

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ
Departamento de Gestão e Negócios

Pedro Augusto Silva de Souza

**IMPORTÂNCIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA
COMPETITIVIDADE DA INDÚSTRIA BRASILEIRA**

Taubaté – SP

2023

Pedro Augusto Silva de Souza

IMPORTÂNCIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA COMPETITIVIDADE DA INDÚSTRIA BRASILEIRA

Monografia apresentada como parte dos requisitos para aprovação no curso de Bacharel em Ciências Econômicas, do Departamento de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté.

Orientador: Prof^a. M^a. Vilma da Silva Santos

Taubaté – SP

2023

**Sistema Integrado de Bibliotecas -SIBi
Universidade de Taubaté - UNITAU**

S729i

Souza, Pedro Augusto Silva de
Importância da reforma tributária na competitividade da indústria
brasileira / Pedro Augusto Silva de Souza -- Taubaté : 2023.
91 f. : il.

Monografia (graduação) - Universidade de Taubaté, Departamento de
Gestão e Negócios, 2023.

Orientação: Profa. Ma. Vilma da Silva Santos - Departamento de
Gestão e Negócios.

1. Tributos. 2. Competitividade Industrial. 3. Desenvolvimento
econômico. I. Título.

CDD – 343.8104

PEDRO AUGUSTO SILVA DE SOUZA

**IMPORTÂNCIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA COMPETITIVIDADE DA
INDUSTRIA BRASILEIRA**

Monografia apresentada como parte dos requisitos para aprovação no curso de Bacharel em Ciências Econômicas, do Departamento de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté.

Data: _____

Resultado: _____

COMISSÃO JULGADORA

Prof^a. M^a. Vilma da Silva Santos

Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. _____

Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. _____

Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. _____(suplente)

Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Aos meus pais, familiares, professores e amigos, pelo incentivo constante.

AGRADECIMENTOS

A Prof. Ms. Vilma da Silva Santos pelo constante apoio, incentivo e críticas.

Aos meus familiares que nunca desistiram e sempre acreditaram em mim e no impacto que minha formação pode trazer a sociedade ainda que em uma escala menor.

A Prefeitura Municipal de Taubaté, que permitiu uma visão direta de um órgão público de como a reforma altera a arrecadação, bem como a aplicabilidade dos recursos.

"[...] a persistência é o menor caminho do êxito."

Charles Chaplin

RESUMO

A indústria de transformação brasileira há décadas vem sofrendo com atual regime de tributação brasileira, conhecido popularmente como arcabouço fiscal, seja pelo excesso de tributação, ou pelas distorções geradas pela complexidade do sistema atual. Quando se analisa a carga tributária brasileira é possível observar um aumento em relação ao PIB. Enquanto outros países determinam que a maior incidência seja sobre renda, lucro e ganhos de capital, o Brasil tem sua base de tributação em bens e serviços, e assim, mais da metade da receita tributária é gerada sobre o consumo. Então, essa elevada carga tributária tem três aspectos negativos: o primeiro é uma queda no consumo por conta de preços mais elevados do que em um regime menos oneroso; a alta oneração imposta as empresas impede o reinvestimento dos recursos, reduzindo o crescimento e desenvolvimento industrial do país; e a terceira é a dificuldade em estabelecer um estado de bem-estar social, ou seja, a elevada tributação imposta ao setor industrial reduz o consumo e amplia a desigualdade social onerando as classes menos favorecidas, e ainda inibe o investimento produtivo gerando perda de competitividade e por consequência, o crescimento econômico do país. O trabalho analisa a importância da reforma tributária para a indústria brasileira, uma vez que impacta a competitividade das empresas brasileiras. Adotou-se a pesquisa bibliográfica exploratória sobre a reforma tributária uma Proposta de Emenda à Constituição (PEC), que visa, simplificar e unificar os tributos sobre o consumo. E, em um sistema mais simples, há a redução expressiva dos custos para investimentos e para as empresas produzirem mais e melhor, o aumento da qualidade e a redução dos preços dos produtos e serviços disponíveis ao cidadão, além da geração de renda e empregos no país. Sabe-se que quanto maior a carga tributária menor é a capacidade de investimento do setor privado. As empresas nacionais precisam ser mais produtivas e mais competitivas, pois, no ambiente global e de intensa concorrência, o Brasil tem perdido empresas para países que apresentam melhores condições para se instalar. Com isso, o governo espera acabar com as cobranças diferenciadas para vários setores, possibilitando um ambiente de negócios mais favorável e eficiente para a economia brasileira. Isso facilita a tributação de bens e serviços para as empresas e resulta em transparência. Consequentemente, esse modelo é essencial para gerar competitividade na indústria e incentivar o crescimento econômico.

Palavras-chave: Tributação. Competitividade industrial. Crescimento econômico.

ABSTRACT

The Brazilian manufacturing industry has been suffering for decades from the current Brazilian taxation regime, popularly known as fiscal framework, either due to excessive taxation or distortions generated by the complexity of the current system. When analyzing the Brazilian tax burden, it is possible to observe an increase in relation to GDP. While other countries determine that the greatest incidence is on income, profit and capital gains, Brazil has its tax base on goods and services, and thus, more than half of tax revenue is generated on consumption. So, this high tax burden has three negative aspects: the first is a drop in consumption due to higher prices than in a less expensive regime; the high burden imposed on companies prevents the reinvestment of resources, reducing the country's industrial growth and development; and the third is the difficulty in establishing a social welfare state, that is, the high taxation imposed on the industrial sector reduces consumption and increases social inequality, burdening the less favored classes, and also inhibits productive investment, generating loss of competitiveness and consequently, the country's economic growth. The work analyzes the importance of tax reform for Brazilian industry, as it impacts the competitiveness of Brazilian companies. The exploratory bibliographical research on tax reform adopted a Proposed Amendment to the Constitution (PEC), which aims to simplify and unify taxes on consumption. And, in a simpler system, there is a significant reduction in costs for investments and for companies to produce more and better, an increase in quality and a reduction in prices of products and services available to citizens, in addition to the generation of income and jobs in the country. It is known that the higher the tax burden, the lower the investment capacity of the private sector. National companies need to be more productive and more competitive, because, in the global environment and intense competition, Brazil has been losing companies to countries that have better conditions to establish themselves. With this, the government hopes to end differentiated charges for various sectors, enabling a more favorable and efficient business environment for the Brazilian economy. This makes it easier for companies to tax goods and services and results in transparency. Consequently, this model is essential to generate competitiveness in the industry and encourage economic growth.

Keywords: Taxation. Industrial competitiveness. Economic growth.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Participação dos estados no PIB da indústria de transformação	24
Figura 2 – Convergência entre a PEC 45/2019 e 110/2019	60

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Participação da indústria de transformação na % PIB (Preços Correntes)	21
Gráfico 2 – Comparativo entre indústria e demais atividades econômicas na % PIB 2022	21
Gráfico 3 – Comparativo entre indústria de transformação e demais segmentos da indústria na % PIB em 2022	22
Gráfico 4 – Principais setores com maior valor adicionado da indústria de transformação	22
Gráfico 5 – Participação da indústria de transformação na arrecadação de tributos federais.	25
Gráfico 6 – Receita tributária por base de incidência e competência	38
Gráfico 7 – Receita tributária por base de incidência nos anos de 2010 e 2021	39
Gráfico 8 – Incidência da tributação indireta e direta na renda total por faixa de renda familiar <i>per capita</i>	42
Gráfico 9 – Carga tributária no consumo de bens e serviços das famílias, em % da renda	43
Gráfico 10 – Setores econômicos e participação no PIB e na arrecadação tributária 2019	44
Gráfico 11 – Participação do VA na oferta do setor versus alíquota efetiva total	45
Gráfico 12 – Participação dos tributos sobre automóveis	47
Gráfico 13 – Principais problemas enfrentados pela indústria brasileira	52
Gráfico 14 – Tendências de crescimento da produtividade do trabalho	54
Gráfico 15 – Base de incidência dos tributos nos Países selecionados	56
Gráfico 16 – Percentual de alíquotas dos IVAs pelo mundo	67
Gráfico 17 – Carga tributária atual por tipo de bem ou serviço %	69
Gráfico 18 – Comparativo entre a cobrança atual e projeção de cobrança do CBS e IBS em % da renda	71
Gráfico 19 – Comparação entre a cobrança atual e projeção de cobrança do CBS e IBS com <i>cashback</i> em % da renda	73
Gráfico 20 – Comparativo da variação percentual do consumo gerado por aumento de renda em relação a PEC 45 e 110/2019	76

Gráfico 21 – Variação percentual do consumo gerado sem a inclusão do imposto estadual e municipal.....	77
Gráfico 22 – Variação da diferença acumulada do PIB no nível nacional	82
Gráfico 23 – Variação da diferença acumulada da produtividade no nível nacional .	83
Gráfico 24 – Variação da diferença acumulada do emprego no nível nacional.....	84

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Composição das atividades da indústria de transformação	20
Quadro 2 – Composição da participação das regiões no PIB da indústria de transformação	23
Quadro 3 – Espécies tributárias e seus fatos geradores	27
Quadro 4 – Repartição constitucional de competências tributárias	33
Quadro 5 – Repartição Constitucional para instituição de impostos	33
Quadro 6 – Repartição Constitucional do produto da arrecadação tributária	34
Quadro 7 – Carga tributária total em % do PIB	37
Quadro 8 – Porcentagem do PIB e de arrecadação e a receita tributária por federação	37
Quadro 9 – Imposto sobre consumo de bens e serviços no Brasil.....	41
Quadro 10 – Distorções e ineficiência do STN nacional	51
Quadro 11 – Comparativo dos impostos entre Brasil e Reino Unido	55
Quadro 12 – Diferenças entre a PEC 45/2019 e 110/2019	59
Quadro 13 – Projeção da receita dos estados com reforma e PIB do país	63
Quadro 14 – Regimes diferenciados aprovados no Senado federal e suas alíquotas	64
Quadro 15 – Percentual de alíquota no período de testes	66
Quadro 16 – Percentual de alíquotas do IVA e suas incidências	66
Quadro 17 – Elemento dos cenários de reforma tributária	79
Quadro 18 – Variação da diferença acumulada do PIB no nível setorial	85

LISTA DE SIGLAS

B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CCJ	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONCLA	Comissão Nacional de Classificação
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CT	Código Tributário Nacional
EGC	Equilíbrio Geral Computável
FIRJAN	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
FMI	Fundo Monetário Internacional
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto sobre Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR	Imposto propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LACA	América Latina e Caribe
MA	Maranhão
MEI	Microempreendedor Individual
MG	Minas Gerais
MIP	Matriz-Insumo-Produto
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PAEG	Programa de Ação Econômica do Governo
PASEP	Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
P&D	Pesquisa e Desenvolvimento
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
POF	Pesquisa de Orçamento Familiar
PPC	Paridade de Poder de compra
PROUNI	Programa Universidade para Todos
SAF	Sociedades Anônimas de Futebol
SP	São Paulo
STN	Sistema Tributário Nacional
TRU	Tabelas de Recursos e Usos
VA	Valor Adicionado

SUMÁRIO

RESUMO.....	6
ABSTRACT	7
LISTA DE FIGURAS	8
LISTA DE GRÁFICOS.....	9
LISTA DE QUADROS	11
LISTA DE SIGLAS	12
1 INTRODUÇÃO	16
1.1 Objetivo do trabalho	17
1.2 Delimitação do trabalho.....	17
1.3 Importância do trabalho.....	17
1.4 Metodologia do trabalho	18
1.5 Organização do trabalho	18
2 REVISÃO DA LITERATURA	19
2.1 Conceito de indústria de transformação.....	19
2.1.1 Perfil de indústria brasileira de transformação	20
2.2 Definição de tributos.....	25
2.2.1 Os tributos ao longo da história.....	28
2.3 O sistema tributário brasileiro.....	31
2.3.1 Efeitos da tributação na economia de um país.....	36
2.3.2 Impostos diretos e indiretos.....	39
3 IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA COMPETITIVIDADE DA INDÚSTRIA BRASILEIRA	48
3.1 Dificuldades enfrentadas pelos empresários.....	48
3.2 Os problemas do sistema tributário nacional para o crescimento econômico do Brasil	49
3.2.1 Comparativo entre a carga tributária brasileira com o do Reino Unido	55
3.3 A reforma tributária brasileira	57
3.3.1 Principais alterações na reforma tributária entre Senado e Câmara	62
3.3.2 Correção das distorções com a reforma tributária.....	68
3.4 Impactos e desdobramentos da reforma tributária para a indústria brasileira de transformação	74
3.4 Análise discussão sobre a reforma tributária na economia	77
4 CONCLUSÃO.....	87

REFERÊNCIAS.....	89
------------------	----

1 INTRODUÇÃO

A indústria de transformação é o setor que mais investe em inovação (69% do investimento empresarial em pesquisa e desenvolvimento no Brasil, segundo a Confederação Nacional da Indústria-CNI (2021), que mais recolhe tributos, que paga os maiores salários (da iniciativa privada) e que gera o maior efeito multiplicador: a cada R\$ 1 produzido, são gerados R\$ 2,40 na economia brasileira, ante R\$ 1,66 da agricultura e R\$ 1,49 do setor de comércio e serviços.

Mas, nas últimas quatro décadas, o setor vem encolhendo no País por falta de atenção das políticas públicas e pela deterioração da competitividade da economia, o custo Brasil (CNI, 2021). Ou seja, o desempenho da indústria brasileira vem acompanhando o ritmo da economia, se mostrando altamente sensível às crises econômicas ao longo dos anos.

E desse contexto, tem-se continuamente, as oscilações do setor industrial brasileiro como principal foco do noticiário, por ser este um setor importante na geração de empregos e para a economia nacional.

Outro agravante para as empresas brasileiras é o complexo sistema tributário que se denomina “custo Brasil”, impactando em vários campos da economia eis que afeta o custo de produtos e serviços, bem como impacta a competitividade das empresas brasileiras em relação a algumas estrangeiras. Conforme dados do Portal da Indústria, a carga tributária no setor industrial representa cerca de 33% da arrecadação dos impostos federais.

A reforma tributária no Brasil, tem sido amplamente discutida há décadas pelos produtores e consumidores que veem a necessidade de que o governo crie uma proposta que venha simplificar e harmonizar o atual Sistema Tributário Nacional (STN) para garantir maior eficiência e competitividade à produção brasileira, reduzindo a carga fiscal que incide sobre os mesmos, para que com isso haja uma produção mais eficiente e contribuição para o crescimento das empresas em todo o território nacional (BUFFON, 2021).

1.1 Objetivo do trabalho

Analisar a importância da reforma tributária para a indústria brasileira, uma vez que impacta a competitividade das empresas brasileiras.

1.2 delimitação do trabalho

O trabalho limita-se na análise da tributação da indústria de transformação brasileira, com foco na carga tributária, visando os impactos, em termos de competitividade, produtividade e investimentos.

1.3 Importância do trabalho

Sabe-se que o Brasil é um país que possui uma carga tributária muito alta impactando os seus contribuintes. Por conta disso, a sociedade brasileira já vem questionando há algumas décadas, a necessidade de se implantar uma Reforma Tributária no Brasil, uma vez que o alto custo dos tributos que, além de ser excessivo para os empresários e a população brasileira, não traz um retorno adequado e justo para sua população (SANTOS, 2012).

As expectativas de um sistema tributário que impulse o crescimento econômico e aumente a produtividade da economia do país é muito grande. Desde a Constituição Federal de 1988, que reformou amplamente o papel do Estado na economia, a tributação causou grande parte das deficiências do sistema tributário nacional, a partir daí a carga tributária só tem aumentado, pois criou um sistema de financiamento insuficiente para o tamanho do Estado nela contemplado (SANTOS, 2012).

A reforma tributária brasileira vem sendo apontada como uma necessidade a ser efetivada por economistas, contadores, políticos, empresários e outras representatividades técnicas e da sociedade civil organizada em virtude de muitos impostos brasileiros e formas de arrecadação que não contribuirão com a modernização da forma de arrecadação brasileira (BUFFON, 2021).

Tendo em vista a desigualdade social que se verifica na sociedade brasileira, é natural que em uma proposta de reforma tributária, seja vista como um dos aspectos a ser dado destaque no contexto de mudanças, como uma das mais importantes, uma

vez que seus impactos tem contribuído para queda nas atividades econômicas da indústria, principalmente a de transformação, que é um setor relevante para o desenvolvimento de uma região ou país, pelo fato de transformar matérias-primas em produtos manufaturados para o consumo da população e tem influência direta sobre as dinâmicas sociais, bem como os resultados para a economia como um todo (BUFFON, 2021).

1.4 Metodologia do trabalho

Adotou-se a pesquisa bibliográfica exploratória, que busca compreender um fenômeno ainda pouco conhecido. No caso da pesquisa busca compreender os impactos da tributação sobre a competitividade da indústria de transformação brasileira.

1.5 Organização do trabalho

O trabalho está organizado em quatro seções. A primeira consiste na introdução, no objetivo, na delimitação, na importância, na metodologia e na sua organização. A segunda seção traz a revisão da literatura abordando o tema reforma tributária. A terceira estuda a importância da reforma tributária para a indústria brasileira. A quarta seção apresenta a conclusão do trabalho.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Conceito de indústria de transformação

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), por meio de seu órgão colegiado CONCLA - Comissão Nacional de Classificação, para definição do CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas em 2023, a indústria de transformação possui a seguinte definição:

Atividades que envolvem a transformação física, química e biológica de materiais, substâncias e componentes com a finalidade de se obterem produtos novos. Os materiais, substâncias e componentes transformados são insumos produzidos nas atividades agrícolas, florestais, de mineração, da pesca e produtos de outras atividades industriais (CNAE, 2023).

As atividades da indústria de transformação são, frequentemente, desenvolvidas em plantas industriais e fábricas, utilizando máquinas movidas por energia motriz e outros equipamentos para manipulação de materiais (CNAE, 2023).

É também considerada como atividade industrial a produção manual e artesanal, inclusive quando desenvolvida em domicílios, assim como a venda direta ao consumidor de produtos de produção própria, como, por exemplo, os ateliês de costura (CNAE, 2023).

Além da transformação, a renovação e a reconstituição de produtos são, geralmente, consideradas como atividades da indústria (ex.: recauchutagem de pneus), como pode ser observado no Quadro 1 que apresenta a composição das 24 atividades enquadradas no setor da indústria de transformação segundo o CNAE (2023).

Seção:	C INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO
Divisão:	10 FABRICAÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS
	11 FABRICAÇÃO DE BEBIDAS
	12 FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DO FUMO
	13 FABRICAÇÃO DE PRODUTOS TÊXTEIS
	14 CONFECÇÃO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO E ACESSÓRIOS
	15 PREPARAÇÃO DE COUROS E FABRICAÇÃO DE ARTEFATOS DE COURO, ARTIGOS PARA VIAGEM E CALÇADOS
	16 FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE MADEIRA
	17 FABRICAÇÃO DE CELULOSE, PAPEL E PRODUTOS DE PAPEL
	18 IMPRESSÃO E REPRODUÇÃO DE GRAVAÇÕES
	19 FABRICAÇÃO DE COQUE, DE PRODUTOS DERIVADOS DO PETRÓLEO E DE BIOCOMBUSTÍVEIS
	20 FABRICAÇÃO DE PRODUTOS QUÍMICOS
	21 FABRICAÇÃO DE PRODUTOS FARMOQUÍMICOS E FARMACÊUTICOS
	22 FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE BORRACHA E DE MATERIAL PLÁSTICO
	23 FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE MINERAIS NÃO-METÁLICOS
	24 METALURGIA
	25 FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE METAL, EXCETO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
	26 FABRICAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, PRODUTOS ELETRÔNICOS E ÓPTICOS
	27 FABRICAÇÃO DE MÁQUINAS, APARELHOS E MATERIAIS ELÉTRICOS
	28 FABRICAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
	29 FABRICAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES, REBOQUES E CARROCERIAS
	30 FABRICAÇÃO DE OUTROS EQUIPAMENTOS DE TRANSPORTE, EXCETO VEÍCULOS AUTOMOTORES
	31 FABRICAÇÃO DE MÓVEIS
	32 FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DIVERSOS
	33 MANUTENÇÃO, REPARAÇÃO E INSTALAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Quadro 1 – Composição das atividades da indústria de transformação
Fonte: CNAE (2023)

2.1.1 Perfil de indústria brasileira de transformação

A indústria de transformação brasileira já foi uma das principais atividades econômicas em participação do Produto Interno Bruto (PIB), mantendo um crescimento contínuo desde o final da década de 40, tendo seu auge segundo a Confederação Nacional da Indústria-CNI (2023) no ano de 1985, onde a indústria brasileira representou 48% do PIB sendo a indústria de transformação responsável por 35,9% da geração de riqueza no Brasil.

Posteriormente, a participação da indústria de transformação em relação ao PIB vem caindo, sendo de 24,9 % em 1991, apenas seis anos após seu auge, tendo uma leve alta em 1993 onde era responsável por 29,1% da geração de riquezas, atingindo seu pior patamar em 2021 sendo responsável por apenas 12% do PIB, ano onde a indústria foi responsável por 23,6% do PIB total (CNI, 2023).

O Gráfico 1 mostra a variação da participação da Indústria de transformação no PIB dos anos de 1947 a 2022.

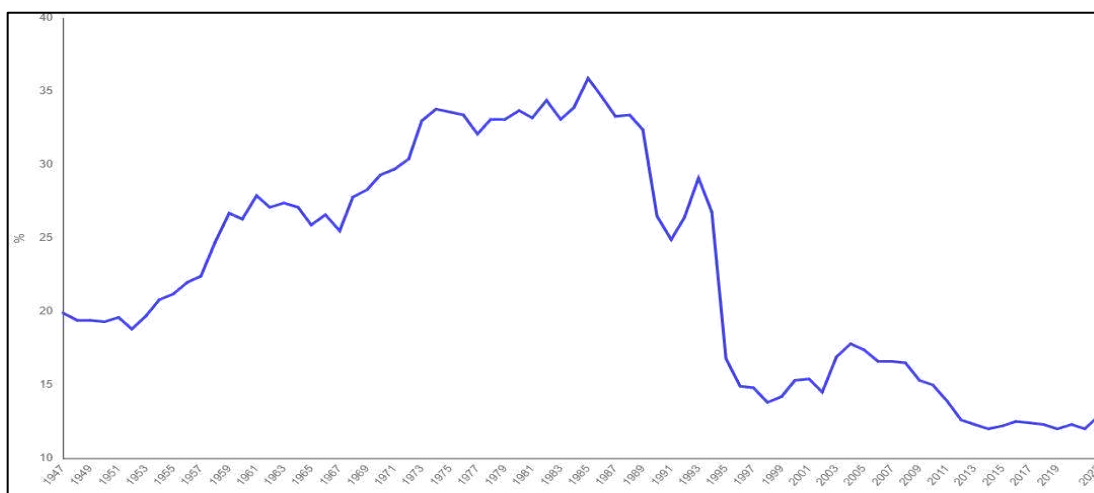


Gráfico 1 – Participação da indústria de transformação na % PIB (Preços Correntes)
Fonte: CNI (2023)

Quando comparada com os demais segmentos da indústria, a indústria de transformação é responsável por mais da metade da participação do PIB da indústria, enquanto a indústria é responsável por 23,9% do PIB e indústria de transformação represente 53,7% desta porcentagem (CNI, 2023).

O Gráfico 2 mostra a participação da indústria no PIB brasileiro, em um Comparativo entre Indústria e demais atividades econômicas na % PIB 2022.

