



UFRJ

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CAYO HORACIO FARIAS DE MORAES

**UM ESTUDO SOBRE A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE OPERAÇÕES
COM BENS E SERVIÇOS - ANÁLISE DO PROJETO DE LEI 3887/2020.**

Rio de Janeiro

2020

**UM ESTUDO SOBRE A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE OPERAÇÕES
COM BENS E SERVIÇOS - ANÁLISE DO PROJETO DE LEI 3887/2020.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

PROFESSOR ORIENTADOR: ANDRE LUIZ BUFONI

AUTOR: CAYO HORACIO FARIAS DE MORAES

Rio de Janeiro – RJ

2020

RESUMO

O atual sistema tributário brasileiro encontra-se defasado. Foram mais de 50 anos de alterações legislativas tentando atualizar as disposições anteriores para o contexto do mundo atual. No entanto, a atual estrutura é confusa e com falhas, o que acarreta em uma insatisfação do contribuinte e também torna-se custosa para os cofres públicos.

Nesse sentido, após vários países terem realizados alterações no sistema tributário, o tema começou a ser visto como uma prioridade no Brasil. Dessa forma, ao longo dos anos de 2019 e 2020, diversas propostas com o objetivo de aperfeiçoar o atual sistema foram discutidas.

A presente pesquisa, tem como objetivo analisar os impactos de uma reforma do Código Tributário Nacional, por meio de uma pesquisa documental e através da análise da legislação brasileira, do Projeto de Lei 3887/2020 e posicionamentos do Ministério da Economia.

Palavras chaves: Projeto de Lei; Reforma Tributária; PIS; COFINS; IRPJ; CSLL; CBS

LISTAS DE ABREVIATURAS

| | |
|--------|---|
| IRPJ | Imposto de Renda de Pessoa Jurídica |
| CSLL | Contribuição Social sobre o Lucro Líquido |
| PIS | Programa de Integração Social |
| COFINS | Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social |
| CBS | Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços |
| OCDE | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| ISS | Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza |
| ICMS | Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços |
| IPTU | Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana |
| PEC | Proposta de Emenda Constitucional |
| PL | Projeto de Lei |

Agradecimentos

Agradeço, primeiramente, à Deus por toda a força interna necessária que obtive para a conclusão do presente trabalho.

A meus familiares por estarem sempre ao meu lado e acreditarem no meu potencial e nos meus sonhos, sempre me incentivando a seguir em frente com muita garra e determinação.

À Universidade Federal do Rio de Janeiro que possibilitou uma ótima base de conhecimentos acadêmicos e a realização de um sonho.

Aos meus professores que realizaram a mediação de conhecimentos e, em especial, ao meu professor orientador.

A minha namorada Ana Carolina, tive a oportunidade de conhecer na Universidade na qual escrevo esse trabalho, por todo o apoio e fé em mim.

E a todas as pessoas que, diretamente ou indiretamente, contribuíram para a escrita da atual pesquisa.

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1 – Percentual de arrecadação dos tributos federais | 13 |
| Quadro 2 – Quadro Comparativo: CBS vs PIS e COFINS..... | 33 |
| Quadro 3 – Simulação de Alíquota Neutra CBS | 36 |

| | |
|---|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO | 8 |
| 1.1 – Tema | 9 |
| 1.2 – Objetivos | 9 |
| 1.2.1 – Objetivo Geral | 9 |
| 1.2.2 – Objetivos Específicos | 9 |
| 1.3 – Delimitação da Pesquisa | 10 |
| 1.4 – Justificativa | 10 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 12 |
| 2.1 – O Sistema Tributário Nacional | 12 |
| 2.1.1 – O Pacto Federativo E Os Impactos Da Reforma Tributária | 13 |
| 2.1.2 – A Complexidade Do Sistema Tributário Atual | 16 |
| 2.2 – A Sistemática Do Lucro Real | 18 |
| 2.2.1 – Imposto De Renda E Contribuição Social | 18 |
| 2.2.2 – A Sistemática Do Lucro Real – Pis E Cofins | 19 |
| 2.3 – Reformas Tributárias | 20 |
| 2.3.1 – Reformas Tributárias Estrangeiras | 20 |
| 2.3.2 – As Propostas De Reforma Tributária | 23 |
| 2.3.3 – A Proposta Do Governo – Projeto de Lei 3887/2020. | 24 |
| 3 – METODOLOGIA | 29 |
| 3.1 – Enquadramento metodológico | 29 |
| 3.2 – Procedimentos para coleta e análise dos dados | 30 |
| 3.3 – Limitações da pesquisa | 30 |
| 4 – ANÁLISE DA PROPOSTA ELABORADA PELO GOVERNO – PROJETO DE LEI E DISPOSIÇÕES. | 31 |
| 4.1 – A Necessidade da Implementação | 31 |
| 4.2 – A Primeira Parte Da Proposta - A Contribuição Sobre Bens E Serviços | 32 |
| 4.2.1 – As Principais Alterações Propostas | 33 |
| 4.2.2 – Análise do Impacto Das Alterações Propostas Pelo Governo | 35 |
| 4.3 – Outras Etapas da Proposta e Futuras Alterações – IRPJ e CSLL | 39 |
| 5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS | 41 |
| 6 – REFERÊNCIAS | 44 |

1. INTRODUÇÃO

O atual sistema tributário vem sendo alvo de críticas pelos contribuintes, legisladores e especialistas do setor tributário, devido a sua defasagem e complexidade.

O Código Tributário Brasileiro foi redigido na década de 60, mais de meio século atrás. Nesse período, o avanço tecnológico, social e político do país foi gigantesco. Esse constante desenvolvimento trouxe mudanças relevantes nos conceitos de serviços, localização, produtos e outras atividades desempenhadas pelas empresas, que, devido à falta de regulamentação, geraram discussões relevantes na esfera jurídica.

Além disso, as mudanças implementadas com o objetivo de suprir a falta de uma disposição legal, as discussões judiciais e o alto número de obrigações acessórias necessárias para funcionamento de uma empresa, fazem com que as empresas tenham um dispêndio muito superior ao de outros países para estar em *compliance* com a legislação.

Dessa forma, o tema da reforma tributária vem sendo uma das prioridades do governo após a reforma trabalhista, realizada em novembro de 2017. O assunto voltou a ter uma forte repercussão durante a pandemia causada pelo COVID-19, quando ocorreu a intensificação das discussões, elaboração de novas propostas por parte das frentes governamentais e a preocupação sobre a entrada do Brasil na OCDE.

Além disso, a importância da reforma tributária está diretamente ligada com a recente aproximação brasileira com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Em Maio de 2019, os Estados Unidos e o Governo de Israel, apoiaram a candidatura do Brasil a organização, fato que voltou a ocorrer em Janeiro de 2020. Além disso, em julho de 2019, o Brasil estabeleceu o “Conselho para a Preparação e o Acompanhamento do Processo de Acesso do Brasil à OCDE” (Conselho Brasil-OCDE) que visa principalmente aprofundar ainda mais a cooperação e a atuação do Brasil nos foros e instâncias da organização.

Ocorre que, a entidade define padrões a serem seguidos por todos os estados membros, que, em sua maioria, são países desenvolvidos. O modelo padrão da organização se baseia no sistema europeu, com um tributo único

sobre o consumo e alíquotas menores sobre a renda, em diretrizes similares às propostas de reforma tributárias sob análise atualmente.

Dito isso, o atual sistema tributário brasileiro está bem distante dos requisitos mencionados. Dessa forma, Além da simplificação dos tributos, outras mudanças são necessárias para que o país se adapte aos padrões da OCDE e causam um impacto significativo para o contribuinte e para os cofres públicos, uma vez que, toda a estrutura tributária estaria sendo revista.

Nesse contexto, a pesquisa atual buscou entender quais são as alterações propostas pelo governo federal para resolver os problemas apresentados, bem como o impacto dessas alterações para o ordenamento tributário e para os contribuintes.

1.1 Tema

Um estudo sobre a CBS - Análise do projeto de Lei 3887/2020;

1.2 Objetivos

Os objetivos do seguinte trabalho resumem-se em dois grupos: Objetivo geral e objetivos específicos, conforme demonstrados na sequência.

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar as alterações propostas pelo governo no Projeto de Lei 3887/2020 e disposições.

1.2.2 Objetivos Específicos

a) Analisar as mudanças que ocorrerão no atual sistema tributário caso o Projeto de Lei 3887/2020 seja colocado em vigor;

b) Analisar os impactos das alterações nos valores de impostos pagos pelos contribuintes;

c) Analisar o impacto de alterações do sistema no que tange outros tributos de natureza, federal, estadual ou municipal, de acordo com disposições oficiais do ministério da economia e do atual presidente;

1.3 Delimitação da Pesquisa

O trabalho desenvolvido nesta pesquisa foi delimitado ao Projeto de Lei 3887/2020 e todas as alterações e pronunciamentos ocorrido até o mês de Outubro de 2020, que impactam a tributação das empresas optantes pelo Lucro Real.

