

Gráfico 12 – Acesso a PEC 110/19

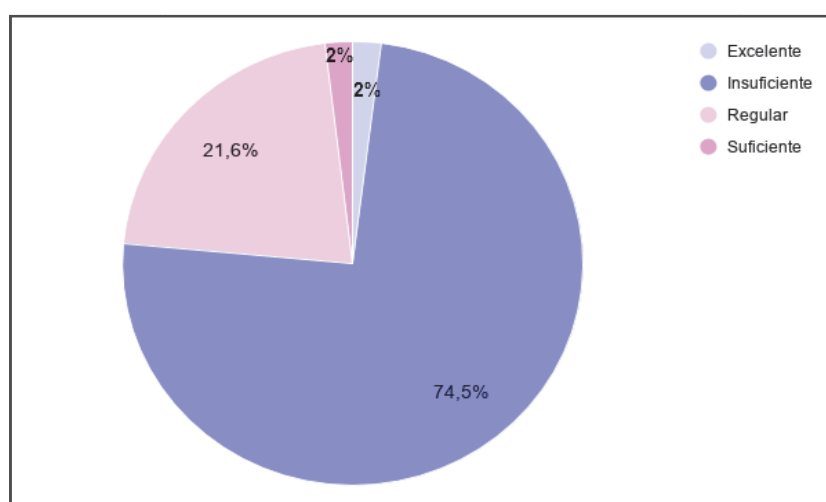


Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Analisando o Gráfico 12 percebe-se que coincide com o Gráfico 6, sobre o acesso a PEC 233/08, onde também 49% dos profissionais (25) já ouviram falar sobre a PEC 110/19, 31,4% (16) dos profissionais já tiveram acesso e conhecimento do que se trata a reforma da PEC e 19,6% (10) dos profissionais não teve conhecimento.

A questão 25 destinou-se a conhecer como os profissionais julgam seu conhecimento em relação a PEC, com alternativas desde insuficiente a excelente.

Gráfico 13 – Conhecimento em Relação a PEC 110/19



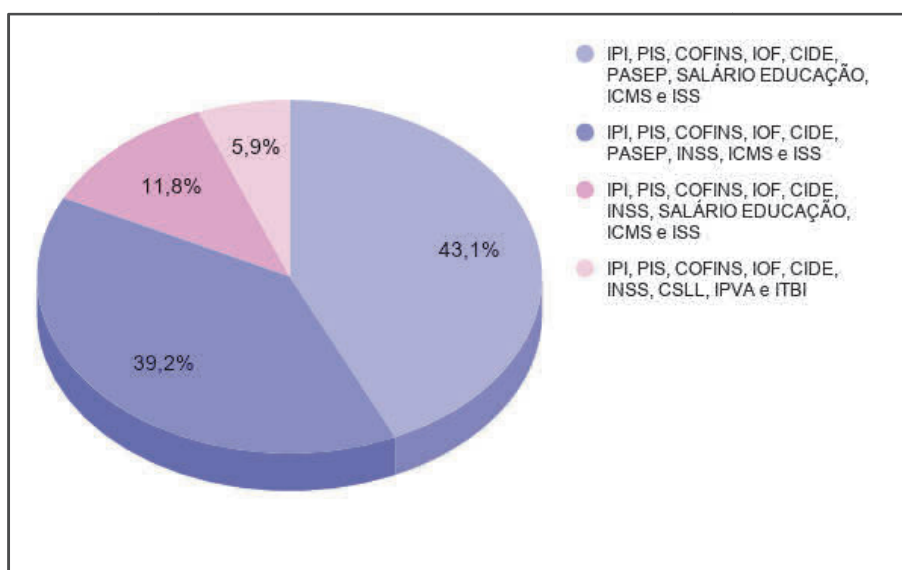
Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Analisando os dados ilustrados no Gráfico 13, percebe-se que 74,5% (38) dos profissionais consideram que tem um conhecimento insuficiente em relação a PEC

110/19, já 21,6% (11) desses profissionais responderam que tem um conhecimento regular dessa proposta, já 2% (1) dizem ter um conhecimento suficiente e também 2% (1) julgam como excelente. A opção excelente foi marcada somente nessa PEC.

Em relação a mudanças nas três esferas (federal, estadual e municipal), os profissionais foram questionados sobre quais tributos serão substituídos na PEC 110/19 na questão 26. Os dados estão apresentados no Gráfico 14.

Gráfico 14 – Tributos Substituídos na PEC 110/19



Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Pode-se observar no Gráfico 14, que em relação ao questionamento relacionado aos nove (9) tributos que serão substituídos pelo IBS na PEC 110/19, 43,1% (22) dos profissionais que responderam que os tributos substituídos serão IPI, PIS, COFINS, IOF, CIDE, PASEP, SALÁRIO EDUCAÇÃO, ICMS e ISS acertaram a questão, pois como visto no Referencial Teórico a base da proposta da PEC 110/19 é a substituição dos tributos federais (IPI, PIS, COFINS, IOF, CIDE, PASEP e SALÁRIO EDUCAÇÃO), estadual (ICMS) e municipal (ISS) por um único imposto denominado IBS.

As questões 27 a 29 destinaram-se acerca da determinação da alíquota do novo imposto IBS, abordada na PEC 110/19 onde foi solicitado aos profissionais que indicassem "Verdadeiro", "Falso" ou "Não sei opinar" para as afirmativas. As respostas obtidas estão representadas na Tabela 8.