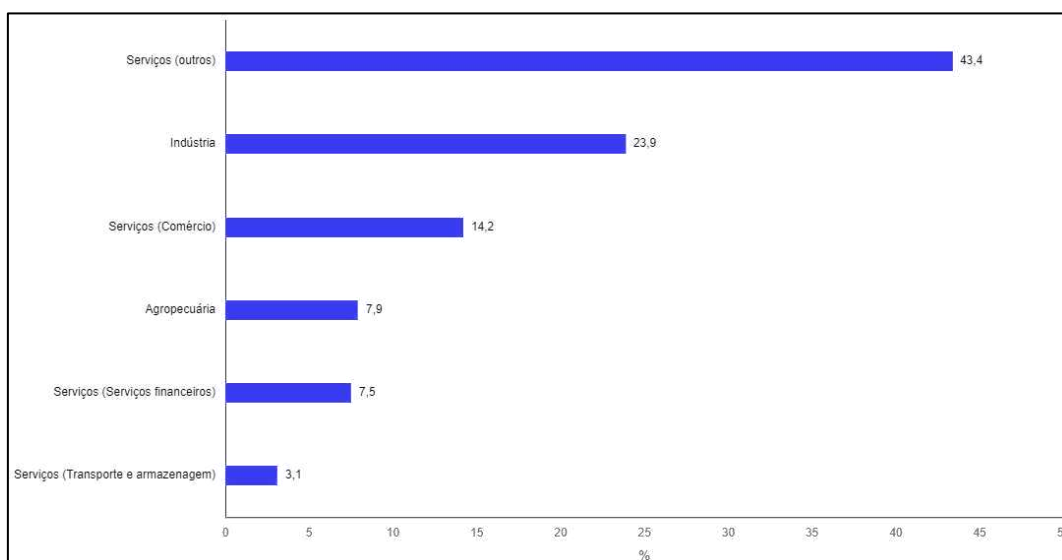


Gráfico 2 – Comparativo entre indústria e demais atividades econômicas na % PIB 2022
Fonte: CNI (2023)

Já o Gráfico 3, mostra a porcentagem representante da indústria de transformação no tocante da indústria brasileira, num comparativo entre indústria de transformação e demais segmentos da indústria na % PIB 2022

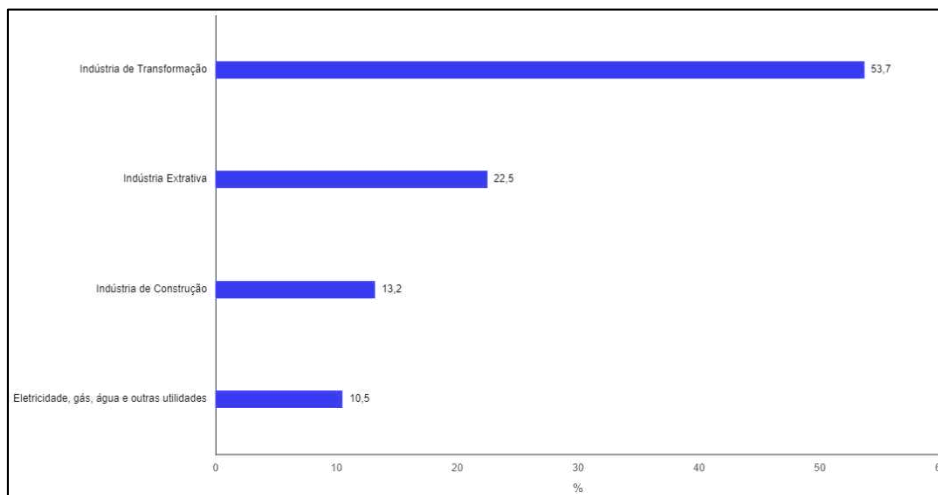


Gráfico 3 – Comparativo entre indústria de transformação e demais segmentos da indústria na % PIB em 2022

Fonte: CNI (2023)

Ao analisar as 24 atividades enquadradas no setor da indústria de transformação segundo o CNAE, observa-se que a indústria de transformação de alimentos é principal com 17,3% de todo o valor adicionado, seguido de Derivados do Petróleo e Biocombustíveis 10,65% e Químicos 8,8%.

O Gráfico 4 mostra a participação dos dez principais setores da indústria de transformação no PIB, levando em consideração o valor adicionado do setor sobre o valor adicionado da indústria de transformação segundo a CNI (2023).

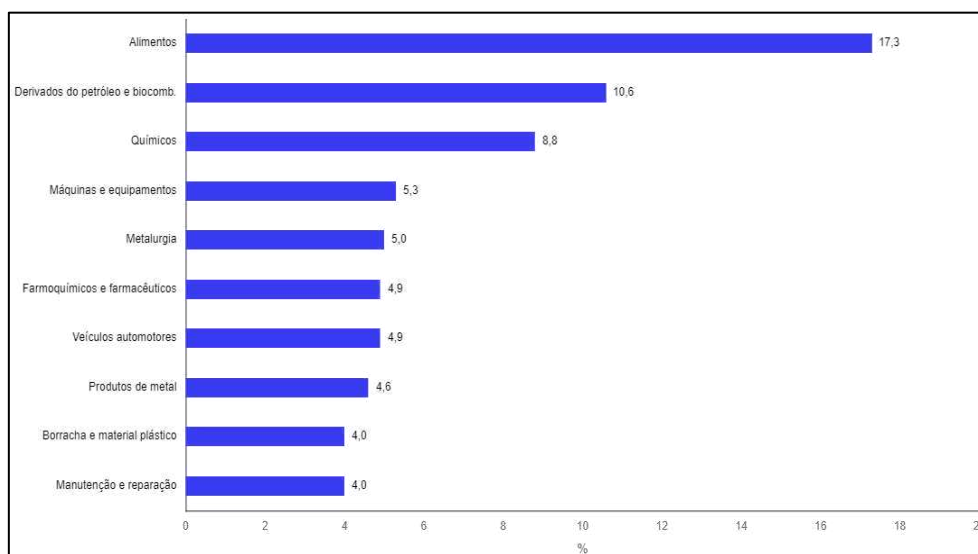


Gráfico 4 – Principais setores com maior valor adicionado da indústria de transformação
Fonte: CNI (2023)

Quando se analisa a participação dos estados no PIB da indústria de transformação, segundo a CNI (2023), São Paulo é o estado com maior participação no PIB total da indústria de transformação com 36,7%, bem distante do segundo colocado, o estado de Minas Gerais, com 10,6%, que também fica na região Sudeste, região que representa mais da metade de todo o PIB da indústria de transformação sendo mais que o dobro da segunda colocada, a região Sul do país que representa aproximadamente 23,30%.

O Quadro 2 mostra a participação das regiões brasileiras no PIB da indústria de transformação.

Região	Estados	% Aproximada	% Região
Norte	Acre	0%	5%
	Amazonas	3,30%	
	Roraima	0%	
	Rondônia	0,30%	
	Pará	1,10%	
	Amapá	0,10%	
	Tocantins	0,20%	
Nordeste	Maranhão	0,60%	6,30%
	Piauí	0,10%	
	Ceará	1,40%	
	Rio Grande do Norte	0,50%	
	Paraíba	0,50%	
	Pernambuco	2,50%	
	Alagoas	0,40%	
	Sergipe	0,30%	
Centro-Oeste	Mato Grosso	1,80%	7,20%
	Mato Grosso do Sul	1,60%	
	Goiás	3,50%	
	Distrito Federal	0,30%	
Sudeste	São Paulo	36,70%	54%
	Rio de Janeiro	5,50%	
	Minas Gerais	10,60%	
	Espírito Santo	1,30%	
Sul	Paraná	8,20%	23,30%
	Santa Catarina	7,00%	
	Rio Grande do Sul	8,10%	

Quadro 2 – Composição da participação das regiões no PIB da indústria de transformação
Fonte: CNI (2023)

Na sequência, tem-se na Figura 1, a participação dos estados no PIB, com base no valor adicionado da indústria de transformação do estado sobre o valor adicionado total da indústria de transformação brasileira.

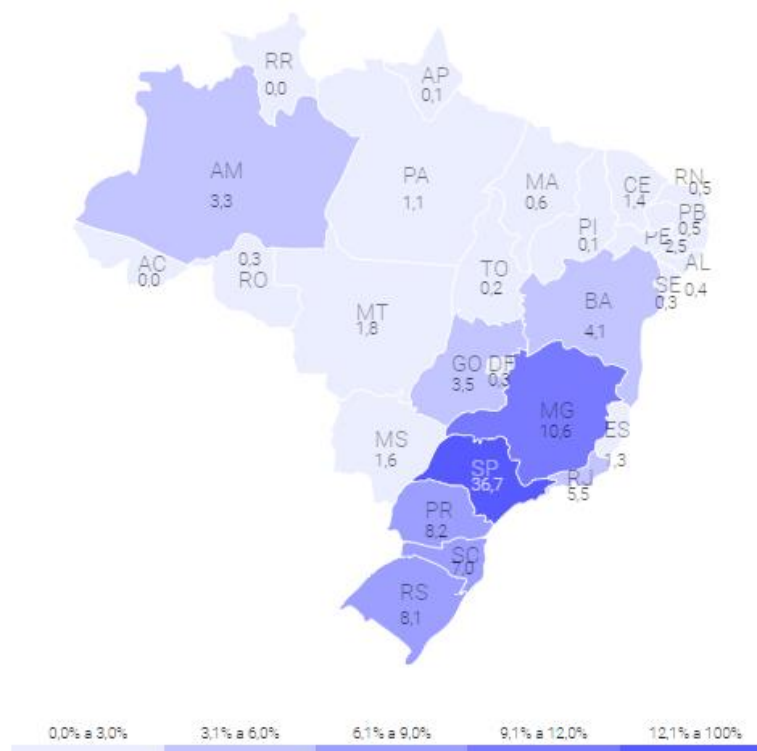


Figura 1 – Participação dos estados no PIB da indústria de transformação
Fonte: CNI (2023)

A indústria de transformação tem uma porcentagem significativa nos empregos formais, sendo segundo dados da CNI (2023), pois em 2021 foi responsável por 14,9% dos empregos formais brasileiros, representando 70,3% do percentual de 21,2% dos empregos formais ligados a indústria. É o setor empresarial que mais investe em pesquisa e desenvolvimento (P&D) sendo responsável por 62,5% de todo investimento empresarial no ano de 2022.

Quando o tema é comércio exterior, segundo a CNI (2023), a indústria de transformação tem um coeficiente de exportação de 18,6% em 2022, o coeficiente de exportação mede a proporção da produção da indústria de transformação que é destinada à exportação, o que significa que essa é a porcentagem da produção que tem destino ao exterior.

A indústria de transformação representa quase metade das exportações de bens e serviços no Brasil, 48,8%, porém, ao analisar a série histórica, observa-se que no ano de 1997 esse percentual era de 72,8 %, mostrando uma queda significativa nas exportações, tendência essa que também é seguida quando se analisa a indústria de transformação no cenário global, que tem demonstrado quedas na participação do Brasil desde a década de 1990 (CNI, 2023).

Nesse período, a indústria de transformação, teve seu auge o ano de 1995 que foi responsável por 2,77% de toda a produção global, mas em 2021 foi responsável por apenas 1,28%, segundo a CNI (2023).

Os indícios indicam que um dos fatores que contribuíram para essa queda foi nosso modelo tributário brasileiro, o qual onera com maior peso a indústria de transformação no qual gerou uma arrecadação de R\$ 352,8 bilhões em tributos federais no ano de 2022, representando 28,1% de toda a arrecadação de tributos federais no Brasil (CNI, 2023).

Ao comparar a arrecadação de tributos da indústria de transformação frente à indústria total, é possível observar que ela foi responsável por 74,2% de toda a arrecadação da indústria total, que tem uma porcentagem de 37,9% de toda a arrecadação tributária brasileira.

O Gráfico 5 mostra a participação da indústria de transformação na arrecadação dos tributos federais.

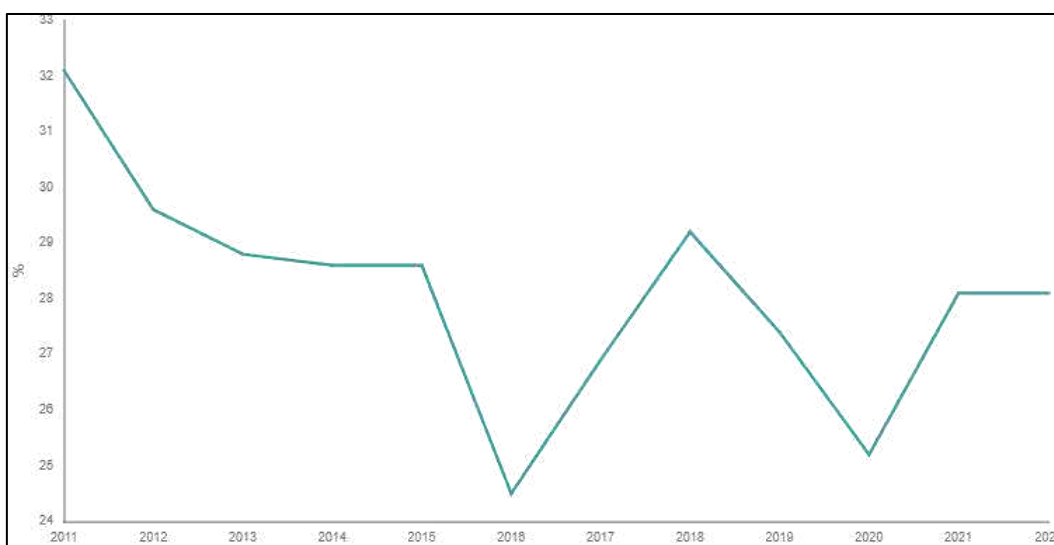


Gráfico 5 – Participação da indústria de transformação na arrecadação de tributos federais.
Fonte: CNI (2023)

2.2 Definição de tributos

A palavra tributo deriva do latim *tributum*” e diz respeito àquilo que, por dever, é entregue ao estado. Tributo, em uma primeira definição, é uma das formas de transferência de riqueza para o estado (FERREIRA, 2015).

Os tributos são instrumentos de suporte financeiro do Estado a fim de garantir o funcionamento dos serviços essenciais à população, atendendo o interesse da

coletividade, por isso decorrente da vida em uma sociedade organizada (PEREIRA, 2018).

Portanto, pode-se definir tributo como sendo o valor, prestação pecuniária, pagamento, que cada contribuinte (pessoa física ou jurídica) paga ao Estado (Fisco), “em decorrência da relação jurídica existente entre eles, respeitados diversos princípios, leis e normas regulamentadoras” (CASSONE, 2006 *apud* MOURA, 2012, p. 27).

A relação estabelecida entre eles é a de dever jurídico do contribuinte pagar determinado tributo e a do Estado poder exigi-lo, em face do poder de tributação que é conferido a ele pela Constituição Federal de 1988 (CASSONE, 2006 *apud* MOURA, 2012).

No Brasil, a definição de tributos é prevista no Código Tributário Nacional (CTN) de 1966, lei federal que regula o direito tributário brasileiro, que em seu artigo 3º define:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, 1966 *apud* MOURA, 2012, p. 61).

De acordo com o artigo 4º do CTN, o fato gerador é o fator determinante da hipótese de incidência, sendo o fato gerador (situação prevista na lei que, quando ocorre, torna o contribuinte responsável pelo pagamento do tributo) o determinante da natureza jurídica do tributo (MOURA, 2012).

Quanto a espécies de tributos, o CTN, em seu artigo 5º o define impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas nos termos do artigo 145, da Constituição Federal de 1988 foi descrito como (CHIESA, 2019):

- **Impostos:** segundo o artigo 16 do CTN, são espécies tributárias cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, o qual não recebe contraprestação direta ou imediata pelo pagamento.
- **Taxas:** em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

De acordo com o artigo 77 do CTN, as taxas são cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a

utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (CHIESA, 2019).

- **Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas:** é uma espécie de tributo na classificação da receita orçamentária e tem como fato gerador valorização imobiliária que decorra de obras públicas, contanto que haja nexo causal entre a melhoria ocorrida e a realização da obra pública.

E segundo a Constituição Federal de 1988 a União, os Estados, o Distrito Federal, além dos Municípios poderão instituir sobre essas espécies de tributos.

Tem-se no Quadro 3 as espécies de tributos e o seu fato gerador.

Espécies de Tributo	Base legal	Fato Gerador
Taxas	Art. 77° - CTN	O exercício de poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.
Contribuições de Melhoria	Art. 81° e 145° - CTN	Este tributo serve para custear obras públicas que resultem em valorização de determinada região. Nesse sentido o que gera o tributo não é execução da obra pública, mas sim a melhoria a ser agregada.
Contribuições Especiais	Art. 149° - CF	Não possui fato gerador. Seu critério de identificação baseia-se na finalidade da criação do tributo sendo necessária a vinculação da receita que deu causa a sua origem.
Empréstimos Compulsórios	Art. 148° - CTN	As circunstâncias previstas na lei que condicionam o exercício da competência tributária da União. A receita deste empréstimo é aplicada para custear as despesas decorrentes de calamidade pública, guerra ou no caso de investimento público de caráter urgente.
Impostos	Art. 16° - CTN	Tributo cujo fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal, ou seja, o Estado não precisa oferecer contraprestação de serviços ou obras ao contribuinte.

Quadro 3 – Espécies tributárias e seus fatos geradores
Fonte: Laner (2017)

O estudo tributário nos permite a categorização clara de cinco espécies tributárias, conforme descreve Laner (2017):

- **Código Tributário Nacional:** elaborado em 1966, em seu artigo quinto, estatui que: “são tributos as taxas, os impostos e as contribuições de melhoria;
- **Constituição Federal:** de 1988, dos artigos 145 a 162, disserta sobre mais dois tipos de tributos: as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, embora não cria tributo algum, apenas elenca a possibilidade

de existência de certos tributos, o ente competente ao exercício da tributação, os elementos essenciais à tributação (que também se encontram presentes no Código Tributário Nacional), e enumera os princípios essenciais às limitações do poder de tributar.

Nas menções de Laner (2017), as espécies tributárias são distintas entre si e, essencialmente, detêm características intrínsecas à sua elaboração. Vamos à sua abordagem, seguindo-se a ordem do CTN, e, posteriormente, a Constituição.

2.2.1 Os tributos ao longo da história

Não há um consenso sobre o período, local, ou forma em que os tributos foram instituídos em nossa sociedade, mas certamente eles acompanharam a evolução do homem, e a criação das primeiras sociedades (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013).

Nas comunidades primitivas não havia necessidade de tributação, pois não havia a concepção de propriedade privada, a riqueza era gerada pelo trabalho e os bens eram compartilhados, havendo uma igualdade de bens, o que impedia a formação de uma hierarquia que justificasse a tributação (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013).

Há indícios que os primeiros pagamentos de impostos aconteceram de maneira voluntária, em formas de presentes ou ofertas a líderes por suas atuações a favor da comunidade (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013).

Após este período as contribuições se tornaram compulsórias, sendo pagas pelos derrotados em guerras aos vencedores e posteriormente essa cobrança passou a ser realizada pelos chefes de estado já na forma de tributos (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013).

Textos do segundo milênio a.C na cidade de Lagash, entre os rios Tigres e Eufrates relatam a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas para confisco de bens para o rei (CARDOSO, 2022).

Entre os egípcios o texto relata a dificuldade de um camponês para pagar o escriba do faraó os impostos sobre a colheita. O dízimo foi o tributo das sociedades antigas mais difundido, teve origem entre os hebreus, e se espalhou por quase todas as sociedades do Mundo Antigo (CARDOSO, 2022).

Os impostos surgem com a criação das primeiras sociedades, como forma de financiar os serviços coletivos com a colaboração de todos, inicialmente eram pagos em formas de serviços, construções, reparos, extrações de materiais para utilização em obras, ou em produções agrícolas e pecuárias. Os tributos surgem com a organização civilizada dos agrupamentos humanos (CARDOSO, 2022).

Já para Oliveira, Gohara e Santos (2013), os tributos,

tiveram origem com o surgimento e organização do Estado, que separavam os governantes dos governados e criou uma série de instituições como: uma administração pública, uma força militar, além de obras públicas. Parte de toda a riqueza produzida era transferida para o governante ou agente público, através da tributação. Esta cobrança, nos tempos primitivos era justificada pelos governantes, ligando-a ao caráter divino do soberano ou a proteção dada aos seus súditos em casos de conflitos com outros povos (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013, p. 18).

Segundo Pnef (2005), os tributos administrados pelo estado na forma como conhecemos hoje tem origem na Grécia antiga, onde os gregos construíram uma das maiores civilizações da história à custa do trabalho escravo e dos tributos pagos pelos cidadãos.

Os romanos após conquistar os Gregos perceberam a dificuldade de dominar outros povos, assim descobriram que por meio da cobrança de tributos podiam sustentar e alargar seu império, utilizando os tributos para financiar seus exércitos respeitando a liberdade e a cultura dos conquistados (PNEF, 2005).

Nas citações Cardoso (2022),

o tributo era o principal imposto pago pelos cidadãos romanos, era cobrado principalmente em ocasiões de guerra, o Senado votava o quanto o cidadão deveria contribuir. O *tributum* era pago com a promessa de que o cidadão seria reembolsado assim que a presa de guerra ou as contribuições do vencido permitissem. Os povos vencidos em guerra por Roma e submetidos ao seu poder eram obrigados a pagar pesados tributos (CARDOSO 2022, p 17).

Com sua decadência o antes grande império romano foi dividido em pequenos pedaços de terra, chamados de feudos, esse sistema se baseava na descentralização do poder político-administrativo, perdendo-se a noção de estado na Europa pois cada feudo possuía um senhor feudal (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013).

Houve uma grande transformação nas práticas tributárias, como não havia estado a circulação de moedas era escassa, sendo os servos obrigados a entregar a melhor parte de suas colheitas como pagamento de tributos em troca da utilização da infraestrutura existente na época, como pontes, estradas, fornos e moinhos, e pela proteção em caso de guerra (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013).

Além disso, os servos tinham outras obrigações como a Corvéia que era o trabalho forçado de servos nas terras senhoriais; em geral, três dias por semana e as Redevances, que eram retribuições pagas em produtos ou dinheiro, como a talha (parte da produção), banalidades (presentes obrigatórios), taxa de casamento (se o servo se casava com mulher de fora do Domínio), mão-morta (tributo pela transmissão de herança). Havia também o dízimo que era pago a Igreja Católica (AMED; NEGREIROS, 2000).

Pnef (2015) aponta que neste período o povo vivia miseravelmente, o que restava era apenas para a subsistência, a religião Católica era preponderante e, convenceu os senhores feudais a iniciarem as cruzadas, para recuperar os territórios da terra santa, e para financiá-la cobravam-se cada vez mais tributos, nada era feito em prol da população.

Já na Inglaterra, Ricardo Coração de Leão decide ir a guerra e deixa seu povo sendo governado por um parente chamado João Sem Terra, que tinha o intuito de não devolver o trono a Ricardo, aproveitou a oportunidade para criar seu próprio exército, cobrando o dobro de tributos o que gerou a uma revolta entre os nobres obrigando João a assinar a Magna Carta, tratando de direitos e principalmente de deveres do governante com seus súditos, essa foi a primeira limitação legal ao poder de se instituir tributos (PNEF, 2005).