Além disso, a presente pesquisa apresenta como limitação, no que se refere ao esqueleto teórico, a ausência de pesquisas aprofundadas no tema para auxiliar na formação da base para a presente pesquisa. Na pesquisa realizada, encontrou-se limitação de conteúdo dos processos atualmente em tramitação, pois é um tema bastante atual sujeito a aperfeiçoamentos pertinentes em curso, de acordo com a necessidade de cada proposta complementar suas informações.

1.4 Justificativa

O trabalho apresenta-se como relevante para a sociedade, pois como supracitado, o atual sistema tributário se encaminha para uma eminente reestruturação. No entanto, essas alterações estão longes de serem simples e causam um impacto significativo para o contribuinte e para os cofres públicos, uma vez que toda a estrutura tributária está sendo revista.

É importante frisar que os maiores contribuintes brasileiros estão enquadrados no Lucro Real. Essa é a modalidade de apuração do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social Sobre o Lucro (CSLL), previstos na Lei 9.430/96, onde são realizadas exclusões e adições ao lucro contábil do contribuinte a fim de apurar a base de cálculo do imposto a ser pago.

Além disso, como regra geral, essas empresas realizam o recolhimento do PIS e da COFINS por meio do método não-cumulativo, ou seja, com direito a tomada de créditos, regulamentados pela Lei 10.637/02 e pela Lei 10.833/03, respectivamente.

Dessa forma, por meio de um estudo sobre as alterações propostas para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a Contribuição Social Sobre o Lucro, o Programa de integração social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), será analisada através de uma pesquisa documental com de renomados especialistas do setor tributário, os impactos da reforma tributária proposta pelo governo.

No que tange a estrutura do presente trabalho, o capítulo seguinte contará com o referencial teórico, onde será abordada a sistemática do Código Tributário Nacional, explicando e evidenciando a importância arrecadatória dos pagamentos para a união e o impacto que uma diminuição dos valores arrecadados com esses tributos causaria aos cofres públicos.

Além de demonstrar a complexidade do sistema atual, o capítulo também contará com a introdução as propostas tributárias apresentadas, introduzindo a proposta elaborada pelo governo federal e entregue ao congresso no dia 21 de Julho de 2020.

Na seção seguinte, metodologia, será apresentado o enquadramento da pesquisa quanto à tipologia, como se deu o seu desenho e quais delimitações aplicadas para que fosse executada.

Por fim, a análise irá se aprofundar na proposta de reforma tributária elaborada pelo governo federal, fazendo um estudo do impacto das principais alterações propostas e eventuais discussões. O capítulo utilizará uma abordagem a partir das opiniões de diversos especialistas, demonstrando as consequências para os contribuintes, entes federativos e para a economia brasileira como um todo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 – O Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas e leis que estabelecem as diretrizes do ordenamento tributário nacional. Todo o ordenamento deve estar em sintonia com a Constituição Federal de 1988. Neste sentido, Harada (2017) definiu o Sistema Tributário Nacional:

“Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição” Kiyoshi Harada (2017, p. 307)

A estrutura tributária atual não foi criada na Constituição Federal de 1988, as disposições acerca do ordenamento tributário aos princípios constitucionais, pode ser visualizado em constituições anteriores, como a de 1934 e a de 1946.

O ordenamento tributário que temos hoje é baseado na Emenda Constitucional nº 18 de 1965. A emenda foi reforçada pela Lei complementar nº 5.172 de 1966, o atual Código Tributário Nacional e ponto de partida para a reforma tributária de 1965.

A última reforma tributária ocorrida no Brasil, assim como a prevista na atualidade, buscava a simplificação do Sistema Tributário Nacional. Com a reforma de 1965, o ordenamento tributário brasileiro passou a ser considerado um dos mais inovadores do mundo.

A Emenda Constitucional e o Código Tributário Nacional implementaram basicamente dois impostos, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) e o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), impostos de natureza não cumulativa, substituindo os antigos impostos cumulativos. O ICM sendo de natureza estadual, como o ICMS nos dias de hoje e o IPI de natureza federal.

O ordenamento de 1965 objetivou separar a arrecadação por esferas, deixando tanto a União quanto os Estados com tributos de grande relevância. Os Municípios foram deixados com o ISS e com o IPTU.

A Reforma Tributária de 1965 foi mencionada para demonstrar que os principais motivos que levaram o país a realizar a última reforma tributária, são

os mesmos da atualidade, isto é, simplificar o ordenamento tributário e alavancar o desenvolvimento econômico e social do país.

2.1.1 – O Pacto Federativo E Os Impactos Da Reforma Tributária

Os tributos são a principal fonte de arrecadação dos entes governamentais. Com os valores recebidos, o Governo estabelece suas diretrizes orçamentárias e é capaz de realizar investimentos na sociedade como um todo, em áreas como saúde, educação, segurança, desenvolvimento de infraestrutura e outros.

Pêgas (2017), demonstra em seu livro um panorama de como ocorre a arrecadação por parte União, analisando proporcionalmente o que cada tributo representa em termos de receita para o governo.

Observando apenas os tributos de competência do Governo Federal, é possível verificar que IPI, COFINS, Imposto de Renda e CSLL são os impostos e contribuições de maior relevância para os cofres públicos, isto é são aqueles que mais geram receitas.

A tabela abaixo, extraída do Manual de Contabilidade Tributária, demonstra os percentuais de arrecadação referentes a cada tributo Federal.

Quadro 1 - Percentual de arrecadação dos tributos federais

| Tributo | 2000 | 2009 | 2015 |
|----------------|-------------|-------------|-------------|
| IPI | 10,70% | 6,50% | 6,00% |
| COFINS | 22,60% | 25,00% | 24,40% |
| IR | 31,90% | 40,60% | 39,00% |
| CSLL | 5,20% | 9,40% | 7,40% |

Fonte: Manual de Contabilidade Tributária: 9. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

Conforme pode ser visualizado na tabela, o Imposto de Renda, a CSLL e a COFINS representam mais de 70% do valor arrecadado pela União com tributos.

A Receita Federal do Brasil (RFB) é responsável pela fiscalização e recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o lucro, do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Por meio do “Relatório do Resultado da Arrecadação” disponibilizado e atualizado mensalmente pela Receita Federal, com os valores de janeiro a agosto de 2020, é possível observar que a RFB arrecadou aproximadamente 168 Bilhões de Reais com o PIS/COFINS e cerca de 172 Bilhões de Reais com o IRPJ e a CSLL.

O valor correspondeu a aproximadamente 39% da arrecadação do ano, levando em consideração diversas medidas como postergação de arrecadação e benefícios dados aos contribuintes em decorrência da pandemia do COVID-19, desde março de 2020.

Embora a Receita Federal tenha arrecadado esse montante, o valor total não vai para os cofres do tesouro nacional.

O Pacto Federativo, definido na Constituição Federal de 1988, prevê o compartilhamento desses recursos, obtidos pela União com os Estados, Distrito Federal e municípios, conforme elencado nos Artigos 157, 158 e 159 da CRFB/1988 e transcrito, quanto aos tributos federais sobre a renda, a seguir:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da

lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I (BRASIL, 1988)

Conforme transcrito, a União destina 49% dos valores arrecadados com os tributos sobre a renda para os outros entes federativos, 21,5% do arrecadado para o FPE (Fundo de Participação dos Estados), 3% para os Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste e 24,5 para o FPM (Fundo de Participação dos Municípios). Cabe ressaltar que o montante de 3% destinado aos Estados do Norte, Nordeste e Centro-oeste deve ser destinado a programas de financiamento do setor produtivo das regiões, por meio de suas instituições financeiras regionais, como por exemplo o BNB (Banco do Nordeste).

O Pacto Federativo, é de suma importância para o desenvolvimento do país, porque é a partir dele que são dados subsídios financeiros e sociais, ocasionados da distribuição da parcela da arrecadação dos tributos federais com os estados e municípios e também para regiões consideradas menos desenvolvidas, como o Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Todavia, há de se considerar que o pacto federativo é também um dos maiores responsáveis pelo travamento das propostas de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional.

Isto ocorre devido a partilha dos valores arrecadados com os impostos federais entre a União, os Estados e os Municípios. Embora o escopo do presente trabalho engloba apenas o PIS, COFINS, IRPJ e a CSLL, demonstramos a competência de cada ente federativo no início da pesquisa. Algumas propostas de reforma tributária, tendem a simplificar a cobrança dos impostos, extinguindo tributos como ICMS, PIS e COFINS e diminuindo a carga tributária de outros, como IRPJ e CSLL.

Essa diminuição da quantidade de tributos e a consequente simplificação do sistema tributário, traz preocupações aos representantes legislativos dos Estados e dos Municípios, tendo em vista a possível diminuição nos valores repassados aos entes que representam. Nesse sentido, uma eventual reestruturação no sistema tributário, mesmo que abrangendo apenas os tributos

de natureza de federal, tem um impacto significativo para a economia de regiões menos desenvolvidos.

Dessa forma, mesmo o atual código tributário nacional possuindo cerca de 50 anos, seu alto grau de complexidade somado com o ordenamento tributário vigente, dificultam eventuais alterações.

2.1.2 – A Complexidade Do Sistema Tributário Atual

O Código Tributário Brasileiro, além de extremamente complexo foi redigido na década de 60, mais de meio século atrás. Nesse período, o avanço tecnológico, social e político do país foi gigantesco. Esse constante desenvolvimento trouxe mudanças relevantes nos conceitos de serviços, localização, produtos e outras atividades desempenhadas pelas empresas.