Tabela 8 - Alíquota IBS PEC 110/19

AFIRMATIVAS	OPÇÃO CORRETA	VERDADEIRO	FALSO	NÃO SEI OPINAR
27) A alíquota será fixada por lei complementar, havendo uma alíquota padrão.	VERDADEIRO	27,5% (14)	5,9% (3)	66,7% (34)
28) Para determinados bens e serviços poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à alíquota padrão.	VERDADEIRO	27,5% (14)	3,9% (2)	68,6% (35)
29) A alíquota a ser aplicada na base de cálculo do IBS será a soma das alíquotas federais, estaduais e municipais, formando uma alíquota única chamada de "Alíquota de Referência".	FALSO	11,8% (6)	11,8% (6)	76,5% (39)

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Na questão 27 a minoria errou representando 5,9% (3) da amostra, já os acertos representaram 27,5% (14) e os profissionais que não souberam responder representaram 66,7% (34) da amostra.

O índice de acerto na questão 28 se manteve com 27,5% (14), os profissionais que não souberam responder representaram 68,6% (35) da amostra, já o índice de erros diminuiu para 3,9% (2) dos profissionais.

Na questão 29, os acertos representaram 11,8% (6) da amostra, assim também para os erros com 11,8% (6), enquanto o percentual de profissionais que não souberam opinar aumentou significativamente em relação as outras questões, representando 76,5% (39) dos profissionais.

Em relação ao período de transição previsto na proposta para que ocorra a substituição dos atuais tributos pelo IBS e a transição para repartição de receitas do IBS entre Estados e Municípios, os profissionais foram questionados a indicar "Verdadeiro", "Falso" ou "Não sei opinar" nas questões 30 a 32. As respostas obtidas constam na Tabela 9.

Tabela 9 – Período de Transição PEC 110/19

	OPÇÃO CORRETA	VERDADEIRO	FALSO	NÃO SEI OPINAR
30) Período de dez anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IBS e período de quinze anos para transição das repartições de receitas do IBS.	FALSO	11,8% (6)	19,6% (10)	68,6% (35)
31) Período de cinco anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IBS e período de vinte anos para transição das repartições de receitas do IBS.	FALSO	3,9% (2)	25,5% (13)	70,6% (36)
32) Período de cinco anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IBS e período de quinze anos para transição das repartições de receitas do IBS.	VERDADEIRO	15,7% (8)	13,7% (7)	70,6% (36)

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Na questão 30 os acertos representaram 19,6% (10), já os erros representaram 11,8% (6) e os profissionais que não souberam responder representaram 68,6% (35) da amostra.

O índice de erros na questão 31 diminuiu significativamente representando 3,9% (2) da amostra, os acertos foram de 25,5% (13), já os profissionais que não souberam responder representaram 70,6% (36).

Na questão 32, o índice de acertos diminuiu representando 15,7% (8) da amostra, os erros 13,7% (7) enquanto os profissionais que não souberam opinar representaram 70,6% (36), mantendo percentual similar ao da questão 31.

Com as Tabelas 8 e 9, é possível identificar que a representatividade dos profissionais que não souberam opinar prevaleceu na amostra representando entre 66,7% a 76,5% da amostra. Esse percentual corrobora com o Gráfico 13, onde 74,5% dos profissionais julgaram seu conhecimento insuficiente. Pode-se observar também que o percentual dos profissionais que não souberam opinar teve um aumento significativo na PEC 110/19, com um percentual mínimo de 66,7% em relação a PEC 233/08 com mínimo de 51%.

4.5 PERCEPÇÃO DO PROFISSIONAL

No bloco E, as questões de 33 a 40 destinaram-se a compreender a percepção dos profissionais de contabilidade participantes do questionário sobre o sistema tributário brasileiro e a reforma tributária. Nesta parte de percepção, foram elaboradas sete (7) afirmativas para que os profissionais pontuassem, de 1 a 5, seu nível de concordância. Para medir o grau de concordância foi utilizada a escala likert, indicando 1 para “Discordo Totalmente” até 5 para “Concordo Totalmente”. Os dados obtidos da primeira afirmativa (questão 33) constam na Tabela 10.

Tabela 10 – Carga Tributária nas Empresas

Afirmativas	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
	1	2	3	4	5
33) A carga tributária brasileira aplicada nas empresas é adequada.	37,3% (19)	31,4% (16)	23,5% (12)	5,9% (3)	2% (1)

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Observa-se pelos dados expostos na Tabela 10 que 37,3% (19) discordam totalmente da afirmativa e 31,4% (16) dos profissionais discordam da afirmativa, pois entendem que a carga tributária brasileira aplicada nas empresas não está

adequada, já 23,5% (12) afirmam que estão neutros e 5,9% (3) concordam com a carga tributária.

A segunda afirmativa (questão 34) está relacionada a tributação sobre o consumo (bens e serviços) representar a maior parte da arrecadação tributária brasileira. Para esta afirmativa, os dados podem ser visualizados na Tabela 11:

Tabela 11 – Tributação Sobre o Consumo

Afirmativas	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
	1	2	3	4	5
34) A tributação sobre o consumo (bens e serviços) representa a maior parte da arrecadação tributária no Brasil.	3,9% (2)	7,8% (4)	27,5% (14)	27,5% (14)	33,3% (17)

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Percebe-se que ambos com 27,5% (14) concordam e estão neutros sobre a tributação sobre consumo representar a maior parte da arrecadação tributária no Brasil. Já 33,3% (17) dos profissionais concordam totalmente com a afirmativa. A minoria 3,9% (2) discorda totalmente da afirmativa e 7,8% (4) dos profissionais discordam da afirmativa.

