



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUCAS MARINHO DA SILVA

**O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO DUAL: A percepção dos discentes da
graduação presencial de Ciências Contábeis da UFPE acerca da implementação dos
tributos.**

Recife

2023

LUCAS MARINHO DA SILVA

O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO DUAL: A percepção dos discentes da graduação presencial de Ciências Contábeis da UFPE acerca da implementação dos tributos.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Cacilda Soares de Andrade

Recife

2023

LUCAS MARINHO DA SILVA

O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO DUAL: A percepção dos discentes da graduação presencial de Ciências Contábeis da UFPE acerca da implementação dos tributos.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 29 de Setembro de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Professora Cacilda Soares de Andrade
Universidade Federal de Pernambuco

Professor Joaquim Osório Liberalquino Ferreira
Universidade Federal de Pernambuco

Professor Francisco de Assis Galvão Barreto Pinho
Presidente da Academia Pernambucana de Ciências Contábeis

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do
programa de geração automática do SIB/UFPE

Silva, Lucas Marinho da.

O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO DUAL: A percepção dos
discentes da graduação presencial de Ciências Contábeis da UFPE acerca da
implementação dos tributos. / Lucas Marinho da Silva. - Recife, 2022.

60, tab.

Orientador(a): Cacilda Soares de Andrade

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis -
Bacharelado, 2022.

Inclui referências, apêndices.

1. IVA. 2. Tributação. 3. Reforma Tributária. I. Andrade, Cacilda Soares de.
(Orientação). II. Título.

330 CDD (22.ed.)

FOLHA DE APROVAÇÃO

LUCAS MARINHO DA SILVA

O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO DUAL: A percepção dos discentes e profissionais contábeis acerca da implementação dos tributos.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 29 de Setembro de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Professora Cacilda Soares de Andrade
Universidade Federal de Pernambuco

Professor Joaquim Osório Liberalquino Ferreira
Universidade Federal de Pernambuco

Professor Francisco de Assis Galvão Barreto Pinho
Presidente da Academia Pernambucana de Ciências Contábeis

DEDICATÓRIA

Eu dedico esse trabalho a minha mãe, Clécia Oliveira da Silva Ramos, que sempre me apoiou para continuar a pesquisa nos momentos que tudo indicava que ela não continuaria e também por me apoiar durante toda a trajetória acadêmica. Obrigado.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer primeiramente a Deus por me dar capacidade e perseverança para seguir todo esse árduo processo.

À minha família que sempre me apoiou na vida acadêmica, principalmente minha mãe por sempre acreditar em mim, minha irmã Luisa que esteve junto comigo durante esse processo, ao meu pai, Hugo, por todo o apoio na vida. E as minhas primas: Callyne que esteve comigo durante grande parte da minha vida de estudo e Camylla, que junto com minha tia Creize, trouxeram a realidade de um ambiente acadêmico para a família.

À minha professora orientadora, Dr^a Cacilda Andrade que fez com que fosse possível a realização dessa pesquisa, através de ensinamentos e contribuições que sempre carregarei.

Agradeço a Universidade Federal de Pernambuco e todos que a representam, desde docentes a assistentes administrativos, que me deu a oportunidade de realizar um curso de ensino superior de qualidade.

Também agradeço a todos os meus colegas e amigos de curso, pelo convívio e ela cooperação durante todas as dificuldades, em especial Matheus e Eduarda que estiveram desde o começo comigo.

RESUMO

O Brasil é um país que possui uma alta carga tributária e um dinamismo de fiscal que não garante uma prevalência contínua em sua arrecadação, principalmente na cadeia do consumo, por esse motivo diversas propostas de emenda constitucional caminharam pelo poder legislativo para mudar o atual sistema tributário nacional. Com o avanço e aprovação da PEC 45-A de 2019 pela Câmara dos deputados, há propostas para a criação de um modelo de tributação baseado no Imposto Sobre Valor Agregado Dual, formado pelo Imposto e pela Contribuição sobre Bens e serviços, que substituirá os principais tributos sobre o consumo. Nesse contexto, o objetivo do estudo é analisar a perspectiva dos discentes para as propostas de mudanças que serão estabelecidas com a implementação dos tributos. Para isso, realizou-se uma pesquisa de campo qualitativa e com método indutivo, utilizando um formulário desenvolvido a partir do modelo de escala Likert a fim avaliar o grau de concordância com as principais propostas de mudanças. Para isso a pesquisa foi realizada com discentes do curso de ciências contábeis da Universidade Federal de Pernambuco que já cursaram as disciplinas de Direito tributário ou Contabilidade tributária. Os resultados da pesquisa demonstraram que os estudantes possuem um grau de concordância parcial com as propostas trazidas pela PEC 45-A. Essa concordância deu-se pelo fato dos discentes concordarem com a necessidade de mudanças no sistema tributário e com o modelo apresentado, mas tenderem à um grau de concordância menor em características específicas do sistema tributário.

Palavras-chave: IVA. Tributação. Reforma Tributária

ABSTRACT

Brazil is a country with a high tax burden and a dynamic tax collection system that doesn't guarantee a continuous revenue stream, especially in the consumption chain. For this reason, various constitutional amendment proposals have been discussed in the legislature to change the current national tax system. With the advancement and approval of PEC 45-A in 2019 by the Chamber of Deputies, there are proposals to create a taxation model based on the Dual Value Added Tax, consisting of a tax and a contribution on goods and services, which will replace the main consumption taxes. In this context, the objective of the study is to analyze the perspective of students regarding the proposed changes that will be implemented with the introduction of these taxes. To achieve this, a qualitative field research with an inductive method was conducted, using a questionnaire developed based on the Likert scale model to assess the degree of agreement with the main changes. The research was carried out with students of the accounting program at the Federal University of Pernambuco who have taken courses in either Tax Law or Tax Accounting. The results of the research demonstrated that students have a partial agreement with the proposals outlined in PEC 45-A. This agreement arises from the fact that students agree with the need for changes in the tax system and with the presented model, but they tend to have a lower degree of agreement regarding specific characteristics of the tax system.

Keywords: VAT. Taxation. Tax Reform.

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1 – Impostos de competência federal.....	20
Quadro 2 – Impostos de competência estadual e distrital.....	22
Quadro 3 – Impostos de competência municipal e distrital.....	23
Tabela 1 – Cálculo do imposto sobre valor agregado	27
Tabela 2 – Amplitude do sistema tributário nacional	37
Tabela 3 – O estilo de reforma escolhido	38
Tabela 4 – Os tributos escolhidos.....	39
Tabela 5 – Base de tributação no IVA	40
Tabela 6 – Forma de tributação	40
Tabela 7 – O IVA Dual.....	41
Tabela 8 – O imposto sobre bens e serviços.....	42
Tabela 9 – A contribuição sobre bens e serviços	43
Tabela 10 – As variações de alíquota	44
Tabela 11 – Tempo de migração dos tributos.....	44

LISTA DE GRÁFICOS/FIGURAS

Gráfico 1 – Referente ao gênero dos discentes	35
Gráfico 2 – Referente à faixa etária.....	36
Gráfico 3 – Referente à realização de estágio.....	37

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBS	Contribuição sobre bens e serviços
CF	Constituição federal
CIDE	Contribuição de intervenção no domínio econômico
COFINS	Contribuição para o financiamento da seguridade social
CSLL	Contribuição sobre o lucro líquido
CTN	Código tributário nacional
IBS	Imposto sobre bens e serviços
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
IE	Imposto de exportação
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 propriedade de veículos automotores
IR	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto de transmissão de bens imóveis
ITCMD	Imposto de transmissão por causas mortis e doações
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
IVA	Imposto sobre valor agregado
PASEP	Programa de formação do patrimônio do servidor público
PIS	Programa de integração social
PPC	Projeto pedagógico de curso
STN	Sistema tributário nacional

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	9
1.2. OBJETIVOS.....	11
1.2.1. <i>Objetivo Geral</i>	11
1.2.2. <i>Objetivos Específicos</i>	11
1.3. JUSTIFICATIVA.....	11
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	13
2.2. BREVE HISTÓRIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	13
2.2. PRINCIPAIS PONTOS DA ATUAL LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	19
2.2.1. <i>Os Impostos</i>	20
2.2.2. <i>As Contribuições Sobre o Consumo</i>	23
2.3. O VALOR AGREGADO E SUA TRIBUTAÇÃO.....	25
2.5 AS MUDANÇAS COM A IMPLEMENTAÇÃO DO IVA DUAL.....	28
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	31
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	31
3.2 MÉTODO DA PESQUISA.....	31
3.3. COLETA DE DADOS.....	32
3.4. POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	33
3.5. TÉCNICA DE ANÁLISE DE PESQUISA.....	33
4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS.....	35
4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES.....	35
4.1.1. <i>Gênero</i>	35
4.1.2. <i>Faixa Etária</i>	35
4.1.3. <i>Experiência Profissional</i>	36
4.2 OPINIÃO DOS DISCENTES ACERCA DO TEMA.....	37
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
REFERÊNCIAS.....	48
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO.....	52

1. INTRODUÇÃO

Popularmente, o Brasil é conhecido por possuir uma alta carga de tributos (Silva, 2021), o  tem um amplo sistema tributário que evoluiu desde a colonização e que passou, durante os anos, por mudanças em sua legislação até chegar aos dias atuais com uma estrutura fiscal que possui críticas e propostas de mudança.

De acordo com Smargiassi et al. (2019), desde a fase colonial, existiram tributos cobrados no Brasil. Esses estavam atrelados a princípios mercantis e tinham como objetivo a expansão e administração de Portugal no país. Dessa forma, foram estabelecidos tributos que incidam sobre renda e produção. Entretanto, desde o período em que o Brasil era colônia de Portugal, existiam críticas à cobrança de impostos, Coelho (2019, p. 12) exemplifica a oposição ocorrida na Bahia colonial na qual

Por meio da Câmara de Cidade de vador, na segunda metade do século XVII, senhores de engenho e lavradores  tentavam aliviar o peso dos impostos, reivindicavam soluções para a escassez monetária na colônia, pediam soluções para as dificuldades com o negócio do açúcar. Em suma, negociavam, apresentando suas demandas por meio de cartas endereçadas à Coroa.

O tributo representa a base financeira do governo e da gestão pública. O custeio da educação, saúde e outros aspectos do dia-a-dia de uma nação dão-se através do investimento de capital monetário para as diversas áreas. Logo, esse capital precisa ser primeiro recolhido para que, posteriormente, seja gerido e aplicado. Silva (2008, p. 14) afirma que: “a arrecadação de tributos sempre fez parte dos Estados, independente dos regimes econômicos ou da época em que era estabelecida”. Ou seja, é algo intrínseco na sociedade.