Segundo Mauler (2016), existem deficiências severas no atual sistema, devido a regras muito genéricas, tais como os pontos transcritos abaixo:

“[...] inteira omissão quanto aos critérios estabelecidos nos artigos 146, inciso III, alínea c (adequado tratamento tributário ao ato cooperativo) e 146-A da Constituição (prevenção de desequilíbrios concorrenciais); inexistência de regras gerais sobre processo tributário administrativo e sanções fiscais, o que dá ensejo a uma verdadeira babel federativa quanto a esses temas, com a complexificação do sistema para contribuintes que atuam em escala nacional e a multiplicação de disposições abusivas. Basta lembrar que hoje existem quatro recursos extraordinários com repercussão geral sobre muitas tributárias aguardando julgamento no STF[1]; incerteza em relação ao alcance do parágrafo único do artigo 116 — que permite a desconsideração dos atos praticados para dissimular o fato gerador — e, de toda forma, ausência de um tratamento mais detalhado da elisão tributária, em linha com a tendência internacional; insuficiência da disciplina da responsabilidade tributária na modalidade substituição tributária para a frente e para trás: critérios para a fixação da base de cálculo, tratamento das diferenças entre a base presumida e a real, efeitos sobre o direito de crédito nos tributos não cumulativos etc.;

insuficiência da disciplina da responsabilidade tributária na modalidade transferência. Cuida-se de um dos pontos a merecer maiores intervenções. Basta lembrar que o CTN não trata dos efeitos da cisão de empresas (artigo 132) e que não enumera pessoas jurídicas entre os terceiros responsáveis dos artigos 134 e 135, estando toda a construção da desconsideração da responsabilidade jurídica no campo fiscal baseada no artigo 50 do Código Civil. Tema correlato também negligenciado pelo código, e objeto de elaboração jurisprudencial autônoma, é o das formas e prazos para o redirecionamento da execução fiscal para terceiros;

instauração de responsabilidade pretensamente objetiva por infrações fiscais (artigo 136), em franca desarmonia com a Constituição de 1988;

falta de uma regulamentação suficiente da compensação tributária, que a tornasse invocável diretamente pelo contribuinte, mesmo à falta de lei do ente político interessado;
tratamento contraditório da imputação e da consignação do pagamento, e laconismo da disciplina desta última. Já tratamos do tema em nossa coluna e em artigo específico;
invalidade do artigo 169, parágrafo único, que determina a fluência da prescrição no curso de ação anulatória movida pelo contribuinte, sem desídia deste;
caráter assistemático do capítulo da Fiscalização (artigos 194 a 200), com regência em lei extravagante (a Lei Complementar 105/2001) do tema central relativo à quebra administrativa de sigilo bancário;
anacronismo do capítulo sobre as Certidões Negativas (artigos 205 a 208), há muito superado pela jurisprudência do STJ que permite ao particular a antecipação da garantia em ação preparatória, sem suspensão da exigibilidade do crédito tributário.” (MAULER, 2016)

Além disso, atualmente muitos contribuintes entendem que o principal problema do sistema tributário atual não está em torno da alta carga tributária mas sim, na complexidade e difícil interpretação da legislação.

Ter como base um sistema tributário que durante décadas foi sendo adaptado, tornou seu entendimento e sua aplicação, por parte dos contribuintes, extremamente complexa e sua fiscalização difícil e custosa para as autoridades fiscais.

Comprovando tal fato, é possível observar diversas soluções de consulta diariamente, como forma do contribuinte sanar interpretações legislativas. Além dessas soluções que são direcionadas para os órgãos estaduais, municipais e federais, existe ainda a possibilidade de análises de processos com ou sem repercussão geral que chegam a transitar no sistema judiciário por mais de 20 anos sem solução, diversas decisões divergentes entre os mesmos órgãos fiscais ou no Conselho Administrativo direcionado aos contribuintes.

Outro quesito que interfere no desenvolvimento das empresas nacionais e em uma maior fluidez no quesito tributário é a grande quantidade de obrigações acessórias exigidas pelas autoridades fiscais.

Os tributaristas Melo e Coutinho (2019), sócios da consultoria KPMG, em artigo próprio, atentaram para a complexidade e as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes brasileiros para cumprir com as obrigações estipuladas pelo Código Tributário Nacional, em suas diversas Instruções Normativas, leis, decretos, portarias e outros. No artigo, destacaram um levantamento feito pelo Banco Mundial e pela Doing Business:

“Um levantamento feito pelo Banco Mundial demonstra que, em nenhum outro país, as empresas dedicam tanto tempo para pagar impostos quanto no Brasil. O número de documentos, taxas e leis é tão grande que uma companhia nacional gasta, em média, 1.958 horas ao ano para quitar todas as suas obrigações tributárias. O tempo é seis vezes a média de 332 horas registrada nos países da América Latina e Caribe, de acordo com o último relatório Doing Business 2018.” (MELO et COUTINHO, 2019, p.43)

2.2 – A Sistemática Do Lucro Real

2.2.1 – Imposto De Renda E Contribuição Social

O Lucro Real é a modalidade de apuração do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) previstos no Decreto nº 9.580/2018, onde são realizadas deduções e adições ao lucro contábil do contribuinte a fim de auferir o valor a ser pago referente ao imposto.

“Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, caput).
§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).
§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente (º).” (BRASIL, 2018)

Tais deduções e adições ao lucro contábil estão previstas no próprio regulamento ou em leis, Instruções Normativas da Receita Federal e/ou benefícios específicos concedidos por entidades governamentais aos contribuintes. As despesas que não são consideradas essenciais para a atividade da companhia devem ser adicionadas, assim como as receitas cujo ordenamento jurídico permite dedução, devem ser excluídas.

Alguns exemplos de adições ao lucro contábil são despesas com brindes e outros tipos de despesa não relacionadas a atividade fim da sociedade. Podemos utilizar de exemplo pra exclusões e/ou deduções os custos provenientes da perda razoável de estoque ou outros custos relacionados a atividade operacional da empresa.

Em relação ao pagamento dos tributos, os contribuintes optantes pelo Lucro Real devem apurar o Imposto de Renda e a Contribuição Social Sobre o

Lucro de forma trimestral ou anual, conforme elencado nos Artigos 1º e 2º da Lei 9.430/96. A apuração trimestral se dá pelo ano civil comum, isto é, a apuração do valor a ser recolhido deve ser realizada nos meses de Março, Junho, Setembro e Dezembro. No caso da apuração anual, as companhias devem apurar e recolher o Imposto de Renda e a Contribuição Social mensalmente, por meio da estimativa.

2.2.2 – A Sistemática Do Lucro Real – PIS E Cofins

Para os contribuintes optantes pelo Lucro Real há a incidência do PIS - 1,65% e da COFINS - 7,6% na sistemática do Regime não-cumulativo. Assim sendo, as contribuições incidem sobre as receitas auferidas no mês, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, conforme disciplinado no Caput do Artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”(Brasil, 2002)

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”(BRASIL, 2003)

Existem exceções na afirmação de que todas as empresas optantes pelo Lucro Real estão sujeitas ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS. As ressalvas se encontram elencadas no Artigo 10 da Lei 10.833, sendo elas as pessoas jurídicas imunes a impostos, os órgãos públicos, autarquias e fundações cuja a criação tenha sido autorizada por Lei, as sociedades cooperativas, excetuando-se as de produção agropecuária e aquelas pessoas jurídicas referidas nos Parágrafos 6º, 8º e 9º do Art. 3º da Lei nº 9.718/1998 e na Lei 7.102/1983.

Entre uma das particularidades da utilização do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, encontra-se a possibilidade do desconto do crédito em relação aos itens dispostos nos incisos do Parágrafo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

No entanto, o assunto está longe de ser simples. Recentemente houveram decisões em âmbito geral, e favoráveis aos contribuintes, que

modificaram premissas controversas adotadas anteriormente pela fiscalização. É o caso da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF, 2017, on-line) no RE nº 574.706, que dispõe sobre a inconstitucionalidade da inclusão de valores do ICMS na base de cálculo das contribuições. Outro exemplo que podemos citar é a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ, 2018, on-line) no REsp 1.221.170, que amplificou a natureza dos créditos permitidos para que as empresas possam considerar “tudo que for essencial para o exercício da sua atividade econômica”.

Dessa forma, assim como o IRPJ e a CSLL, o PIS e da COFINS também são assuntos complexos e que possuem grande impacto no sistema tributário atual.

2.3 – Reformas Tributárias

2.3.1 – Reformas Tributárias Estrangeiras

Um Código Tributário complexo, prejudica o desenvolvimento econômico de um país. Isso é uma preocupação visível ao redor do mundo e devido a isso, diversos países começam os preparativos ou realizaram recentemente alterações tributárias internas. É o caso da Argentina, um dos maiores parceiros comerciais do Brasil e segunda maior economia do Mercosul. Os Argentinos, dentre outras modificações, aprovaram em Novembro de 2017 uma redução na alíquota do imposto sobre a renda das empresas de 35% para 25%.