Na terceira afirmativa (questão 35) foi verificada a percepção dos profissionais em relação a uma das principais características do sistema tributário brasileiro: a regressividade. Os resultados obtidos seguem na Tabela 12.

Tabela 12 – Regressividade

Afirmativas	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
	1	2	3	4	5
35) A carga tributária brasileira tem como uma das principais características a regressividade.	33,3% (17)	15,7% (8)	35,3% (18)	2% (1)	13,7% (7)

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Observa-se pelos dados expostos na Tabela 12 que 35,3% (18) estão neutros e 33,3% (17) discordam totalmente que uma das principais características da carga tributária brasileira é a regressividade. Já 15,7% (8) dos profissionais discordam da afirmativa e 13,7% (7) afirmam que concordam totalmente que a regressividade é a principal característica.

Na quarta afirmativa (questão 36) buscou-se compreender a percepção do profissional quanto ao objetivo da reforma tributária, se o mesmo concorda ou não que o objetivo da reforma é a simplificação do sistema tributário. Os resultados obtidos seguem na Tabela 13:

Tabela 13 – Simplificação do Sistema Tributário

Afirmativas	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
	1	2	3	4	5
36) As propostas de reforma tributária tem como objetivo a simplificação do sistema tributário.	5,9% (3)	7,8% (4)	31,4% (16)	37,3% (19)	17,6% (9)

Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

Percebe-se que 17,6% (9) concordam totalmente e 37,3% (19) dos profissionais concordam que o objetivo das propostas de reforma é a simplificação do sistema tributário. Mas também 31,4% (16) estão neutros em relação a afirmativa. Já 5,9% (3) da amostra discordam totalmente e 7,8% (4) discordam da afirmativa.

Na quinta afirmativa (questão 37) buscou-se compreender a percepção do profissional, concordando ou não que as propostas de reforma têm como objetivo a redução da carga tributária. Os resultados obtidos seguem na Tabela 14:

Tabela 14 – Redução Carga Tributária

Afirmativas	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
	1	2	3	4	5
37) As propostas de reforma tributária tem como objetivo a redução da carga tributária.	21,6% (11)	23,5% (12)	37,3% (19)	9,8% (5)	7,8% (4)

Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

Observa-se pelos dados expostos na Tabela 14 que 37,3% (19) estão neutros, 21,6% (11) discordam totalmente e 23,5% (12) discordam que o objetivo das propostas de reforma é reduzir a carga tributária. Somente 9,8% (5) dos profissionais concordam com a afirmativa e 7,8% (4) afirmam que concordam totalmente que o objetivo das propostas é a redução da carga tributária.

Na sexta afirmativa (questão 38) buscou-se compreender a percepção do profissional em relação ao tema reforma tributária, se ela causa insegurança, divergências e conflitos entra a população. Os resultados obtidos seguem na Tabela 15:

Tabela 15 – Causas do Tema Reforma

Afirmativas	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
	1	2	3	4	5
38) O tema reforma tributária causa insegurança, divergências e conflitos na população em geral.	-	2% (1)	23,5% (12)	41,2% (21)	33,3% (17)

Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

Percebe-se que a maioria dos profissionais concordam com a afirmativa, sendo que 41,2% (21) concordam e 33,3% (17) concordam totalmente que o tema reforma tributária causa insegurança, divergências e conflitos na população. Apenas 2% (1) discordou e 23,5% afirmam serem neutros em relação a afirmativa.

Na última afirmativa (questão 39) buscou-se compreender a percepção do profissional em relação ao tempo demandado para o cumprimento das obrigações fiscais principais e acessórias, se esse tempo diminuiria caso alguma das propostas fosse aprovada. Os resultados dessa afirmativa seguem na Tabela 16:

Tabela 16 – Tempo Demandado para Cumprimento das Obrigações Fiscais

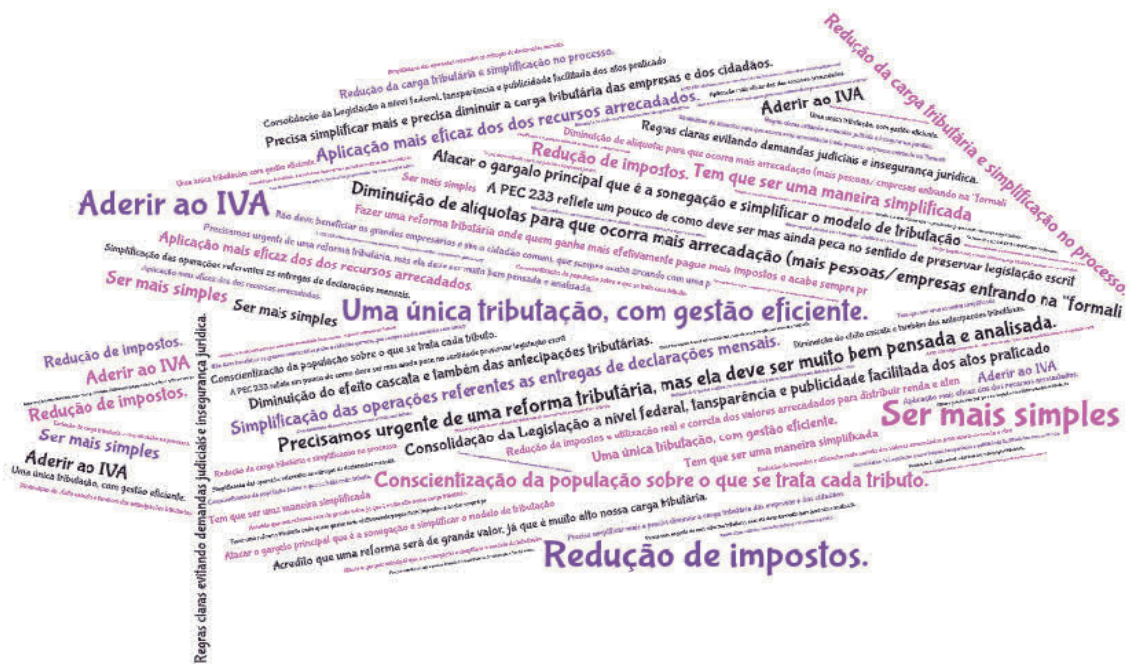
Afirmativas	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
	1	2	3	4	5
39) Se aprovado alguma das propostas, o tempo demandado para o cumprimento das obrigações fiscais principais e acessórias diminuiriam.	9,8% (5)	9,8% (5)	54,9% (28)	17,6% (9)	7,8% (4)

Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

Observa-se pelos dados expostos na Tabela 16 que 54,9% (28) estão neutros em relação a afirmativa e ambos com 9,8% (5) discordam e discordam totalmente, que se aprovado alguma proposta o tempo demandado pelos profissionais para cumprir obrigações fiscais e acessórias reduziria. Já 17,6% (9) concordam e 7,8% (4) concordam totalmente que o tempo demandado seria reduzido.

Na questão 40, foi solicitado aos profissionais de contabilidade que colocassem uma sugestão de melhoria em relação ao sistema tributário. A resposta não era obrigatória. Diante disso, 41,2% (21) da amostra responderam a questão com diversas sugestões ilustradas na Figura 5 a seguir:

Figura 5 – Sugestões de Melhoria ao Sistema Tributário



Fonte: Elaborado pela Autora (2020).

Analisando as respostas ilustradas na Figura 5, as sugestões mais citadas foram: a simplificação do sistema tributário, a redução da carga tributária, implantação de imposto único e a conscientização do que o cidadão está pagando de tributos.

Cabe ressaltar que foram obtidos posicionamentos em relação a PEC 233/08, como as falas a seguir. Respondente nº 31: “*Aderir ao IVA*”. Respondente nº 40 “*A PEC 233 reflete um pouco de como deve ser, mas ainda peca no sentido de preservar legislação escrita de modo confuso e que já gera conflitos. Tudo deve ser escrito do zero e sem vícios e seguindo modelo de tributação de países desenvolvidos*”.

Outras sugestões são apresentadas a seguir: Respondente nº 33 afirma que a sonegação é o principal problema: “*Atacar o gargalo principal que é a sonegação*”. Respondente nº 41 observou sobre a aplicação dos recursos arrecadados: “*Uma aplicação mais eficaz dos recursos arrecadados pelo governo brasileiro*”. Respondente nº 18: “*Simplificação das operações referentes as entregas de declarações mensais, redução de impostos e utilização real e correta dos valores arrecadados para distribuir renda e atenuar ou eliminar as desigualdades entre pessoas e regiões*”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema tributário brasileiro conta com um grande número de tributos, sendo 63 em vigor, entre impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, além da complexidade e burocracia imposta aos contribuintes. (ALVARENGA 2017). A necessidade de simplificação do sistema tributário brasileiro ficou evidente nos últimos anos e foram apresentadas diversas propostas de reforma tributária.

A pesquisa teve como objetivo geral descrever o conhecimento dos profissionais de contabilidade do Rio Grande do Sul associados ao SESCON/RS a respeito das propostas de reforma tributária, PEC 233/08, 45/19 e 110/19, que tramitam no Congresso Nacional. Com a finalidade de alcançar o objetivo proposto elencou-se objetivos específicos, onde o primeiro foi descrever as principais propostas da reforma tributária e as mudanças que trará ao STN brasileiro, o segundo foi identificar o entendimento dos profissionais de contabilidade a respeito das propostas de reforma tributária que tramitam no Congresso Nacional e o terceiro, verificar a percepção dos profissionais de contabilidade sobre o atual sistema tributário e a reforma tributária.

O primeiro objetivo específico foi atendido por meio do referencial teórico no capítulo sobre as Propostas de Reforma Tributária, onde descreve as principais propostas e relata as mudanças esperadas com as PECs 233/08, 45/19 e 110/19, bem como, os objetivos de cada uma.

Já o segundo e terceiro objetivo específico foram atendidos por meio do instrumento de coleta, ou seja, foram analisadas todas as informações por meio das respostas obtidas na aplicação do questionário aos profissionais de contabilidade.