Portanto, ao ter-se em vista que o tributo sempre fez e sempre fará parte de uma nação, é necessário que haja uma gestão sobre como devem ser arrecadados esses valores.

No Brasil, o Código Tributário Nacional (1966) assegura à união, aos estados e aos municípios o recolhimento de impostos sobre o patrimônio, a renda e o consumo, a fim de custear projetos para os seus cidadãos.

A Constituição Federal (1988) define para o consumo, os seguintes tributos: O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN/ISS), o imposto sobre operações financeiras (IOF), o

imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto de importação (II) e o imposto de exportação (IE).

Com isso, tem-se os seis primeiros impostos que incidem sobre a cadeia de produção, venda e prestação de serviços. Mais tarde, a Lei complementar Nº 7 de 1970 adiciona, ao grupo de tributos sobre consumo, os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público (PIS/Pasep), sendo seguidos pela contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS) em 1991. Dez anos depois, em 2001, foi criada a contribuição de intervenção no domínio econômico para os combustíveis (CIDE-Combustíveis), por fim, em 2004 foram instituídas as contribuições PIS/Pasep-Importação e COFINS-Importação.

Portanto, o Brasil possui um sistema tributário que conta com tributos para as principais etapas e características do consumo. Porém, como será abordado durante a segunda seção deste trabalho, as mudanças no código de leis fiscais e monetárias sempre ocorreram a fim de valorizar um ponto de equilíbrio e interesse governamental e social, dessa forma espera-se que haja mudanças ao longo dos anos para suprir demandas.

Ao adentrar-se ao campo social, mas especificamente nas ciências sociais aplicadas, tem-se a contabilidade como o estudo do patrimônio que possui o objetivo de informar e orientar os seus usuários na tomada de decisão e gestão pessoal e empresarial (Silva, 2021). Portanto, sendo o tributo algo que influencia diretamente no cotidiano monetário de pessoas físicas e jurídicas, cabe ao profissional contábil ter um conhecimento sobre o seu impacto atual e futuro.

1.1. Contextualização do Problema

O consumo acontece diariamente no país e, por conta do alto número de tributos que incidem no mercado de bens e serviços, com regras e alíquotas diferentes, a população como um todo não se mantém a par das influências dos impostos, taxas e contribuição em sua vida diária (Oliveira, 2015). Por isso, os profissionais que mantêm um contato mais direto com esses aspectos tributários, conseguem opinar sobre as influências das mudanças legislativas para com o cotidiano e estabelecer influências.

De acordo com Pitela (2000), os gestores vêm cada vez mais buscando profissionais contábeis e também adentrando no estudo da contabilidade a fim de ter uma visão melhor do seu patrimônio e dos aspectos diários das empresas.

Logo, a presença de um profissional contábil ajuda a empresa nas suas obrigações fiscais, essa importância aumenta ao entrar no ponto de aspectos necessários às pessoas jurídicas, como os tributos.

Nesse contexto, destaca-se no PPC do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) (2023), que a graduação em contábeis

prepara profissionais de nível superior capacitados para programar, acompanhar e controlar o processo de gestão orçamentária e financeira, coordenando, coletando, registrando, analisando e interpretando os fenômenos que produzem alterações na situação econômica, financeira e patrimonial das empresas. O perfil deste profissional pode ser segmentado em: contador de empresa, controle empresarial, auditor, perito contador, assessor e consultor contábil e professor.

Ou seja, a importância dessas rotinas contábeis está no objetivo da instituição para o curso de bacharelado. Essa importância, ao adentrar à área tributária, tem um peso para os futuros clientes dos discentes, pois em uma publicação sobre a carga tributária, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2023) constatou que a tributação representa, em média, 40,28% do rendimento do pagador de imposto. Ou seja, algo que impacta diretamente suas receitas.

Já no contexto legislativo, os códigos de Leis tributárias brasileiras estão em constante atualização. Com isso, em busca de simplificar o sistema tributário nacional e adequá-lo a uma visão internacional de arrecadação, as PECs 45/2019 da câmara e 110/2019 do senado, juntas do projeto de lei 3887/2020 preveem a criação de uma versão brasileira do Imposto Sobre valor agregado (IVA) dual, que será dividido entre dois tributos: O Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS). Esses tributos incidirão sobre a cadeia do consumo e substituirão os atuais ICMS, ISS, IPI, PIS/Pasep e COFINS.

Segundo Bordão (2009), o IVA foi um sucesso nos países europeus e a aplicação desse modelo no Brasil pode contribuir para uma nova perspectiva de sucesso na economia nacional. Mas o imposto também pode trazer dúvidas e complexidades, Marina (2019) debate que apesar da proposta ter objetivo de simplificar o sistema tributário nacional, a extinção de tributos e a forma de implementação pode representar um impacto na atual receita das esferas públicas, interferindo diretamente no desenvolvimento social.

Com isso, entende-se que uma quebra na legislação fiscal vigente pode trazer benefícios e malefícios para o país, além disso, no dia a dia empresarial, o contador mostra-se como uma peça chave da organização fiscal e, como uma instituição de ensino, a UFPE prepara profissionais capacitados para as demandas relativas à atividade contábil. Portanto, essa pesquisa, busca responder à seguinte questão: **Qual a percepção dos discentes de**

Ciências Contábeis presencial da Universidade Federal de Pernambuco acerca da mudança na estrutura tributária nacional com a chegada do Imposto e da Contribuição Sobre Bens e Serviços?

1.2. Objetivos

1.2.1. Objetivo Geral

Esse trabalho tem como objetivo capturar a percepção de discentes do curso de bacharelado em ciências contábeis presencial da Universidade Federal de Pernambuco, que tenham cursado a disciplina de direito tributário ou contabilidade tributária, a respeito da proposta de reforma da tributação sobre consumo e criação de um novo modelo: O imposto sobre Valor Agregado Dual formado pelo Imposto sobre Bens e Serviços e pela Contribuição sobre Bens e Serviços.

1.2.2. Objetivos Específicos

- Compreender o sistema tributário nacional, através de um avanço histórico;
- Destacar os atuais tributos vigentes no país, com enfoque na tributação do consumo;
- Indicar como funciona o valor agregado e como é aplicada a sua tributação;
- Explorar as mudanças propostas na instituição do Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços.

1.3. JUSTIFICATIVA

Em 2020, 44,13% da arrecadação nacional veio da cadeia de consumo (OCDE, 2022), logo quase metade dos valores recolhidos durante esse ano advieram dos tributos que caminham para um fim. Portanto, a presença de propostas para emenda da constituição federal, promulgada em 1988, e de um projeto de lei revelam uma futura mudança em uma grande parcela da renda governamental. Logo, é preciso entender qual o impacto dessa mudança.

Apesar de representarem uma grande parcela da arrecadação, esses tributos não asseguram ao governo uma arrecadação fixa de 44% anualmente pelos próximos anos, isso

dá-se pelo fato deles possuírem uma dinâmica de recolhimento instável, podendo ter desde aumentos positivos a quedas expressivas na sua arrecadação, ou manter-se constante.

Em 2022, de acordo com o relatório da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2023), o país arrecadou, com COFINS e PIS/Pasep, cerca de R\$406,7 bilhões de reais. Esse valor representou um aumento de apenas 0,07% em comparação com o ano de 2021, demonstrando uma constância no recolhimento dessas contribuições. Já a arrecadação de IPI sobre Comércio Atacadista, Metalurgia e Fabricação de Produtos Químicos (IPI-Outros) chegou a uma queda de 20,50% em comparação com o ano anterior. Por outro lado, o IPI incididos em automóveis teve um aumento de 23,58% na arrecadação.

Todo esse dinamismo ocorrido nos últimos anos é um dos motivos que torna a aprovação dos novos tributos um assunto que está sempre em tramitação pelas casas do poder legislativo.

Em 1995, houve a PEC 175, já em 2003 foi proposta a PEC 43, cinco anos depois houve a PEC 233/2008. Todas essas propuseram a simplificação do sistema tributário nacional, sendo os principais alvos de mudanças o IPI, ICMS, ISS e as contribuições sociais do consumo.

O ápice dessa história legislativa ocorreu então no dia 17/03/2023, em que o presidente da câmara, nesta então data, Arthur Lira, assinou a ordem nº 5/2023 de autoria da Senhora então Deputada Adriana Ventura que argumenta a criação de um grupo de trabalho para debater as PEC 49/2019 e 110/2019.

Em julho, desse mesmo ano, o grupo de trabalho apresentou seu parecer sobre a proposta de emenda nº 45, adicionando um novo texto à proposta. Essa, agora denominada PEC 45-A de 2019, foi aprovada pela câmara dos deputados no dia 07/07/2023 e segue ao senado federal para revisão e votação final. (Câmara dos Deputados, 2023).

Tendo-se em vista a importância da parcela tributária que incide sobre o consumo e a iminência de uma reforma nessa parcela, o presente trabalho busca analisar a percepção dos discentes acerca dessas mudanças.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.2. Breve História do Sistema Tributário Nacional

A sobrevivência do governo vem da geração de renda dos agentes econômicos, esses dividem com o Estado uma parcela do seu patrimônio e dos valores recebidos, a partir da tributação. O estado, por sua vez, a partir dos impostos, taxas e contribuições estabelece com a sociedade um papel de cooperatividade. Essa relação Estado e Sociedade é um dinamismo antigo presente na humanidade. (Oliveira, 2019).

Os primeiros 30 anos do Brasil como uma colônia portuguesa foi caracterizado pela exploração e extração. De acordo com Piassini (2013), o começo dos anos 1500 fora marcado como um grande momento para as especiarias orientais, dessa forma, mesmo já sendo uma colônia oficial do país europeu, o Brasil não demonstrava para Portugal um interesse monetário grande, visto que o lucro da nação era fortemente baseado no comércio do leste mundial. O autor complementa que a exploração do país de forma habitada deu-se apenas nos anos 1530, quando Portugal criou o sistema de capitanias hereditárias, iniciando-se assim a ocupação da colônia. Silva (2008) expõe que os primeiros tributos sobre o consumo se iniciaram com a criação das capitanias hereditárias.