Outro país que recentemente passou por uma reforma tributária foi os Estados Unidos. Em Novembro de 2017, o Governo dos Estados Unidos realizou uma reforma no código tributário do país, onde uma das maiores modificações foi a redução da alíquota do imposto sobre a renda das empresas de 35% para 21%.

Outro ponto da Reforma Americana foi em relação aos lucros obtidos no exterior. A legislação anterior previa a incidência do Imposto sobre os lucros auferidos em solo estrangeiro apenas no momento em que os montantes fossem repatriados. Dessa forma diversas empresas estadunidenses acumularam enormes riquezas no exterior. Após a reforma, a lei passou a prever a incidência do imposto no momento de aferimento do lucro, independentemente da

localização, ou seja, os contribuintes deveriam pagar os valores mesmo que optassem por manter os novos lucros no exterior.

O governo americano, com o objetivo de trazer para os EUA esses recursos, introduziu um período de adaptação ao novo código, onde as empresas estrangeiras poderiam trazer os valores mantidos no exterior, com uma alíquota do imposto inferior do que se optassem pela repatriação em momentos posteriores. Assim, segundo o Governo dos Estados Unidos, além dos contribuintes investirem mais no país, estes trariam valores que os Estados Unidos talvez jamais poderiam taxar.

O entendimento de que a economia dos Estados Unidos irá se desenvolver, também é compartilhado pelos tributaristas Melo e Coutinho (2019), conforme transcrito abaixo:

“[...] quais serão os efeitos dessa reforma sobre a economia norte-americana, e principalmente, para a competitividade de outros países que, incluindo o Brasil, têm nos Estados Unidos seu principal parceiro comercial? Ainda é cedo para se afirmar o que quer que seja. Mas já se pode estimar alguns efeitos que tais medidas deverão surtir. Os primeiros, já bastante comentados, abrangem um possível aumento da competitividade da economia norte-americana, com a conseqüente geração de novas vagas de trabalho, e o estímulo para que muitas empresas retornem com suas operações aos Estados Unidos. Ou seja: grupos multinacionais poderão avaliar a repatriação para os EUA de ativos intangíveis (também conhecidos como “IP”) alocados no exterior assim como se as estruturas atuais da cadeia de suprimentos estão dimensionadas da forma mais vantajosa – podendo resultar, a partir dessas análises, do retorno das plantas produtivas para o país. Em outras palavras: quem optou, em virtude do regime tributário apenas, por manter parte das suas operações de industrialização na Índia, na China, no México etc., poderá ter bons motivos agora para retornar aos Estados Unidos.” (MELO et COUTINHO, 2019, p.43).

Isso demonstra que, com a reforma tributária, os Estados Unidos, além de conseguir alavancar a economia, também possui como objetivo tirar de outros países plantas, fábricas e unidades operacionais de empresas americanas e multinacionais que saíram do país com o único intuito de economia fiscal.

Com a diminuição do imposto sobre a renda estadunidense, as companhias americanas passam a ter, assim como as brasileiras, que reservar apenas 21% do seu lucro, ao invés de 35% para os cofres do tesouro americano, podendo investir os 14% economizados em fluxo de caixa, desenvolvimento tecnológico, expansão dos negócios ou qualquer outro item a escolha dos administradores.

Ocorre que, as empresas brasileiras, ao contrário das americanas, deverão também, pagar, no Brasil, ao repatriar o lucro, o Imposto sobre a renda incidente no exterior, sobre os lucros, os rendimentos, os ganhos de capital e as receitas decorrentes das prestações de serviços. De forma a não caracterizar o *bis in idem*, isto é, a bitributação, o Regulamento do Imposto de Renda brasileiro permite que as companhias brasileiras compensam o imposto pago no exterior, de modo a pagar apenas a diferença entre o imposto recolhido no exterior e o tributo que deveria ser pago no Brasil.

“Art. 465. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto sobre a renda incidente, no exterior, sobre os lucros, os rendimentos, os ganhos de capital e as receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto sobre a renda incidente, no País, sobre os referidos rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços.” (Brasil, 2018)

Conforme demonstrado anteriormente, ambos os países diminuíram o seu Imposto sobre a renda, fazendo com que a alíquota americana ficasse inferior à alíquota interna brasileira. Ao repatriar os lucros obtidos nesses países, os contribuintes terão que recolher para os cofres brasileiros o diferencial, acarretando em uma carga tributária muito maior que seus concorrentes domiciliados nesses países, trazendo uma perda de competitividade por parte das empresas brasileiras.

De fato, a influência dos Estados Unidos no mundo e a capacidade de investimento em diversos setores, pesquisa e desenvolvimento, proporciona uma maior flexibilidade e agressividade nas alterações tributárias, sem influenciar negativamente as empresas do seu país.

Vale ressaltar que a alíquota do imposto sobre a renda inferior à do Brasil, não é exclusividade desses dois países. Conforme Racanicci (2018), a carga tributária média dos países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, isto é, uma organização formada por alguns dos países mais desenvolvidos do mundo e principais parceiros comerciais do Brasil, é de 21,94%. Essa taxa se aproxima das taxas aplicadas pelos Estados Unidos e pela Argentina e se mostra bem distante da atual carga aplicada para as empresas brasileiras.

2.3.2 – As Propostas De Reforma Tributária

O ministro da economia do Brasil, Paulo Guedes, reconheceu a complexidade do código tributário brasileiro e passou a defender a tese de que a reforma tributária no país deveria começar por tributos de competência da União.

Guedes, além da proposta já elaborada e alvo da presente análise no Trabalho de Conclusão de Curso, defendeu a diminuição da alíquota do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a tributação de dividendos e a tributação dos Juros Sobre Capital Próprio, o que por si só, segundo o próprio Ministro, aumentaria a competitividade dos contribuintes brasileiros, elevando o investimento em fluxo de caixa, desenvolvimento tecnológico, expansão dos negócios e outros.

Tendo também como objetivo a simplificação do Código Tributário Nacional, diversas propostas para a reforma tributária foram apresentadas, entretanto, até o momento, nenhuma recebeu total apoio dos poderes executivo e legislativo, além claro, de uma aceitação popular.

Atualmente, o Congresso possui três propostas. A PEC 110/2019 está em análise na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), onde é relatada pelo senador Roberto Rocha (PSDB-MA) que prevê a substituição de nove tributos, o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS.

A proposta defende a substituição de todos esses tributos, dividindo sua arrecadação em basicamente dois impostos, o Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), e o Imposto Seletivo. Quanto aos impostos sobre a renda, o texto defende a incorporação da Contribuição Social Sobre o Lucro no Imposto de Renda. A ideia é manter o valor efetivo da tributação em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) do país, apenas melhorando a organização tributária do país, diminuindo sua complexidade.

Já a PEC 45/2019 pretende unir os tributos ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins. A proposta, encabeçada por pesquisadores da FGV e pelo deputado Baleia Rossi (MDB-SP), também visa criar o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e um imposto seletivo, para que a União consiga interferir no preço de bens como cigarros e bebidas alcoólicas.

Por fim, a mais recente, a proposta do governo, o Projeto de Lei 3.887/2020, prevê apenas a unificação do PIS e da Cofins, além da criação de um novo tributo sobre valor agregado, chamado de Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), com alíquota de 12%. A proposta foi mencionada como a “primeira fase” da reforma tributária, prevendo também outras etapas com alterações nos impostos de natureza estadual, municipal e de outros tributos da união.

Nesse sentido, as propostas acima têm como obstáculo diversas questões políticas, federativas e orçamentárias. Ambas tratam da extinção e/ou substituição de tributos de competência federal, estadual e municipal. Desse modo, no presente momento, a opção mais efetiva para uma reforma tributária seria uma modificação exclusivamente na tributação sobre a renda, enfrentando entraves federativos de menor expressão, entretanto, se aprovados trazendo grande benefício econômico e fiscal ao país.

2.3.3 – A Proposta Do Governo – Projeto de Lei 3887/2020.

Tendo em vista todos os fatos mencionados, mostra-se necessária uma reforma nos impostos e contribuições, de modo a evitar a perda de competitividade. Além disso, uma modificação apenas nos tributos da união, do ponto de vista político e governamental também seria mais acessível, já que, embora tenham sua arrecadação repartida com Estados e Municípios, são operações menos fragmentadas.

Dentre as propostas de reforma tributária atualmente sob análise, a primeira parte da reforma tributária enviada pelo Ministro da Economia (Projeto de Lei 3.887/2020), somado aos posicionamentos anteriores do Ministro da sobre a alteração nos tributos de Imposto de Renda, parece ser a que mais se adequa ao atual cenário brasileiro.

Guedes disse que o governo ainda vai enviar outras propostas para fases posteriores da reforma, prevendo a alteração do ICMS, do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a tributação de dividendos e dos Juros Sobre Capital Próprio.

Em relação ao Imposto de Renda, embora os números ainda não sejam oficiais, o Ministro defende uma redução na alíquota de incidência, reduzindo os atuais 34% do Imposto de Renda e da CSLL, para cerca de 20%. Essa

diminuição aproxima a alíquota aplicada no Brasil a alíquota média dos países membros da OCDE.