A amostra do estudo foi composta por cinquenta e um (51) profissionais de contabilidade do Rio Grande do Sul, sendo 70,6 % do gênero feminino e 29,4% do gênero masculino; 78,4% com formação de Bacharel em Ciências Contábeis e 33,3% atuantes na área fiscal tributário. Em relação ao tempo de atuação na área, a maior representatividade foi dos que atuam de 6 a 10 anos ou acima de 20 anos e o meio mais utilizado para atualização profissional foi a internet.

Após a identificação do perfil da amostra, foram apresentadas questões e assertivas relacionadas as propostas visando obter seu conhecimento, tendo-se

verificado que mais da metade dos profissionais já ouviram falar sobre as três PECs e consideram seu conhecimento em relação a elas como insuficiente.

Notou-se que a maioria dos profissionais sabe quais os tributos serão substituídos por um único imposto, de acordo com cada proposta, sendo as questões com mais índices de acertos, porém a minoria acertou as assertivas sobre as alíquotas do IBS na PEC 45/19 e 110/19 e sobre o novo ICMS proposto na PEC 233/08. Em relação ao tempo de transição para o novo sistema na PEC 233/08, 45/19 e 110/19, também uma minoria acertou. Constatou-se também que nessas questões assertivas sobre o conhecimento das PECs prevaleceram os profissionais que não souberam opinar, representando números bem expressivos. Considerando as respostas das três PECs, constatou-se no geral, que a PEC 110/19 teve o menor índice de acerto nas questões, o que corrobora com o maior percentual de profissionais que consideram seu conhecimento insuficiente.

Por último, foram apresentadas afirmativas relacionadas ao sistema tributário e a reforma tributária visando obter a percepção dos profissionais de contabilidade. A maioria dos respondentes discordaram que a carga tributária brasileira aplicada das empresas é adequada. Metade dos profissionais concordaram que a tributação sobre o consumo (bens e serviços) representa a maior parte da arrecadação tributária brasileira e também um número expressivo ficaram neutros.

Verificou-se que uma parte dos profissionais discordaram que a carga tributária brasileira tem como uma das principais características a regressividade, mas a maior representatividade foi dos profissionais que ficaram neutros em relação a afirmativa. A metade dos respondentes concordaram que as propostas de reforma tributária têm como objetivo a simplificação do sistema tributário, mas também uma boa parte ficou neutra em relação a isso. Grande parte dos profissionais discordaram que as propostas de reforma tributária têm como objetivo a redução da carga tributária e um número expressivo de profissionais que ficaram neutros, provavelmente pelo receio de que aumentaria a carga dos tributos.

Também expressaram sua concordância, em quase totalidade, que o tema reforma tributária causa insegurança, divergências e conflitos na população em geral, provavelmente porque não se sabe o que realmente pode esperar de uma reforma. Metade dos profissionais ficaram neutros em relação a afirmativa que se aprovado alguma das propostas, o tempo demandado para o cumprimento das obrigações fiscais principais e acessórias diminuiriam, provavelmente porque como

viu-se no Referencial Teórico, o profissional contábil trabalha mais para atender as exigências do fisco do que para a gestão da empresa e nas propostas de reforma não é possível identificar como ficará as obrigações principais e acessórias.

Em relação as sugestões de melhorias ao sistema tributário respondidos pelos profissionais, percebeu-se que a maioria sugere a simplificação do sistema tributário, a redução da carga tributária, implantação de imposto único e, também, a conscientização do que o cidadão está pagando de tributos. Alguns evidenciam a PEC 233/08, mencionando para aderir ao IVA e que a mesma reflète como deve ser o sistema tributário seguindo modelo de tributação de países desenvolvidos.

Os dados da pesquisa nos permitem observar que não há interesse dos profissionais de contabilidade em se atualizar perante as propostas de reforma tributária, tanto para as propostas mais recentes, como a PEC 45/19 e 110/19, quanto para a PEC 233/08, pois já são doze anos que a PEC 233/08 vem sendo discutida no congresso e a classe contábil não apresenta um bom nível de conhecimento. Também constata-se que a grande maioria dos profissionais responderam não sei opinar nas assertivas sobre as PECs, talvez porque não tenham conhecimento e então preferem não se expor, levando em consideração que a CEPC coloca que é dever do profissional contábil, antes de concluir qualquer opinião, buscar informações para manter-se atualizado.

Entendendo algumas funções do profissional de contabilidade na área tributária, que é a de gerenciar os tributos incidentes nas atividades desenvolvidas pelas empresas e a orientação fiscal para diversos usuários, é importante que tais temas sejam compreendidos e deverá merecer bastante atenção pelos profissionais de contabilidade para que eles possam potencializar o seu uso e manter-se atualizados.

Como possibilidade de estudos futuros recomenda-se replicar o instrumento de pesquisa junto a profissionais de contabilidade de outros estados da federação, o que permitirá comparações entre os resultados obtidos, os quais poderão ratificar a entendimento dos profissionais que responderam essa pesquisa, ou até mesmo apresentar pontos discordantes, o que não deixa de ser relevante.

Com os resultados obtidos nesse estudo, pretende-se que contribuam para a ampliação do conhecimento sobre questões relacionadas ao sistema tributário nacional, bem como possam auxiliar aos profissionais de contabilidade sobre as propostas e as mudanças que trará ao sistema tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS

ALVARENGA, Darlan. **Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas.** Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>>. Acesso em: 30 mai. 2020.

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário.** 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL, **Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília: Senado Federal, 2001.