Com o passar do tempo, chegou-se à época do Governo Geral - período este que se compreendeu entre os anos de 1548 a 1763 -, onde os tributos (pagos em produtos in natura) permaneciam sendo cobrados pelos cobradores de rendas. Aqueles que não pagavam pelos tributos ou atrasavam no pagamento dos mesmos, eram presos. Além disso, não havia nenhum tipo de sistema tributário muito menos uma organização fiscal, nesta época. (Ribeiro *et al.*, 2020, P. 20)

Tem-se então o período intitulado como “Governo Geral” com o surgimento dos primeiros cobradores de tributos oficiais da colônia. Os profissionais fiscais definiam então os tributos a serem pagos, naquela época in natura, e cobravam aos produtores, estabelecendo punições em caso de descumprimentos. Fazendo um paralelo com os dias atuais, o Ministério da fazenda (2023) define A Secretaria da Receita Federal do Brasil como um órgão singular cuja finalidade é a administração dos tributos de competências da união, assegurando e formulando o sistema tributário nacional, além disso, cabe a Secretaria combater a sonegação fiscal. Ou seja, o papel hoje pertencente à Receita Federal já existia em território nacional desde os anos 1548.

Em 1822 o Brasil rompe com Portugal. O fato histórico para a nação torna o Brasil um país, dando início ao período histórico do Brasil Império. O abandono do título de colônia e o novo *status* de país trouxe com si uma responsabilidade: romper com a legislação portuguesa. É então que, dois anos depois, outorga-se a Constituição Federal de 1824 (Brasil, 1824).

A primeira Carta Magna instituída em território nacional priva à Câmara dos Deputados em seu Art. 36 a legislação sobre impostos. Silva (2008) compreende acerca da Constituição que cabia também ao poder legislativo fixar anualmente as despesas do império e repartir a contribuição arrecadada para seus determinados fins.

Dez anos depois, a Lei Nº 16/1834 desfaz os Conselhos Gerais (Conselhos distribuídos pelas províncias) e os substitui pelas Assembleias Provinciais. Além disso, no inciso 5 do décimo artigo dessa lei é definido como uma das competências das assembleias “a fixação das despesas municipais e provinciais, e os impostos para ellas necessários, com tanto que estes não prejudiquem as imposições gerais do Estado. As Camaras poderão propôr os meios de occorrer ás despesas dos seus municípios.” (SIC) (Brasil, 1834, P. 1). Dessa forma, o poder tributário que antes pertencia apenas ao legislativo nacional, é espalhado para cada assembleia com finalidade de que os interesses provinciais pudessem ser custeados de uma forma mais direta e específica.

É então que em 15 de novembro de 1889, um ato muda de forma abrupta o regime nacional. Esse ato comandado pelo Marechal Deodoro da Fonseca ficou conhecido como Proclamação da República. (Araújo, 2019).

Assim como na Proclamação da Independência e instauração da monarquia, a quebra de um modelo de governo quebra com as leis e códigos anteriores. É por esse motivo que em 1991 é promulgada uma nova Constituição Federal. A fim de transparecer os pensamentos do novo modelo para as legislações, como dito em seu primeiro artigo: “A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil.” (Brasil, 1991, p.1)

Nesse cenário, o Art. 7 da constituição federal de 1991 determina como competência da união decretar impostos sobre a importação, taxas de selos, correios e telégrafos. Também é definido que qualquer imposto criado pela união deve ser uniforme para os estados, ou seja, possuir a mesma alíquota em todo território nacional.

Ainda nessa mesma lei, o Art. 9 define como competência dos estados os impostos sobre a exportação de mercadoria produzida em seu território, sobre os imóveis, sobre transmissão de propriedade, sobre indústrias e sobre profissões. Os estados também ficam

vedados de cobrar impostos sobre a exportações de produtos em seu território caso estes tivessem sido produzidos em outros, porém recebem aprovação para cobrar contribuições sobre correios e telégrafos, o que faz essa categoria possuir tanto impostos federais quanto contribuições estaduais. Ainda sobre as obrigações estaduais, é definido no Art. 68 que os estados deverão assegurar a autonomia dos municípios em tudo quanto respeitar seu peculiar interesse. Dando início a futura independência tributária dos municípios.

Outro fato importante desta constituição para a história tributária nacional é a redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926 em que fica definido que nenhum imposto poderá ser cobrado sem uma lei que o autorize. Com isso, a população ficaria segura que nenhuma cobrança de imposto, além das previstas em lei, poderia ser aplicada.

Apesar do primeiro avanço na formulação de um sistema tributário, o cenário nacional não estava em seu melhor momento. Os chefes políticos municipais, conhecidos como coronéis e apoiados pelos estados exportadores, mantinham-se sempre no poder através de estratégias políticas e pressão militar na população e nos grupos políticos que eram contra o governo vigente. Por meio de medo populacional e fraudes, o mesmo grupo de políticos sempre ganhavam as eleições. O pico dessa história de dominação ficou conhecido como “Política de Café-com-Leite”, nome dado a política de acordos entre São Paulo e Minas Gerais para manterem-se sempre próximos ao governo nacional. (Vares, 2011)

Essa política de hegemonia dos estados de São Paulo e Minas Gerais fez com que os demais estados fora do sudeste brasileiro não tivessem um desenvolvimento econômico tão forte e não participassem dos interesses nacionais, tendo assim uma queda no recolhimento. Pois como fora promulgado em 1991, cabia aos estados cobrar sobre a exportação apenas do que fora produzido em seu território. Dessa forma, essa descentralização do poder da união sobre os produtos exportados favoreceu apenas os estados produtores como afirma Vares (2021): “Essa descentralização permitiu às oligarquias ligadas à agro exportação, principalmente a cafeeira, realizar uma série de articulações visando estabilizar o cenário político, marcado por divergências infindas nos primeiros anos republicanos”.

Ainda em sua pesquisa, Vares (2021) aponta que a política de “Café-com-Leite” chega ao fim apenas em 1930 quando militares, tendo como um dos líderes Getúlio Vargas, prendem o atual presidente Washington Luís e estabelecem um novo governo provisório. Esse duraria até o ano de 1934, no qual ocorreria a próxima Constituição Federal.

Em 1934 promulga-se então a nova Constituição da República. Essa Carta adicionou à união o imposto sobre a renda e o imposto de transferência de recursos ao exterior, foram criadas também as contribuições de melhoria que tinham competência federal. A constituição

de 34 deu também aos estados a competência ao imposto sobre o motor à explosão e o imposto de vendas e consignação. O imposto sobre imóveis, antes totalmente de competência estadual, agora divide-se entre estado e município, ficando o primeiro com o imposto sobre território rural e o segundo com o imposto sobre território urbano. (Brasil, 1934)

Como visto então, pela primeira vez os municípios recebem atenção tributária, possuindo então direito não só pelo imposto previamente dito, mas também pelo imposto sobre diversões públicas, pela taxa de serviços municipais e pela contribuição de melhoria.

Em 1937, Getúlio Vargas estabelece então um novo golpe. Instaurando um governo que duraria até 1945, o novo *status* da intitulada “Era Vargas” abriu seu primeiro ano com uma nova constituição sendo outorgada (Brasil, 1945). De acordo com Silva (2021, P. 17):

A Carta Magna de 1937 não trouxe grandes alterações no sistema tributário instituído pela Constituição de 1934. Contudo, foi suprimida dos Estados e dos Municípios a competência para instituir o imposto de consumo de combustível de motor a explosão e o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais.

Por se tratar de um mesmo governante num contexto de golpe, a segunda constituição outorgada na história do Brasil não teve o aspecto tributário como um dos principais temas trabalhados.

De acordo com Xavier e Albuquerque (2022) os anos de 1930 a 1945 se deram com o Presidente Getúlio Vargas precisando equilibrar diversas forças — militares, religiosas e trabalhistas para manter o seu governo em pé. Precisando então aliar-se a movimentos de trabalhadores e servidores do ministério do trabalho. Nesse tempo Getúlio sofreu pressão durante todo o período que se estendeu o Estado Novo. Com o fim da segunda guerra mundial em 1945 e o contexto caótico que se encontrava o mundo, houve-se a deposição de Getúlio Vargas, por meio das forças armadas. A deposição de Getúlio no fim de 1945, trouxe para o ano seguinte uma nova Carta Magna.

Promulgada no dia 18 de setembro de 1946, a nova Constituição reformula a atual dinâmica de recolhimento e volta a ter o aspecto tributário como uma característica relevante.

O Art. 15 define como competência da união os seguintes tributos: Imposto sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira; consumo de mercadorias; Imposto sobre produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza,

estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica; Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e Imposto de transferências de fundos para o exterior.

Já o Art. 19 da CF/46 define como responsabilidade dos estados os impostos nos seguintes casos: Transmissão de propriedade e bens corpóreo e incorpóreo por *causa mortis*; vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais e imposto sobre exportação de mercadorias de sua produção.

O Art. 29 que decreta os impostos cobrados pelos municípios foram instruídos por meio da redação dada pela Emenda Constitucional de n 5 de 1961 que definiu os impostos sobre: propriedade territorial urbana, transmissão de propriedade imobiliária *intervivos*, licenças, indústria e profissões, diversões públicas e atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

Por fim, o Art. 30 define como competência mútua entre as três esferas a cobrança de: Contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas; taxas e quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços.

No decorrer da história, 18 anos após a constituição de 1946, no dia 31 de março de 1964, tanques de guerra do exército dirigiam-se ao Rio de Janeiro, onde Goulart, atual presidente, se encontrava. Poucos dias depois, o governo cai sem muitas resistências. O golpe militar, saudado por diversos e importantes setores civis e por países como os Estados Unidos, estava posto. No dia 3 de abril o general Castelo Branco já era presidente do país (Santos *et al.*, 2013).

A constituição que abraçaria o novo regime nacional estaria pronta apenas após 3 anos, todavia no primeiro dia de dezembro de 1965, tem-se a primeira reforma direta no sistema tributário nacional (STN). A Emenda Constitucional Nº 18 quebra o número de impostos que tinham uma grande distribuição entre união, estados e municípios, isto é, ela federaliza a tributação brasileira deixando a união com grande parte dos impostos incididos nacionalmente (Brasil, 1965).

Em seu Art. 7, a reforma tributária de 1965 define como competência da união: o imposto sobre a importação e o imposto sobre a exportação. Posteriormente no Art. 8 é dado à união o direito de recolhimento de impostos sobre a propriedade territorial rural, sobre a renda e proventos de qualquer natureza. As demais seções da reforma tributária garantem ao governo federal a cobrança de impostos sobre produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, também compete à união o imposto sobre serviços de transporte e

comunicação, sobre toda a cadeia dos combustíveis e lubrificantes e sobre produção, circulação ou consumo de minerais, ademais também foi garantido ao governo federal a cobrança de taxas e contribuições de melhoria.