Embora a diminuição dos referidos tributos traga benefícios a economia do país, isto, por consequência acarretaria em uma perda da arrecadação, causando um déficit orçamentário. Por esse motivo, é apresentada uma alternativa, que é a tributação dos dividendos, que não ocorre desde 1995 e dos Juros Sobre o Capital Próprio.

Sendo assim, no momento em que Guedes se refere a tributação sobre dividendos, não está evidente se a proposta estaria englobando todas as estruturas societárias, tendo em vista que a definição dos dividendos trazida pela Lei das Sociedades Anônimas é referente apenas as Sociedades Anônimas.

Outra questão importante refere-se a cobrança de tributos sobre os Juros Sobre o Capital Próprio (JCP). Esse método de pagamento nada mais é do que uma remuneração aos acionistas do capital integralizado na Companhia.

Os Juros são calculados sobre o montante do capital social da empresa, no ano anterior ao pagamento, usando como base a Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP. A grande diferença dos Juros de Capital próprio para os dividendos é a diferença entre o reconhecimento contábil.

Ao contrário dos dividendos, o JCP é reconhecido como uma despesa financeira, e, dessa forma, é deduzido da base de cálculo do Lucro Real.

Ocorre que, diferentemente dos dividendos, os Juros Sobre o Capital Próprio são tributados. Essa tributação ocorre por parte da fonte pagadora que deve reter na fonte o Imposto de Renda que seria pago pelos acionistas como rendimentos recebidos, com a alíquota de 15%.

A lei é expressa e define que a tributação do Imposto Retido na Fonte é definitiva, mesmo em casos em que o beneficiário é isento, como por exemplo uma Pessoa Jurídica domiciliada no exterior.

“Art. 726. Ficam sujeitos ao imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou do crédito, os juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido, na forma prevista no art. 355.

§ 1º O imposto sobre a renda retido na fonte será considerado:

I - antecipação do imposto sobre a renda devido, na hipótese de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado; e

II - tributação definitiva, nas demais hipóteses, inclusive quando o beneficiário for pessoa jurídica isenta.

§ 2º Na hipótese de beneficiária pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto previsto neste artigo poderá ainda ser compensado com o imposto retido por ocasião do pagamento ou do crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, ao seu titular, aos sócios ou aos acionistas (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 6º).

§ 3º Os juros de que trata este artigo recebidos pelos fundos de investimento ficam isentos de tributação (Lei nº 9.532, de 1997, art. 28, § 10, alínea “b”).”(BRASIL, ,2018)

Assim sendo, a proposta atual não está clara no que tange a tributação dos lucros. A grande questão ocorre no caso onde detentor de ações de uma companhia, que receba seus lucros por meio do JCP, tenha que recolher novamente o Imposto Sobre a Renda, isto poderia acarretar em uma bitributação sobre o valor.

Em relação a tributação das empresas no Lucro Real que devem apurar o PIS e a COFINS por meio do método não-cumulativo, Paulo Guedes defende uma unificação dos tributos no novo CBS, em uma alíquota fixa de 12% para todas as empresas, exceto instituições bancárias, que tributarão em uma alíquota especial de 5.8%.

As grandes mudanças previstas na proposta da CBS referem-se ao fim da cumulatividade dos impostos e a mudança do mecanismo de tomada de créditos, visando a criação de um mecanismo simplificado, uma vez que a utilização de créditos é um tema recorrente no tribunal, já que não há distinção clara e objetiva sobre quais insumos podem ser utilizados para crédito e quais não podem.

Recentemente, o Superior Tribunal Judicial (STJ) publicou um acórdão onde definiu como insumo tudo aquilo que possa ser considerado como “essencial para o desenvolvimento da atividade econômica”. A decisão que aparentemente diminuiria o valor pago pelos contribuintes também acarreta em outros problemas.

O conceito de “insumos essenciais” não possui disposição legal e também não é parametrizado. Dessa forma, muitas empresas encontram problemas no âmbito de fiscalizações devido a divergência de entendimento, gerando mais autuações e processos no âmbito do sistema tributário.

Com isso, a mudança também reduzirá a incerteza jurídica e a elevada litigiosidade do imposto.

Outro aspecto positivo é que a proposta unifica as alíquotas entre vários setores trazendo mais neutralidade ao sistema. Fica vedada a inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo da CBS consagrando o recente entendimento do STF que determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS-COFINS.

A transição entre a nova sistemática de tributação e o antigo ordenamento tributário, até o momento, ainda não possui definições claras. Entretanto, já foi mencionado que o período de transição seria gradativo, permitindo com que os contribuintes fossem se adaptando.

Durante esse período os próprios tributos que o novo imposto tem por objetivo extinguir, coexistirão. Assim, o novo imposto sobre o consumo teria sua alíquota aumentada de forma proporcional a diminuição da alíquota de incidência dos antigos tributos.

Ao fim do período de transição, as alíquotas dos tributos existentes hoje seriam zeradas, de modo a permitir que apenas o IBS e talvez, dependendo da proposta dos representantes do legislativo e do governo, um imposto com natureza seletiva, nos padrões do IPI.

Não se sabe ao certo, em relação às obrigações acessórias. Hoje, apenas o ICMS, possui diversas obrigações dessa natureza, sendo estas definidas pelas diferentes unidades da federação, como por exemplo GIA, EFD ICMS/IPI.

Além disso, a unificação de todos esses tributos demandaria uma forte negociação entre os entes federativos, principalmente devido ao ICMS e ISS, de competência dos estados e municípios respectivamente.

Pelo entendimento do atual ministro, o maior motivo de reformas anteriores não terem sido aprovadas pelo Congresso Nacional é justamente a tentativa de criar um imposto único, incluindo tributos de competência federal, estadual e municipal. Tendo isso em vista, o Ministro defende a reforma tributária em etapas.

Ainda dentro da proposta de Guedes, existe a pequena possibilidade, da existência de um imposto baseado na ideia do Secretário da Receita Federal do Brasil Marcos Cintra, um imposto único, sobre transações financeiras. Esse imposto seria incidente sobre todas as transações financeiras, débitos e créditos, e englobaria as contribuições previdenciárias.

Em pronunciamento sobre o tema, Marcos Cintra afirmou que o tributo incidirá até mesmo sobre o dízimo das Igrejas, tendo em vista que seu fato

gerador seria uma mera transação financeira. Cintra defende que a implementação dessa forma de tributação teria como objetivo o fim das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários, desonerando dessa forma os contribuintes em relação às contribuições.

3 – METODOLOGIA

3.1 - Enquadramento metodológico

A palavra metodologia, que segundo Richardson et al. (2007) deriva do grego métodos (caminho para chegar a um objetivo) + logos (conhecimento), pode ser entendida como o estabelecimento de regras para o método científico na busca pelo conhecimento. Cervo e Bervian (2011, p.27) afirmam que nas ciências "entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade" e complementam ao afirmar que "o bom método torna-se fator de segurança e economia na ciência".

São diversas as interpretações de autores quanto à tipologia de delineamentos de pesquisa, cada qual apontando de sua maneira e assim gerando uma falta de uniformidade entre eles.

Quanto aos objetivos, o estudo se encaixa como uma pesquisa exploratória, visto que, se busca maior conhecimento a respeito da Reforma Tributária no Brasil e dos seus impactos, com o estudo do Projeto de Lei.

Assim na linha de raciocínio de Gil (2007) compreende-se que este tipo de pesquisa tem como objetivo proporcionar maior intimidade com toda adversidade, e torná-lo mais explícito ou com o intuito de construção de hipóteses.

A pesquisa "é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais" (MARCONI e LAKATOS, 2003).

A metodologia da pesquisa proposta é apresentada de acordo com sua classificação quanto ao problema, quanto aos objetivos e aos procedimentos.

Quanto aos procedimentos de coleta de dados, efetua-se uma pesquisa documental com base na legislação atual e no projeto de lei submetido a análise do congresso até Setembro de 2020. A pesquisa documental irá comparar em cada caso o que mudará caso a proposta seja aprovadas.

3.2 Procedimentos para coleta e análise dos dados

No que tange os procedimentos de coleta de dados, realizou-se uma pesquisa documental com base no Projeto de Lei e suas discussões realizadas até o mês de Outubro de 2020.

A pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc. (FONSECA, 2002, p. 32).

O Projeto de Lei trata de possíveis alterações na lei maior do Estado. É extremamente importante para a democracia e tem como objetivo maior criar modificações do texto da constituição federal para ao invés de uma nova elaboração das leis dispostas na constituição.

3.3 Limitações da pesquisa

A presente pesquisa apresenta como limitação, no que se refere ao esqueleto teórico, a ausência de pesquisas aprofundadas no tema para auxiliar na formação da base para a presente pesquisa. Na pesquisa realizada, encontrou-se limitação de conteúdo dos processos atualmente em tramitação, pois é um tema bastante atual sujeito a aperfeiçoamentos pertinentes em curso, de acordo com a necessidade de cada proposta complementar suas informações.

É considerável ressaltar que a presente pesquisa obteve informações através de sites em sua maioria por abranger um tema onde não foi possível coletar muitas informações atuais de forma física, entretanto são conteúdos de sites de grande relevância informativa.