BRASIL, **Constituição (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL, **Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.** Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm. Acesso em: 25 Ago. 2019.

CÂMARA DOS DEPUTADOS, **PEC 233/2008.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/2008>. Acesso em 28 Mai. 2020.

CÂMARA DOS DEPUTADOS, **PEC 45/2019.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=CF162FB0A5BF9C586CDB8ED6D1508B8B.proposicoesWebExterno1?codteor=1732326&filename=Avulso+-PEC+45/2019>. Acesso em: 28 Mai. 2020.

CÂMARA DOS DEPUTADOS, **PEC 233/2008.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/384954>>. Acesso em: 13 Nov. 2020.

CÂMARA DOS DEPUTADOS, **PEC 45/2019.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2196833>>. Acesso em: 13 Nov. 2020.

CORREIA, Neto Celso de Barros; NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José Evande Carvalho; SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Consultoria Legislativa: Reforma**

Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf>. Acesso em 21 Mai. 2020.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 16. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FAGNANI, Eduardo (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e Premissas.** ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p.

FERNANDES, Marco Antônio Oliveira; SILVA, Mauro José. **Direito Tributário.** São Paulo: Barros, Fischer e Associados, 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 28. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019.

INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE. **Relatório de Acompanhamento Fiscal, 4. Tópico Especial: carga tributária no Brasil e nos países da OCDE.** Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_TopicoEspecial_CargaTributaria.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2020.

IPEA. **As distorções de uma carga tributária regressiva. 2016.** Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=3233&catid=30&Itemid=41> Acesso em 21 mai. 2020.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de finanças públicas: uma abordagem contemporânea.** São Paulo: Atlas, 2015.

LIMA, Marcelo Silva. **Análise da carga tributária das empresas de construção civil listadas na BM&FBovespa.** 2014. Belo Horizonte. Disponível em:

<http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc&page=article&op=view&path%5B%5D=182>>.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional : artigos 1. a 95.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário.** 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003. Disponível em: <http://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india>. Acesso em: 12 Mai. 2020.

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

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária : textos e testes com respostas.** 14. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2015.

OTI, Ernani. **Técnicas em Pesquisa de Contabilidade.** São Leopoldo: Unisinos, 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2018.** Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>>. Acesso em 21 Mai. 2020.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária : entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas.** São Paulo: Atlas, 2013.

SENADO FEDERAL, **PEC Nº 110/2019.** Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>>. Acesso em 28 Mai. 2020.

SENADO FEDERAL. **PEC 110/1209.** Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materiais/-/materia/137699>>. Acesso em: 13 Nov. 2020.

SENADO NOTÍCIAS. **Reforma tributária é uma necessidade urgente, concordam debatedores.** **2019.** Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/08/19/reforma-tributaria-e-uma-necessidade-urgente-concordam-debatedores>>. Acesso em 15 abr. 2020.

TRISOTTO, Fernanda. Reforma Tributária 2020 no Brasil. In: Gazeta do Povo. Paraná, 4 mar. 2020. Disponível em: <https://especiais.gazetadopovo.com.br/politica/reforma-tributaria/>. Acesso em: 23 mai. 2020.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; MEIRA, Liziane Angelotti; BORGES, Antônio de Moura (coord.). **Direito tributário Constitucional: temas atuais relevantes.** São Paulo: Almedina, 2015.

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GAMBOA, Ulisses Monteiro Ruiz de; TUROLLA, Frederico A. **Macroeconomia para gestão empresarial.** São Paulo: Saraiva, 2016.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO NA PESQUISA

Convido você a participar da pesquisa sobre o tema “Reforma Tributária no Brasil: Análise das Propostas e da Percepção do Profissional Contábil do Estado do Rio Grande do Sul”. Sua participação é muito importante para contribuir com este tema, considerando que:

- O tempo médio de resposta do questionário é de 10 minutos;
- Responda as questões de acordo com a sua opinião, conhecimento e realidade, lembrando que a intenção da pesquisa é conhecer sua percepção em relação as propostas da reforma tributária.
- As respostas são anônimas e serão tratadas de forma global, de modo que sua identidade não será vinculadas às respostas.

Desde já, agradeço sua colaboração!

Bloco A: PERFIL DOS RESPONDENTES

1) Qual seu gênero?

- Feminino
- Masculino

2) Qual a sua formação?

- Técnico em Contabilidade
- Bacharel em Ciências Contábeis
- Outro: Qual?

3) Em qual área você atua?

- Contábil
- Fiscal/Tributário
- Gerencial
- Contábil/Fiscal
- Outro: Qual?

4) Tempo de atuação na área contábil:

- de 1 até 5 anos
- de 6 até 10 anos
- de 11 até 15 anos
- de 16 até 20 anos
- acima de 20 anos

5) Quais meios você utiliza para atualização profissional na área contábil?

- Artigos científicos e livros
- Internet. Que tipo?
- Leis e Normas
- Cursos e Palestras - Presenciais
- Cursos e Palestras - On line
- Contatos Profissionais
- Consultorias Tributárias
- Outros: Qual?

Bloco B: CONHECIMENTOS SOBRE A PEC 233/08

Prezado (a) respondente, com a finalidade de identificar a sua compreensão sobre a Proposta de Emenda a Constituição (PEC) nº 233/08, solicito que responda às seguintes questões de acordo com seu conhecimento:

6) Já teve acesso a PEC 233/08?