Adentrando a esfera estadual, os competidos aos estados por meio da reforma foram: o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física; o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores; as taxas e a contribuição de melhoria.

Por fim coube aos municípios dispor sobre os impostos que incidiam sobre a propriedade predial e territorial urbana e sobre os serviços de qualquer natureza; as taxas e a contribuição de melhoria.

Em 25 de Outubro de 1966, é instaurada a Lei de N 5.172 denominada código tributário nacional (CTN). Essa lei tem como objetivo definir os conceitos e estabelecer regras de todos os tributos definidos pela reforma tributária, tendo apenas um caráter explicativo e regulador. O CTN está ativo até os dias de hoje e serve como base para entendimento das regras de tributação, ele é atualizado sempre que há uma mudança na estrutura de arrecadação. (Brasil, 1966)

Vê-se então que o interesse militar em reformular o STN fora tão grande que essas mudanças vieram quase todas pela emenda de 1966, pois em 1967 é promulgada a Constituição Federal do regime militar sem mudanças expressivas na tributação, apenas definindo o direito de a União decretar impostos não previstos. “A Constituição de 1967 não alterou o sistema de nomenclatura econômica determinada pela Emenda Constitucional n. 18, de 01 de dezembro de 1965. Contudo, a União poderia decretar novos impostos além daqueles já previstos na Constituição” (Silva, 2018, p. 18).

Dois anos depois, é aprovado no dia 17 de outubro a primeira emenda para a Constituição Federal de 1967, essa federaliza ainda mais o sistema tributário nacional e torna de competência exclusiva da união as contribuições sociais. Essa emenda consolidou o caráter do regime que dava a si a maior parte do poder a partir da legislação.

A redemocratização do Brasil e o caminho para uma mudança começa em 1979 e consolida-se apenas nos anos 1985, o qual marca o fim do governo militar. O país vive então sobre uma democracia indireta e a população protesta para a volta do sistema eleitoral democrático. A democracia iniciou-se em 1987 com a criação de uma nova assembleia constituinte. (Santos et al., 2013).

Como acompanhado ao longo dessa seção, as mudanças de governos no Brasil ficaram marcadas pelas instituições de uma nova Carta Magna. É então que o quinto dia do décimo

mês de 1988 marca a volta da democracia direta com a publicação da Constituição Federal de 1988. Essa é, junto com o CTN, a base para entender a dinâmica tributária atual e consequentemente, os problemas argumentados para a instituição do IBS e da CBS.

2.2. Principais Pontos da Atual Legislação Tributária

O sistema tributário nacional, antes, regido pela Emenda Constitucional Nº 18 de 1965 tinha como definição estabelecida por meio do Art. 1 que

O sistema tributário nacional compõem-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, essa definição foi mantida, mas teve a partir dos artigos 145, 149 e 149-A a adição de novos tributos, são esses: os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O Art. 77 do código tributário define as taxas como um tributo que têm como fato gerador o exercício regular de poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Logo após, no Art. 88 é definido que a contribuição de melhoria é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Os empréstimos compulsórios são definidos pelo inciso I do art. 148 da CF/88 como um tributo que tem caráter extraordinário e compete à União, através de lei complementar. Ele deverá ser instituído para suprir despesas decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

As Contribuições Sociais têm como destinação o custeio público de melhorias sociais à população. Elas estão fundamentadas no art. 149 da Constituição e podem ser classificadas entre previdenciárias ou não previdenciárias. Exemplo das contribuições são a contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) como contribuições que têm características previdenciárias. Entre as não previdenciárias pode citar o Programa de Integração Social (PIS). (Cardoso, 2011). Essas também são um dos principais instrumentos de tributação sobre o consumo, conforme disposto na seção 2.2.2. dessa pesquisa.

Também previstas no Art. 49 estão as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) que tem como objetivo corrigir distorções em determinados setores ou produtos como a CIDE-Royalties e as contribuições de interesse das categorias profissionais

ou econômicas que são destinadas ao financiamento de categorias profissionais, como o serviço nacional de aprendizagem comercial (SENAC) e a financiadora de estudos e projetos (FINEP).

2.2.1. Os Impostos

Os Impostos são os mais importantes tributos dentre os previstos. Eles têm como objetivo o custeio dos gastos públicos e estão presentes no dia a dia das pessoas físicas e jurídicas de forma direta e indireta.

O CTN define em seu Art. 16 que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” O Código também determina às três esferas governamentais instituírem impostos sobre renda, patrimônio e consumo em territórios pertencentes a elas.

Todos os Impostos possuem um fato gerador, ou seja, o fato que é determinante para a incidência ou não de um imposto sobre determinado aspecto ou etapa do consumo, renda ou patrimônio. Eles são criados por meio de lei complementar a partir da base legal dada tanto pela Constituição Federal quanto pelo CTN. Entre esses impostos estão os definidos nos quadros abaixo.

Quadro 1 – Impostos de competência federal 

IMPOSTO	FATO GERADOR	BASE LEGAL
Impostos sobre a Importação (II).	I - Entrada de produtos estrangeiros em território nacional.	Art. 19 – 22 Lei 5.172/66
Imposto sobre a Exportação (IE).	I - Saída para o estrangeiro de produtos nacionais ou nacionalizados	Art. 23 – 28 Lei 5.172/66
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).	I - A propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.	Art. 29 – 31 Lei 5.172/66
Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR).	I - A aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.	Art 43 – 45 Lei 5.172/66

Quadro 2 – Impostos de competência federal (Conclusão)

IMPOSTO	FATO GERADOR	BASE LEGAL
---------	--------------	------------

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).	I - O seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - A sua saída dos estabelecimentos; III - A sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.	Art. 46 – 51 Lei 5.172/66
Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF).	I - Quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante; II - Quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente; III - Quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio; IV - Quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes.	Art 63 – 67 Lei 5.172/66

Fonte: elaborado pelo autor.

A esfera federal, possui base legal para a arrecadação de 7 tributos. Além dos citados na tabela acima, a Constituição Federal garante à União a tributação de grandes fortunas, a partir de lei complementar, entretanto não há instituição de lei para esse, dessa forma ele não é arrecadado.

Os tributos federais são administrados pela Receita Federal do Brasil. Entre os impostos vigentes, o governo federal possui 4 relativos ao Consumo: IOF, IPI, IE e II. Dentre os impostos sobre o consumo, o Governo Federal é o que possui o maior número desses tributos, como também em sua totalidade, essa característica é presente desde em que começou a federalização dos impostos e demais tributos, tendo seu ápice no regime militar. O IE antes era de competência estadual.

Sobre a renda, a esfera federal é a única a possuir um imposto para esse determinado aspecto, sendo esse o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Por fim, a União mais possui o Imposto sobre a propriedade territorial rural como o seu imposto relativo ao patrimônio.

Quadro 3 – Impostos de competência estadual e distrital

IMPOSTO	FATO GERADOR	BASE LEGAL
Imposto de Transmissão por Causas Mortis (ITCMD).	I - Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;	Art. 155 CF/88
Imposto Sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).	I - Saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.	Art. 155 CF/88
Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA).	I - Propriedade de Veículos Automotores definidos por meio de legislação estadual ou distrital.	Art. 155 CF/88

Fonte: elaborado pelo autor

Na esfera estadual, existe previsão legal para três impostos, esses são administrados pelas secretarias da fazenda estaduais, dessa forma, apesar de possuírem seu fato gerador e sua legalidade definida através de leis e decretos federais. As alíquotas e demais especificidades de seus aspectos são definidos por meio de legislações estaduais ou distritais conforme previstos no código tributário nacional.

Os estados e o Distrito Federal, podem instituir dois impostos relativos ao patrimônio, o ITCMD, que diz respeito a bens, títulos ou demais direitos em caso de falecimento e o IPVA que diz respeito a propriedade de veículos conforme entendimento legal de cada estado e do DF.

Em contrapartida, o ICMS é o representante do consumo para os estados. Esse possui sua não cumulatividade definida pela Constituição Federal de 1988 e também uma margem agregada relativa à substituição tributária. Essa ocorre em casos que o ICMS não é recolhido pelo vendedor, mas por outro contribuinte. Os estados podem, por sua vez, definirem alíquotas para o recolhimento interno ou para a venda para as demais unidades federativas do Brasil. Dessa forma, estabelecendo diferentes arrecadações para as diversas formas de operações com mercadoria.

Por fim, tem-se os impostos municipais:

Quadro 4 – Impostos de competência municipal e distrital

IMPOSTO	FATO GERADOR	BASE LEGAL
Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)	I - A propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.	Art. 32 – 34 Lei 5.172/66
Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)	I - Transmissão "intervivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.	Art. 156 CF/88
Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN/ISS)	I - Prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos ao ICMS e definidos por legislação municipal ou distrital	Art. 156 CF/88

Fonte: elaborado pelo autor.

A esfera municipal, incluindo o Distrito Federal, é responsável por 3 impostos. Desses, tem-se o imposto sobre serviços como representante dos impostos sobre consumo. Os demais, IPTU e ITBI, representam os impostos sobre o patrimônio, dessa forma os municípios igualam-se aos estados no número de impostos.

Portanto, atualmente o Brasil possui 12 impostos vigentes e um previsto em lei. Desses, 50% representam a tributação sobre consumo. Essa tributação, por sua vez, conta também com a presença das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que serão abordados na próxima subseção.

2.2.2. As Contribuições Sobre o Consumo

Dessa forma, como visto na subseção anterior os impostos definidos por Lei que incidem sobre o consumo são os: IOF, II, IE, IPI, ICMS e ISS. Entretanto as contribuições também fazem parte dessa tributação.

Instituída em 25 de novembro de 1988, a Lei Nº 9.715 define o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) como tributos mensais que passam a integrar o STN.

Para o consumo, a Lei 9.715/88 institui, primeiramente, o PIS/PASEP cumulativo, esse é apurado

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Em 2002, é aprovada a Lei nº 10.637/02 que define o PIS/Pasep não cumulativo. Esses de acordo com a redação dada pela Lei nº 12.973 de 2014: “incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”.

Como receita é considerada a receita bruta com ressalva das saídas isentas de contribuições; da revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos e das reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita.

Ainda no âmbito do consumo, o PIS/Pasep também incide sobre a importação. De acordo com a Lei nº 10.865 de 2004 o PIS/Pasep-Importação tem como fato gerador

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

§ 1º Para efeito do inciso I do caput deste artigo, consideram-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira.