O fim das cruzadas também deu início ao fim dos feudos, exércitos inteiros foram destruídos e muitos senhores morreram nas guerras, os camponeses cansados da exploração iniciaram a migração para as cidades, que estavam surgindo novamente (PNEF, 2005).

O contato com a cultura oriental, voltada para o comércio, trouxe novos hábitos de consumo aos europeus, suas especiarias eram valiosas, fazendo surgir uma nova classe social, a dos comerciantes, industriais e banqueiros, a chamada burguesia (PNEF, 2005).

Após decadência do sistema feudal, os feudos foram se transformando em reinos, ocorrendo a centralização político-administrativa com o poder centralizado nas decisões de um rei absolutista. Esses pequenos reinos foram se unindo e formando lentamente os estados nacionais (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013).

No absolutismo o estado era sustentado exclusivamente pelos tributos pagos pelos comerciantes (burgueses) e trabalhadores (camponeses e artesãos), a nobreza e o clero eram classes parasitárias. Com o tempo, o povo cansado de tamanha

cobrança tributária, para financiar a manutenção da corte, na França, rebelaram-se violentamente, acarretando a Revolução Francesa (PNEF, 2005).

Segundo Balthazar (2005) o rei não separava suas riquezas do erário público, os tributos eram cobrados de acordo seu interesse, a ideia de tributo, sobretudo de imposto consolidou-se após a Revolução Francesa, com a separação do patrimônio do governante e o erário público, surgindo daí a noção do Orçamento Público.

Nessa mesma época os Estados Unidos se tornariam independentes, um dos principais argumentos da guerra de independência foram os pesados impostos cobrados pela coroa britânica a suas colônias nas américas, esse movimento de libertação inspirou várias revoltas no Brasil com intuito de declarar a independência de Portugal e criar uma república (BALTHAZAR, 2005).

No Brasil, a principal revolta foi a inconfidência mineira que teve sua principal causa na cobrança do quinto do ouro, onde a quinta parte, 20%, de todo o ouro produzido deveria ser pago a coroa como tributos, quando a produção caiu foi instaurada por Dona Maria, a Louca, a derrama com a intenção de manter a arrecadação, movimento que mais tarde inspirou a independência do Brasil (BALTHAZAR, 2005).

Os tributos atualmente têm grande significado social, sendo responsável por financiar as os programas e ações do governo nas áreas de saúde, previdência, educação, moradia, saneamento, meio ambiente, energia, transportes, ente outros (PNEF, 2005).

Além disso, a Constituição Federal, como a de todos os países democráticos, garante os direitos dos contribuintes impondo limites ao poder do Estado de tributar. (PNEF, 2005).

2.3 O sistema tributário brasileiro

O sistema tributário brasileiro é recente e surgiu com a Emenda Constitucional n. 18/1965, foi o primeiro movimento com intuito de resolver os problemas estruturais tributários existentes e com os defeitos da constituição de 1946 (LIMA; REZENDE, 2019).

Essa emenda ordena e organiza as diversas competências, e trouxe inovações com conceitos doutrinários e classificação de impostos com base em conceitos econômicos (LIMA; REZENDE, 2019).

Segundo Correia Neto (2019), o sistema tributário brasileiro pode ser definido como o conjunto das regras destinadas a regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos. Em sentido amplo, são todas as disposições constitucionais, leis, decretos, portarias, instruções normativas, em suma, tudo aquilo que no ordenamento jurídico possa dizer respeito a exigências fiscais.

O atual Sistema Tributário Nacional (STN) traz a definição da competência expressa, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, estabelece a competência tributária de cada ente federativo, essa competência expressa estabelece de forma clara e precisa quais são os tributos que se pode e deve instituir e cobrar, estando os entes proibidos de criar impostos não previstos na constituição (VIEIRA, 2022).

Para cobrar tributos dos seus cidadãos, o poder público deve seguir diretrizes, a começar pela própria constituição, além de diversas outras disposições tributárias espalhadas pelo corpo da lei maior, a constituição. O termo “sistema”, agrega uma ordem interna, e a ordem interna uma hierarquia, os direitos e deveres não estão lado a lado no mesmo patamar, a estrutura é escalonada. Os decretos devem ser aplicados conforme as leis, leis essas que seguem a constituição (VIEIRA, 2022).

E, abaixo da Constituição está o Código Tributário Nacional (CTN) e as Leis Complementares, que fazem a veiculação das normas gerais do Direito Tributário a todos os níveis federativos, resoluções no Senado Federal e do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e, em seguida, as leis onde os entes federativos fazendo uso da sua competência criam e regulamentam os tributos. A agregação dos atos normativos citados em um mesmo “sistema” é a noção que temos de tributos (CORREIA NETO, 2019).

No Brasil qualquer dos três níveis do governo tem a chamada competência tributária, em outras palavras qualquer dos três níveis de governo tem o “poder” de instituir leis que determinam o pagamento compulsório de tributos ao Poder Público, “poderes” esses que são delimitados pela mesma constituição que os institui, no texto constitucional existem regras voltadas a competência tributária e a definição dos fatos geradores, que podem ser tributos para cada nível federativo (CORREIA NETO, 2019).

O Quadro 4 traz a repartição constitucional das competências tributárias de cada ente:

Tributo	Ente	Artigo
Impostos, taxas e contribuição de melhoria	União, Estados, DF e Municípios	145
Empréstimos compulsórios	União	148
Contribuições especiais	União	149
Contribuição de Iluminação Pública	Municípios e DF	149-A
Impostos federais	União	153
Novos impostos e impostos extraordinários	União	154
Impostos estaduais	Estados e DF	155
Impostos municipais	Municípios e DF	156
Contribuições para seguridade	União	195
Contribuições para regime próprio de previdência	União, Estados, DF e Municípios	149, § 1º
Novas contribuições para seguridade	União	195, § 4º

Quadro 4 – Repartição constitucional de competências tributárias
Fonte: Câmara dos Deputados (2019)

Os entes federativos podem instituir taxas e contribuições de melhoria, caso tenham competência para executar as atividades e obras públicas da qual decorrerá a cobrança desses tributos (CORREIA NETO, 2019).

Já o Quadro 5 apresenta a repartição constitucional para instituir impostos, além dos impostos mostrados no Quadro 4, a Constituição dá a União também a competência para instituir novos impostos extraordinários, sendo essa competência exclusiva dela, os demais entes estão restritos ao previsto na Constituição Federal.

Ente	Imposto
União	II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e IGF
Estados e Distrito Federal	ITCD, ICMS e IPVA
Municípios e Distrito Federal	IPTU, ITBI e ISS

Quadro 5 – Repartição Constitucional para instituição de impostos
Fonte: Câmara dos Deputados (2019)

Correia Neto (2019) cita que apenas a união pode instituir empréstimos compulsórios e contribuições especiais, mas há apenas uma exceção, pois, os entes federativos podem instituir contribuição dos seus servidores para custear o regime próprio de previdência. Já o Distrito Federal acumula as competências tributárias estaduais e municipais podendo instituir tributos da competência de ambos.

Além da divisão de competências, a Constituição também reparte o valor arrecadado de determinados tributos, o ente político a qual se confere a capacidade de instituir e disciplinar o tributo nem sempre fica com a integralidade da arrecadação (CORREIA NETO, 2019).

A repartição da arrecadação se deve a correção de assimetrias na federação brasileira, tanto no nível vertical, entre entes federados de nível diferente (ex: União e estados), quanto no nível horizontal, entre entes federados de mesmo nível (ex: estados diferentes) (CORREIA NETO, 2019).

Para Correia Neto (2019), o exemplo do Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Produtos Industrializado (IPI) são tributos de competência da União, instituídos e cobrados por esse ente, mas têm 46% do produto da arrecadação partilhado com Estados, Municípios e Distrito Federal, por meio do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

O objetivo dos fundos FPE e FPM deve ser “promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios. Além do montante partilhado, 3% ainda serão destinados a programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento (CORREIA NETO, 2019).

O Quadro 6 demonstra a divisão da arrecadação dos impostos entre os entes federativos previstos Constituição de 1988.

Tributo	Ente	União	União	Estados
		↓ Estados e DF	↓ Municípios	↓ Municípios
IR		21,5%	24,5%	-
IR-fonte		100%	100%	-
IPI		21,5%	24,5%	
IPI-exportação		10%	-	25% (dos 10%)
IOF-ouro		30%	70%	-
ITR		-	50% ou 100% (optante)	-
Novos impostos		20%	-	-
CIDE-Combustíveis		29%	-	25% (dos 29%)
ICMS		-	-	25%
IPVA		-	-	50%

Quadro 6 – Repartição Constitucional do produto da arrecadação tributária
Fonte: Câmara dos Deputados (2019)

A partilha recai sobre os impostos, nos demais tributos não há divisão de arrecadação, pois o sistema tributário é essencial para o funcionamento justo e eficiente de uma economia, seu papel na arrecadação de imposto para financiar as despesas do governo é fundamental na redistribuição de renda (CORREIA NETO, 2019).

As despesas do governo devem atender dentre outros fatores as funções econômicas do setor público, segundo Vasconcellos (2011), a atuação econômica do setor público se dá onde o sistema de mercado não consegue oferecer algumas tarefas e funções adequadamente.

Vasconcellos (2011), cita ainda que existem bens e serviços que o mercado não consegue fornecer, os chamados bens públicos, a atuação do estado na correção dessa falha se enquadra na função alocativa, o sistema de mercados não consegue proporcionar uma justa distribuição de renda, cabendo ao governo uma intervenção enquadrada em sua função distributiva, a economia de mercado também não é capaz de se autorregular, sendo necessária a função estabilizadora do estado.

As funções alocativa, distributiva e estabilizadora no sistema tributário auxiliam o estado no cumprimento das funções econômicas para atender as demandas da sociedade. E, segundo Vasconcellos (2011) são descritas como:

- **Função Alocativa:** promover ajustamentos na alocação dos recursos.

Pode-se entender, então, que os investimentos em infraestrutura econômica, como em transportes, energia, comunicações, além de serviços de segurança, saúde e educação, todos compreendem a função alocativa.

- **Função Distributiva:** promover ajustamentos na distribuição de renda.

São os programas assistenciais, além de alguns tipos de tributações, enquadram-se na função distributiva, por promover ajustes na distribuição de renda, corrigindo as falhas do mercado.

- **Função Estabilizadora:** manter a estabilidade econômica.

A função estabilizadora, tem como característica ajustar os quatro objetivos de política fiscal que seria manter o elevado nível de emprego, estabilidade dos preços, equilíbrio no balanço de pagamentos e razoável taxa de crescimento econômico.

A função estabilizadora é a intervenção do estado na economia para alterar o comportamento dos níveis de preços e emprego, pois quando a economia alcança o pleno emprego (situação em que todos os trabalhadores que desejam trabalhar

encontram um emprego) a estabilidade de preços não ocorre de maneira automática na economia.

O financiamento para que o estado cumpra as suas funções com a sociedade é feito por meio da arrecadação tributária e fiscal, por isso a importância de um sistema tributário eficaz e equitativo.

2.3.1 Efeitos da tributação na economia de um país

Um estudo de Bird (2008 *apud* OLIVEIRA, 2023, p. 2), cita sobre a tributação em países em desenvolvimento, onde define características para um sistema tributário justo e eficaz, pois a análise do sistema tributário deve levar em consideração essas características, bem como a carga tributária. São eles:

- **Equidade:** um sistema justo e equitativo distribui os encargos tributários entre os contribuintes de acordo com sua capacidade de pagamento.
- **Simplicidade e transparência:** os contribuintes podem entender facilmente suas obrigações fiscais e cumpri-las.
- **Elasticidade e estabilidade:** o sistema deve ser capaz de se ajustar às mudanças econômicas e sociais e manter a estabilidade das regras tributárias para proporcionar um ambiente previsível.
- **Baixo custo de conformidade:** o sistema deve ser projetado de forma a minimizar os custos de conformidade, ou seja, os custos incorridos para se cumprir as obrigações; e
- **Eficiência ou neutralidade econômica:** um bom sistema deve promover a eficiência econômica, minimizando as distorções e os impactos negativos sobre a alocação de recursos.

A eficiência econômica é alcançada não só pelo nível adequado de tributação, mas principalmente, à medida que os impostos são projetados para minimizar distorções nos incentivos econômicos e na alocação de recursos, a tributação não neutra e a complexidade do sistema tributário podem gerar má alocação de recursos e custos de transação que afetam a produtividade agregada (OLIVEIRA, 2023).

Ao comparar a carga tributária brasileira com a de outros países, a OCDE (2021 *apud* OLIVEIRA 2023, p. 3) demonstrou que ela tem um total de 33,5% da proporção do PIB brasileiro, bem próxima a proporção do PIB da média dos países da OCDE

que foi de 34,1%, porém quando se avalia a carga tributária brasileira frente aos países da América Latina e Caribe, o Brasil tem a maior carga tributária em proporção do PIB, sendo a carga tributária média desses países de 21,7%.

O Quadro 7, ilustra a carga tributária total em porcentagem do PIB, e sua composição de incidência.

Pais	Receitas fiscais totais, % do PIB, 2021	Impostos sobre bens e serviços, % do PIB, 2021	Impostos sobre o rendimento e lucros, % do PIB, 2021	Contribuições para a segurança social, % do PIB, 2021	Impostos sobre a propriedade, % do PIB, 2021
OCDE	34.1	10.6*	11.3*	9.2*	1.9*
Brasil	33.5	15	8	8	1.6
LACA	21.7	10.8	5.7	3.7	0.9

Quadro 7 – Carga tributária total em % do PIB
Fonte: OCDE (2021 *apud* OLIVEIRA, 2023)

Pode-se afirmar, portanto, que o Brasil tem renda *per capita* de um país em desenvolvimento, mas possui carga tributária igual ou maior e mais complexa que a de países desenvolvidos (OLIVEIRA, 2023).

Ou seja, a carga tributária brasileira tem sua maior incidência sobre consumo, 15,1% do PIB representando 44,24% da carga tributária total, próxima a do país que tem a maior incidência sobre consumo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a Hungria que tributa 15,6% do PIB.

Oliveira (2023) cita que no período de 2010 a 2021, a carga tributária se manteve estável, sendo a maior carga tributária em 2021, 33,9% em relação ao PIB, provavelmente causado pelo efeito da pandemia em 2020, onde houve a menor proporção em relação ao PIB da carga tributária do período analisado 31,8%.

Mas ao analisar a carga tributária por competência de nível federativo, observa-se que dois terços, isto é, 66,3% são de competência federal, o nível estadual é responsável por 26,8% da carga e o municipal responsável por 6,9%, como ilustrado no Quadro 7.

NÍVEL	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	% Médio	% 2021
Estadual	8,2	8,1	8,1	8,2	8,0	8,1	8,1	8,3	8,4	8,5	8,5	9,1	8,3	26,8
Municipal	1,7	1,8	1,8	1,9	1,9	2,0	2,0	2,0	2,1	2,3	2,3	2,3	2,0	6,9
Federal	22,4	23,2	22,8	22,5	21,8	22,0	22,0	22,0	22,1	21,9	21,0	22,5	22,2	66,3
TOTAL	32,3	33,1	32,7	32,5	31,8	32,0	32,1	32,3	32,6	32,6	31,8	33,9	32,5	100,0

Quadro 8 – Porcentagem do PIB e de arrecadação e a receita tributária por federação
Fonte: OCDE (2021 *apud* OLIVEIRA, 2023)

Quando combinada as dimensões competência e incidência, analisando a tributação sobre consumo, previdência (salário e seguridade) e propriedade, verifica-se que a tributação sobre renda e parte dos tributos sobre salário e seguridade são exclusividade do ente federal, as demais incidências são divididas entre os três entes da federação.

O Gráfico 6 ilustra a receita tributária por base de incidência e competência no ano de 2021.

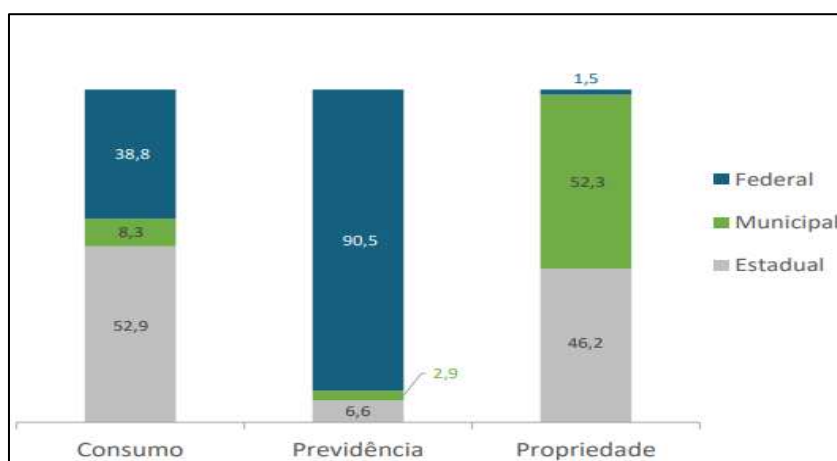


Gráfico 6 – Receita tributária por base de incidência e competência
Fonte: Oliveira (2023)

Conforme demonstrado no Gráfico 6, Oliveira (2023), ressalta que as três incidências apresentadas têm características diferentes das competências, 52,9% da receita da tributação sobre consumo de bens e serviços fica com os estados, enquanto 38,8% com a federação e 8,3% com os municípios.

A receita dos tributos sobre propriedade é quase compartilhada entre os níveis estadual e municipal, com 46,2% e 52,3% respectivamente, quanto a previdência 90,5% é de competência federal (OLIVEIRA, 2023).

Quando se avalia a porcentagem de cada incidência frente à arrecadação total, evidencia-se o peso da arrecadação da incidência sobre o consumo, sendo responsável no ano de 2021 por 42,5% da arrecadação tributária, cabe ainda ressaltar a pequena participação dos tributos sobre propriedade 4,9% (OLIVEIRA, 2023).

O Gráfico 7 apresenta a receita tributária por base de incidência no período de 2010 a 2021.

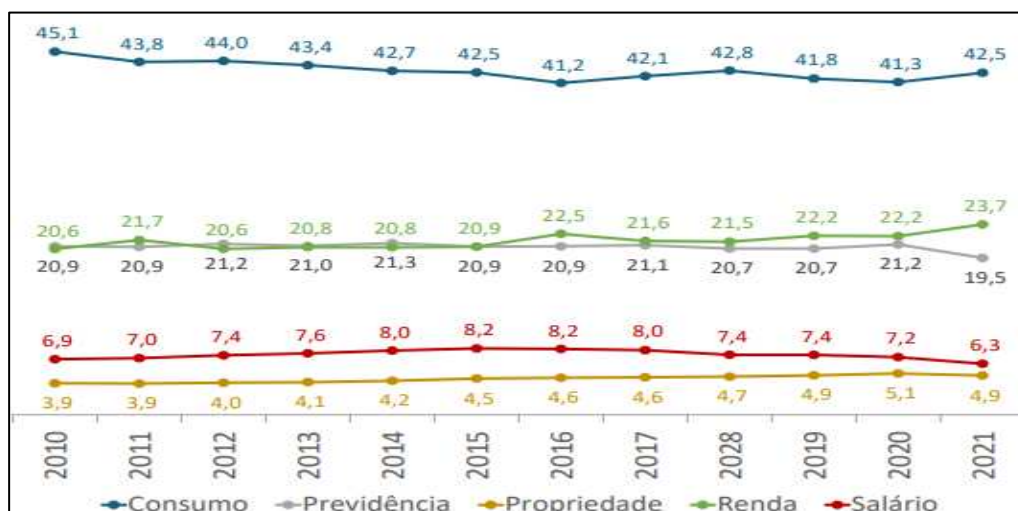


Gráfico 7 – Receita tributária por base de incidência nos anos de 2010 e 2021
Fonte: Oliveira (2023)

Ao levar em consideração os tributos sobre consumo de bens e serviços que são considerados impostos indiretos e responsáveis pela maior parte da carga tributária brasileira, bem como a tributação direta sobre renda e propriedade, que correspondem a 28,5% da carga, considera-se oportuno e necessário avaliar os impactos dos tributos sobre o consumo na vida econômica e social do país (OLIVEIRA, 2023).

2.3.2 Impostos diretos e indiretos

O sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo e existem os chamados impostos diretos e indiretos e, compreender a diferença entre eles, bem como suas especificidades é vital para manter uma boa gestão contábil.

Gularte (2023), traz a definição de tributos diretos e indiretos.

- **Impostos diretos:** são os que incidem diretamente sobre a renda e propriedade do contribuinte, sem o repasse desse valor a terceiros.

Isso significa que os impostos diretos serão pagos pela pessoa física ou jurídica e não serão incluídos no preço dos produtos e serviços vendidos, seguindo o princípio da proporcionalidade, ou seja, quanto maior a renda, maior o imposto (GULARTE, 2023).

Dentre os impostos diretos estão (GULARTE, 2023):

- Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- Imposto de Renda (IR);

- Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU); e
- Imposto Territorial Rural (ITR).

Esses impostos não são repassados para o preço de produtos, e por isso ao fazer um consumo de algum bem, o consumidor não os estará pagando (GULARTE, 2023).

- **Impostos indiretos:** são os que incidem sobre o consumo de bens e serviços, tendo o seu custo repassado aos demais consumidores da cadeia, os valores são pagos igualmente pelos consumidores independentemente do nível de renda.

Dentre os principais impostos indiretos, estão (GULARTE, 2023):

- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS);
- Contribuição ao Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep);
- Imposto sobre Serviços (ISS); e
- Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Portanto, esses impostos indiretos são pagos pelo consumidor no momento em que ele consumir um determinado produto ou serviço. E, quem faz o recolhimento desse tributo é a empresa. No entanto, ela faz o repasse do valor do imposto para o produto ou serviço que está comercializando (GULARTE, 2023).

Conforme citação anterior, sobre a arrecadação total do sistema tributário brasileiro, a parte mais expressiva vem dos impostos sobre consumo de bens e serviços, esses impostos sobre consumo são cobrados em diversas cadeias, o que gera a cumulatividade de impostos (GULARTE, 2023).

E, ao analisar o aspecto social da tributação sobre consumo, deve-se levar em conta a distribuição de renda e o bem-estar da população, ou seja, é preciso analisar o quão regressivo eles são (GULARTE, 2023).

Para Oliveira (2023), os tributos são regressivos se a carga tributária, sua taxa efetiva, é maior para os contribuintes de menor renda. Isso significa que os contribuintes de menor renda estão sujeitos a uma proporção maior de sua renda em impostos do que os contribuintes de maior renda.

No Brasil existem seis tributos sobre o consumo de bens e serviços que estão apresentados no Quadro 9, bem como o ente pertencente, sua competência e a sua incidência.

Sigla	Imposto	Competência	Incidência
IPI	Imposto sobre produtos industrializados	Federal	Produção e importação de bens industrializados
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social	Federal	Receita das empresas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	Federal	Receita das empresas
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras	Federal	Diversas operações financeiras, como empréstimos, câmbio, seguros, operações de crédito e investimentos
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços	Estadual	Circulação de mercadorias e serviços e é cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, desde a fabricação até a venda final ao consumidor
ISS	Imposto sobre Serviços	Municipal	Prestação de serviços

Quadro 9 – Imposto sobre consumo de bens e serviços no Brasil
Fonte: Gularte (2023)

Oliveira (2023), ressalta que as alíquotas, as bases de cálculos, e as regras específicas desses tributos variam de acordo com a legislação vigente e as políticas fiscais de cada ente federativo o qual detém a competência do tributo, fato que impacta de forma e intensidade diferente os diversos níveis de renda e, portanto, seus efeitos distributivos podem não estar de acordo com o proposto.