4 – ANÁLISE DA PROPOSTA ELABORADA PELO GOVERNO – PROJETO DE LEI E DISPOSIÇÕES.

4.1 A Necessidade da Implementação

Conforme demonstrado anteriormente, o atual código tributário brasileiro possui quase meio século, tendo sido alterado no decorrer dos últimos anos, a fim de acompanhar o desenvolvimento econômico, social e político do país. A legislação foi adaptada às necessidades dos entes federativos e atualmente, o Brasil conta com diversos tributos, de competências variadas, criando inúmeras obrigações principais e acessórias para os contribuintes, tornando altamente dispendiosa e complexa a apuração dos tributos.

Nesse mesmo cenário encontram-se os entes federativos, responsáveis pela fiscalização e arrecadação. Assim como para os contribuintes, é a fiscalização é difícil e custosa. O Painel (2007) acrescenta ainda sobre a alta carga tributária:

“De acordo com a pesquisadora da FIPE, professora Maria Helena Garcia Pallares Zockun, a carga tributária brasileira é extremamente alta para o nível de renda do país, além de não ser condizente com a qualidade dos serviços prestados pelo governo à população mais pobre. “O Estado não fornece todo o serviço com a qualidade que a população espera, mas cobra muito caro por eles”, esclarece a pesquisadora, que considera o sistema tributário do Brasil inadequado, pela carência de “alguns atributos que tornam a economia mais eficiente, isto é, que permitem à economia tirar o máximo proveito dos seus recursos, em termos de crescimento”.(PAINEL, 2007).

Analisando apenas este cenário, já é possível chegar à conclusão de que uma reforma no ordenamento tributário nacional é mais do que necessária.

Segundo Laura (2019), a aprovação da reforma tributária seria um passo importante para a entrada do Brasil na OCDE. Conforme apontado anteriormente, a média da tributação dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE, é de cerca de 21%. Essa diferença de alíquota torna as companhias brasileiras menos competitivas em um cenário global, desacelerando o crescimento econômico do país.

O Governo brasileiro tem empenhado esforços para que o Brasil faça parte da OCDE. Ter uma tributação sobre a renda compatível com países desenvolvidos é vital para esse objetivo.

Tendo todos esses fatos sido apresentados, mostra-se necessária uma reforma no atual sistema tributário nacional, independentemente se essa reforma irá em um primeiro momento englobar tributos das esferas federais, municipais ou estaduais. O que se aguarda é uma simplificação no sistema.

4.2 A Primeira Parte Da Proposta - A Contribuição Sobre Bens E Serviços

A maior dificuldade enfrentada por projetos de reformas tributárias anteriores, foi o próprio Congresso Nacional. As referidas propostas, além de preverem mudanças nos tributos de competência federal, traziam ideias baseadas no princípio de um imposto único, englobando o ICMS, ISS e outros tributos estaduais e municipais. A preocupação dos representantes dos entes federativos, era no sentido de que com o fim de impostos como ISS e ICMS, a arrecadação dos Estados e Municípios diminuiria.

Tendo isso em mente, Guedes (2020) elaborou a primeira parte da proposta que consiste basicamente na criação da CBS.

A Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS) é um tributo que está sendo proposto pelo governo federal para substituir cinco tributos federais existentes atualmente, são eles: A Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita; Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários; Cofins; Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; Cofins-Importação

Portanto, não se trata de um tributo a mais, mas de uma consolidação de cinco tributos em um só. A CBS incide sobre operações de venda de bens e prestação de serviços no mercado interno e sobre a operação de importação de bens e serviços

De acordo com o que explicou o Ministério da Economia em documento de apresentação de sua proposta de reforma tributária, a ideia de começar a mudança no sistema fiscal a partir PIS e COFINS surge do caótico cenário legislativo em que se encontram essas duas contribuições.

A exemplo, o Órgão apontou para a quantidade de normas que existem sobre elas e as incertezas que existem acerca dos conceitos de insumo e da forma de tributação de cada produto, fatores que se refletem no alto índice de

processos administrativos e judiciais que discutem temas relacionados a esses tributos.

Mas não é apenas isso. Há também a intenção de reduzir os custos das empresas, simplificando os processos de declaração fiscal e reduzindo os níveis burocráticos envolvidos no cumprimento do dever tributário. Para tanto, propõe-se a implementação das seguintes mudanças.

4.2.1 As Principais Alterações

Conforme mencionado na seção anterior, a “primeira parte” reforma tributária consiste na unificação de dois tributos, o PIS e a COFINS. Nesse sentido, mudanças na metodologia, principalmente no que tange o fato gerador, alíquota e tomada de créditos utilizados atualmente, têm um impacto contábil significativo nas empresa.

Quadro 2 - Comparativo entre os Regimes Cumulativo, Não Cumulativo e o PL. 3887/2020.

| Descrição | Regime Cumulativo | Regime Não Cumulativo | PL. 3887/2020 |
|---|-------------------|---|---------------|
| Alíquota de PIS | 1% | 2% | - |
| Alíquota de COFINS | 3% | 8% | - |
| Alíquota de PIS e COFINS Receita Financeira | - | 5% | - |
| Alíquota CBS | - | - | 12% |
| Apropria Crédito | Não | Sim | Sim |
| Base de Cálculo | Faturamento | Faturamento + receitas não operacionais | Faturamento |

Fonte: Informativo Reforma Tributária: Mainhardt, pg. 5, 2020.

A principal diferença no que tange o fato gerador está na mudança do conceito de receita tributável. Atualmente, para as empresas do Lucro Real e regime não-cumulativo, a base de cálculo do PIS e da COFINS ocorre sobre o total da Receita auferida (Operacional e Não operacional); com a mudança para a CBS, as empresas passariam a tributar os impostos apenas sobre a Receita Bruta da atividade. Essa alteração não impacta as empresas do Lucro Presumido, uma vez que o fato gerador previsto na proposta é o mesmo do atual.

Dada a base de cálculo, a principal diferença entre a CBS e os atuais impostos deriva da mudança da alíquota de 9,65% para 12%, uma diferença de

2,35%. Além disso, deixaria de ser cobrado as alíquotas sobre os rendimentos financeiros obtidos pela empresa, restaurados pelo decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, cobrados sob uma alíquota de 4.65%.

No que tange a alteração mencionada acima, o Projeto de Lei prevê algumas exceções, são elas as Instituições Financeiras; que passarão a recolher a contribuição sobre uma alíquota de 5,8% (atualmente 4,65%), com a previsão de exclusões de algumas receitas, conforme mencionado no Art. 46 e Art. 47 do Projeto de Lei 3887/2020 transcrito abaixo:

“Art. 46. As pessoas jurídicas a que se refere o caput do art. 42 podem excluir da base de cálculo da CBS a receita decorrente de: I - reversões de provisões operacionais que não tenham sido excluídas da base de cálculo por ocasião de sua constituição; e II - recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas. Art. 47. As pessoas jurídicas a que se referem os incisos I a XIV do caput do art. 42 podem excluir da base de cálculo da CBS: I - as despesas incorridas na captação de recursos utilizados na intermediação financeira; *CD200518452700* Apresentação: 21/07/2020 16:09 - Mesa PL n.3887/2020 II - os encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais ou de direito privado; III - as despesas nas operações de câmbio, até o limite das receitas auferidas nas mesmas operações; IV - as despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras; V - as despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional; VI - o deságio na colocação de títulos; VII - as perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações e fundos de investimento em ações; VIII - as despesas com ativos financeiros e mercadorias utilizados como instrumento de hedge; IX - as despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos; e X - a remuneração e os encargos, ainda que contabilizados no patrimônio líquido, referentes a instrumentos de capital ou de dívida subordinada, emitidos pela pessoa jurídica, exceto na forma de ações.” (BRASIL, 2020)

Além das Instituições financeiras, outras empresas de setores atualmente beneficiados pelo regime monofásico, onde os importadores e indústrias seriam responsáveis pelo recolhimento por toda a cadeia também sofreriam alterações, uma vez que o regime monofásico proposto pela proposta alcança apenas combustíveis, cigarros e cigarrilhas.

O princípio da cumulatividade previsto para as empresas do Lucro Presumido, este deixaria de existir. Portanto, se a Proposta de Reforma Tributária for aprovada, as empresas não poderão escolher o regime de apuração, porque passará a existir apenas o Regime único com alíquota geral de 12% e possibilidade de tomada de crédito.

No entanto, a não-cumulatividade como aplicada atualmente nas contribuições do PIS e COFINS também sofrerá alterações. O método atual aplicável sobre os dispêndios gastos com os insumos considerados “essenciais” para a manutenção da fonte pagadora deixaria de existir e seria substituído por um modelo similar ao do modelo de créditos do ICMS, onde será aproveitado o crédito destacado na Nota Fiscal de compra.

A mudança também implicaria na vedação da apropriação de créditos em relação a bens e serviços vinculados a receita não sujeita à incidência ou isenta, exceto nas hipóteses expressamente permitidas.