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica:

I - às malas e às remessas postais internacionais; e

II - à mercadoria importada a granel que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, esteja sujeita a quebra ou a decréscimo, desde que o extravio não seja superior a 1% (um por cento).

A segunda contribuição sobre o consumo é a contribuição social para financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída pela Lei Complementar Nº 70 de 1991. Ela incide sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas, com ressalva do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal e imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal.

Assim como o PIS/Pasep, a COFINS também ganha a sua versão não cumulativa com a instituição da Lei nº 10.883/03. Ela possui a mesma incidência e ressalvas do PIS/Pasep não cumulativos, destacados acima. Além disso, a Lei nº 10.865 de 2004, que instituiu o

PIS/Pasep-Importação, também institui a COFINS-Importação que possui os mesmos fatos geradores que as outras duas contribuições.

Por fim, tem-se a CIDE-Combustíveis, essa é instituída pela Lei nº 10.336 de 2001 e tem como destinação o

I - Pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;

II - Financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás

III - Financiamento de programas de infraestrutura de transportes; e

IV - Financiamento do auxílio destinado a mitigar o efeito do preço do gás liquefeito de petróleo sobre o orçamento das famílias de baixa renda.

Além disso, essa contribuição possui como fato gerador a comercialização, no mercado interno, de: gasolina e concorrentes, diesel e concorrentes, querosenes, óleo combustível, gás liquefeito de petróleo, gás natural de nafta e álcool etílico.

Após entender quais são os tributos atuais que incidem sobre a cadeia do consumo, é importante entender como será o modelo do novo tributo em processo de implementação para então entender as propostas de mudança.

2.3. O Valor Agregado e sua Tributação

A proposta de implementação dos novos tributos sobre bens e serviços segue o molde internacional do imposto sobre valor agregado, portanto é preciso entender como funciona o tributo em seus aspectos conceituais para compreender como será feita a tributação no território nacional.

O Imposto sobre valor agregado (IVA) está em vigor em vários países e tem sua origem nos anos 1920 através da “taxa sobre pagamentos”, um tributo francês que incidia sobre as despesas em geral. Essa taxa passou pelas reformas tributárias do país europeu até chegar à denominação conhecida como imposto sobre valor agregado, do francês “*taxe sur la valeur ajoutée*”. Essa forma de tributação se espalhou pelo continente e encontra-se presente nas principais economias europeias. (Balthazar; 2008).

Entretanto, a origem francesa, que representa o nascimento do Imposto, não é a única. Balthazar (2008) continua sua pesquisa sobre a gênese do imposto sobre valor agregado informando que haviam aplicações legais para o que é definido como IVA na Turquia, Grécia e Argentina. Sobre esse último, Cardoso et al. (2015) informam que o país sul-americano oficializou o tributo em 1973, mas também explicam que outros países do MERCOSUL possuem o imposto em seu código tributário há mais de uma década. São esses Uruguai, desde 1967, e Paraguai, desde 1995. Esses países do mercado comum do Sul possuem o IVA não cumulativo e plurifásico, ou seja, que incide sobre todas as fases do consumo e que estão sujeitos a créditos tributários.

Dessa forma o Brasil seria o último país dos signatários originais do bloco econômico a possuir a previsão legal e aplicação do tributo.

Atualmente, o IVA está presente em mais de 100 países, principalmente no ocidente. Na Europa, as nações que possuem o imposto em vigor alcançaram a harmonização tributária da legislação dos impostos e apesar de cada país ter sua particularidade, a adoção internacional possui resultados positivos. (Smargiassi; 2019).

Sob essa perspectiva, infere-se que a adoção do tributo plurifásico é antiga e demonstra uma margem de resultados que beneficiam a arrecadação tributária. Portanto, é preciso entender seu funcionamento e como se dá o valor agregado.

Em análise de sua pesquisa sobre a aplicação do IVA nos países do MERCOSUL, Cardoso et al. (2015) entendem como valor agregado o resultado dos valores dos bens após a dedução dos custos dos insumos adquiridos, ou seja: Matérias-primas, serviços e outros insumos que tenham composto a precificação do bem. Montoro Filho (1992, p. 27) traz como conceitualização que o “valor adicionado é definido como o resultado da diferença entre o valor dos bens e serviços vendidos pela empresa, quaisquer que sejam, e o valor dos bens e serviços comprados pela empresa junto a outras empresas.”

Ou seja, ao trazer esse conceito para o IVA, é necessário entender que por ter sua incidência passada pelas fases de produção até o consumidor final, o imposto tem seu valor incidido, para as empresas, pela equação da subtração do crédito de IVA, originado na compra, abatido do IVA devido na venda. O que o define como um tributo não cumulativo. Essa característica dos tributos é prevista no artigo 49 do código tributário nacional e é encontrada em tributos como o imposto de circulação de mercadorias e serviços, de produtos industrializados e no PIS e na COFINS das empresas optantes pelo regime tributário do Lucro Real.

Entre suas características estão a presença de créditos tributários vindos da aquisição do bem e/ou do serviço para compor o produto final. Esse crédito é abatido do valor final do tributo devido, ou aproveitado. Na cumulatividade, o tributo incide sobre o valor final da venda, o que pode resultar na dupla tributação do produto.

Como forma de elucidar melhor o conceito da não cumulatividade e da incidência do IVA. Pode considerar a seguinte equação:

$$(VR - VC) \times IVA = VD$$

Em que:

VR representa o valor da venda do bem.

VC representa o valor da compra do bem ou insumo para revenda.

IVA representa o valor da alíquota exemplo do imposto sobre valor agregado.

Por fim, **VD** representa o valor devido para a arrecadação do tributo.

A seguir apresenta-se a equação para calcular o valor devido do imposto.

Tabela 1- Cálculo do imposto sobre valor agregado

DADOS DA OPERAÇÃO	EXEMPLO 1	EXEMPLO 2	EXEMPLO 3
Valor de compra do bem (VC)	R\$ 10.000,00	R\$ 200.000,00	R\$ 15.000,00
Valor de venda do bem (VR)	R\$ 15.000,00	R\$ 450.000,00	R\$ 22.000,00
Valor agregado (VR - VC)	R\$ 5.000,00	R\$ 250.000,00	R\$ 7.000,00
Alíquota exemplo do IVA (IVA)	10%	10%	10%
Valor Devido do Imposto (Valor Agregado x IVA)	R\$ 500,00	R\$ 25.000,00	R\$ 700,00

Fonte: elaborado pelo autor.

Portanto, compreende-se que a receita de venda do produto, após a dedução do valor original da compra, representa o valor agregado, que é a base de cálculo do tributo.

No segundo exemplo tem-se o montante de 200 mil reais como valor do produto adquirido para revenda. Esse valor deve ser escriturado de acordo com os documentos fiscais de compra para ter fins legais de cálculo. Logo depois, a empresa do exemplo 2 vende a mercadoria pelo valor de 450 mil reais, isso gera para ela um lucro bruto de 250 mil reais. Esse lucro bruto é definido como valor agregado, pois representa a quantia monetária adicionada ao valor original do produto e sobre ele incide a alíquota do IVA, com isso houve um valor devido de 25 mil reais.

Na hipótese cumulativa, o tributo incide sobre o valor total da venda. Se utilizarmos no exemplo 2, o valor devido do IVA seria 45.000,00, o que iria contra o conceito do valor agregado.

Sobre seu aspecto plurifásico entende-se que cada etapa de uma cadeia deverá recolher o tributo e que o valor do tributo sobre o preço final do produto deverá ser o mesmo que a soma de todos os tributos recolhidos durante o processo de produção. Assim, não há uma cobrança duplicada do imposto e toda a despesa tributária originada por esse será passada ao consumidor final.

Se tomarmos como exemplo três empresas sendo a primeira (**E1**) produtora de grão de café, a segunda (**E2**) como uma fabricante de café em pó e a terceira (**E3**) sendo um comércio varejista que vende o café em pó para o consumidor final, teremos a seguinte situação:

- A empresa **E1** produz o café e vende 250g de grão de café por 4 reais. Sobre a venda dessas 250g haverá a incidência de R\$ 0,40 caso aplicado a alíquota de 10% para o IVA.
- A **E2**, por sua vez, adquire os grãos e o processa, fazendo assim o café em pó embalado. Ela, então, vende o produto para um varejo por 10 reais. Assim, ela teria um valor agregado de 6 reais sobre o produto, o que resulta num IVA devido de R\$ 0,60.
- Por fim, a **E3** revende o produto por 13 reais, o que resultaria num IVA devido de 30 centavos, visto que o valor adicionado ao pacote de café foi de 3 reais.

- O consumidor final, ao comprar o pacote e café, receberá em seu documento fiscal de compra, a informação de que o valor de IVA incidido no produto foi de 10%, ou R\$ 1,30. Dessa forma, o tributo incidiu normalmente sobre o valor final da mercadoria, mas cada empresa recolheu o valor referente ao preço agregado em sua etapa.

Em suma, ao considerar que o imposto e a contribuição sobre bens e serviços terão as mesmas características não cumulativas e polifásicas do IVA, percebe-se que as empresas não o terão como um prejuízo econômico de sua atividade, pois todo o valor do tributo será repassado ao consumidor final.

2.5 As Mudanças com a Implementação do IVA Dual

O valor agregado é a base para as propostas de emenda constitucional que tramitam no legislativo nacional. No dia 06 de julho de 2023, a Câmara dos Deputados divulgou o parecer de plenário pela comissão especial destinada a proferir parecer sobre a proposta de emenda à constituição N° 45-A, de 2019 e o aprovou no dia seguinte. Esse representa o atual texto em trâmite para a denominada reforma tributária (Câmara dos Deputados, 2023).

A proposta de emenda 45-A, conforme documento publicado pela Câmara dos Deputados, fará mudanças em Artigos tributários existentes na Constituição Federal de 1988. Em meio às propostas, o texto do parecer de plenário propõe que no Título VI que diz respeito a tributação e orçamento, em seu Capítulo I referente ao sistema tributário nacional, seja adicionada uma nova seção referente ao imposto de competência mútua entre os estados, Distrito Federal e municípios. De acordo com a proposta de emenda, o imposto denominado Imposto Sobe Bens e Serviços

I – Incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II – Incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos ou de serviços realizados por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

III – não incidirá sobre as exportações, assegurada ao exportador a manutenção dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, ou serviço

A PEC 45-A, por meio do Art. 156-A define que o novo tributo terá um caráter nacional, ou seja, com a mesma regra definida para todo o Brasil, sendo o substituto do ICMS e ISS. Em seu inciso VI também fica definido que a alíquota fixada pelo ente federativo será a mesma para as operações com bens e as com serviços, essa alíquota será formada pela soma das alíquotas municipais estaduais por meio de lei complementar.