Nas citações de Oliveira (2023), estudos indicam que a forma de tributação sobre consumo vigente no Brasil tende a ser regressiva, impactando de forma desproporcional os contribuintes de menor e maior renda, pois a partir da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o período de 1995 e 2008, houve um aumento dos impostos indiretos no Brasil, o que aumentou a regressividade da tributação como um todo.

Considerando biênio de 2008 e 2009, apresentou evidências de regressividade e mais recentemente Silveira (2022) realizou o mesmo estudo considerando o biênio de 2017 e 2018 com base na POF, no qual apresentou ainda a regressividade dos tributos indiretos no Brasil.

O Gráfico 8 ilustra a incidência da tributação indireta e direta na renda total por faixa de renda familiar *per capita*, entre os anos de 2017 e 2018.



Gráfico 8 – Incidência da tributação indireta e direta na renda total por faixa de renda familiar *per capita*
Fonte: Silveira (2022)

Os dados do Gráfico 8, evidencia que quando se analisa apenas os impostos indiretos, quanto menor a renda familiar *per capita* maior é a carga tributária, isto é:

- as famílias de menor renda *per capita* tem uma carga tributária de 21,2%;
- as famílias de maior renda têm uma carga de apenas 7,8%.

Silveira (2022) cita que quando se analisa os tributos indiretos e diretos, o sistema tributário ainda é regressivo, com as famílias de menor renda tendo uma carga tributária de 24,3% e as de maior renda 18,7%.

E, devido aos tributos diretos terem menos peso na economia, Silveira (2022) menciona que eles não conseguem ajustar a regressividade gerada pelos tributos sobre o consumo de bens e serviços.

Já Oliveira (2023) afirma que, mesmo diminuindo a regressividade em algumas rubricas de despesa, não implicará, no conjunto, em redução da regressividade da tributação indireta e, portanto, não têm impacto concentrador da renda, pelo fato de que ele não consegue alcançar apenas as faixas de menor renda.

Outro estudo sobre forma de tributação no consumo vigente e regressividade foi realizado com a mesma base de dados POF de 2018, por Payeras (2019) no qual verificou-se também a regressividade na carga tributária sobre consumo, contudo, a pesquisa foi sobre faixas de renda da população brasileira, como pode ser observado

no Gráfico 9, que mostra a carga tributária no consumo de bens e serviços das famílias em percentual da renda no ano de 2018.

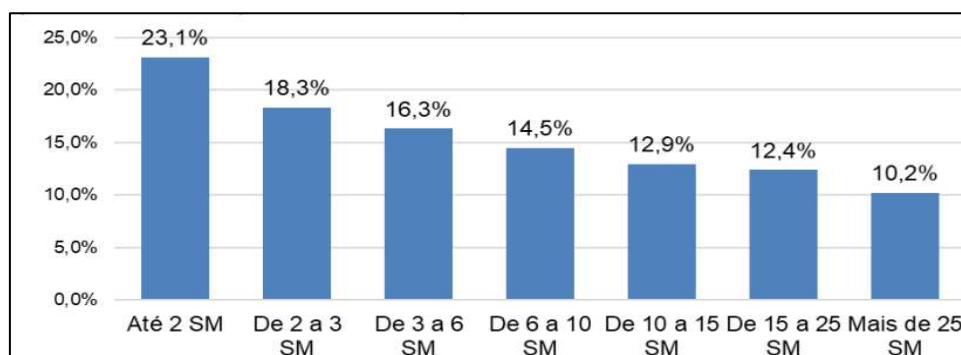


Gráfico 9 – Carga tributária no consumo de bens e serviços das famílias, em % da renda
Fonte: Payeiras (2019)

O Gráfico 9 apresenta os tributos indiretos sobre a cesta de consumo de bens e serviços das famílias, por faixa de renda do salário mínimo, no qual demonstra a relação inversamente proporcional que faz com que os tributos pesem mais sobre a renda dos mais pobres.

E essa elevada carga tributária com caráter regressivo, traz aspectos negativos, tais como (PAYEIRAS, 2019):

- a queda no consumo por conta de preços mais elevados do que em um regime menos oneroso;
- a alta oneração imposta às empresas impede o reinvestimento dos recursos, que contribui para a redução do crescimento e desenvolvimento industrial do país;
- a dificuldade em estabelecer um estado de bem-estar social, pois, a elevada tributação imposta ao setor industrial reduz o consumo e amplia a desigualdade social onerando desproporcionalmente as classes menos favorecidas; e
- inibe o investimento produtivo gerando perda de competitividade e por consequência o crescimento econômico do país.

O Gráfico 10 ilustra os setores econômicos bem como sua participação no PIB e na arrecadação tributária no ano de 2019, no qual demonstra que a tributação em excesso e disfuncional que recai sobre a indústria de transformação frente a outros setores da economia.

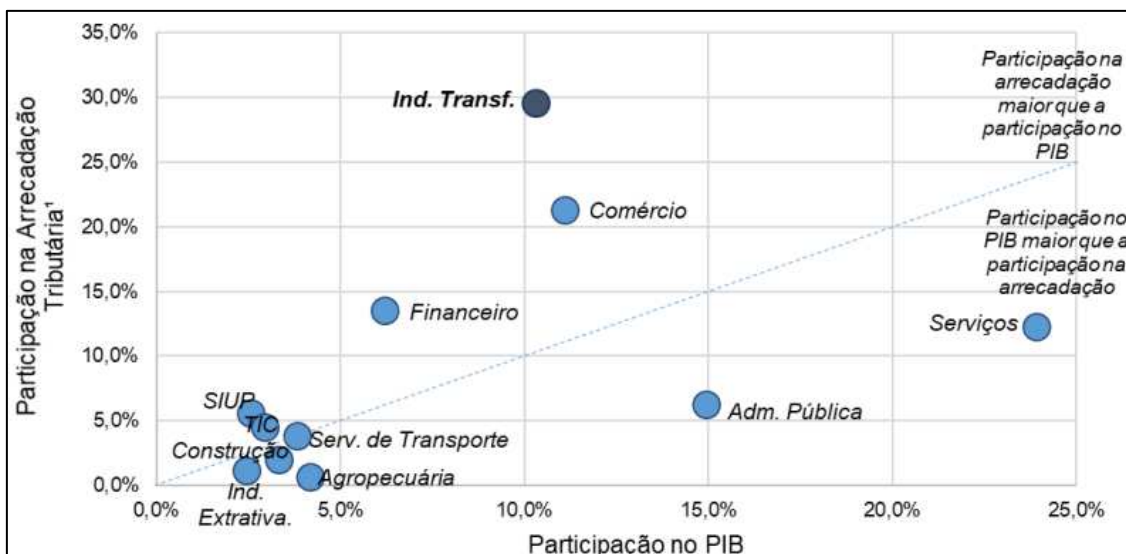


Gráfico 10 – Setores econômicos e participação no PIB e na arrecadação tributária 2019
Fonte: FIESP (2020 *apud* MARIANI; LIUIZZI, 2022)

Os dados do Gráfico 10 mostra que a carga tributária da indústria de transformação é, de longe, o setor mais tributado na economia brasileira: responde por 10,3% do PIB e 29,5% da arrecadação tributária. O setor de serviços responde por 24% do PIB e arrecada 12,2%.

Para Oliveira (2023), ao utilizar-se da da Matriz-Insumo-Produto (MIP) que mostra o funcionamento da tributação brasileira e quanto cada setor da economia produz e quanto ele compra de outros setores, e das Tabelas de Recursos e Usos (TRU) que mostram como os recursos da economia são usados, quanto cada setor da economia usa de cada tipo de recurso, calculam-se três coisas:

- a participação do valor adicionado (VA) na oferta setorial;
- a alíquota efetiva total dos tributos sobre consumo; e
- a produtividade do trabalho.

Dessa forma tem-se o cálculo que mostra o quanto a tributação sobre consumo é maior nos setores que produzem menos VA, como pode ser observado no Gráfico 11.

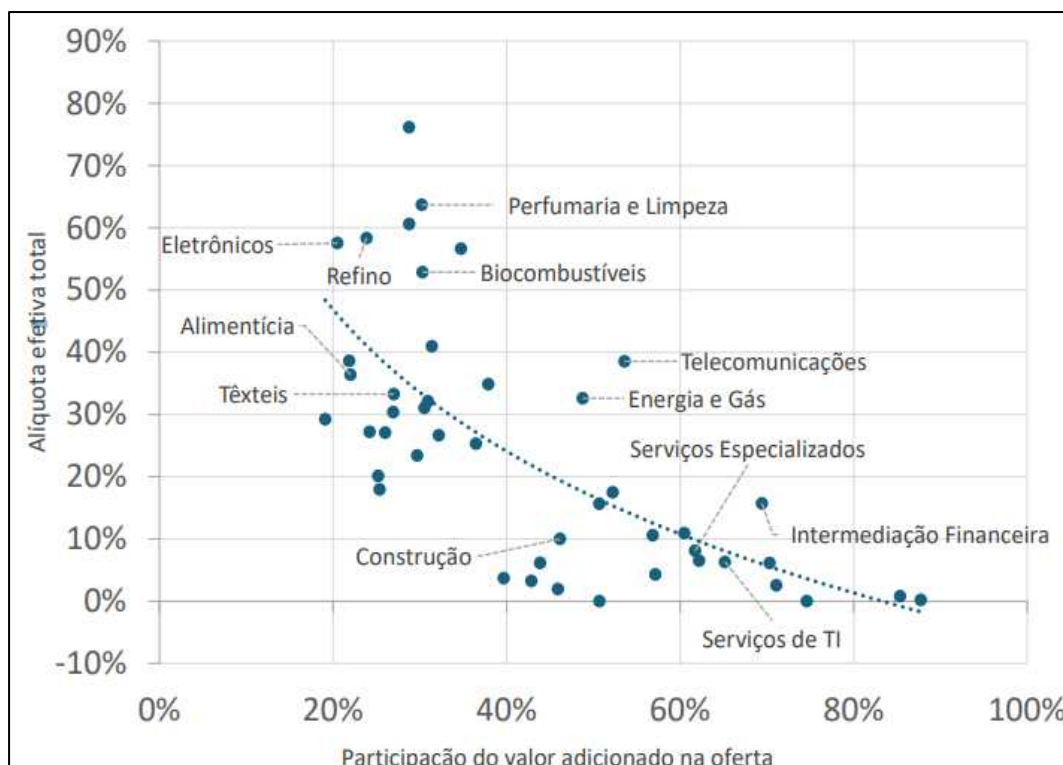


Gráfico 11 – Participação do VA na oferta do setor versus alíquota efetiva total
Fonte: Oliveira (2023)

Os resultados expressados no Gráfico 11 mostra que a tributação sobre consumo é maior nos setores que produzem menos VA, conforme pode ser visto pela linha de tendência apresentada.

Isso ocorre porque os tributos sobre consumo são calculados sobre o VA gerado pelo setor, e, portanto, os setores que produzem mais VA pagam mais impostos sobre consumo (OLIVEIRA, 2023)

Em outras palavras os setores que são mais eficientes, ou seja, tem maior VA, são penalizados com maior carga tributária, enquanto os menos eficientes têm cargas tributárias menores, o que gera uma má alocação de recurso, privilegiando as empresas menos eficiente frente as mais eficientes (OLIVEIRA, 2023)

Verifica-se ainda que, os setores com maior alíquota efetiva são os setores de refino, biocombustíveis, eletrônicos, indústria alimentícia, perfumaria e limpeza, todos esses setores são atividades industriais, todos são setores intensivos em capital, com produtividade maior do que a média da economia brasileira. Outros setores que também são intensivos em capital e que também têm alíquotas efetivas maiores, são os setores de energia, gás e telecomunicações (OLIVEIRA, 2023).

A tributação sobre consumo de bens e serviços é distorciva e vai de encontro aos setores mais intensivos em capital, que via de regra são setores mais produtivos,

o que faz com que a atual estrutura tributária do consumo aumente os preços relativos (preços antes e depois da reforma), fazendo com que esses setores sejam menos atrativos para investimentos (OLIVEIRA, 2023).

Esse efeito é adverso para o crescimento econômico, pois alguns desses setores são responsáveis pela infraestrutura vital para um crescimento sustentável, além disso, outros desses setores são os mais produtivos de nossa economia (OLIVEIRA, 2023).

Por outro lado, se os impostos sobre os produtos desses setores forem menores, eles ficarão mais baratos, isso vai fazer com que as pessoas comprem mais desses produtos, o que vai aumentar a produção desses setores gerando mais empregos (OLIVEIRA, 2023).

A produção desses setores vai gerar uma maior demanda por insumos, o que vai ajudar a desenvolver também outros setores de nossa economia e, conseqüentemente gerará crescimento econômico (OLIVEIRA, 2023).

Além disso, os setores mais produtivos são os que geram mais VA. O VA é produzido por fatores de produção, como capital e trabalho, se os impostos sobre o consumo desses setores forem maiores, as pessoas vão comprar menos desses produtos, o que vai diminuir a produção e o emprego nesses setores (OLIVEIRA, 2023).

Comparando ainda o Brasil, com países cuja participação da indústria é relevante na economia, um exemplo claro do peso da tributação na indústria de transformação se dá no preço médio final dos automóveis, que é de 30,4% no Brasil, muito superior a tributos nos países como Estados Unidos (6,8%), Alemanha (16%) e Japão (11,5%) (MARIANI; LIUIZZI, 2022).

O Gráfico 12 mostra a disparidade de tributação sobre consumo no preço dos automóveis em comparação a outros países com participação da indústria relevante no PIB.

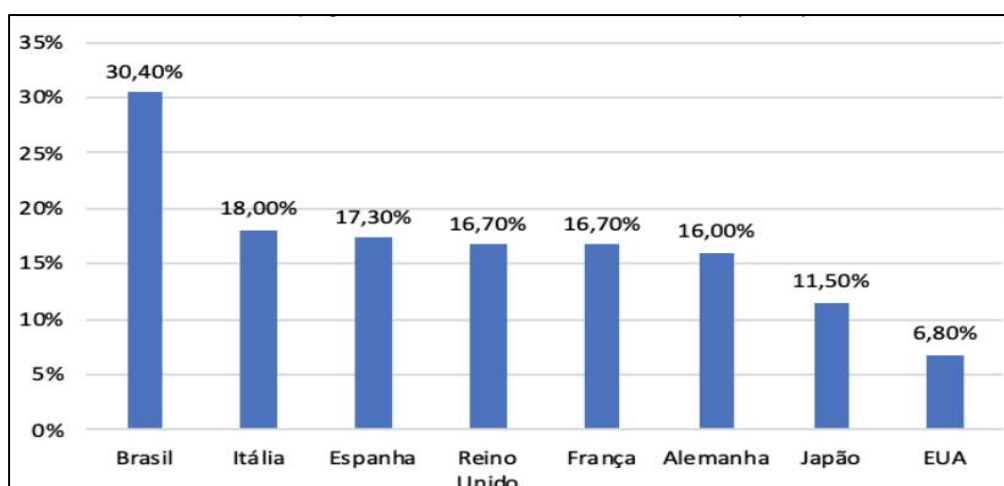


Gráfico 12 – Participação dos tributos sobre automóveis
Fonte: Mariani e Liuzzi (2022)

Ao analisar o Gráfico 12, observa-se que a tributação sobre os automóveis é a mais alta se comparada aos demais países, demonstrando que a estrutura tributária não condiz com a realidade econômica do Brasil, pois esta sistemática de arrecadação é cumulativa e é datada do período em que o setor industrial detinha a maior participação na economia brasileira (MARIANI; LIUZZI, 2022).

Isso demonstra uma grande distorção tributária, onde o imposto com maior peso para as empresas é o ICMS, o imposto estadual representa 27,9% do total de tributos pagos pelas empresas (MARIANI; LIUZZI, 2022).

Na indústria de transformação este percentual é maior, atingindo 36,3% do total arrecadado. Na esfera federal, contribuições previdenciárias e PIS/Cofins respondem, aproximadamente, por um terço do total de impostos. Assim, o aumento das alíquotas de contribuição previdenciária elevou a participação desse tributo no total geral (MARIANI; LIUZZI, 2022).

3 IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA COMPETITIVIDADE DA INDÚSTRIA BRASILEIRA

3.1 Dificuldades enfrentadas pelos empresários

As dificuldades enfrentadas pelos empresários brasileiros são diversas, o sistema tributário brasileiro é complexo, burocrático e oneroso as empresas.

Segundo Mariani e Liuzzi (2022), a diversidade de tributos, os diferentes métodos de apuração, as constantes alterações nas regras, as diversas exceções existentes e as obrigações acessórias tornam nosso sistema tributário complexo e difícil de cumprir, exigindo das empresas grandes estruturas com profissionais capacitados para manter suas obrigações em dia com o fisco. A complexidade e a burocracia gerada pelo Sistema Tributário Nacional (STN) tornam as empresas brasileiras pouco competitivas pois aumentam os custos e a insegurança jurídica.

De acordo com o Banco Mundial (2021 *apud* MARIANI; LIUIZZI, 2022), as empresas brasileiras gastam em média 1.493 horas por ano para cumprir com as obrigações tributárias, gasto esse muito superior ao resto do mundo, o que torna a fiscalização tributária custosa ao fisco e acaba tornando as questões tributárias matéria de judicialização, pois em 2019, 70% de todas as ações de execução judicial pendentes no país são de natureza tributária.

A complexidade e o peso dos impostos do arcabouço legal tributário também afeta as empresas no mercado internacional, enquanto na maioria dos países os produtos de exportação chegam ao mercado internacional totalmente desonerados (MARIANI; LIUIZZI, 2022).

E assim, as empresas nacionais já começam em desvantagem pois além de ser altamente oneradas, há sempre um resíduo tributário embutido em seu preço, ainda que os produtos brasileiros tenham um custo menor de produção a presença deste resíduo reduz a competitividade da indústria nacional e favorece os produtos de empresas estrangeiras (MARIANI; LIUIZZI, 2022).

E nas menções de Mariani e Liuzzi (2022), uma estrutura tributária saudável e desejável não pode se constituir em uma barreira à entrada de novos

empreendedores, nem um fator de aumento de custos para as empresas em operação.

E, o Brasil, com carga tributária superior e de apuração mais complexa que em outros países, acaba perdendo competitividade e se torna, obviamente, menos atrativo para investidores estrangeiros potenciais (MARIANI; LIUIZZI, 2022).

Segundo a Austin Rating (2021 *apud* MARIANI; LIUIZZI, 2022), a participação do Brasil no PIB mundial caiu de 3% em 1980 para menos de 2% em 2020, certamente o peso e a complexidade do sistema tributário brasileiro contribuíram para essa performance negativa.

3.2 Os problemas do sistema tributário nacional para o crescimento econômico do Brasil

Além das funções econômicas do setor público citadas anteriormente, segundo Vasconcellos (2011), função alocativa, função distributiva, função estabilizadora, alguns estudos da área e finanças públicas apontam uma quarta função do setor público, a função de crescimento econômico, que já está subentendida nas funções citadas.

Para Vasconcellos (2011), a função de crescimento econômico se refere a atuação nos investimentos públicos, fornecimentos de bens públicos e infraestrutura básica, e na atuação do estado nos incentivos e financiamentos para estimular os investimentos do setor privado, ambos visando o crescimento econômico no longo prazo.

Di Ferreira (2023), aponta a complexidade do atual sistema tributário brasileiro como o maior empecilho para o crescimento econômico do país, pois o modelo tributário adotado pelo Brasil tem influência direta no valor final dos produtos e das prestações de serviço.

Segundo Di Ferreira (2023), o sistema tributário brasileiro é complexo e de altas cargas, seja na fabricação, na revenda do produto, ou nas prestações de serviços, o valor desses tributos é sempre repassado ao consumidor final.

Além disso, Di Ferreira (2023) cita que esse repasse faz com que o produto e a prestação de serviços no Brasil fiquem caros e então, as pessoas deixam de consumir determinado produto, e quando a queda no consumo, a empresa vende

menos, e conseqüentemente precisam de menos funcionários, causando demissões e quanto mais demissões menos pessoas com dinheiro para consumir.

Tem-se então, o sistema tributário afetando o crescimento econômico dada suas distorções e ineficiências causando conseqüências negativas no desempenho da economia brasileira (GOBETI; ROCHA, 2023).

Segundo Gobeti e Rocha (2023), o primeiro fato a ser analisado é a complexidade do sistema tributário, decorrente da quantidade de tributos sobre consumo e nas obrigações acessórias (procedimentos e documentos que as pessoas físicas e jurídicas devem cumprir para comprovar o pagamento e o cumprimento das obrigações tributárias referentes a esses tributos).

Tem também, as inúmeras exceções e regimes diferenciados, o que gera dúvidas e interpretações divergentes por parte do contribuinte e do Fisco, que aumenta o contencioso administrativo, que é o conjunto de ações e procedimentos que ocorrem entre o contribuinte e o Fisco, fato que faz com que as empresas brasileiras gastem mais com funcionários, contadores e advogados do que outros países, aumentando também os custos do próprio poder público (GOBETI; ROCHA, 2023).

Outro fato é a cumulatividade que é quando um imposto incide em todas as etapas da cadeia produtiva sem gerar crédito sobre os insumos utilizados. Tributos cumulativos oneram investimentos e exportações penalizando mais as cadeias produtivas longas, que por terem mais etapas, por conseqüência tem maior cumulatividade (GOBETI; ROCHA, 2023).

E, para escapar desta cumulatividade as empresas produzem internamente o que poderia ser produzido por terceiros, muitas vezes alterando sua especialidade gerando má alocação de recursos produtivos (GOBETI; ROCHA, 2023).

Mas, além da cumulatividade não há desoneração plena das exportações. Há também o benefício dado às importações, em que, diversos estados concedem benefícios a importação ao invés de adquiri-los internamente de fornecedores nacionais que estão instalados em outras unidades federativas do país (GOBETI; ROCHA, 2023).

Gobeti e Rocha (2023), citam ainda duas ineficiências econômicas que surgem com a guerra fiscal criada pelas competências tributárias:

- A instalação de empresas em locais onde elas não estariam instaladas se não fossem os benefícios fiscais oferecidos, que compensam os custos logísticos.
- O estímulo gerado para que os produtos produzidos passem por outras unidades federativas com maiores benefícios fiscais antes de serem distribuídos aos consumidores.

O Quadro 10 ilustra a complexidade, as distorções e as ineficiências do atual sistema tributário brasileiro.

	<p>complexidade fragmentação da base do consumo em vários tributos e inúmeras legislações aumentam consideravelmente o custo para apuração dos tributos</p>
	<p>alta litigiosidade dificuldades de caracterização entre bens e serviços e dúvidas sobre o que cria crédito resultam em imensa litigiosidade administrativa e judicial</p>
	<p>cumulatividade imposto incidente sobre insumos só é parcialmente compensado no ICMS e no PIS/Cofins; no caso do ISS, não há qualquer crédito. Resíduo tributário aumenta o preço final dos produtos e as exportações</p>
	<p>produtos nacionais + tributados importações desfrutam de benefícios fiscais pela guerra fiscal entre Estados e os fornecedores não-residentes não são obrigados a aplicar imposto sobre vendas a consumidor final</p>
	<p>má-alocação de recursos empresas se localizam onde pagam menos imposto e não onde é mais eficiente produzir e distribuir a produção por conta de benefícios tributários.</p>
	<p>créditos acumulados dificuldade na devolução de créditos acumulados onera o investimento e as exportações do produto brasileiro</p>

Quadro 10 – Distorções e ineficiência do STN nacional
Fonte: Gobetti e Rocha (2023)

Em resumo, além do aumento do custo dos investimentos e da perda de competitividade da produção nacional, uma enorme soma de recursos humanos e financeiros são despendidos inutilmente hoje em dia em decorrência das ineficiências criadas pelo sistema tributário e pela guerra fiscal (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Nos últimos anos, o setor industrial brasileiro tem apresentado saldos negativos e, parte desse baixo resultado, ocorreu devido aos diversos problemas estruturais que

afetam a indústria nacional, com queda da geração de empregos, na participação no PIB e nas exportações do país (MARIANI; LIUIZZI, 2022).