- Sim
- Não
- Ouvi falar

7) Qual o seu conhecimento em relação a PEC 233/08?

- Insuficiente
- Regular
- Suficiente
- Excelente

8) A base da PEC 233/08 é a substituição de três tributos federais por um único imposto denominado IVA-F. Quais são os tributos que serão substituídos?

- IPI, PIS e COFINS
- IPI, IOF e CIDE
- IOF, PIS e COFINS
- PIS, COFINS e CIDE

A PEC 233/08 além das mudanças na esfera federal também propõe mudanças no âmbito estadual, com a proposta de um novo ICMS, acrescentando o artigo 155-A na Constituição Federal de 1988. Julgue os itens abaixo das questões 9 a 11 em relação as características do novo ICMS, indicando "Verdadeiro", "Falso" ou "Não sei opinar".

9) Nas operações interestaduais a proposta será reduzir as alíquotas, que hoje variam em 7 e 12%, para uma alíquota unificada de 2%, sendo que essa redução será de forma gradual.

- Verdadeiro
- Falso
- Não sei opinar

10) A lei complementar definirá mercadorias e serviços que poderão ter alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações.

- Verdadeiro
- Falso
- Não sei opinar

11) O ICMS continuará sendo regido pelas 27 leis das unidades federadas.

- Verdadeiro
- Falso
- Não sei opinar

Em relação ao período de transição previsto na proposta para que ocorra a substituição dos atuais tributos pelo IVA-F e todo sistema do novo ICMS, julgue os itens abaixo das questões 12 a 14, indicando "Verdadeiro", "Falso" ou "Não sei opinar".

12) Período de dois anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IVA-F e período de oito anos para transição de todo sistema do novo ICMS.

- Verdadeiro

- Falso
- Não sei opinar

13) Período de quatro anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IVA-F e período de oito anos para transição de todo sistema do novo ICMS.

- Verdadeiro
- Falso
- Não sei opinar

14) Período de dois anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IVA-F e período de dez anos para transição de todo sistema do novo ICMS.

- Verdadeiro
- Falso
- Não sei opinar

Bloco C: CONHECIMENTOS SOBRE A PEC 45/19

Prezado (a) respondente, com a finalidade de identificar a sua compreensão sobre a Proposta de Emenda a Constituição (PEC) nº 45/19, solicito que responda às seguintes questões de acordo com seu conhecimento:

15) Já teve acesso a PEC 45/19?

- Sim
- Não
- Ouvi falar

16) Qual o seu conhecimento em relação a PEC 45/19?

- Insuficiente
- Regular
- Suficiente
- Excelente

17) A base da PEC 45/19 é a substituição de cinco tributos (sendo três federal, um estadual e um municipal) por um único imposto chamado IBS. Quais são os tributos que serão substituídos?

- IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS
- IPI, IOF, CIDE, IPVA e ITBI
- PIS, COFINS, IOF, ICMS e ISS
- PIS, COFINS, CIDE, ICMS e ISS

Em relação a determinação da alíquota do IBS, julgue os itens abaixo das questões 18 a 20, indicando "Verdadeiro", "Falso" ou "Não sei opinar".

18) Cada ente federativo fixará uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual ou municipal, formando uma espécie de sub-alíquota.

- Verdadeiro
- Falso
- Não sei opinar

19) A alíquota a ser aplicada na base de cálculo do IBS será a soma das alíquotas federais, estaduais e municipais, formando uma alíquota única chamada de "Alíquota de Referência".

- Verdadeiro
- Falso
- Não sei opinar

20) Todos os bens e serviços destinados a determinado Município/Estado serão taxados por uma mesma alíquota, porém cada Município e Estado poderá fixar sua alíquota.

- Verdadeiro
- Falso
- Não sei opinar

Em relação ao período de transição previsto para que ocorra a substituição dos atuais tributos pelo IBS e a transição para repartição de receitas do IBS entre estados e municípios, julgue os itens abaixo das questões 21 a 23, indicando “Verdadeiro”, “Falso” ou “Não sei opinar”.

21) Período de oito anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IBS e período de vinte anos para transição das repartições de receitas do IBS.

- Verdadeiro
- Falso
- Não sei opinar

22) Período de dez anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IBS e período de cinquenta anos para transição das repartições de receitas do IBS.

- Verdadeiro
- Falso
- Não sei opinar

23) Período de vinte anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IBS e período de cinquenta anos para transição das repartições de receitas do IBS.

- Verdadeiro
- Falso
- Não sei opinar

Bloco D: CONHECIMENTOS SOBRE A PEC 110/19

Prezado (a) respondente, com a finalidade de identificar a sua compreensão sobre a Proposta de Emenda a Constituição (PEC) nº 45/19, solicito que responda às seguintes questões de acordo com seu conhecimento:

24) Já teve acesso a PEC 110/19?

- Sim
- Não
- Ouvi falar

25) Qual o seu conhecimento em relação a PEC 110/19?

- Insuficiente
- Regular
- Suficiente
- Excelente

26) A base da PEC 110/19 é a substituição de nove tributos (sendo sete federal, um estadual e um municipal) por um único imposto denominado IBS. Quais são os tributos (impostos e contribuições sociais) que serão substituídos?