A proposta também garante, no inciso VIII, que o novo imposto será não cumulativo, “compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal” (Câmara dos Deputados, PRLP N. 3, 2023).

O Art. 156-B dessa proposta também define que será criado um conselho federativo para o IBS afim de editar normas, uniformizar a interpretação e aplicação da legislação, arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre estados, DF e municípios. Ele será criado por lei complementar e financiado por uma parte da arrecadação do imposto de cada estado e município. Além disso sua presidência será alternada entre as unidades federativas e municípios.

Para a substituição dos tributos federais, o Art. 195 dessa proposta determina que seja criada a Contribuição sobre Bens e Serviços, substituta dos tributos federais, e que sua legislação seja definida por meio de lei complementar. Dessa forma, baseado na previsão legal que será dada pela PEC para criação de legislações dos tributos, foi apresentado à Câmara o projeto de Lei Nº 3887 de 2020 para dispor como será feita a tributação da CBS.

O Projeto de Lei determina que a CBS terá a mesma incidência proposta pela PEC 45/2019 com adição das receitas decorrentes de acréscimos à receita bruta, como multas e encargos. Ele também determina como contribuinte da CBS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas conforme legislação do Imposto de Renda para Pessoas Jurídicas.

A base de cálculo dessa contribuição, com base no projeto de lei, será a receita bruta auferida multiplicada pela alíquota aprovada. Para essa receita não integrarão os valores de ICMS e ISS destacados em documentos fiscais. Além disso, assim como o IBS, a CBS possuirá um regime não cumulativo.

Apesar de ainda não possuírem alíquotas finais, a proposta de emenda decreta que existirão 3 variações das alíquotas futuramente aprovadas. A primeira dela será a alíquota base definida por lei completar, a segunda uma alíquota reduzida que se aplicará a produtos e serviços específicos como o serviço de educação, serviço de saúde, medicamentos e produção e insumos destinados a alimentação humana. Por fim, haverá também uma alíquota nula que será destinada a produtos da cesta básica nacional, aos serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa de Universidade para Todos (PROUNI) e demais bens e serviços definidos por meio de Lei.

A PEC define também que, para não ter um impacto de uma só vez, os tributos deverão ser instaurados ao longo de 8 anos, com início previsto em 2026, durante esse período haverá a redução gradativa das alíquotas dos tributos em processo de substituição e aumento gradativo das alíquotas do IBS e da CBS.

De acordo com o Art. 124, em 2026 o IBS será cobrado com alíquota estadual de 0,1% e a CBS com alíquota de 0,9%. O Art. 125 explica que a partir de 2027, serão totalmente substituídos o PIS/Pasep e a COFINS, para o próximo ano, o Art. 126 explica que será

substituído por total o IPI, exceto o incidido sobre os produtos industrializados da Zona Franca de Manaus, dessa forma os tributos federais estarão totalmente integralizados à CBS.

A partir de 2029, o Art. 127 define as seguintes alíquotas para o IBS, I – 9/10 (nove décimos), em 2029; II – 8/10 (oito décimos), em 2030; III – 7/10 (sete décimos), em 2031; e IV – 6/10 (seis décimos), em 2032. Por fim, O Art. 128 define o fim do ICM e ISS para 2033.

Ademais, a PEC também diz respeito a como seriam as mudanças aos diferentes regimes tributários existentes no país. Para as microempresas que atualmente estão sob a legislação do Simples Nacional, será possível a opção entre a adequação da CBS e IBS, logo também da sua não cumulatividade, mas também poderão escolher continuar sob a atual legislação cumulativa. Entretanto, os demais regimes deverão se adaptar as mudanças assim que estabelecidas. Dessa forma, as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido e Real, assim como as enquadradas no Lucro Arbitrado, deverão recolher os tributos conforme a nova legislação.

Outro ponto da proposta é que além do IBS e da CBS, a PEC também dá base legal para que a união possa criar um novo imposto, ao molde do IVA, para produtos e serviços prejudiciais à saúde ou meio ambiente, dessa forma, a união não possuirá o IPI propriamente dito, pois será absorvido pela CBS, mas terá um novo tributo.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Tipo de Pesquisa

A presente pesquisa é do tipo Exploratória. Essa define-se como uma investigação empírica que possui como finalidade a formulação de problemas que visam descrever hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com os fatos e clarear conceitos (Marconi; Lakatos, 2017).

Prodanov e Freitas (2013), em pesquisa sobre a metodologia do trabalho científico, explicam que a pesquisa exploratória abrange levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram algum tipo de experiência no tema pesquisado e também a análise de exemplos para elucidar a pessoa que futuramente entre em contato com essa pesquisa.

Essa pesquisa também possui a abordagem qualitativa. Gomes e Lima (2020) definem que a pesquisa qualitativa interpreta o fenômeno que se observa e essa interpretação se caracteriza pelas atribuições de interpretações de natureza subjetiva. Logo, ao ter-se em vista que a pesquisa busca entender e interpretar a percepção dos discentes, um aspecto subjetivo, entende-se essa pesquisa com qualitativa.

3.2 Método da Pesquisa

O método utilizado para essa pesquisa foi o método indutivo, tendo em vista que serão utilizadas percepções particulares para inferência de uma percepção geral. Marconi e Lakatos (2019, p. 99) conceituam que

Indução é um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal. O objetivo dos argumentos indutivos é levar a conclusões cujo conteúdo é muito mais amplo do que o das premissas nas quais se basearam.

3.3. COLETA DE DADOS

A pesquisa se deu através do envio de um formulário eletrônico de respostas únicas por pessoa, realizado pela plataforma *google* formulários, e foi encaminhado o link de acesso para os discentes da UFPE através do endereço eletrônico institucional e das redes sociais *WhatsApp*, *Linkedin*, *Facebook/Messenger* e *Instagram*. No *WhatsApp*, o formulário foi amplamente divulgado em grupos de disciplinas e de discentes do curso. Por fim, ele também foi encaminhado via endereço eletrônico institucional para alunos da universidade.

A escolha do formulário deu-se pelo fato de ser um sistema de pesquisa mais intuitivo ao respondente. “O formulário é um dos instrumentos essenciais para a investigação social, cujo sistema de coleta de dados consiste em obter informações diretamente do entrevistado.” (Marconi; Lakatos, 2017, p. 246). As autoras acrescentam que o formulário tem uma maior facilidade na aquisição de números e possui uma flexibilidade para adaptar-se ao contexto social no momento de envio.

As autoras também explicam que o caráter de questionário em um formulário dá-se a partir da separação das perguntas por grupo e o cuidado em selecionar apenas questões que tenham condições de obter informações úteis. As perguntas escolhidas também estão de acordo com o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa. (Marconi; Lakatos, 2017).

O questionário (Apêndice A) foi dividido em três seções, a primeira é um termo de consentimento, formulado através das disposições dadas pela Lei Nº 13.709 de 2018, a Lei geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD), essa define que o regulamento da utilização dos dados não será aplicado a dados acadêmicos mediante fornecimento de consentimento pelo titular. Logo, esse termo especifica que essa pesquisa tem caráter exclusivo acadêmico e que caso o respondente não aprove a utilização, os dados fornecidos não serão considerados na análise de dados e serão descartados.

A segunda seção foi formulada com questões de caráter censitário, tendo como objetivo a definição do perfil dos respondentes da pesquisa e a confirmação do seu enquadramento para com o objetivo geral desse trabalho.

Por último, a terceira seção foi formulada com questões de afirmativas baseadas nas propostas de mudanças trazidas na seção 2.5, foram elaboradas afirmativas levando em consideração as mudanças, apresentadas no referencial teórico, que dizem respeito ao IBS e à CBS, também foram elaboradas perguntas referentes às características atuais do sistema tributário nacional expostas ao longo desse trabalho. Já as alternativas foram montadas por meio da escala *Likert*. De acordo com Feijó, Vicente e Petri, sobre o uso das escalas *Likert* nas pesquisas de Contabilidade, esse

é o modelo mais utilizado para mensurar atitudes, preferências e perspectivas. Desenvolvida por Rensis Likert em 1932, é uma das escalas de medição mais conhecida do mundo. Este método é comumente usado para fornecer uma série de respostas a uma determinada pergunta. As categorias de respostas nesta escala têm um grau de concordância.

Para a definição do grau de concordância foi utilizada uma escala de 5 pontos, sendo esses: 1 – *Discordo Totalmente*, 2 – *Discordo*, 3 – *Não Concordo nem Discordo*, 4 – *Concordo* e 5 – *Concordo Totalmente*. De acordo com Dalmoro e Vieira (2014), a escala *Likert* de 5 pontos possui um nível de confiabilidade adequado e se ajusta, por meio de diferentes níveis, aos respondentes.

3.4. População e Amostra

O questionário foi destinado aos Discentes do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis Presencial da Universidade Federal de Pernambuco que já cursaram as disciplinas de Direito Tributário ou Contabilidade Tributária. A restrição de alunos que já tenham cursado essa disciplina deu-se através da análise do plano de ensino, no qual foi constatada essas disciplinas como base para o entendimento do tema abordado na pesquisa.

O plano de ensino do curso, aprovado em 2018, possui 33 componentes curriculares obrigatórios, dentre eles, as disciplinas de Direito Tributário e Contabilidade Tributária possuem como ementa o ensino dos aspectos fiscais e tributários nacional. A primeira aborda o STN, as características e conceito dos tributos, o crédito tributário e lançamentos. Já a segunda é um estudo sobre a legislação tributária e sua correlação entre a contabilidade. (Universidade Federal de Pernambuco, 2023).

Foram obtidas 75 respostas total. No entanto, 8 participantes da pesquisa afirmaram não terem cursado as disciplinas de Direito Tributário nem Contabilidade Tributária. Dessa forma, é válido destacar que foram utilizadas as respostas dos 67 alunos que responderam que já haviam cursado direito tributário ou contabilidade tributária. Portanto a amostra final representa 90,7 % da população que aceitou participar.

3.5. Técnica de Análise dos dados da Pesquisa

A técnica de análise de Pesquisa iniciou-se com a vinculação das respostas obtidas através do formulário eletrônico em uma planilha *google*. As respostas foram vinculadas de maneira automática para que prevalecesse todas as respostas originais e iguais as recolhidas.