Cabe citar que existem outras alterações previstas e que impactam diretamente o valor final ser pago, tais como regimes especiais, substituições tributárias, a cobrança sobre operações digitais e também dos benefícios fiscais aplicados, onde houve uma grande redução dos benefícios, ficando restrito a poucos produtos da cesta básica e in natura, além de isenções para entidades beneficentes e outras.

Por fim, às obrigações acessórias, a proposta apresentada pelo governo, visa a simplificação do atual modelo tributário. Segundo a proposta, cerca de 70% das obrigações acessórias do PIS e COFINS serão extintas, além disso, os campos de preenchimento na Nota Fiscal reduzirão de 52 para 9.

4.2.2 Análise do Impacto Das Alterações Propostas Pelo Governo

Ao contrário do esperado, a atual proposta tributária elaborada pelo governo não teve uma boa repercussão frente ao público. Mesmo que exista a previsão de simplificação do atual sistema, especialistas do setor tributário têm identificado pontos de divergência entre os benefícios que, segundo o Ministro da Economia, irão derivar da aplicação do novo imposto e os impactos que, de fato, ele irá causar. A exemplo, podemos citar a diminuição da carga tributária.

Enquanto o Ministro afirma que a carga tributária será reduzida, cálculos realizados pelos economistas Goto e Pires (2020), do Observatório Fiscal do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (Ibre/FGV), mostram que, na verdade o novo tributo irá gerar um aumento na carga fiscal, em decorrência do aumento da alíquota de 9,25% (hoje praticada no regime não-cumulativo de PIS e COFINS) para 12%.

Para atingir tal afirmação, os especialistas realizaram uma análise a partir da alíquota da CBS sobre a economia e, em especial, sobre os diversos setores. Como fonte de dados, foram utilizados as matrizes das Contas Nacionais (SCN) de 2017, a partir de dados da Receita Federal (RFB), Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) e da Matriz Insumo-Produto (MIP) de 2015 do IBGE para simular o impacto tributário e fiscal nas operações.

Para realização do cálculo da alíquota neutra efetiva sobre o sistema de recolhimento atual da PIS e da COFINS, os especialistas modelaram os cálculos a partir das disposições previstas no PL 3887/2020, para as empresas que serão enquadradas no regime tradicional da operação, o cálculo da arrecadação da CBS e de sua base de tributação, com o objetivo de chegar a uma alíquota aproximada do que seria utilizado atualmente para o PIS e COFINS.

Quadro 3 - Simulação da Alíquota Neutra - CBS

| | |
|-----------------------------------|--------------|
| Consumo (PM) | 4.154 |
| Exclusões Tributárias | 772 |
| - PIS/Cofins | 268 |
| - ICMS | 446 |
| - ISS | 58 |
| Ajustes na base de consumo | 731 |
| - Cesta Basica | 368 |
| - Transporte coletivo municipal | 62 |
| - Simples | 267 |
| - ZFM | 34 |
| Base tributável CBS | 2.651 |
| Alíquota Efetiva (%) | 10,1 |

Fonte: Goto et Pires (2020)

A metodologia utilizada para o cálculo leva em consideração que o SCN divulga o consumo das famílias a preços de mercado, ou seja, com a incidência de impostos sobre produtos e margens de comércio e transporte. A partir deste valor, calculou-se a isenção sobre os produtos da cesta básica e sobre transporte coletivo municipal. Desse valor, ainda foram excluídos o PIS/Cofins, o ICMS e o ISS por não fazerem mais parte da base de cálculo do novo imposto. Finalmente, foram subtraídas as estimativas de consumo decorrentes da produção das

empresas optantes pelo Simples e da Zona Franca de Manaus, ponderados pelo PIB de Manaus, utilizando os dados da RFB regionalizados.

Assim, encontrou-se a alíquota neutra atual de 10,1% sobre o consumo. Considerando a alíquota proposta de 12%, a arrecadação da CBS incrementaria a arrecadação do PIS/Cofins em 1,9 p.p. da base ajustada de consumo, equivalente, em 2017, a algo próximo de R\$ 50,3 bilhões.

Já Fleury (2020), entende que as premissas de aumento na alíquota paga variam para cada setor;

“Para a indústria é provável que a carga efetiva reduza porque hoje não pode tomar créditos de PIS e Cofins sobre tudo que ela adquire. Não toma crédito de despesas publicitárias, de honorários advocatícios e contábeis, por exemplo, porque esses itens não são considerados insumos para a produção”, explica Ribeiro. “Por outro lado, folha de pagamentos não dará créditos e comprar de empresas do Simples não dará crédito cheio de 12%, o que prejudicará diversas atividades”. (FLEURY, 2020)

Outro ponto que chama atenção na atual proposta é o impacto da CBS para as prestadoras de serviços. Em análise realizada pelos sócios-diretores do Tax Group, Wulff et al. (2020) entendem que os setores como construção civil, hotelaria, restaurantes, telemarketing e muitos outros terão a sua tributação triplicada com a CBS.

Isso ocorre uma vez que essas empresas apuram PIS/COFINS no regime cumulativo, dentro do Lucro Presumido, no percentual de 3,65%. Além disso, é importante ressaltar que a atual legislação abrange algumas exceções para empresas cujo faturamento seja superior a R\$ 78 Milhões de Reais mas que, devido a natureza da atividade, estão submetidas ao regime cumulativo. Em discussão antiga realizada no momento da elaboração do PIS e COFINS não-cumulativo, entendia-se que as empresas desses setores, devido a limitação da previsão de insumos e tomadas de créditos estabelecidos pela legislação, estariam arcando com um valor muito superior ao de empresas de outros setores, uma vez que os maiores gastos eram vedados de tomada de créditos, acarretando em uma menor redução do imposto pago.

Nesse sentido, com a extinção do referido regime, a alíquota seria majorada para um percentual de 12% do novo tributo representaria um custo

bastante pesado sobre o faturamento. Esses fatos foram os principais responsáveis pela não aceitação pública da proposta.

Corroborando com Fleury (2020), os dados elaborados pela Roit Consultoria e Contabilidade (2020), demonstram uma relação diretamente proporcional entre margem de venda e valor de imposto pago, ou seja, quanto maior a margem de venda da empresa em relação ao produto adquirido, maior será o dispêndio com o imposto.

Além disso, segundo a opinião de Smith (2020), a reforma tributária proposta pelo Ministério, pouco simplificou a complexidade que hoje existe no âmbito tributário brasileiro. Para ele, ela gerou efeitos contrários ao que seria ideal para o país, aumentando a carga tributária, por exemplo.

“No pós-crise, esse valor [decorrente do aumento da carga tributária] será repassado ao consumidor final. Elevando os impostos na prestação de serviços, se gera um impacto significativo no orçamento das pessoas de baixa renda, pois os preços na ponta vão ser mais caros. Isso vai acabar causando uma diminuição da economia, porque as pessoas vão consumir menos. [Além disso, a elevação da carga tributária] vai aumentar muito o número de falências e de recuperações judiciais das empresas”. (SMITH, 2020)

Em complemento ao exposto, Dallegre (2020) também ratifica que a proposta do governo possui outros problemas, uma vez que é limitada apenas a 6 impostos federais; não visa a redução da carga tributária, assim como demonstrado pelo o estudo realizado por Goto e Pires (2020), uma vez que vem acompanhada de aumento de alíquota; e não é uma reforma que tira a complexidade, uma vez que continuam existindo créditos e alíquotas diferenciadas para empresas de diferentes setores e de diferentes faturamentos, tais como o Simples nacional e, que continuam existindo isenções e imunidades, zonas de tributação especial, áreas de livre comércio, regimes monofásicos, instituições financeiras com tratamento diferenciado, entre outros fatores.

Baumgratz (2020), por sua vez, examinando a proposta por um ângulo mais genérico, argumenta que a propaganda do Ministério em torno dos benefícios de se implementar um Imposto sobre Valor Agregado no Brasil é incoerente.

“Se hoje juntarmos toda a carga tributária existente e compararmos com o que existe em outros países, no modelo do IVA, nós teríamos o

maior IVA do mundo. Aproximadamente 35%, considerando os impostos estaduais e municipais. Totalmente fora do que estávamos esperando, em termos de reforma tributária” (Baumgratz, 2020)

Dessa forma, por mais que a proposta elaborada pelo governo tenha como objetivo a simplificação, os contribuintes podem acabar arcando com diferenças exorbitantes no valor pago.

É difícil, no entanto, saber como o Congresso irá tratar a proposta porque adotá-la significará abandonar o trabalho dos últimos anos em torno das PECs que se encontram em discussão.

Além disso, como ressalta Oliveira (2020):

“O Projeto de Lei nº 3.887/20 poderá receber diversas propostas de emendas e ajustes, os quais podem trazer diversas modificações ao texto original. A apresentação de emendas pode modificar, substancialmente, o texto final da Lei que será aprovada. Inclusive, há a possibilidade de o PL vir a ser retirado de pauta ou não ser votado. Diante disso, neste momento, o mais importante é que as empresas continuem acompanhando todas as discussões e assuntos que estão sendo debatidos sobre o tema, principalmente, porque o texto original prevê que essa legislação entrará em vigor após seis meses de sua publicação”. (OLIVEIRA, 2020).