A tributação disfuncional e em excesso foi considerada um dos principais problemas e o fator preponderante, que juntamente a uma série de normas complexas tem tornado a indústria brasileira cada vez menos competitiva, como pode ser observado no Gráfico 13.

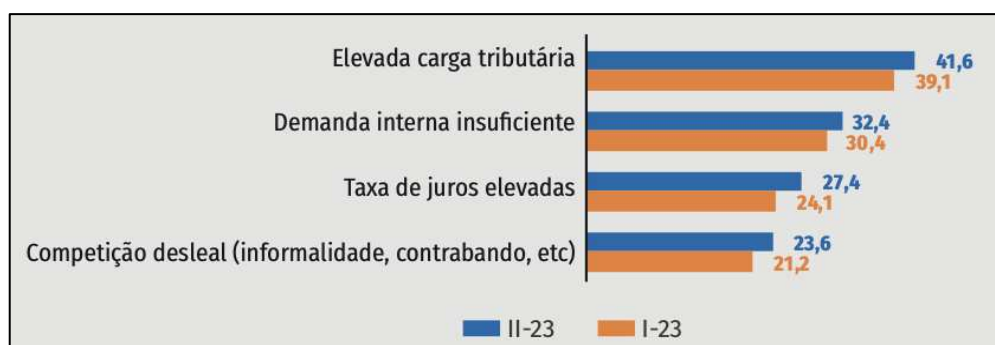


Gráfico 13 – Principais problemas enfrentados pela indústria brasileira
Fonte: CNI (2023)

A Confederação Nacional da Indústria-CNI realizou um estudo no ano de 2021 que mostrou que o imposto sobre consumo no Brasil representa uma carga tributária variando no primeiro bimestre de 2023, em comparação com o segundo 39,1% e 41,6% respectivamente, sobre produtos industriais brasileiros, enquanto a média dos países desenvolvidos é de 17%.

E, mesmo sendo representativas, as indústrias no geral, bem como a de transformação corresponde a 10,3% do PIB brasileiro e é o setor mais tributado na economia brasileira sendo responsável por 29,5% da arrecadação tributária (MARIANI; LIUIZZI, 2022).

O setor de serviços corresponde a 24% do PIB, mas dispõe de uma arrecadação de apenas 12,2%, enquanto o comércio que corresponde a 11% do PIB é também muito tributado com uma arrecadação de 21,2%. O setor de agro responde por 4,2% do PIB e é responsável por apenas 0,6% de arrecadação tributária (MARIANI; LIUIZZI, 2022).

Ao analisar a relação arrecadação/PIB observa-se que, para cada 1% de PIB da indústria; 2,85% correspondem a arrecadação tributária, sendo superior ao agro que para cada 1% do PIB equivale a 0,14% de arrecadação (MARIANI; LIUIZZI, 2022).

Além da alta tributação para o setor da indústria de transformação, existe ainda, a complexidade das regras tributárias brasileira, que geram muitas distorções e

acabam auxiliando na regressividade da arrecadação. Atualmente, têm-se seis tributos sobre consumo de bens e serviços, sendo quatro; federal; um estadual e um municipal (CNI, 2023):

- ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.
- PIS/PASEP - Programa de Integração Social/Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público.
- COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.
- IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados.
- ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.
- IOF – Imposto sobre operações financeiras.
- Os tributos federais são: IPI, PIS, COFINS e IOF;
- O tributo estadual: ICMS que possui 27 legislações diferentes; e
- O tributo municipal: o ISSQN que possui 5.570 legislações distintas.

Assim, todo esse arcabouço legal, ao considerar os 5.598 entes federativos, gera-se um alto grau de complexidade e de situações específicas que impactam o custo administrativo e a produtividade das empresas (CNI, 2023).

De acordo com o Banco Mundial (2021 *apud* CNI, 2023), as empresas brasileiras gastam em média 1.493 horas por ano para cumprir com as obrigações tributárias, gasto esse muito superior ao resto do mundo, o que torna a fiscalização tributária custosa e acaba tornando as questões tributárias matéria de judicialização, pois cerca de 70% de todas as ações de execução judicial do país são de natureza tributária.

Em relação aos impostos sobre consumo, o Fundo Monetário Internacional (FMI) recomenda que os tributos sejam aplicados na forma de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) líquido, com intuito de se ter uma alíquota única e com poucas isenções como exceção (CNI, 2023).

Isso porque é difícil de se obter o IVA líquido com cumulatividade que é a tributação em várias etapas da cadeia produtiva que geram impostos sobre impostos, que cria distorções alocativas e alteração nos preços relativos dos bens (CNI, 2023).

Mas, o modelo IVA, proposto pelo FMI, a cumulatividade é muito menor que a atual, pois no modelo atual os impostos sobre consumo incidem sobre os insumos e matérias-primas utilizados na produção, o que aumenta o custo das empresas

tornando os produtos menos competitivo no mercado, uma vez que os consumidores têm menos recursos para gastar e preferem produtos mais baratos (CNI, 2023).

A tributação sobre lucro reduz a margem, o que desestimula investimentos em novos projetos e tecnologias, o que no longo prazo prejudica a competitividade da indústria brasileira por não conseguir acompanhar as inovações tecnológicas de seus concorrentes estrangeiros, penalizando as exportações (CNI, 2023).

Há ainda, outra tributação para as empresas, o Imposto sobre Exportação (IE), com uma alíquota média para produtos industrializados de 30%, enquanto a média de produtos primários é de 10% podendo ser reduzida ou aumentada pela Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) que também determina quais tipos de produtos serão ou não tributados (CNI, 2023).

A lista de produtos sujeitos ao imposto de exportação possui alíquotas diferenciadas, sendo; para eletroeletrônicos de 60%, para automóveis de 35% e para produtos siderúrgicos de 30%, o que prejudica ainda mais a competitividade no mercado internacional, que chegam aos mercados de destino, totalmente desonerados, ainda que o produto tenha um custo de produção menor, os resíduos tributários reduzem a competitividade do produto brasileiro (CNI, 2023).

Portanto, com a carga tributária mais onerosa e mais complexa, o Brasil perde competitividade e se torna menos atrativo para investimentos externos, como nos dados do CNI (2023) que estão demonstrados no Gráfico 14, que traz a redução na participação do Brasil no PIB mundial, isto é, queda de 3% em 1980 passando para 2% no ano 2020.

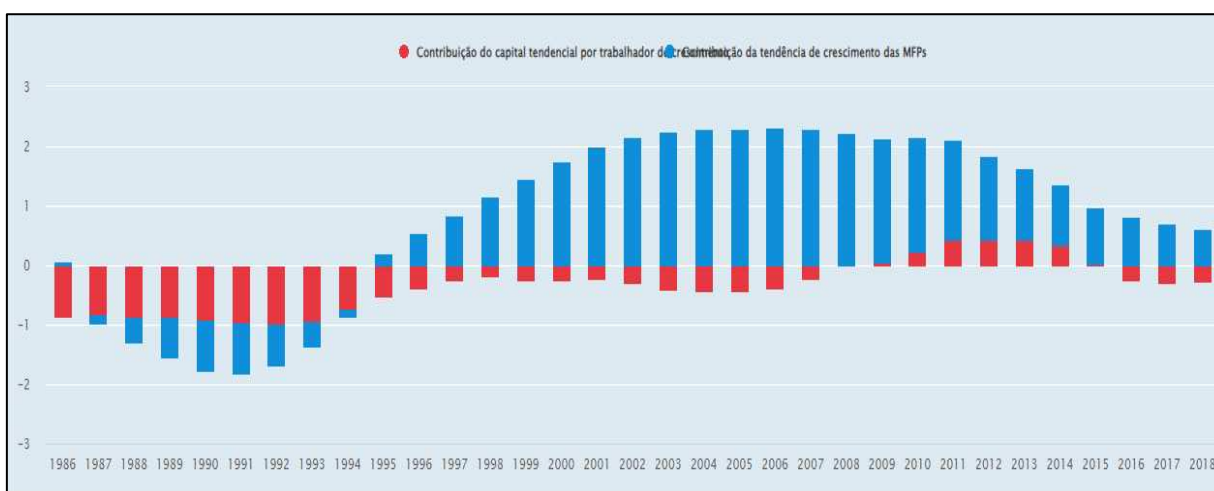


Gráfico 14 – Tendências de crescimento da produtividade do trabalho

Fonte: CNI (2023)

Um fator que pode explicar essa queda de produtividade mesmo com o aumento populacional é o salário real que, devido ao imposto sobre consumo, o tende a ser ainda menor, reduzindo a produtividade marginal, o que explica a queda de produtividade da mão de obra mesmo em um período de aumento demográfico (CNI, 2023).

Contudo, essa queda na produtividade ocorreu em um período que o país passou por um crescimento demográfico, ou seja, um momento onde naturalmente deveria haver ganhos de produtividade, devido crescimento populacional, ainda assim, houve queda na produtividade tanto da mão de obra quanto de capital (CNI, 2023).

3.2.1 Comparativo entre a carga tributária brasileira com o do Reino Unido

Em uma comparação entre a carga tributária na relação imposto/PIB de Brasil e Reino Unido, como demonstrado pela OCDE (2021 *apud* MARIANI; LIUIZZI, 2022) é possível observar que as duas tem a mesma carga tributária, isto é, 33,5% do PIB, essa relação é utilizada para comparar a carga tributária entre diferentes países ou uma série histórica de um país, mas além de comparar os valores absolutos, podemos comparar também como é formada essa incidência de tributação (Quadro 11).

	Receitas fiscais totais, % do PIB, 2021 ⓘ	Impostos sobre bens e serviços, % do PIB, 2021 ⓘ	Impostos sobre o rendimento e lucros, % do PIB, 2021 ⓘ	Contribuições para a segurança social, % do PIB, 2021 ⓘ	Impostos sobre a propriedade, % do PIB, 2021 ⓘ
Reino Unido 🇬🇧	33.5	10.3	12.6	6.7	3.8
Brasil 🇧🇷	33.5	15	8	8	1.6

Quadro 11 – Comparativo dos impostos entre Brasil e Reino Unido
Fonte: OCDE (2021 *apud* MARIANI; LIUIZZI, 2022)

Quando se faz o comparativo, os dados da OCDE (2021 *apud* MARIANI; LIUIZZI, 2022), entre Brasil e Reino Unido observa-se que enquanto o Brasil tem sua principal base de incidência sobre o consumo de bens e serviços em 15%; o Reino Unido tem sua maior base de incidência de imposto sobre os rendimentos e lucros em 12,6%. Destaca-se ainda a taxaçoão referente ao imposto sobre propriedade, o qual a incidência é o dobro da brasileira, 3,8% e 1,6% respectivamente.

Ao analisar a média da carga tributária brasileira em relação ao PIB *per capita* no período de 2010 – 2018 com paridade de poder de compra – PPC (índice de comparação de valores, que leva em consideração os preços de uma determinada cesta de bens ou serviços em comparação a mesma cesta em outro país e não puramente o câmbio), o Brasil conta uma carga equivalente à do Reino Unido, mas sua renda *per capita* é menos da metade do Reino Unido (MARIANI; LIUIZZI, 2022).

É importante destacar o Brasil tem sua base de tributação com maior peso sobre bens e serviços, enquanto alguns países da OCDE dão preferência a incidência sobre renda, lucro e ganhos de capital (MARIANI; LIUIZZI, 2022).

O Gráfico 15 compara alguns países da OCDE selecionados por ter uma participação da indústria relevante na economia, que privilegiam a incidência sobre renda, lucros e ganhos de capital.

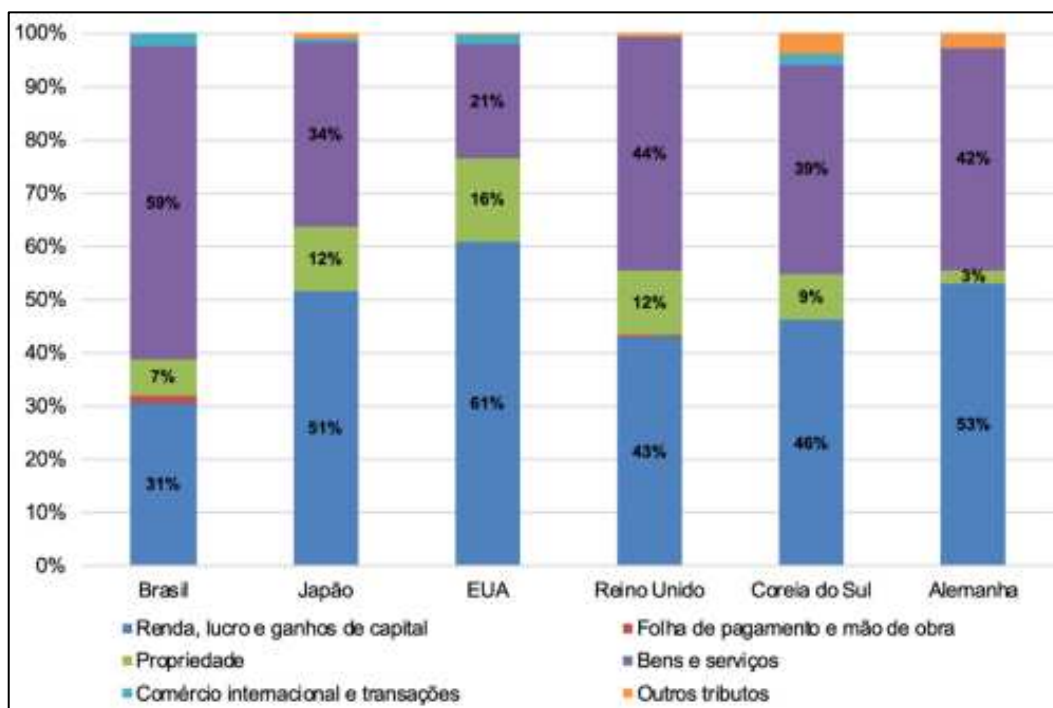


Gráfico 15 – Base de incidência dos tributos nos Países selecionados
Fonte: Mariani e Liuzzi (2022)

Ao comparar o Brasil com os países selecionados, nota-se que o STN brasileiro é mais complexo e a base de incidência da tributação indireta é muito maior, enquanto nos países selecionados, o imposto indireto é concentrado em um IVA.

Ao analisar esses dados pode-se verificar o quão injusto é o sistema tributário brasileiro, pois, a principal base de incidência é sobre o consumo, penalizando principalmente os mais pobres, uma vez que é mais oneroso para as classes mais baixas, ou seja é regressivo.

Já no Reino Unido, a principal base de incidência leva em consideração fatores que atingem a população com renda mais alta, tornando a base de incidência mais justa, sendo então, progressiva (OCDE, 2021 *apud* MARIANI; LIUIZZI, 2022).

Além disso é mais eficiente, porque os impostos sobre consumo podem distorcer as escolhas econômicas, pois as pessoas podem consumir menos para evitar pagar imposto e/ou consumir produtos mais baratos, o que afeta diretamente a indústria brasileira, deixando de ser competitiva em relação aos produtos estrangeiros (MARIANI; LIUIZZI, 2022).

3.3 A reforma tributária brasileira

Já é um consenso no Brasil que, o atual sistema tributário e as distorções causadas por ele dificultam a competitividade das empresas demandando uma reforma, uma vez que o atual regime tributário é marcado por sobreposições de impostos federais, estaduais e municipais, por isso, a melhor alternativa é a reformulação do arcabouço IVA no destino do produto, com crédito integral e base ampla, evitando alíquotas distintas (FARIA, 2009).

Como descrito anteriormente, o sistema tributário atual é muito complexo e disfuncional, já que é cumulativo em grande parte, penalizando setores com maiores cadeias de produção, baseado na tributação na origem, o que onera investimentos e exportações e permite a chamada “guerra fiscal” e com múltiplas alíquotas, contribui para a redução da transparência ao consumidor e aumenta a litigiosidade (FARIA, 2009).

Assim, a reforma tenta solucionar esses problemas, ao adotar a não-cumulatividade plena, a tributação no destino e a adoção de três alíquotas: padrão, reduzida e zero (FARIA, 2009).

A reforma tributária aprovada na Câmara dos Deputados é uma proposta de emenda à Constituição, a PEC 45/19, que altera substancialmente a tributação sobre o consumo, substituindo cinco tributos atualmente existentes por dois novos tributos, com o objetivo de simplificar o sistema, reduzir as distorções e aumentar a transparência ao consumidor (ZUPPANI, 2023).

A proposta também cria dois fundos, um voltado ao desenvolvimento regional e outro para a compensação de benefícios fiscais que serão extintos após a implementação da reforma (ZUPPANI, 2023).



Já a PEC 110/19 apresentada pelo Senado Federal, tem também o objetivo principal, fazer a unificação dos tributos sobre bens e serviços sob dois impostos: o IVA e o Imposto Seletivo (IS) incidente especificamente sobre produtos os quais se deseja desestimular o consumo, porém, com algumas diferenças, a PEC 45 em sua última versão feita pela comissão mista do Senado realizada em 12/05/2021 prevê a substituição dos tributos atuais por um IVA, batizado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de administração conjunta entre os entes federados (União, Estados e Municípios) (ZUPPANI, 2023).

A PEC 110 em sua última versão, a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) do Senado propôs a substituição dos tributos atuais por um IVA com duas estruturas administrativas do recurso arrecadado, transformando os impostos atuais em Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de administração de estados e municípios e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) de administração da União (ZUPPANI, 2023).

Nessa última versão substitutiva apresentada em 22/06/2023, a PEC 45 mostra que houve uma convergência entre as propostas, sendo essa nova versão mais próxima do substitutivo à PEC 110, mantendo a estrutura administrativa dos recursos arrecadados em cima do IBS e do CBS juntos ao IS (ZUPPANI, 2023).

Essas alterações simplificam o sistema tributário, reduzindo a quantidade de horas para cumprir com as obrigações tributárias, reduzindo os custos da conformidade fiscal das empresas, evitando distorções que geram a regressividade do sistema tributário e reduz a carga tributária no setor possibilitando reinvestimentos de recursos em novos projetos e tecnologias, o que evitará os resíduos tributários tornando os produtos brasileiros mais competitivos no mercado interno e externo (ZUPPANI, 2023).

O Quadro 12 apresenta as principais diferenças entre as propostas de reforma em relação as PECs 45/2019 e 110/2019.

IVA DUAL 	1 União <ul style="list-style-type: none"> cria um IVA federal que substitui o PIS+Cofins pela CBS (Contribuição Social sobre Bens e Serviços) substitui o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) pelo imposto seletivo administrado pela Receita Federal
IVA ÚNICO 	1 <ul style="list-style-type: none"> cria o IBS, que unifica ICMS, ISS e PIS/Cofins substitui o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) pelo imposto seletivo administração compartilhada pelos entes sob a coordenação do Conselho Federativo (entidade independente com participação paritária de Estados e municípios).

Quadro 12 – Diferenças entre a PEC 45/2019 e 110/2019
 Fonte: Gobetti e Rocha (2023)

Para Oliveira (2023), as PECs 45/2019 e 110/2019 preveem um sistema tributário unificado, com alíquota única para todos os bens e serviços em todo o país, além disso elas proibiam a concessão autônoma dos entes de benefícios fiscais sem autorização legislativa e a cobrança no destino de consumo.

No entanto as PECs, segundo Oliveira (2023), apresentam diferenças nas alíquotas e no período de transição, a PEC 45/2019 previa uma transição de dez anos e alíquota de 25%, já a PEC 110/2019 previa uma transição de seis anos com alíquota de 26,9%.

No ano de 2023 a Câmara dos Deputados criou um grupo de trabalho, para analisar todo o conhecimento adquirido nos últimos anos e propor alternativas as duas PECs, e entregar ao país um sistema tributário eficiente, justo e moderno, mas o grupo acabou criando um substitutivo à PEC 45/2019 que se encontra em votação no Congresso Nacional.

A Figura 2 ilustra a convergência entre as PEC 45/2019 e 110/2019.

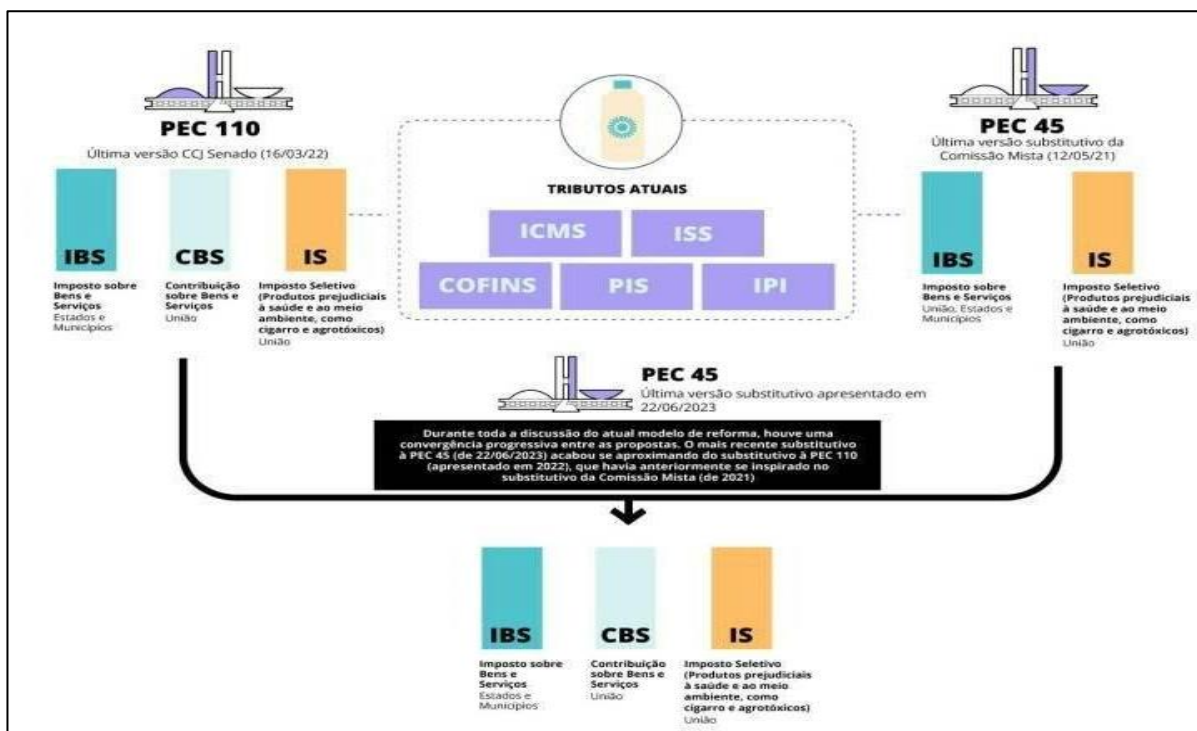


Figura 2 – Convergência entre a PEC 45/2019 e 110/2019
 Fonte: Exame (2023)

Após avaliar as propostas das PECs 45/2019 e 110/2019 o grupo de trabalho definiu as diretrizes que norteiam o substitutivo da PEC 45/2019 da seguinte forma (EXAME, 2023):

- A substituição dos cinco tributos atuais por modelo de IVA dual, o sistema de tributação do consumo a partir do IVA dual, desmembrado na criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e de competência da União, e do IBS e de competência dos estados e municípios. Estes dividirão a administração do IBS em um Conselho Federativo com representação paritária de 27 membros para Estados e Distrito Federal e 27 membros para Municípios e Distrito Federal.