Dentro da Planilha, foram realizados filtros para que fossem excluídas as respostas de discentes que optaram por não responder a pesquisa ou que não haviam cursados as disciplinas que abordam o tema da pesquisa. Após filtradas, as respostas foram utilizadas para

a criação de gráficos com intuito de determinar a amostra da pesquisa. Também foram feitas tabelas que apresentam, para cada questão, a quantidade de resposta referente a cada grau de conformidade e o grau de conformidade médio dos discentes.

Os gráficos foram gerados de forma automática pelo *google* formulários e *google* planilhas e foram adaptados, com preservação de todos os valores, para um modelo que expressa melhor as informações. Guimarães, Ferreira e Roazzi (2001, p. 10) explicam que “Uma das decisões que os sujeitos precisam tomar para construírem um gráfico refere-se a escolha do tipo de gráfico que mais se adequa aos dados, ou seja, como os dados podem ser organizados de forma a levar uma maior comunicação.” Portanto, a análise expôs os dados de maneira que qualquer pessoa que entre em contato com a pesquisa, possa entender a mensagem transmitida.

No questionário, os discentes responderam qual a idade que eles possuem de forma numérica, entretanto, para melhor representação das idades de forma gráfica, elas foram enquadradas em seis faixas: *Menor ou Igual a 20 anos*, *De 21 a 25 anos*, *De 26 a 30 anos*, *De 31 a 35 anos*, *De 36 a 40 anos* e *Acima de 40 anos*. Esse enquadramento foi realizado no *google planilhas* por meio das funções de contagem com base em critérios, *CONT.SE* e *CONT.SES*.

A análise dos dados para montar as tabelas deu-se através da utilização de um valor para cada um dos 5 graus de conformidades, essa utilização é representada por Dalmoro e Vieira (2014) em análise sobre as disposições nas construções das escalas *Likert*. E, para esse trabalho foram utilizados os seguintes valores: 1 para *Discordo Totalmente*, 2 para *Discordo*, 3 para *Não Concordo nem Discordo*, 4 para *Concordo* e 5 para *Concordo Totalmente*. Dessa forma, foi multiplicado o número de ocorrências das respostas pelos valores definidos para cada uma e depois calculado o valor médio e por fim, esse valor foi enquadrado para uma das respostas de forma indutiva.

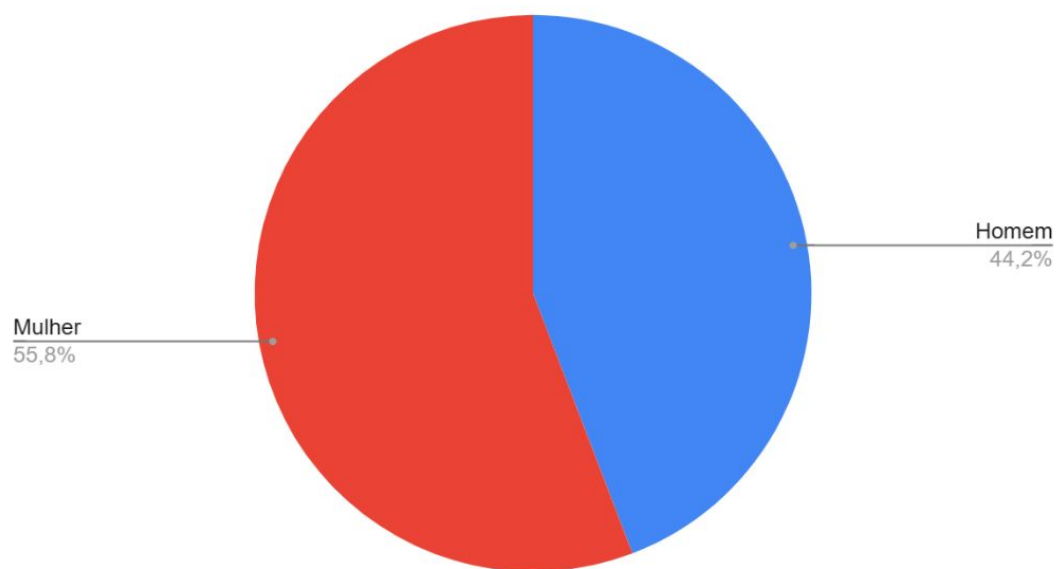
4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 Perfil dos Respondentes

4.1.1. Gênero

Gráfico 1 – Referente ao gênero dos discentes

Gênero dos Respondentes



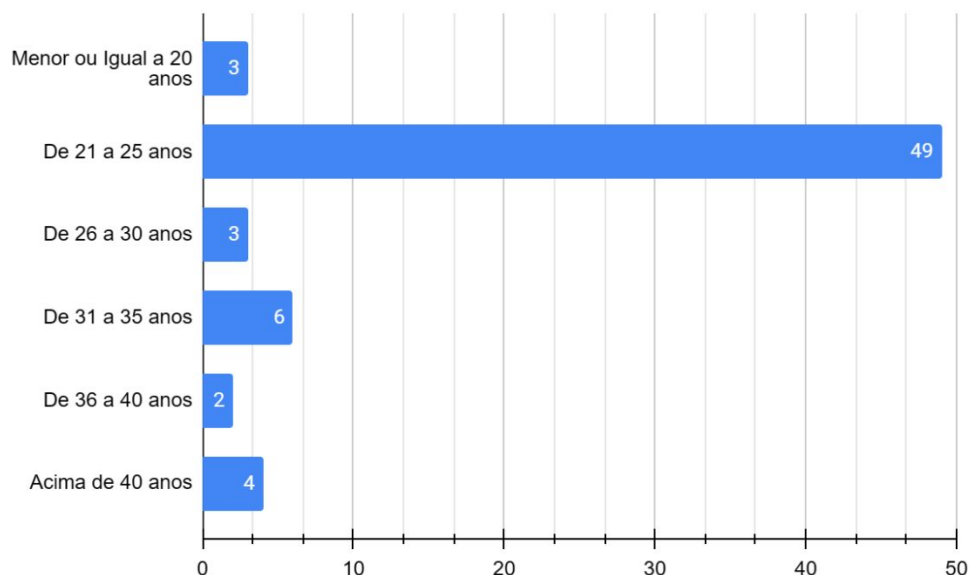
Fonte: elaborado pelo autor.

Com relação às características dos participantes da pesquisa em questão. Na amostra final, que representa os discentes que cursaram as disciplinas de direito tributário ou contabilidade tributária, verificou-se que 29 se identificam como homens e 38 como mulheres.

Dessa forma, as mulheres representaram 55,8% dos respondentes da pesquisa, enquanto os homens representaram 44,25%.

4.1.2. Faixa Etária

Gráfico 2 – Referente à faixa etária



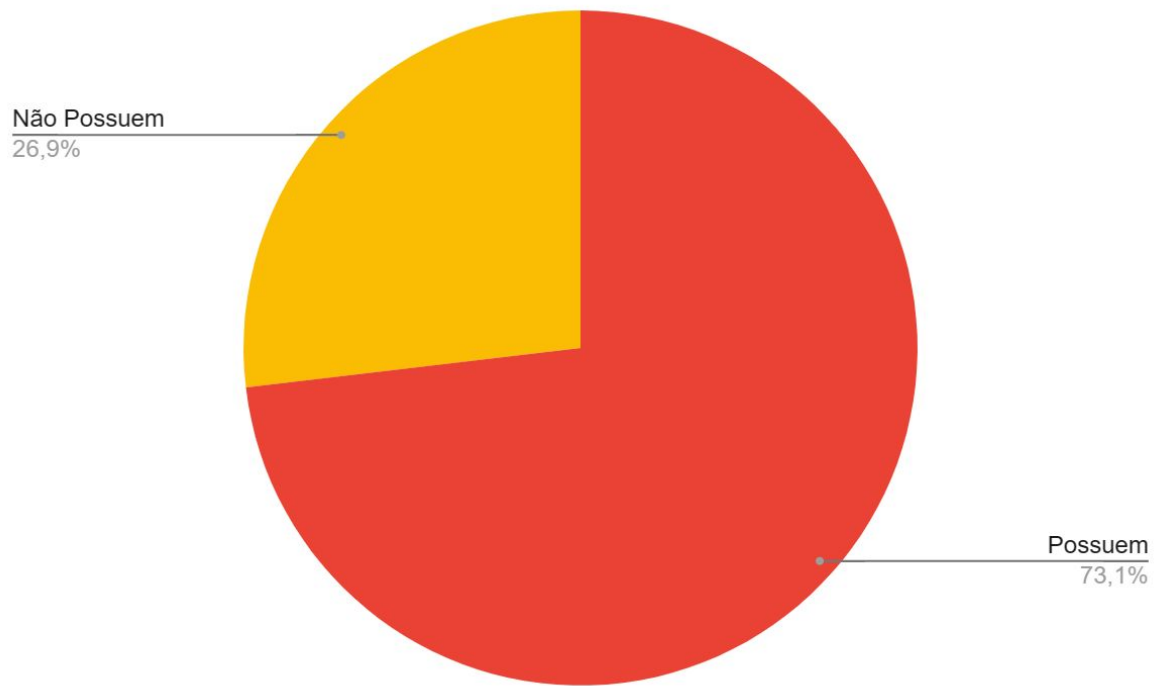
Fonte: elaborado pelo autor.

Foi questionado aos discentes qual a sua idade para elaboração da faixa etária da pesquisa, a partir disso foi visto que a quarenta e nove dos sessenta e sete discentes possuem entre 21 a 25 anos, sendo a maioria dos respondentes. Esse valor representa cerca de 73% dos participantes. Além dessa faixa, três discentes afirmaram ter idade menor ou igual a 20 anos, três afirmam ter de 26 a 30 anos, seis responderam ter de 31 a 35 anos, dois de 36 a 40 anos e por fim, quatro pessoas afirmaram ter idade acima dos 40 anos. De forma geral, a média dos respondentes foi de 26 anos, sendo a menor idade 20 anos e a maior 50 anos.

4.1.3. Experiência Profissional

Além disso, conforme o gráfico 3, para compreender se os discentes possuíam conhecimentos externos além dos acadêmicos, foi questionado se eles já haviam realizado estágio na área contábil. Dessa forma, 49 dos discentes que responderam à pesquisa afirmaram já ter realizado estágios, enquanto 18 responderam que não possuem. Isso representa que 73,1% da amostra participante possui experiência com estágios.

Gráfico 3 – Referente à realização de estágio



Fonte: elaborado pelo autor.