Ao definir um novo sistema tributário e deixar claro seus efeitos, o Congresso Nacional deverá analisar a necessidade de alguma compensação que poderá ser expressa em termos de alíquotas diferenciadas entre setores, transição na implementação da reforma ou alguma desoneração de outro imposto. Pelo andar da carruagem o candidato para a compensação seria a desoneração da folha. O ideal seria manter a neutralidade do sistema e que a discussão sobre folha não resulte em muitas distorções. Mas por enquanto, restar aguardar como o Congresso receberá a proposta do governo.

4.3 Outras Etapas da Proposta e Futuras Alterações – IRPJ e CSLL

Em relação ao Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, por mais que a primeira parte da proposta apresentada pelo governo não possua nenhuma tratativa sobre o tema, Guedes já se pronunciou sobre uma possível

redução na alíquota dos atuais 34%, quando acumulado com a CSLL, para cerca de 20%.

Essa mudança, por si só, já traria benefícios às multinacionais brasileiras com operações nos Estados Unidos e em países cuja a alíquota do tributo sobre a renda é inferior aos atuais 34%. Aliado ao aumento na competitividade internacional, ao diminuir o imposto recolhido, os contribuintes teriam a possibilidade de ampliar os investimentos em fluxo de caixa, expansão e desenvolvimento tecnológico.

Assim como foi esperado pela administração do Governo Donald Trump, uma diminuição na carga tributária sobre a renda, acarretaria em um aumento no Produto Interno Bruto – PIB, do país, criando empregos, aumentando investimentos e fomentando a economia. Por outro lado, isso acarretaria em uma diminuição dos ganhos do governo.

Cortar o percentual da alíquota em quase metade, reduziria de forma considerável os valores angariados pela União, prejudicando o orçamento. Para suprir o déficit ocasionado pelo corte, novos impostos deveriam ser criados, ou a alíquota de outros tributos federais poderia ser aumentada. Na proposta de Guedes, fala-se de uma tributação sobre dividendos e Juros Sobre Capitais Próprios.

A ideia, ao tributar esses tipos de receita, é que a alíquota efetiva aplicada sobre os tributos federais volte ao patamar histórico anterior ao corte do IRPJ e da CSLL, sem prejudicar a arrecadação federal. O objetivo seria onerar diretamente aqueles que auferem a renda e não as empresas.

Assim sendo, em uma primeira análise, a diminuição da alíquota do IRPJ e da CSLL e a consequente tributação dos dividendos não teria um impacto relevante nos cofres do tesouro nacional. Além de contribuir financeiramente para contribuintes e beneficiários, com esses valores circulando na economia, o governo esperava um aumento real no salário e um aquecimento do mercado.

Todavia, é necessário analisar a possibilidade de efeitos contrários aos objetivos do governo. Além disso, conforme mencionado na proposta da CBS apresentada, não podemos descartar uma eventual rejeição pública decorrente das próximas partes das propostas apresentadas. A melhor forma de conduzir um estudo sobre o tema, é avaliar propostas parecidas e suas repercussões, em outros países.

5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se que existem inúmeras propostas de reforma do ordenamento tributário brasileiro. Entretanto, não há como afirmar que uma dessas propostas é a ideal para o país. Algumas se adaptam mais e outras menos as peculiaridades do cenário político-econômico. A escolha das diretrizes da reforma tributária deve partir da premissa de que precisamos de uma legislação menos complexa, com menos obrigações acessórias e principais e que seja aprovada no Congresso Nacional, respeitando os princípios estabelecidos no pacto federativo.

A simplificação do ordenamento tributário é a premissa adotada em todas as propostas em análise pelo Congresso, no entanto, todas possuem resistência quanto a sua adequação ao sistema do país.

Desse modo, até o momento, dentre as propostas sob análise, a que traz menores obstáculos para aprovação no Congresso Nacional está a proposta do Projeto de Lei 3887/2020, de autoria do Ministro da Economia.

Além do fato que aprovar um Projeto de Lei é burocraticamente mais fácil do que aprovar uma PEC, eventuais alterações em tributos federais teriam um impacto menor no restante da economia dos estados e municípios.

Dessa forma, a proposta do governo precisaria de apenas alguns ajustes para se adequar ao que é esperado pela população. Além disso, o princípio que norteia a reforma tributária é de que as companhias poderiam reinvestir os valores economizados na própria empresa, melhorando o treinamento, salário e qualidade de vida de seus empregados, além de permitir maiores investimentos no desenvolvimento tecnológico e na expansão dos negócios, aumentando a competitividade de empresas brasileiras e fomentando a economia como um todo.

No entanto, devemos ressaltar que a teoria é muito diferente da prática. Nos EUA, as companhias utilizaram os valores provenientes da diminuição da carga tributária para remunerar os próprios acionistas, elevando o valor comercial das companhias e conseqüentemente o PIB do país, entretanto o salário real das classes menos abastadas ficou estagnado.

Quanto às tributações de dividendos, existem correntes que defendem que não há bitributação enquanto outras defendem que sim. Os defensores da

bitributação afirmam que o imposto de renda estaria incidindo sobre receitas da mesma natureza, ou seja, o lucro dos contribuintes. Por outro lado, aqueles que argumentam não haver a bitributação entendem que existem dois sujeitos passivos na relação. O primeiro seria a pessoa jurídica que auferiu lucro, havendo um fato gerador do IRPJ e o segundo, seria uma pessoa física ou jurídica que recebeu o lucro distribuído por uma companhia de sua propriedade, tendo auferido nova disponibilidade econômica.

No que tange impostos indiretos na tributação das empresas, ainda não é possível afirmar ao certo se haverá a criação de um imposto que unifique o IPI, IOF, ICMS e ISS. De fato, isso diminuiria consideravelmente a quantidade de obrigações acessórias e simplificaria a apuração dos tributos.

Ocorre que, propostas com o objetivo similar, visando a unificação dos tributos citados no parágrafo anterior, sofreram forte oposição do Congresso Nacional. Muito se deve a preocupação dos representantes dos Estados e dos Municípios com a perda de arrecadação proveniente do fim de impostos como ISS e ICMS.

Sendo assim, o plano do atual do Ministério da Economia defende que a reforma tributária deve ocorrer em etapas. Em um primeiro momento deveria apenas ser alterada a metodologia de incidência dos tributos de competência da União.

Em suma, haveria a criação da CBS, abrangendo em um primeiro momento apenas tributos de competência federal. Posteriormente este imposto passaria a englobar também tributos municipais e estaduais, diminuindo a complexidade do sistema tributário e a quantidade de obrigações acessórias dos contribuintes.

No que tange a adaptação dos contribuintes brasileiros ao novo regime, até o momento, não foram apontadas diretrizes claras. Entretanto, espera-se um período de transição que poderia demorar anos. Assim, o novo imposto seria introduzido aos poucos, tendo sua alíquota aumentada ao mesmo tempo em que os tributos do antigo ordenamento teriam suas alíquotas diminuídas, de forma proporcional.

Assim sendo, implementar uma Reforma Tributária no Brasil, embora necessário, é extremamente complexa, principalmente no que tange a

participação ou não dos Estados nas primeiras fases da reforma, o que pode ser o diferencial para a aprovação da reforma tributária no Congresso Nacional.

Desse modo, cabe aos integrantes do governo e do poder legislativo, analisarem e escolherem a proposta de reforma tributária que mais se adapta às necessidades e ao cenário político-econômico nacional.

6. REFERÊNCIAS

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**: 25. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: IR Publicações LTDA, 2010.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

RIBEIRO, Osni Moura; MAURO, Aparecido Pinto. **Introdução à contabilidade tributária**, São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

CHEN, Brian. WAKABAYASHI, Daisuke. Apple Capitalizing on new Tax Law, plans to bring billions in cash back to U.S. **The New York Times** - Disponível em: <https://www.nytimes.com/2018/01/17/technology/apple-tax-bill-repatriate-cash.html> . Acesso em: 21 de Dezembro de 2020.

COUTINHO, Marianne. MELO, Murilo. **Reforma Tributária Americana**. Disponível em: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2018/04/br-bm43-reforma-tributaria-americana.pdf>. Acesso em: 10 de Novembro de 2020.

LAMUCCI, Sergio. MELO, DE ORTE. Paola. Guedes diz que governo fará reforma tributária apenas no nível federal. **O Globo** Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/guedes-diz-que-governo-fara-reforma-tributaria-apenas-no-nivel-federal-23591322>. Acesso em: 16 de Novembro de 2020

GOTO, Fábio. PIRES, Manoel. A contribuição sobre bens e serviços (CBS). **Observatório de Política Fiscal**. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/contribuicao-sobre-bens-e-servicos-cbs-0>. Acesso em: 20 de Novembro de 2020.

WULFF, Luis *et al.* Reforma tributária: o que acontecerá com o sistema fiscal brasileiro?. **Tax Group**. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/reforma-tributaria-o-que-acontecera-com-o-sistema-fiscal-brasileiro/>. Acesso em: 18 de Novembro de 2020.

SILVA, Narruana. **Análise das propostas em tramitação no congresso brasileiro em relação à unificação dos impostos: propostas de emendas 45/2019 E 110/2019**. Tese (Graduação Em Ciências Contábeis); Centro De Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal Do Rio Grande Do Norte, 2019.