Contudo, para preservar o objetivo de simplificação, o desenho constitucional desses tributos deve ser o mais harmonizado possível, de modo que todas as características principais das duas versões sejam idênticas, como as definições de contribuintes, fato gerador, base de cálculo, estrutura de alíquotas, não cumulatividade plena, cobrança no destino, regimes favorecidos e específicos, entre outras. Os tributos terão valoração explícita, ou seja, serão cobrados “por fora” (EXAME, 2023).

- O sistema deverá ter alíquota padrão, permitindo-se outras alíquotas para bens e serviços específicos. Todavia, recomenda-se que, a tributação seja isonômica, alcançando inclusive bens e serviços fornecidos por meio de plataformas digitais, inclusive aquelas sediadas no exterior.
- Adicionalmente, haverá o IS, que criará diferenciação de tributação em razão da produção ou da importação de determinados produtos, especialmente bebidas alcoólicas, tabaco e combustíveis fósseis. Todos geram externalidades negativas e que demandarão esforço adicional do Estado brasileiro para fazer frente a elas.
- Para mitigar a regressividade própria desse tipo de tributo, recomenda-se a implantação de *cashback*, ou seja, que se devolva parte do imposto para famílias de baixa renda.
- A manutenção de dois regimes tributários favorecidos atualmente e estabelecidos na Constituição, sendo a Zona Franca de Manaus e o Simples Nacional.
- A necessidade de dar tratamento específico para alguns bens e serviços de produtos que possuem peculiaridades que dificultam ou não recomendam a apuração tradicional a partir do confronto de débitos e créditos, por exemplo: combustíveis, serviços financeiros e bens imóveis.
- Os benefícios fiscais convalidados, especialmente no âmbito do ICMS, devem perdurar até 2032.
- Criação de fundo de desenvolvimento regional para reduzir e compensar os efeitos da reforma tributária. A perda do instrumento de atração de investimentos, também conhecida como “guerra fiscal”, demandará políticas públicas mais eficientes ao longo do tempo.
- A transição para o novo modelo deverá se iniciar pelo CBS, que substituirá o PIS/Cofins e o IPI. Enquanto, a implantação do IBS será mais gradual, pois será gerido por conselho federativo compartilhado por estados, pelo Distrito Federal e por municípios.

A reforma tributária é um processo cuja mudança da tributação do consumo representa apenas a primeira etapa. Desse modo, existe a proposta de mudança na legislação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) com progressividade, e

do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), inclui-se veículos aquáticos sob o mesmo arcabouço legal dos terrestres. Além disso, disciplina-se nacionalmente regras gerais que permitam realizar o potencial arrecadatório de imóveis com alta valorização (EXAME, 2023).

3.3.1 Principais alterações na reforma tributária entre Senado e Câmara

A reforma também prevê a unificação das bases do ICMS e do ISS, que vai permitir que os municípios tributem todo o consumo sobre bens e serviços de seus cidadãos, o que antes só acontecia se tivesse uma empresa prestadora de serviços instalada em seu município (GOBETTI; ROCHA, 2023).

E, essa mudança na competência dos entes vai beneficiar as regiões menos desenvolvidas do país em 85% dos municípios, e que 67% dos municípios maiores também serão beneficiados, se trata de uma mudança que favorecerá os municípios mais pobres, sejam eles pequenos ou grandes (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Apesar de haver potenciais perdedores, mesmo sendo uma minoria, o texto aprovado no Senado Federal cita a criação de fundos para compensar as perdas de entes federativos e para incentivar o desenvolvimento regional e o combate à pobreza. Na prática, por haver uma regra de transição, provavelmente nenhum ente da federação terá redução de receita nos anos de transição (ANDRADE, 2023).

Nesse contexto, todos os estados e 98% dos municípios teriam com a reforma tributária, uma receita maior que em um cenário sem reforma, isso caso as mudanças gerem um ganho de produtividade conservador, em que o PIB cresça 12% em duas décadas (ANDRADE, 2023).

O Quadro 13 demonstra a projeção de receita dos Estados com reforma tributária implantada no país, com o crescimento médio do PIB em 2,6% ao ano, em R\$ bilhões.

UF	ano 0*	ano 10	ano 20	0-20 (em %)
 Acre	1,3	1,7	2,2	2,8
 Alagoas	4,4	6,0	8,1	3,0
 Amazonas	9,8	12,0	15,0	2,2
 Amapá	1,0	1,3	2,0	3,5
 Bahia	23,7	30,4	40,3	2,7
 Ceará	12,3	16,1	21,8	2,9
 Distrito Federal	12,1	17,1	24,7	3,6
 Espírito Santo	11,5	14,1	17,7	2,2
 Goiás	17,7	22,2	28,9	2,5
 Maranhão	7,7	10,1	13,9	3,0
 Minas Gerais	51,1	64,3	84,0	2,5
 Mato G. do Sul	9,5	11,6	14,7	2,2
 Mato Grosso	14,0	17,1	21,6	2,2
 Pará	12,7	17,0	23,3	3,1
 Paraíba	5,7	7,4	9,9	2,8
 Pernambuco	15,9	20,0	25,8	2,5
 Piauí	4,3	6,0	8,2	3,3
 Paraná	29,5	38,3	51,4	2,8
 Rio de Janeiro	41,3	53,4	71,6	2,8
 Rio G. do Norte	5,2	7,0	9,5	3,1
 Rondônia	4,4	5,3	6,8	2,2
 Roraima	1,0	1,2	1,6	3,0
 Rio G. do Sul	34,4	43,5	57,1	2,6
 Santa Catarina	21,8	28,1	37,5	2,8
 Sergipe	3,2	4,2	5,8	3,0
 São Paulo	141,5	177,6	231,6	2,5
 Tocantins	3,2	4,1	5,4	2,8
total	500,2	637,0	840,4	2,6

↓
média

Quadro 13 – Projeção da receita dos estados com reforma e PIB do país
Fonte: Gobetti e Rocha (2023)

No dia 8 de novembro de 2023, por 53 votos favoráveis e 24 contrários o Senado Federal aprovou o substitutivo da PEC 45/2019, o texto ainda volta para a Câmara dos Deputados, se aprovado pela Câmara sem alterações a proposta será promulgada pelo Congresso.

O texto sofreu diversas alterações e ampliou as exceções, o que deve elevar a alíquota padrão do imposto, as alterações beneficiaram bancos, taxistas, clubes de futebol e a indústria automotiva, entre outros. Parte das emendas da PEC atende aos pedidos dos governadores e parlamentares do Centro-oeste e Nordeste, além do agronegócio.

O texto aprovado no Senado conta com alterações no texto já aprovado na Câmara dos Deputados. As alterações estão demonstradas no Quadro 14.

Regimes diferenciados	Descrição
Zonas históricas	O texto propõe a redução de alíquota para atividades de reabilitação Urbana de zonas históricas, que já estava prevista no texto aprovado pela Câmara.
Instituições Científicas	Serviços prestados por ICT - Instituição científica, tecnológica e de Inovação sem fins lucrativos tiveram alíquotas zeradas de CBS e IBS, o texto as Câmara previa apenas isenção de CBS.
Compra de veículos por setores específicos	A emenda preserva a atual isenção na compra de automóveis por pessoas com deficiência ou autista, e taxistas.
Sociedades Anônimas de Futebol	A emenda preserva o recolhimento unificado dos tributos aplicados as sociedades anônimas de futebol - SAFs, o texto prevê desconto de até 60% para atividades desportivas.
Biocombustível	A emenda permite que os benefícios fiscais ao setor automotivo sejam estendidos a projetos relacionados à produção de veículos movidos a biodiesel. As regras para se enquadrar no benefício são bem específicas.
Contribuição para o Centro-oeste	A emenda preserva os benefícios aos estados que tem o fundo estadual de infraestrutura, na prática o texto permite a cobrança de tributos sobre a exportação de grãos, produtos primários e semielaborados até 2043, como já estava previsto no texto da Câmara.
Carga de operações financeiras	A emenda prevê a manutenção da carga tributária das operações financeiras em específico das realizadas no âmbito do FGTS e demais fundos garantidores.
Cesta Básica	A proposta isenta a cesta básica e reduz em 60% os tributos da chamada cesta estendida, que deverá incluir carnes e itens de higiene pessoal. Uma lei complementar vai definir esses produtos.
Conta de energia elétrica e Gás	O texto criou um cashback, que é a devolução do valor pago, obrigatório no consumo de gás de cozinha e energia elétrica para famílias de baixa renda. A forma como essa política de redistribuição vai funcionar será regulamentada por um projeto de lei complementar.

Quadro 14 – Regimes diferenciados aprovados no Senado federal e suas alíquotas
 Fonte: Adaptado da Exame (2023)

Os regimes diferenciados que são alíquotas menores para determinados setores também acontecem em outros países que utilizam o IVA, porém, a redução de alíquota nesses países contempla apenas produtos e serviços que se enquadrem no princípio da essencialidade, como serviços de educação, transporte coletivo, medicamentos, produtos agropecuários, alimentos da cesta básica e produtos de higiene pessoal (ANDRADE, 2023).

Além dos produtos essenciais a proposta brasileira isenta ou reduz a alíquota de setores como hotelaria, atividades esportivas desenvolvidas pelas Sociedades Anônimas de Futebol (SAF) e profissionais liberais, como advogados, engenheiros e economistas (ANDRADE, 2023).

Apesar de um consenso entre os especialistas ao redor do mundo, a parte do texto aprovado na Câmara dos Deputados que previa *cashback* para cesta básica foi alterado, no texto aprovado pelo Senado a cesta básica será isenta, o que manterá a regressividade (ANDRADE, 2023).

A indefinição dos itens tanto da cesta básica, como da cesta estendida abre espaço para mais isenções, o que pode aumentar ainda mais os regimes diferenciados (ANDRADE, 2023).

O texto prevê ainda alterações no IPVA e IPTU e sobre o imposto sobre heranças, o IPVA que atualmente é cobrado apenas por veículos terrestres, será também cobrado de iates e jatinhos, as alíquotas ainda serão definidas por lei complementar, o IPVA poderá também ter alíquota diferenciada por critérios ambientais (ANDRADE, 2023).

O IPTU poderá ter sua base de cálculo atualizada por decreto municipal, como já ocorre atualmente. Já o ITCMD terá alíquota progressiva, ou seja, alíquotas maiores para bens mais caros, e será cobrado se o falecido viver fora do país, o que não ocorre no sistema atual (ANDRADE, 2023).

O texto define também a possibilidade de isenção da alíquota para cobrança de IVA sobre determinados bens e serviços, a definição será por meio de lei complementar, poderão ficar isento das cobranças os seguintes itens (ANDRADE, 2023):

- Medicamentos específicos, como os utilizados para o tratamento contra o câncer.
- Produtos de cuidados básicos à saúde menstrual.
- Dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência.
- Produtos hortícolas, frutas e ovos.
- Redução de 100% da alíquota do IVA federal (chamado de CBS) incidente sobre serviços de educação de ensino superior (Prouni).
- Possibilidade do produtor rural pessoa física ou jurídica com receita anual de até R\$ 3,6 milhões ficarem "livres" de recolher o futuro IVA.
- Possibilidade de zerar os IVAs sobre atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.

Se a reforma for promulgada no Senado ela terá uma fase de transição, o novo modelo estará plenamente implementado apenas em 2033, a mudança começa em 2026, tanto na esfera federal com a CBS que unifica PIS, Confins e IPI, exceto na Zona Franca de Manaus que teve a manutenção do regime diferenciado para empresas que atuam na capital amazonense, quanto para estados e municípios com o IBS, que unificará ICMS e ISS (ANDRADE, 2023).

Durante o período de teste que será de um ano a partir de 2026, os impostos terão as seguintes cobranças (Quadro 15):

Ente Federativo (IVA)	Novo Imposto	% Alíquota
IVA Federal	CBS	0,9%
IVA Estadual e Municipal	IBS	0,1%

Quadro 15 – Percentual de alíquota no período de testes
Fonte: Adaptado da Exame (2023)

A PEC não definiu a alíquota fixa do IVA, que deverá ser definido por uma lei complementar, antes da aprovação no Senado e das diversas exceções incluídas no texto, o Ministério da Fazenda apontou que IVA seria de até 27,5%. O texto aprovado conta ainda com uma alíquota reduzida que poderá ser de até 60% do total e uma alíquota zero, conforme segue apresentado no Quadro 16.

Alíquota	Incidência	%
Padrão	Todos os produtos e serviços exceto os regimes diferenciados.	A definir, estimativa de 28,8%
Reduzida	Alguns segmentos, como transporte público, medicamentos, produtos agropecuários, alimentos da cesta básica, itens de higiene pessoal, serviços médicos e de educação.	Até 60% da alíquota padrão
Zero	Medicamentos específicos e outros itens.	0%

Quadro 16 – Percentual de alíquotas do IVA e suas incidências
Fonte: Adaptado da Exame (2023)

A taxa média mundial de IVA é de aproximadamente 15% com médias regionais que variam de 12% na Ásia e 20% na Europa e nos Estados Unidos é único país entre os principais países da OCDE que não utilizam o IVA pois cobram impostos estaduais e locais sobre vendas, e tem uma taxa média de imposto sobre vendas estaduais e locais de 6,6% em 2020 (EXAME, 2023).

A maior alíquota de IVA do mundo é da Hungria com 27%, que deverá ser ultrapassada pela alíquota brasileira, e em Andorra a menor com 4,5%. A média de IVA dos países da OCDE em 2023 é de 19,2% e aponta ainda que em média a tributação sobre consumo corresponde a 30% da arrecadação tributária dos países (ANDRADE, 2023).

Assim, o Brasil será provavelmente, o país com o maior IVA do mundo, o que não significa que haverá aumento de impostos no Brasil, segundo estudos de Martins (2023), publicado em agosto de 2023, a carga tributária sobre consumo no Brasil em 2022 ficou entre 24,9% e 27,8%, porém o padrão de incidência em alguns casos é de 30%.

O Gráfico 16 mostra as alíquotas dos IVAs ao redor do mundo, já colocando o Brasil na primeira colocação utilizado o valor da alíquota pretendido pelo ministério da Fazenda.

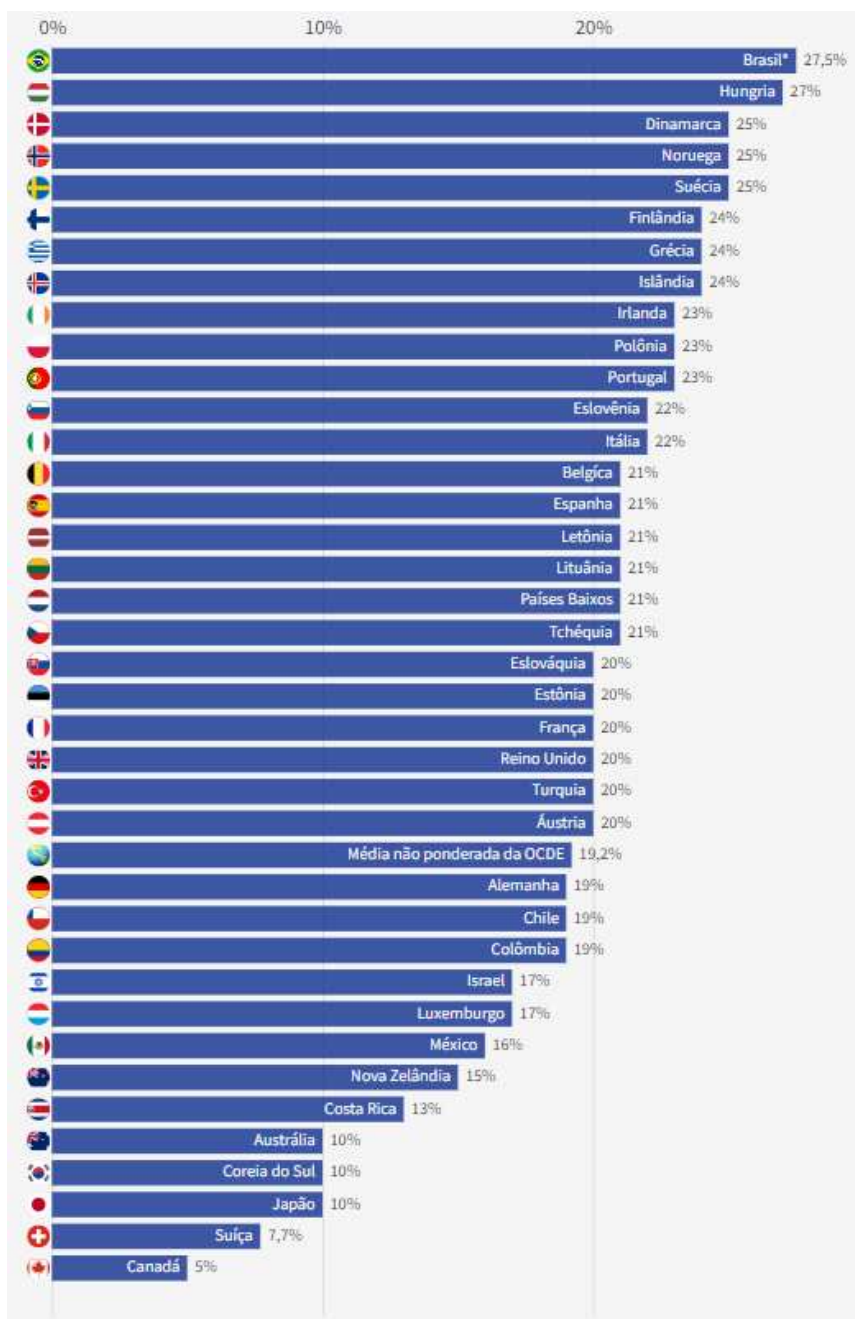


Gráfico 16 – Percentual de alíquotas dos IVAs pelo mundo
Fonte: EXAME (2023)

De acordo com informações EXAME (2023), mais de 170 países adotam o modelo de cobrança do IVA, incluindo todos os países europeus, sendo e a média do IVA nos países da OCDE, a taxa padrão média da União Europeia é de 21%, seis

pontos percentuais acima da taxa mínima de IVA exigida pela regulamentação da região.

A Croácia, Dinamarca e Suécia possuem um imposto sobre o consumo de 25%, Alemanha de 19%, Malta de 18% e Luxemburgo tem uma taxa de 16%. Já a Hungria está abaixo do Brasil (27,5%), com o maior IVA do mundo em 27%, e, o Japão tem um imposto de 10%, seguido da Suíça com uma alíquota de 7,7% e o Canadá com 5% (EXAME, 2023).

3.3.2 Correção das distorções com a reforma tributária

A tributação sobre consumo no Brasil é complexa, disfuncional, ineficiente, desequilibrada e injusta e isso, reflete várias questões, mas a principal delas é o fato de cinco diferentes impostos serem aplicados incidirem sobre o consumo, gerido pelas três esferas de governo, tendo como consequência muitos regulamentos locais, que gera um enorme desafio administrativo e operacional para empresas, sendo extremante prejudicial as empresas nacionais (OLIVEIRA, 2023).

As questões jurídicas se ampliam nesse cenário pelo modo como a incidência sobre o consumo é dividida entre a circulação de bens e prestações de serviços. Além disso, a cumulatividade distorce a alocação de investimentos, com empresas estruturando seus negócios para minimizar impostos em vez de buscar eficiência (OLIVEIRA, 2023).

Oliveira (2023) aponta que a concessão de benefícios fiscais pelos entes federativos com o objetivo de atrair investimentos para dentro de seus redutos tornou a legislação mais complexa e ineficiente na alocação dos recursos.

Como o governo tem que arcar com os custos previdenciários e manter as políticas públicas previstas na Constituição, não há espaço para redução de alíquota, os benefícios oferecidos significam um aumento na carga tributária sobre certos setores (OLIVEIRA, 2023).

O reflexo disso, é o afastamento de investidores estrangeiros o que desequilibra a tributação entre bens e serviços, pois a medida que esses benefícios são concedidos o setor de serviços cresce mais em detrimento dos demais setores, em outras palavras, aumenta-se a participação dos serviços no PIB brasileiro e os demais setores são prejudicados pela falta de investimentos (OLIVEIRA, 2023).

O Gráfico 17 mostra em percentual, a carga tributária atual por tipos de bem e serviços.

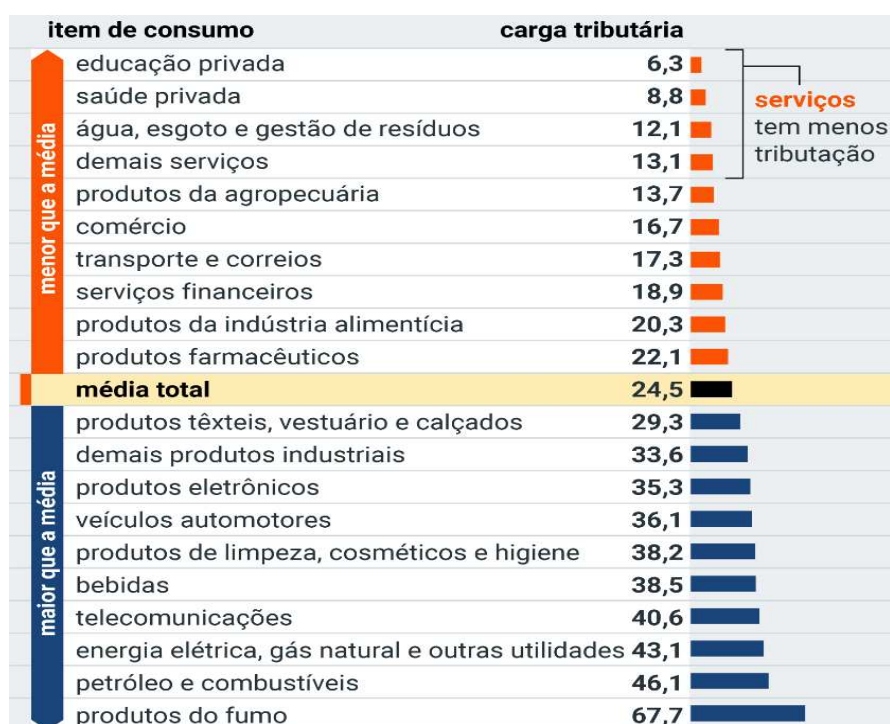


Gráfico 17 – Carga tributária atual por tipo de bem ou serviço %
Fonte: Gobetti e Rocha (2023)

Gobetti e Rocha (2023) descrevem que não há justificativas para que os serviços sejam menos tributados que os bens, o que não significa que alguns bens e serviços específicos não possam ser favorecidos em virtude de decisões políticas como já ocorre em países que adotaram o IVA, mas não existem justificativas técnicas para manter os serviços com carga tributária de 8%, enquanto alguns bens sejam submetidos a alíquotas de 46%.