- IPI, PIS, COFINS, IOF, CIDE, PASEP, INSS, ICMS e ISS
- IPI, PIS, COFINS, IOF, CIDE, INSS, CSLL, IPVA e ITBI
- IPI, PIS, COFINS, IOF, CIDE, PASEP, SALÁRIO EDUCAÇÃO, ICMS e ISS

() IPI, PIS, COFINS, IOF, CIDE, INSS, SALÁRIO EDUCAÇÃO, ICMS e ISS

Em relação a determinação da alíquota do IBS, julgue os itens abaixo das questões 27 a 29, indicando "Verdadeiro", "Falso" ou "Não sei opinar".

27) A alíquota é fixada por lei complementar, havendo uma alíquota padrão.

- () Verdadeiro
() Falso
() Não sei opinar

28) Para determinados bens e serviços poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à alíquota padrão.

- () Verdadeiro
() Falso
() Não sei opinar

29) A alíquota a ser aplicada na base de cálculo do IBS será a soma das alíquotas federais, estaduais e municipais, formando uma alíquota única chamada de "Alíquota de Referência".

- () Verdadeiro
() Falso
() Não sei opinar

Em relação ao período de transição previsto para que ocorra a substituição dos atuais tributos pelo IBS e a transição para repartição de receitas do IBS entre estados e municípios, julgue os itens abaixo das questões 30 a 32, indicando "Verdadeiro", "Falso" ou "Não sei opinar".

30) Período de dez anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IBS e período de quinze anos para transição das repartições de receitas do IBS.

- () Verdadeiro
() Falso
() Não sei opinar

31) Período de cinco anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IBS e período de vinte anos para transição das repartições de receitas do IBS.

- () Verdadeiro
() Falso
() Não sei opinar

32) Período de cinco anos para transição do sistema de cobrança onde substitui os atuais tributos pelo IBS e período de quinze anos para transição das repartições de receitas do IBS.

- () Verdadeiro
() Falso
() Não sei opinar

Bloco E: PERCEPÇÃO DO PROFISSIONAL

Prezado (a) respondente, com a finalidade de identificar a sua percepção sobre o sistema tributário brasileiro e as propostas de reforma tributária, solicito que considere as afirmativas apresentadas a seguir indicando de "1" até "5", sendo "1" para "Discordo Totalmente" e "5" para "Concordo Totalmente".

33) A carga tributária brasileira aplicada nas empresas é adequada.

- () Discordo totalmente
() Discordo

- () Nem concordo e nem discordo
- () Concordo
- () Concordo totalmente

34) A tributação sobre o consumo (bens e serviços) representa a maior parte da arrecadação tributária no Brasil.

- () Discordo totalmente
- () Discordo
- () Nem concordo e nem discordo
- () Concordo
- () Concordo totalmente

35) A carga tributária brasileira tem como uma das principais características a regressividade.

- () Discordo totalmente
- () Discordo
- () Nem concordo e nem discordo
- () Concordo
- () Concordo totalmente

36) As propostas de reforma tributária tem como objetivo a simplificação do sistema tributário.

- () Discordo totalmente
- () Discordo
- () Nem concordo e nem discordo
- () Concordo
- () Concordo totalmente

37) As propostas de reforma tributária tem como objetivo a redução da carga tributária.

- () Discordo totalmente
- () Discordo
- () Nem concordo e nem discordo
- () Concordo
- () Concordo totalmente

38) O tema reforma tributária causa insegurança, divergências e conflitos na população em geral.

- () Discordo totalmente
- () Discordo
- () Nem concordo e nem discordo
- () Concordo
- () Concordo totalmente

39) Se aprovado alguma das propostas, o tempo demandado para o cumprimento das obrigações fiscais principais e acessórias diminuiriam.

- () Discordo totalmente
- () Discordo
- () Nem concordo e nem discordo
- () Concordo
- () Concordo totalmente

40) Qual a sua sugestão de melhoria em relação ao sistema tributário brasileiro?

APÊNDICE B – CORREIO ELETRÔNICO ENVIADO AOS PROFISSIONAIS ASSOCIADOS A SESCON/RS

Prezado (a) profissional da área contábil,

Meu nome é Caroline Silva de Oliveira, sou graduanda do curso de Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Estou desenvolvendo meu trabalho de conclusão do curso sob orientação da Profª Ma. Angela Patrícia Bovolini Pedron e convido você a participar da pesquisa sobre o tema **“Reforma Tributária no Brasil: Análise das propostas e da Percepção do Profissional Contábil do Estado do Rio Grande do Sul”**.

A pesquisa busca identificar a percepção dos profissionais de contabilidade quanto a reforma tributária brasileira e as principais propostas em tramitação: PECs 233/08, 45/19 e 110/19.

Para a consecução do objetivo proposto, gostaria de contar a com vossa colaboração respondendo o questionário que pode ser acessado no link abaixo.

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSflPkvBnZ4IHYMcfBF3Pe-G13n73cfo4bM2f8QexTTNV2JgriA/viewform?usp=sf_link

Esclareço que as respostas são anônimas e serão tratadas de forma global, de modo que sua identidade não será vinculada às respostas.

Sua participação é muito importante! Agradeço desde já a sua colaboração e fico a disposição para eventuais esclarecimentos.

Cordialmente,

Caroline Silva de Oliveira

caroldeoliveira08@hotmail.com

Ciências Contábeis - Unisinos

(51) 99691-0265