Entretanto, para Gobetti e Rocha (2023) é plausível justificar a tributação mais elevada para bens que se quer desestimular o consumo, como cigarros e bebidas, mas como justificar a tributação elevada para energia elétrica, telecomunicações e várias mercadorias para manter uma alíquota menor para alguns serviços, principalmente os utilizados pelos mais ricos.

Os primeiros países a implementar o IVA acreditavam que uma maior diferença nas alíquotas poderia mitigar a regressividade dos impostos, porém, as experiências foram demonstrando que essa diferenciação não funciona e cria um enorme contencioso administrativo, além disso, as novas tecnologias permitiram que se criasse mecanismos mais eficientes do que a seletividade de alíquota, um bom

exemplo é o modelo de devolução personalizada do imposto, o chamado *cashbak* (GOBETTI; ROCHA, 2023).

No caso brasileiro em específico, há uma razão adicional para se evitar a seletividade de alíquotas e os regimes especiais, uma vez que a carga tributária sobre consumo no Brasil é muito alta e não há como reduzi-la no curto prazo sem antes obter um aumento da arrecadação sobre renda e patrimônio (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Por isso, a reforma foi projetada para ser neutra, a alíquota de referência do IBS e CBS foi calculada para manter a arrecadação nos três níveis de governo e por esse motivo, quanto mais bens e serviços tiverem tratamento favorecido, maior será a alíquota padrão necessária para manter a arrecadação (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Para avaliar os impactos da reforma para os setores de serviços que se beneficiam de uma carga tributária menor, torna-se necessário diferenciar os serviços prestados no meio da cadeia (B2B) e serviços prestados aos consumidores finais (B2C), sendo que (GOBETTI; ROCHA, 2023):

- para os prestadores de serviços do tipo B2B, o modelo de IVA trará o benefício do crédito tributário sobre os insumos utilizados em suas atividades, assim como as empresas contratantes dos seus serviços, o que na atualidade não ocorre com o ISS; e
- para os serviços prestados do tipo B2C, 90% dos prestadores são optantes do Simples ou Microempreendedor Individual (MEI), regimes que não sofreram alterações com a reforma tributária.

A ideia de que alguns bens e serviços deveriam ter alíquotas diferenciadas tem sua origem em dois princípios do direito tributário (ANDRADE, 2023):

- **o princípio da essencialidade:** que determina que os tributos devem incidir sobre bens e serviços que não sejam essenciais a vida humana; e
- **o princípio da seletividade:** que determina que os tributos devem ser graduados de acordo com a essencialidade dos bens e serviços tributados.

Em suma, significa que os bens e serviços mais essenciais devem ser tributados em menor escala, enquanto os bens e serviços menos essenciais devem ser tributados em maior escala (ANDRADE, 2023).

A ideia por traz desses princípios tem como objetivo a redução da carga tributária para as classes mais baixas por meio da desoneração bens considerados essenciais, como alimentos, ou inibir o consumo de bens prejudiciais à saúde ou ao

meio ambiente, aumentando sua carga tributária, função que será realizada pelo IS (ANDRADE, 2023).

Na prática, no Brasil e em diversos países do mundo, existem grupos de interesse que se mobilizam para enquadrar diferentes produtos e serviços em alíquotas menores ou regimes especiais, criando não só contencioso administrativo e judicial, como de injustiça social (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Gobetti e Rocha (2023) citam que no Brasil além das alíquotas diferenciadas a guerra fiscal concedeu benefícios para diferentes bens e isso acabou sendo compensado com uma tributação maior dos três únicos itens os quais a tributação do ICMS acontece na origem e não no destino, são eles: os combustíveis, a energia e as telecomunicações.

Mesmo quando a desoneração é baseada no princípio da essencialidade, as classes mais altas acabam tendo maiores benefícios que as classes mais baixas, como no exemplo da cesta básica, que segundo Gobetti e Rocha (2023) um estudo do governo federal de 2020, demonstrou que a política de desoneração do PIS/Cofins da cesta básica, beneficiou muito mais as classes mais altas.

Nessa pesquisa, Gobetti e Rocha (2023) citam que se apurou que os benefícios destinados aos 20% mais pobres da população correspondeu a 10,6% do gasto tributário total, aproximadamente R\$ 1,6 bilhão, enquanto, a desoneração destinada aos 20% mais ricos correspondeu a 28,8% do total, aproximadamente R\$ 4,5 bilhões.

O Gráfico 18 ilustra a comparação entre a cobrança atual da tributação sobre consumo e a projeção de cobrança via CBS e IBS em % da renda.



Gráfico 18 – Comparativo entre a cobrança atual e projeção de cobrança do CBS e IBS em % da renda

Fonte: Gobetti e Rocha (2023)

Nas descrições de Gobetti e Rocha (2023) a cesta de consumo das famílias de renda mais baixa mudou, antes elas consumiam apenas alimentos, mas agora consomem também produtos e serviços que são submetidos a tributações maiores.

E, muitas vezes consomem produtos, como é o caso citado anteriormente da telefonia e energia elétrica que de acordo com Gobetti e Rocha (2023), mesmo que a carga tributária da cesta básica caia ela é compensada pela tributação alocada em outros itens que também são de consumo dos mais pobres, o que faz com a carga tributária sobre estas famílias seja muito alta, mesmo após as desonerações.

Gobetti e Roch (2023), apontam que vários estudos nacionais e internacionais mostram que as reduções de alíquotas não são repassadas ao consumidor final, como é o exemplo da desoneração para a compra de automóveis que foi anunciado pelo governo brasileiro em junho de 2023, dando a redução da carga tributária do IPI e do PIS/Cofins.

Contudo, as reduções de alíquotas que foram alocadas para o Diesel utilizado pelos caminhões responsáveis pelo transporte de todos os produtos, afetando toda a cadeia logística, deixando os produtos e serviços consumidos pelas famílias de baixa renda mais caros, enquanto os automóveis que são bens de consumo das famílias mais ricas, mais baixos (ANDRADE, 2023).

Já é um consenso entre os especialistas que a forma mais eficaz de tornar o sistema progressivo é tributar igualmente todos os produtos básicos, arrecadando recursos dos mais ricos e devolver o imposto de forma personalizada aos mais pobres, esse mecanismo, chamado de *cashbak* na reforma tributária já foi implementado com sucesso no Rio Grande do Sul e em diversos países (ANDRADE, 2023).

O Gráfico 19 ilustra a comparação entre a cobrança da tributação sobre consumo atualmente e a projeção de cobrança do CBS e IBS com *cashback* em percentual da renda entre os mais ricos e os mais pobres.



Gráfico 19 – Comparação entre a cobrança atual e projeção de cobrança do CBS e IBS com *cashback* em % da renda
Fonte: Gobetti e Rocha (2023)

Há ainda uma dimensão pouco explorada da reforma tributária, que também será afetada positivamente pelo modelo IVA, as distorções na repartição de receitas entre os entes da federação (GOBETTI; ROCHA, 2023).

O atual modelo privilegia o princípio da origem, onde os impostos subnacionais (ICMS e ISS) pertencem geralmente ao reduto em que estão sediadas as empresas que vendem os bens e serviços, o que resulta em uma alta concentração de receitas para determinados estados (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Quando se compara a arrecadação *per capita* do ICMS dos estados mais ricos com a arrecadação dos mais pobres, a diferença chega a quatro vezes maior, quando a comparação ocorre na esfera municipal, a desigualdade é muito maior (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Tem-se como exemplo, o município de São Gonçalo do Rio Baixo (MG), que arrecadou R\$ 14.800,00 por habitante em 2021, somando ISS e cota-parte de ICMS, já o município de Araioses (MA) arrecadou apenas R\$ 74,00, o que significa que o primeiro município arrecadou 200 vezes mais impostos que o segundo (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Essa concentração não se explica apenas por diferenças socioeconômicas, pois ao analisar o ISS, observa-se o número de 61 municípios brasileiros concentrando 43% da arrecadação de todo o imposto no país, tendo apenas 12% da população e 27% do PIB de serviços, o motivo para essa concentração é que, na regra tributária, o ISS pertence ao local em que está localizada a empresa prestadora do serviço (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Outro exemplo é com as operadoras de cartão de crédito e débito que quando são utilizados pelos usuários é cobrada uma taxa, a qual incide o ISS municipal, como o imposto pertence ao local de origem, alguns municípios ofereceram redução dos impostos para instalação dessas empresas (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Além disso, ofereceram a mesma redução aos fundos de investimento que também recolhem ISS sobre a taxa de administração que cobram dos poupadores, o resultado desse modelo é que cidades como Barueri (SP) arrecada de ISS cerca de R\$ 6.000,00 por habitante, maior que muitas capitais, sendo que 60% dos municípios não conseguem arrecadar nem R\$ 100,00 por habitante (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Assim, ao adotar o princípio do destino, o imposto passa a ser destinado aos entes federados em que se dá o consumo, que coincide com o local de residência da população, e onde ela demanda os serviços públicos (GOBETTI; ROCHA, 2023).

3.4 Impactos e desdobramentos da reforma tributária para a indústria brasileira de transformação

A proposta de reforma tributária tem o objetivo de modernizar o sistema tributário, com vistas a otimizar o sistema de arrecadação, fiscalização e simplificação dentre outros. E o impacto das mudanças refletidas é bastante expressivo em vários aspectos, tais como (CNI, 2022):

- No curto prazo, as desonerações previstas devem ser suficientes para estimular as exportações e os investimentos, estes resultados de grande importância para a consolidação da economia, e a retomada sustentada do crescimento.
- No médio prazo, os benefícios para a economia e para a população brasileira está no fato de ampliar à medida que o novo modelo de tributação do valor agregado mostrar os resultados, uma vez que o novo modelo tributário irá contribuir para redução das injustiças fiscais e dos desequilíbrios regionais.
- Na questão social, a unificação das bases de incidência do IPI e do ICMS permitirá avançar na linha de uma tributação seletiva do consumo, padronizando, em níveis compatíveis com a prática internacional, a tributação da cesta básica do trabalhador em todo o país.

- Na questão regional, a implantação do princípio do destino abrirá espaço para uma futura reavaliação do modelo de federalismo fiscal definido em 1988, tendo em vista a formulação de uma política regional coerente com as exigências da abertura e da competitividade.
- Na questão industrial, o sistema tributário brasileiro que se apresenta bastante complexo com inúmeros tipos de tributos sobre diversas áreas de atuação na economia, ao aumentar os custos para as empresas e reduzir a capacidade de se competir externamente, e com isso, penaliza investimentos, gera insegurança jurídica e divide contribuintes e fisco, gerando processos judiciais onerosos.

De acordo com os dados de pesquisas realizadas pela CNI (2022) acerca da atratividade de investimento para empresas estrangeiras, o Brasil não apresenta uma boa performance justamente pela carga tributária ser muito abrangente e a administração tributária estar cercada de inúmeras normas e obrigações assessórias, que tem como consequências desagradáveis tanto o aumento de custo com mão de obra, quanto possibilidade de erros e penalidades fiscais.

Tem-se então o setor da indústria de transformação sendo afetada por essa grande quantidade de tributos, que sente efeitos, ao gerar perdas de produtividade econômica do país, em parte causadas por impostos de baixa qualidade e fiscalização insuficiente por parte da administração tributária (CNI, 2022).

Nesse contexto, a reforma tributária surge trazendo perspectivas positivas para esse setor, pois pode trazer impactos significativos, principalmente no que se refere à carga tributária (CNI, 2022).

E, os setores com cadeia produtiva mais longa, como a indústria de transformação, devem se beneficiar, uma vez que a reforma prevê o fim do imposto cumulativo, permitindo que as empresas descontem o imposto pago em cada etapa de produção. Isso pode resultar em uma redução dos custos de produção para a indústria, tornando-a mais competitiva (CNI, 2022).

Assim, a proposta de reforma tributária buscará promover uma simplificação sobre a cobrança de impostos, sem aumentos da carga tributária. Diante disso, no cenário econômica brasileiro não há alterações no volume da carga tributária, contudo, ao comparar as alterações propostas em termos de aumento de renda disponível para o consumo, os resultados gerados pelo Programa de Ação Econômica

do Governo (PAEG) mostram ganhos, com o potencial de consumo no país passando para R\$ 122,7 bilhões (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Entretanto, sob a ótica regional a PEC 45/2019 apresenta ganhos em relação à distribuição de renda no país por permitir alíquotas diferentes entre regiões, respeitando as desigualdades (GOBETTI; ROCHA, 2023).

É importante considerar que existe uma diferença entre as alíquotas médias de cada região do país, como naquelas com um nível de renda mais baixo, atualmente as alíquotas são menores se comparadas às demais, como é o caso do Norte e Nordeste (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Então, ao determinar uma alíquota única nacional, como propõe a PEC 110/2019, o governo está impondo que essas regiões, que atualmente apresentam uma alíquota média mais baixa, passem a incorporar uma taxa superior ao seu nível ótimo, o que impacta no potencial de consumo (GOBETTI; ROCHA, 2023).

Mesmo que as regiões Centro-Oeste e Sul sejam favorecidas por apresentarem atualmente uma alíquota superior à média nacional, os ganhos não compensam as perdas nas demais regiões.

O Gráfico 20 apresenta a variação percentual do consumo gerado por um aumento de renda das famílias, num comparativo entre as duas PECs 45 e 110/2019.

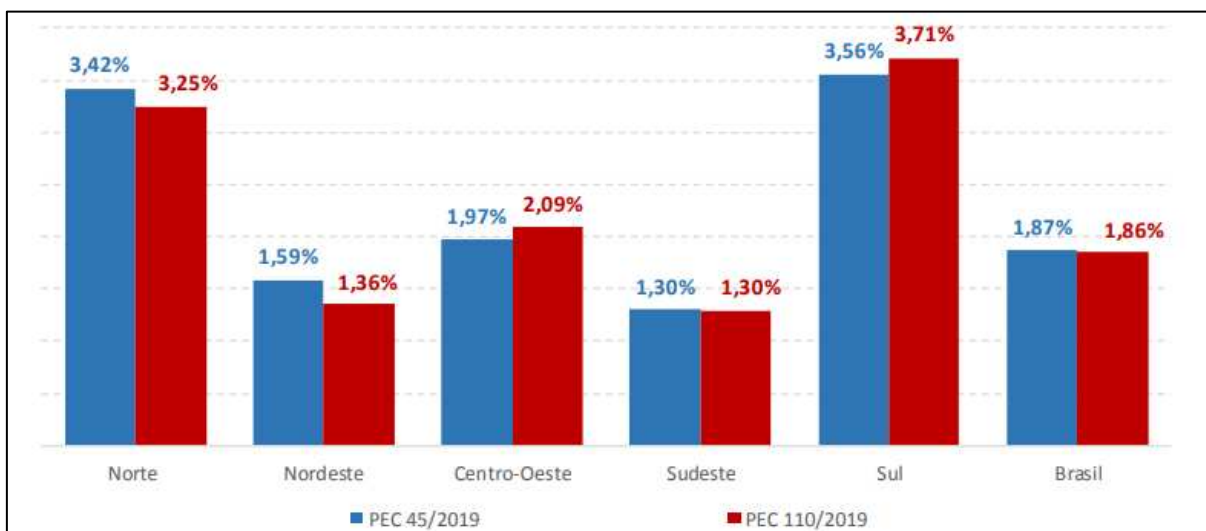


Gráfico 20 – Comparativo da variação percentual do consumo gerado por aumento de renda em relação a PEC 45 e 110/2019
Fonte: FIRJAN (2022)

Num eventual cenário sem inclusão do ICMS/Estadual e do ISS/Municipal, o ganho de consumo seria significativamente menor em todas as regiões do país, totalizando R\$ 39,5 bilhões.

O Gráfico 21 traz variação percentual do consumo gerado por aumento de renda, mas sem a inclusão dos impostos estaduais (ICMS) e do municipal (ISS).

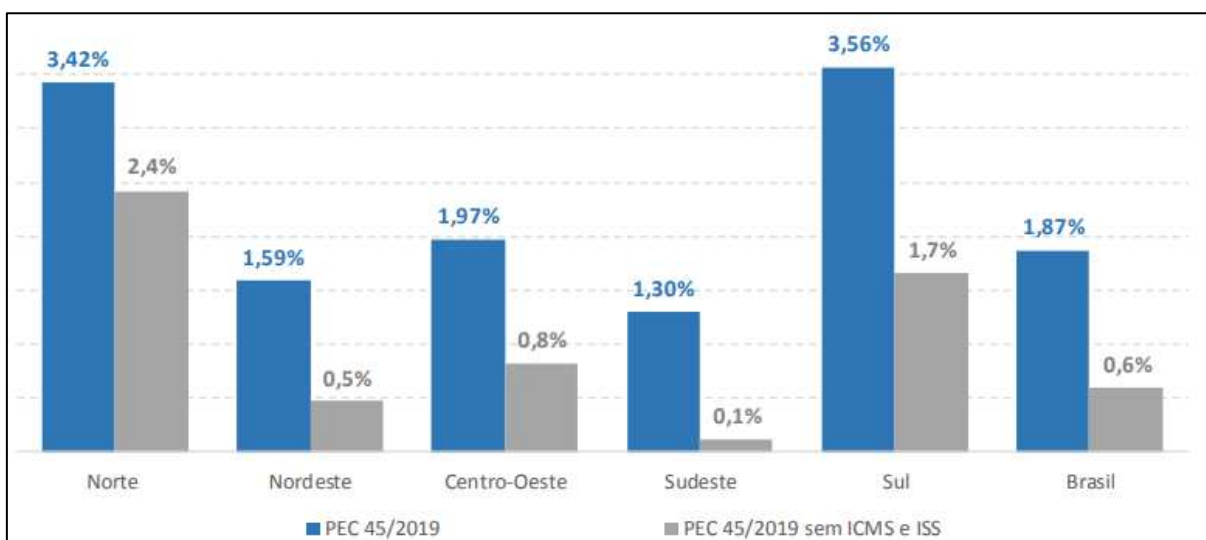


Gráfico 21 – Variação percentual do consumo gerado sem a inclusão do imposto estadual e municipal
Fonte: FIRJAN (2022)

Observa-se no Gráfico 21 que esse valor é menos da metade do ganho quando os impostos são incorporados pelas propostas, sinalizando a extrema relevância e complexidade desses impostos na atual estrutura tributária brasileira (FIRJAN, 2022).

Então, em vista dos benefícios gerados pela PEC 45/2019, como o aumento relevante no consumo e na geração de emprego, acredita-se que a reforma tributária ao reduzir os custos administrativos, desonerando os investimentos produtivos e as exportações, irá contribuir ainda mais com o aumento da competitividade e da produtividade das empresas, que, por sua vez, ganharão fôlego para contratar mais profissionais, criando novos postos de trabalho e destravando o crescimento do país, tornando-se um marco histórico para o setor industrial (FIRJAN, 2022).

3.4 Análise e discussão sobre a reforma tributária na economia

Já é um consenso no Brasil que, o atual sistema tributário e as distorções causadas por ele dificultam a competitividade das empresas demandando uma reforma, uma vez que o atual regime tributário é marcado por sobreposições de impostos federais, estaduais e municipais, por isso, a melhor alternativa é a reformulação do IVA no destino do produto, com crédito integral e base ampla, evitando alíquotas distintas.

Como descrito anteriormente, o sistema tributário atual é muito complexo e disfuncional, já que é cumulativo em grande parte, penalizando setores com maiores cadeias de produção, baseado na tributação na origem, o que onera investimentos e exportações e permite a chamada “guerra fiscal” e com múltiplas alíquotas, contribui para a redução da transparência ao consumidor e aumenta a litigiosidade (MARIANI; LIUIZZI, 2022).

Assim, a reforma tenta solucionar esses problemas, ao adotar a não-cumulatividade plena, a tributação no destino e a adoção de três alíquotas: padrão, reduzida e zero (ANDRADE, 2023).

A reforma tributária aprovada na Câmara dos Deputados é uma proposta de emenda à Constituição, a PEC 45/19, que altera substancialmente a tributação sobre o consumo, substituindo cinco tributos atualmente existentes por dois novos tributos, com o objetivo de simplificar o sistema, reduzir as distorções e aumentar a transparência ao consumidor. A proposta também cria dois fundos, um voltado ao desenvolvimento regional e outro para a compensação de benefícios fiscais que serão extintos após a implementação da reforma (OLIVEIRA, 2023).

Já a PEC 110/19 apresentada pelo Senado Federal, tem também o objetivo principal, fazer a unificação dos tributos sobre bens e serviços sob dois impostos: o IVA e o Imposto Seletivo (IS) incidente especificamente sobre produtos os quais se deseja desestimular o consumo, porém, com algumas diferenças, a PEC 45 em sua última versão feita pela comissão mista do Senado realizada em 12/05/2021 prevê a substituição dos tributos atuais por um IVA, batizado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de administração conjunta entre os entes federados (União, Estados e Municípios).

A PEC 110 em sua última versão, a CCJ do Senado propôs a substituição dos tributos atuais por um IVA com duas estruturas administrativas do recurso arrecadado, transformando os impostos atuais em IBS de administração de estados e municípios e CBS de administração da União (OLIVEIRA, 2023).

Nessa última versão substitutiva apresentada em 22/06/2023, a PEC 45 mostra que houve uma convergência entre as propostas, sendo essa nova versão mais próxima do substitutivo à PEC 110, mantendo a estrutura administrativa dos recursos arrecadados em cima do IBS e do CBS juntos ao IS (ANDRADE, 2023).

Essas alterações simplificam o sistema tributário, reduzindo a quantidade de horas para cumprir com as obrigações tributárias, reduzindo os custos da

conformidade fiscal das empresas, evitando distorções que geram a regressividade do sistema tributário e reduz a carga tributária no setor possibilitando reinvestimentos de recursos em novos projetos e tecnologias, o que evitará os resíduos tributários tornando os produtos brasileiros mais competitivos no mercado interno e externo (ANDRADE, 2023).

No cenário econômico, os pesquisadores, como Oliveira (2023) com o intuito de medir os impactos econômicos setoriais e regionais das mudanças na estrutura tributária propostas pelas PECs 45/2019, 110/2019 e pelo substitutivo da PEC 45/2019, usou um modelo matemático chamado Equilíbrio Geral Computável, o EGC, um modelo matemático que ajuda a entenderem como as políticas econômicas afetam a economia.

Esse modelo utilizado por Oliveira (2023), representa a economia como um sistema de equilíbrio, com famílias, empresas, governo e setor externo interagindo entre si. Além disso, permite verificar a evolução de fundamentos da economia ao longo do tempo, entre eles o PIB, a produtividade e o emprego, em outras palavras, o modelo permite prever como a economia vai se comportar ao longo do tempo.

Oliveira (2023) se utiliza também do modelo dinâmico – recursivo que mostra como a economia muda ao longo do tempo, levando em consideração o número de trabalhadores, o capital e como as empresas investem, ele é usado para simular diferentes cenários com e sem as mudanças tributárias, para cada cenário ele calcula o equilíbrio da economia para um determinado período, na ocasião os cenários seriam o das alterações propostas pelas PECs 45/2019, 110/2019 e o substitutivo da PEC 45/2019, o período seria o tempo de transição.

Para captar os efeitos das propostas de reforma tributária, foram utilizados três cenários no modelo EGC e que demonstra no Quadro 17 um resumo dos elementos que definem os cenários simulados das propostas de reforma tributária.

Variáveis	Cenários		
	PEC N° 45/2019	PEC N° 110/2019	Proposição GT
Alíquota	25% para todos os setores	26,9% para todos os setores	28,8% de alíquota padrão
Transição	10 anos com graduação distribuída	6 anos com graduação distribuída	1 ano de teste, 1 ano de transição para o CBS, 4 para o IBS
Início da transição	2027	2027	2027

Quadro 17 – Elemento dos cenários de reforma tributária
Fonte: CNI (2023)

O substitutivo da PEC 45/2019 propõe uma alíquota padrão, mas conta com as seguintes exceções:

- Redução de 50% das alíquotas para bens e serviços dos seguintes setores:
 - serviços de transporte público coletivo urbano, semiurbano ou metropolitano;
 - medicamentos;
 - dispositivos médicos e serviços de saúde;
 - serviços de educação;
 - produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura;
 - insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal a que se refere o art. 1o da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, com a redação vigente em 30 de abril de 2023;
 - atividades artísticas e culturais nacionais.
- Isenção para medicamentos.
- Redução em 100% da alíquota da CBS incidente sobre serviços de educação de ensino superior (Programa Universidade para Todos – Prouni).
- Redução em 100% da alíquota da CBS incidente sobre serviços de educação de ensino superior (tais como o Programa Universidade para Todos – Prouni).
- Hipóteses em que as pessoas físicas que desempenhem as atividades agropecuárias, pesqueiras, florestais e extrativistas vegetais in natura não sejam submetidas ao IBS e à CBS.
- Limite de receita anual de R\$ 2 milhões para que o produtor rural pessoa física possa não ser contribuinte de IBS e CBS, permitindo que repasse crédito presumido aos adquirentes de seus produtos.

Algumas dessas exceções foram confirmadas no texto aprovado no senado federal, algumas com possibilidades ainda em aberto aguardando as leis complementares, mas houve ainda muitas outras exceções não previstas nesse modelo, o que pode indicar uma alíquota padrão maior (OLIVEIRA, 2023)

A alíquota efetiva padrão estimada a partir da arrecadação de 2018 sem considerar as exceções foi de 28,04%, levando em consideração as isenções, regimes

diferenciados e alíquotas reduzidas o grupo apurou uma alíquota padrão de 28,8% (OLIVEIRA, 2023).

O modelo EGC dinâmico-recursivo, considerou 68 setores de atividade econômica, das 27 Unidades da federação e dez países/regiões, foram usados para avaliar esses impactos nos diversos setores econômicos e em cada estado, no qual, identificou quais setores se beneficiariam mais com as mudanças, em termos de variação do PIB, emprego e produtividade.

Além disso, foi avaliado qual dos três cenários apresentados produz os melhores resultados (OLIVEIRA, 2023):

- **A primeira variável a ser analisada é a variação acumulada do PIB no nível nacional**, durante o período de transição, quando gradativamente se substitui o sistema antigo pelo novo, em todos os cenários há crescimento do PIB, no cenário da PEC 45/2019 ao final do período de transição em 2036 o PIB tem um acréscimo de 5,75 %.

No cenário da PEC 110/2019 ao final do período de transição em 2032 o PIB crescerá 4,48%, enquanto no cenário do substitutivo da PEC 45/2019 com período de transição também até 2032 o acréscimo é menor que nos outros cenários, é de 2,39% (OLIVEIRA, 2023).

Os resultados para o PIB no cenário do substitutivo da PEC 45/2019 aumentam para 2,47% quando se amplia o prazo de ampliação do IBS para seis anos, porém voltam a cair quando se amplia para sete anos, o que demonstra que o período de transição é importante (OLIVEIRA, 2023)

Para Oliveira (2023) os efeitos para todos os cenários não levam em consideração o ganho de produtividade com a diminuição de custos e com a diminuição da complexidade do sistema tributário, pois não se encontrou na literatura quais os ganhos de produtividade com esses fatores, qualquer valor seria apenas uma suposição que traria mais ganhos em relação ao PIB que provavelmente devem ocorrer.

O Gráfico 22 ilustra a variação da diferença acumulada do PIB no nível nacional, das PECs.



Gráfico 22 – Variação da diferença acumulada do PIB no nível nacional
Fonte: Oliveira (2023)

Esses resultados permitem afirmar que a reforma tributária produzirá efeitos positivos. As mudanças nos tributos sobre o consumo tendem a diminuir os efeitos sobre os preços relativos que o sistema atual penaliza os setores industriais (OLIVEIRA, 2023).

Os menores valores de ganhos de PIB, Produtividade e Emprego, obtidos no cenário do substitutivo da PEC no 45/2019 deve-se à alíquota efetiva maior, mas, principalmente, à manutenção de alguns regimes especiais e exceções. Isso permite inferir que certo nível de más alocações produtivas permanecerá (OLIVEIRA, 2023).

- **A segunda variável a ser analisada é a produtividade**, a diferença acumulada da produtividade mostra que a reforma tributária trará ganhos de produtividade agregada, embora o modelo não apresente os ganhos de produtividade gerados pela redução da estrutura que as empresas mantêm para apurar e pagar os tributos, espera-se ganho produtividade com esse fator, o qual é difícil de quantificar.

A manutenção do IVA dual pode manter um certo nível de complexidade afetando os ganhos de produtividade, impedindo-as de alcançar um nível ótimo. (OLIVEIRA, 2023).

Os maiores ganhos de produtividade estão no cenário da PEC 45/2019, a menor alíquota permite quedas maiores nos preços relativos, permitindo um ganho de produtividade de até 5,47% até o fim do período de transição (OLIVEIRA, 2023).

No cenário da PEC 110/2019, os ganhos de produtividade acumulados até o fim do período de transição chegam a 3,95% e no cenário do substitutivo da PEC 45/2019 há ganhos menores devido a manutenção de exceções e regimes favorecidos sendo os ganhos acumulados após o período de transição de 1,63%, novamente a ampliação do período de transição para 6 anos produziu maiores ganhos 1,78% o que reitera a importância do período de transição (OLIVEIRA, 2023).

O Gráfico 23 ilustra os ganhos de produtividade nos diferentes cenários das reformas.

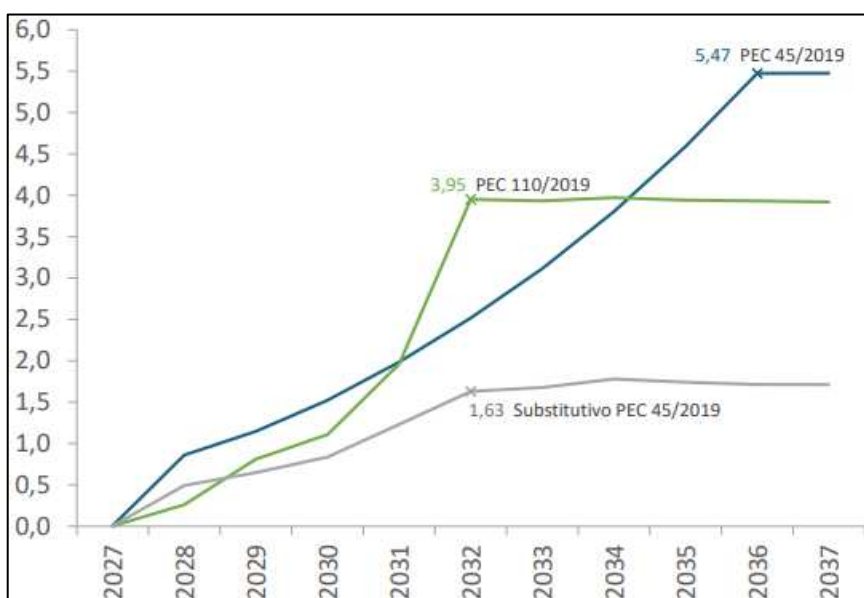


Gráfico 23 – Variação da diferença acumulada da produtividade no nível nacional
Fonte: Oliveira (2023)

- **A última variável a ser analisada é o emprego**, todos os cenários apresentaram ganho de emprego acumulado nos comparativos com e sem reforma.

O maior ganho de emprego agregado se dá também no cenário da PEC 45/2019 com um acréscimo de 3,22% após o final do período de transição, seguido pela PEC 110/2019 com um ganho de emprego agregado de 1,44%, enquanto o substitutivo da PEC 45/2019 teve um ganho agregado de 1,63%.

O Gráfico 24 apresenta a variação acumulada do emprego nos cenários das reformas.

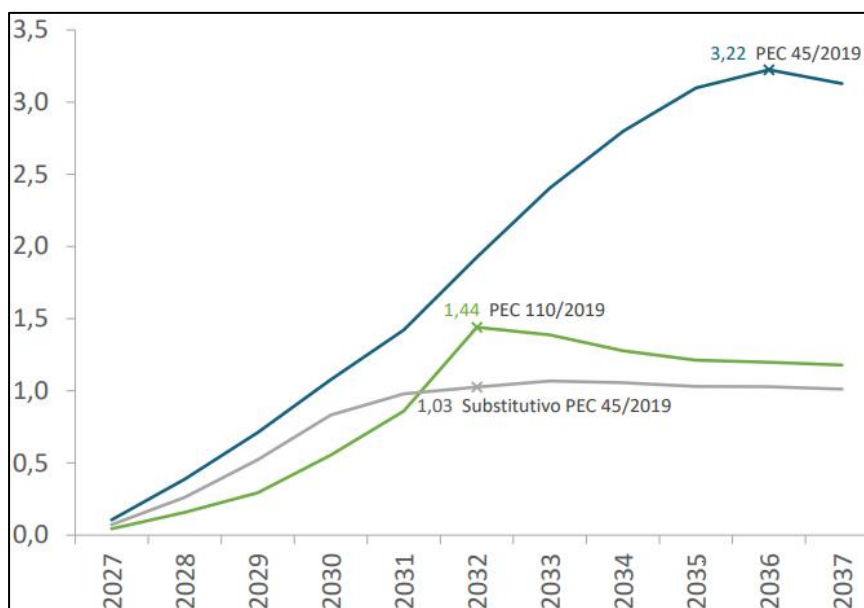


Gráfico 24 – Variação da diferença acumulada do emprego no nível nacional
 Fonte: Oliveira (2023)

Cabe salientar que, a reforma tributária, independentemente do cenário, produziria crescimento no emprego agregado da economia combinado com crescimento da produtividade apresentado no Gráfico 21. Isso evidencia como as más alocações geradas pelo sistema tributário sobre o consumo de bens e serviços afetam a economia e impedem seu crescimento (OLIVEIRA, 2023).

Quando se analisa os cenários da reforma nos níveis setoriais, agrupando os 68 setores de atividades econômicas em dez grupos, após o final de suas respectivas transições fica evidente que a mudança de PIB setorial se deve principalmente a mudança nos preços relativos (OLIVEIRA, 2023).

Então, os resultados da PEC 45/2019 apresentam novamente maiores diferenças acumuladas dos PIBs de todos os setores, como esperado, a indústria de transformação, o extrativismo e energia, água e gás crescerão bem menos no cenário do substitutivo da PEC (OLIVEIRA, 2023).

Esse efeito deve-se à manutenção de más alocações e de preços relativos em níveis maiores que os do cenário da PEC, e ao tomar o exemplo da indústria de transformação, esses crescimentos menores se devem à manutenção dos regimes tributários favorecidos (OLIVEIRA, 2023).

Por outro lado, os setores que apresentavam as maiores variações negativas, apresentam variações negativas menores no cenário do substitutivo da PEC 45/2019, no cenário da PEC 45/2019, as atividades de serviços sofreriam maiores perdas de variação (OLIVEIRA, 2023).

O Quadro 18 apresenta a variação da diferença acumulada do PIB nos níveis setoriais no cenário da PEC 45/2019 e do substitutivo da PEC 45/2019.

UF	PEC 45	UF	PEC 110	UF	Substitutivo da PEC 45
AP	-4,44	AP	-6,46	RR	-1,71
AL	-2,00	AL	-3,98	AP	-0,93
BA	-0,73	RS	-3,39	AL	-0,57
GO	-0,62	GO	-3,24	RO	-0,41
RS	-0,26	PR	-2,84	PE	-0,32
PR	0,20	BA	-2,03	RS	-0,09
MA	0,40	SE	-1,89	BA	-0,07
SE	0,75	MT	-1,66	GO	-0,07
SC	1,19	SC	-1,45	PR	0,04
RO	1,49	TO	-0,97	MA	0,09
TO	1,53	RO	-0,79	SE	0,20
MT	1,72	PE	-0,62	TO	0,22
PE	1,90	MS	-0,21	SC	0,34
MS	1,94	MA	0,04	AM	0,39
ES	2,49	AM	0,14	MT	0,47
PA	2,91	PI	0,60	MS	0,52
AC	3,29	ES	0,65	RN	0,63
AM	3,56	PA	1,09	PA	0,75
PI	3,80	SP	1,67	ES	0,76
SP	5,92	RN	3,06	CE	0,84
RN	6,09	PB	3,61	PI	1,04
CE	6,76	CE	3,76	SP	1,67
PB	7,88	RJ	4,49	PB	2,08
RJ	8,15	RR	6,37	RJ	2,36
RR	10,15	MG	8,81	AC	2,91
MG	14,82	DF	11,89	DF	3,77
DF	17,21	AC	15,95	MG	3,92

Quadro 18 – Variação da diferença acumulada do PIB no nível setorial
Fonte: Oliveira (2023)

Na perspectiva regional após o período de transição, no cenário da PEC 45/2019, cinco estados têm decréscimo de PIB quando comparados ao cenário sem reforma, alguns dos estados teriam perdas expressivas de PIB, onze estados têm crescimento marginal, abaixo de 3% em dez anos, em contrapartida outros onze tem crescimento expressivo, como Minas Gerais, o Distrito Federal e Roraima com crescimento superior a 10% (OLIVEIRA, 2023).

No cenário do substitutivo da PEC 45/2019, apesar de alguns estados terem mais perdas que no cenário da PEC 45/2019, as perdas são significativamente menores, e oito estados apresentam decréscimo de PIB, entretanto com perdas marginais, abaixo de 3%, como Roraima que apresenta a menor perda com 1,71% de seu PIB em seis anos, outros 19 estados apresentam crescimento de PIB, mas apenas dois (Minas Gerais e Distrito Federal) apresentam crescimento marginal acima de 3% (OLIVEIRA, 2023).

Já o Distrito Federal, o Amapá, Roraima e Pernambuco são os estados que mais perdem com a reforma tributária. Entretanto, Pernambuco é o único que perde na indústria de transformação e não ganha em nenhum outro setor (OLIVEIRA, 2023).

E, Mato Grosso, Pará, Tocantins, Santa Catarina, Piauí, Paraíba, Alagoas, Maranhão e Rio Grande do Sul ganham um pouco com a reforma, mas os ganhos são pequenos. E os que apresentam perdas pequenas são Bahia, Goiás e Sergipe (OLIVEIRA, 2023).

4 CONCLUSÃO

O atual sistema tributário brasileiro é complexo e oneroso, não há clareza da quantidade de impostos pagos por nenhuma das partes, essa falta de clareza leva a insegurança jurídica que tem sido um obstáculo para as empresas prejudicando sua competitividade, além disso o sistema é regressivo, o que penaliza as famílias de baixa renda em detrimento das rendas maiores, e, incide mais sobre as empresas mais eficiente, o que gera distorções e má alocações de recursos, o que faz com que a reforma tributária seja imprescindível pra melhorar o ambiente de negócios e gerar crescimento econômico.

A reforma tributária simplificará o sistema tributário, porém as diversas exceções além de manter a alta oneração do sistema ainda deixarão um certo nível de complexidade, o que provavelmente acarretara perda de produtividade e em regressividade, onde a carga tributária ainda será maior sobre o orçamento das famílias de baixa renda.

O trabalho objetivou analisar a importância da reforma tributária para a indústria brasileira, uma vez que impacta a competitividade das empresas brasileiras.

O cenário do substitutivo da PEC 45/2019 que foi aprovado no senado produzira resultados positivos na variação do PIB, emprego e produtividade, além da simplificação que gerará clareza aos contribuintes sobre o quanto pagam de impostos, fatos que por si só já justificam a aprovação do texto, porém, o problema da alta oneração ainda não será resolvido o qual os indícios indicam só poderá ser resolvido pelo aumento da tributação da renda ou pela reforma do estado reduzindo custos, o que provavelmente não deve acontecer vistos os gastos primários dos últimos semestres.

As empresas serão beneficiadas não apenas pela simplificação, mas também pelo crédito tributário que pretende acabar com a cumulatividade, uma alíquota padrão ainda que alta beneficiará a indústria de transformação pois dividirá a carga tributária que antes era mais onerosa sobre esse setor, possibilitando reinvestimentos e investimentos em P&D que no longo prazo tendem a trazer mais valor adicionado e produtividade.

Assim, a implantação da reforma tributária no Brasil representa um avanço quanto à simplificação do cumprimento de obrigações acessórias no país e assim a

Receita Federal comprometeria o seu potencial de ser um facilitador para o contribuinte.

Ou seja, o que cidadãos e empresas esperam é a simplificação do complexo sistema tributário, com a redução do número de tributos e de obrigações acessórias, além, é claro, de aliviar o bolso dos contribuintes.

A Reforma Tributária deveria ainda desonerar o investimento produtivo e as exportações. Como resposta a problemática que modelo ou condições podem ser implantados na reforma tributária no Brasil, conclui-se que o IVA representaria um ótimo modelo para implantação de reforma tributária no Brasil uma vez que dá preferência a uma alíquota única.

A opção por uma ou várias alíquotas depende principalmente do equilíbrio entre as considerações de administração tributária, que favorecem a alíquota única, e a disponibilidade de outros instrumentos mais adequados aos objetivos de distribuição de renda, cuja ausência tende a favorecer as alíquotas diferenciadas.

Mas, de qualquer forma, a redistribuição de renda que pode ser obtida com a diferenciação das alíquotas de IVA é normalmente muito limitada. Por esse motivo, a maioria dos especialistas dá preferência a uma alíquota única.

REFERÊNCIAS

AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000.

ANDRADE, J. A. **Reforma tributária no Brasil e seus impactos na redução da desigualdade**: uma análise das propostas de emenda à Constituição sob a perspectiva da justiça fiscal. Brasília: Gestão e Sociedade, 2023.

BALTHAZAR, U. C. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Repartição constitucional de competências tributárias**. 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-normaatualizada-pl.html#:~:text=DISPOSI%C3%87%C3%95ES%20GERAIS-Art.,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico>>. Acesso em: 29/10/2023.

CARDOSO, G. **Breve resumo sobre tributos no Brasil**. 2022. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/noticias/breve-resumo-sobre-tributos-no-brasil/532970001>>. Acesso em: 17/08/2023.

CHIESA, C. **Tomo direito tributário**. 2019. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/290/edicao-1/isencao>>. Acesso em: 13/08/2023.

CNAE - CLASSIFICAÇÃO NACIONAL DE ATIVIDADES ECONÔMICAS. **Dados das indústrias de transformação**. 2023. Disponível em: <<https://concla.ibge.gov.br/busca-online-cnae.html?secao=C&tipo=cnae&view=secao>>. Acesso em: 13/08/2023.

CNI - CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Perfil da indústria brasileira**. 2023. Disponível em: <<https://industriabrasileira.portaldaindustria.com.br/grafico/transformacao/producao/#/industria-transformacao>>. Acesso em: 13/08/2023.

_____. **Reforma tributária e seus reflexos na indústria brasileira**. 2022. Disponível em: <<https://avozdaindustria.com.br/economia/reforma-tributaria-e-seus-reflexos-na-industria-brasileira>>. Acesso em: 23/11/2023.

CORREIA NETO, C. B. **Sistema Tributário Nacional**: texto base da consultoria legislativa. 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>>. Acesso em: 21/09/2023.

DI FERREIRA, G. **Sistema tributário brasileiro é principal entrave ao crescimento econômico**. 2023. Disponível em: <<https://brasil61.com/n/sistema-tributario-brasileiro-e-principal-entrave-ao-crescimento-economico-diz-especialista-pind233980>>. Acesso em: 19/09/2023.

EXAME. **Brasil terá o maior imposto de valor agregado do mundo com a reforma tributária?** 2023. Disponível em: <<https://exame.com/economia/brasil-tera-o-maior-imposto-de-valor-agregado-do-mundo-com-a-reforma-tributaria-entenda/>>. Acesso em: 23/11/2023.

FARIA, L. R. **Reforma tributária: o que ainda se pode esperar do governo.** São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, I. S. **Sistema tributário desfigurado.** São Paulo: Gazeta Mercantil, 2015.

FIRJAN - FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Reforma tributária e a carga tributária da indústria de transformação.** 2022. Disponível em: <<https://www.firjan.com.br/noticias/reforma-tributaria-8AE4828C8BE7DC1F018BEDFF77D9215B-00.htm?&IdEditoriaPrincipal=4028818B46DE6FAB0146DEB2D2623BE2>>. Acesso em: 29/11/2023.

GOBETTI, S.; ROCHA, M. **Como a reforma tributária impactará o crescimento econômico?** 2023. Disponível em: <<https://www.poder360.com.br/opiniao/como-a-reforma-tributaria-impactara-o-crescimento-economico-parte-4>>. Acesso em: 12/11/2023.

GULARTE, C. **Impostos diretos e indiretos: qual a diferença e o que PJ paga?** 2023. Disponível em: <<https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/impostos-diretos-e-indiretos/#:~:text=Enquanto%20os%20impostos%20diretos%20incidem,caso%20do%20ICMS%20e%20IPI>>. Acesso em: 21/09/2023.

LANER, V. F. **Direito à informação e comunicação política: os atos administrativos da Secretaria de Comunicação Social da Presidência.** 2017. Disponível em: <https://www.jurua.com.br/shop_item.asp?id=27013>. Acesso em: 13/08/2023.

LIMA, E. M; REZENDE, A. J. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer.** 2019. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/inter/a/ttZkLqdnmxZjQL7Yq8Qp/abstract/?lang=pt#>>. Acesso em: 29/08/2023.

MARIANI, S. A.; LIUIZZI, S. H. E. **Reforma tributária: Ipea-OAB/DF.** Rio de Janeiro: Ipea, 2022.

MOURA, H. B. **Direito tributário e financeiro.** 2. ed. 3. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, J. M. **Propostas de reforma tributária e seus impactos: uma avaliação comparativa** 2023. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_60_nota_01_reforma_tributaria.pdf>. Acesso em: 09/10/2023.

PNEF, L. **Função social dos tributos**. 2005. Disponível em:
<http://www.gestaoescolar.diaadia.pr.gov.br/arquivos/File/pdf/def_caderno_3.pdf>.
Acesso em: 19/08/2023.

PAYERAS, J. A. P. **Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira**. 2019. Disponível em:
<<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5097>>. Acesso em: 21/10/2023.

PERREIRA, J. P. **Aumento de tributos, até quando?** Fortaleza: FIEC, 2018.

SILVEIRA, P. H. **A progressividade dos tributos diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFS)**. 2022. Disponível em:
<https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10569/1/td_2645.pdf>. Acesso em:
11/11/2023.

VASCONCELOS, M. A. S. **Fundamentos de economia**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

VIEIRA, J. R. **Peculiaridades do sistema constitucional tributário brasileiro e o STF**. 2022. Disponível em:
<<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2185>>. Acesso em:
22/08/2023.

ZUPPANI, V. C. **A tributação brasileira e sua influência no custo Brasil e no fomento dos negócios**. 2023. Disponível em:
<<https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/bitstream/123456789/6356/1/TCC%20-%20VITOR%20C%20ZUPPANI%20.pdf>>. Acesso em: 13/11/2023.