4.2 Opinião dos Discentes Acerca do Tema

Tabela 2 – Amplitude do Sistema Tributário Nacional

1 - O Brasil possui um sistema tributário amplo e complexo. A amplitude tributária afasta a população do conhecimento sobre o sistema tributário nacional.			
GRAU	OCORRÊNCIA	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Discordo Totalmente	2	1	2
Discordo	1	2	2
Não Concordo nem Discordo	6	3	18
Concordo	28	4	112
Concordo Totalmente	30	5	150
Valor Final (Divisão do Valor Total pela Ocorrência Total)			4,24
Resultado Final		4 - Concordo	

Fonte: elaborado pelo autor.

A primeira afirmativa questionou a percepção dos discentes acerca da amplitude do sistema tributário nacional. A maioria dos respondentes concordaram que a complexidade do sistema tributário nacional afasta a população do conhecimento tributário. 30 pessoas concordaram totalmente, 28 pessoas concordaram parcialmente, 6 não discordaram nem concordaram, 2 discordaram totalmente e 1 discordou. Dessa forma, o grau de concordância dos discentes foi de 4,24 numa escala de 1 a 5.

Oliveira (2021), em sua pesquisa sobre a carga tributária nacional, passa pelo processo evolutivo tributário mundial e brasileira e também expõem sua percepção sobre a complexidade tributária nacional, considerando-o um dos mais complexos do mundo, pela falta de estabilidade das regras. Buenos (2023) também argumenta sobre o tema ao explicar que essa complexidade traz efeitos negativos tanto para os contribuintes quanto para a administração pública.

Dessa forma, a argumentação estabelecida pelas propostas de emenda sobre a proposta de unificação dos tributos é um ponto de concordância entre a maioria dos discentes da UFPE. Portanto, as demais questões informarão a percepção dos discentes sobre os caminhos tomados pela proposta para a simplificação do STN.

Tabela 3 – O estilo de reforma escolhido

2 - O Código Tributário Nacional assegura a existência de impostos sobre a Renda, o Consumo e o Patrimônio. Dentre essas três esferas, a reforma sobre o consumo é a mais urgente.			
GRAU	OCORRÊNCIA	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Discordo Totalmente	4	1	4
Discordo	5	2	10
Não Concordo nem Discordo	16	3	48
Concordo	31	4	124
Concordo Totalmente	11	5	55
Valor Final (Divisão do Valor Total pela Ocorrência Total)			3,60
Resultado Final		4 - Concordo	

Fonte: elaborado pelo autor

A segunda afirmativa buscou entender se os discentes concordam com a proposta de mudança no cenário tributário ser focado na cadeia de consumo e produção. A afirmativa teve um grau de concordância de 3,60 o qual se aproxima mais do grau 4 (Concordo) do que do 3 (Não Concordo nem Discordo). A maior ocorrência foi a de concordância parcial, que representou a escolha de 31 discentes, seguido pela não concordância nem discordância, escolhida por 16 alunos.

A cadeia do consumo, apesar de tão importante quanto a renda e o patrimônio, é a que provém a maior arrecadação governamental (OCDE; 2022), dessa forma, a manutenção do processo de recolhimento tributário mantém-se como uma das principais propostas.

Tabela 4 – Os tributos escolhidos

3 - Atualmente, dentre os tributos sobre consumo estão: ICMS, II, IE, ISS, IOF, IPI, PIS/Pasep, COFINS e CIDE-Combustíveis. Dentre esses, é correto manter apenas o II, IE, IOF e a CIDE-Combustíveis com a tributação atual.			
GRAU	OCORRÊNCIA	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Discordo Totalmente	5	1	5
Discordo	20	2	40
Não Concordo nem Discordo	19	3	57
Concordo	22	4	88
Concordo Totalmente	1	5	5
Valor Final (Divisão do Valor Total pela Ocorrência Total)			2,91
Resultado Final		3 - Não Concordo nem Discordo	

Fonte: Produção Própria (2023)

A terceira afirmativa tinha como objetivo medir a percepção dos discentes acerca dos tributos escolhidos para fazerem parte do processo de substituição. Essa afirmativa teve um grau de concordância neutro (2,91) sendo a concordância parcial e a discordância parcial as duas alternativas mais escolhidas, respectivamente 22 e 20 escolhas. Além disso, a opção neutra teve 19 escolhas.

Smargiassi *et al.* (2019) contextualizam que a grande quantidade de tributos no Brasil torna a escolha difícil e informa que os tributos escolhidos para a reforma representam os tributos indiretos do consumo. Entretanto, esses tributos também inclui a CIDE-Combustíveis, que, apesar da PEC 110/2019 englobar essa contribuição dentro do grupo de exclusões, o texto revisado da PEC 45, utilizou-se apenas da proposta de criação de um imposto seletivo. Dessa forma, atualmente, a CIDE-Combustíveis é um único tributo indireto do consumo a não possuir proposta de mudanças.

Tabela 5 – Base de tributação no IVA

4 - A nova tributação do consumo terá como base o modelo internacional do Imposto Sobre Valor Agregado (IVA). Esse modelo define que o tributo incidirá apenas sobre o valor adicionado do produto e não o valor de venda. Logo, terá uma incidência mais justa.			
GRAU	OCORRÊNCIA	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Discordo Totalmente	0	1	0
Discordo	2	2	4
Não Concordo nem Discordo	9	3	27
Concordo	49	4	196
Concordo Totalmente	7	5	35
Valor Final (Divisão do Valor Total pela Ocorrência Total)			3,91
Resultado Final		4 - Concordo	

Fonte: elaborado pelo autor

A quarta afirmativa buscou medir a concordância dos discentes a respeito da escolha do IVA internacional como base para criação do IBS e da CBS. O grau de concordância foi de 3,91 e a opção “Concordo” possuiu 49 ocorrências, sendo seguida pela opção neutra, com 7 ocorrências, logo após veio a concordância total com ocorrência 7 e por fim a discordância parcial com 2. A maior ocorrência para a concordância parcial também representou o resultado final.

Smargiassi¹ *et al.* (2019) confirma a sucesso do modelo ao informar que o IVA teve resultados positivos em mais de que uma centena de países, dessa forma, se aplicado de forma correta, poderá ter resultados positivos para o Brasil. Cardoso *et al.* (2015) aproximam essa realidade ao estudarem sobre o IVA no MERCOSUL e destacarem que o Brasil é o único dos Países fundadores a não possuir o modelo.

Tabela 6 – Forma de Tributação

5 - Dentre as características dos novos tributos propostos pela reforma tributária, a não cumulatividade é a forma de tributação mais adequada.			
GRAU	OCORRÊNCIA	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Discordo Totalmente	1	1	1
Discordo	8	2	16
Não Concordo nem Discordo	11	3	33
Concordo	37	4	148
Concordo Totalmente	10	5	50
Valor Final (Divisão do Valor Total pela Ocorrência Total)			3,70
Resultado Final		4 - Concordo	

Fonte: Produção Própria (2023)

A respeito da forma de tributação escolhida, a afirmativa cinco procurou entender a percepção dos discentes a respeito da escolha da não cumulatividade. O grau de concordância dos respondentes foi de 3,70, o que aproximou de uma concordância parcial. De forma numérica, a concordância parcial também foi a que recebeu mais escolhas, 37.

A escolha da não cumulatividade aproxima-se do modelo internacional do IVA. Na América do Sul, por exemplo, Argentina e Uruguai que possuem a aplicação do regime tributário com base no valor agregado, optam pela não cumulatividade. (Cardoso *et al.*; 2015).

Bordão (2009) adiciona também que, caso a reforma siga os modelos internacionais de tributação sobre o valor agregado, o modelo trará uma nova perspectiva de sucesso para a economia brasileira. Portanto, a não cumulatividade, se aplicada para esse imposto de forma correta poderá seguir os passos dos demais países e trazer uma incidência justa para as características propostas.

Tabela 7 – O IVA Dual

6 - O Modelo de IVA escolhido foi o IVA dual, ou seja, será dividido entre o IBS, de competência estadual e municipal, e a CBS, de competência da União. A união da tributação de estados e municípios poderá causar problemas e prejudicar a arrecadação.			
GRAU	OCORRÊNCIA	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Discordo Totalmente	5	1	5
Discordo	6	2	12
Não Concordo nem Discordo	12	3	36
Concordo	38	4	152
Concordo Totalmente	6	5	30
Valor Final (Divisão do Valor Total pela Ocorrência Total)			3,51
Resultado Final		3 - Não Concordo nem Discordo	

Fonte: Produção Própria (2023)

A sexta afirmativa foi baseada na proposta de união dos impostos de competência estadual, ICMS, e de competência municipal, ISS. Dessa forma a afirmativa buscou entender a perspectiva dos discentes a cerca de possíveis problemas de arrecadação para essas duas esferas governamentais. Para essa afirmativa foi obtido um grau de concordância de 3,51, o que representa uma neutralidade mais branda. A maior ocorrência de graus de concordância foi a opção “Concordo” que recebeu 38 escolhas.

Marina (2019) debate sobre o ponto das exclusões e criações de impostos que, caso não seja feito de forma adequada, poderá prejudicar a receita das esferas públicas, o que causaria um impacto direto no desenvolvimento social. Buenos (2023, p. 14) complementa que

é importante ressaltar que a simplificação do sistema tributário não é um processo simples e requer um esforço conjunto entre o governo, os contribuintes e os órgãos responsáveis pela administração tributária. Além disso, é necessário realizar uma análise criteriosa das particularidades de cada jurisdição, levando em consideração aspectos psicológicos, sociais e culturais.

Para essa questão, a PEC 45-A define que os estados e municípios participarão de forma integrada de um Conselho federativo sobre do Imposto de Bens e Serviços. Dessa forma, eles poderão editar nomas infralegais sobre os temas referente ao imposto, uniformizar aplicações e distribuir o produto da arrecadação entre estados, municípios e Distrito Federal.

Tabela 8 – O imposto sobre bens e serviços

7 - O IBS será o substituto do ICMS e ISS. A utilização de uma mesma alíquota para o comércio e serviço, poderá ser prejudicial para as empresas apenas do setor de serviço.			
GRAU	OCORRÊNCIA	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Discordo Totalmente	0	1	0
Discordo	11	2	22
Não Concordo nem Discordo	10	3	30
Concordo	32	4	128
Concordo Totalmente	14	5	70
Valor Final (Divisão do Valor Total pela Ocorrência Total)			3,73
Resultado Final		4 - Concordo	

Fonte: Produção Própria (2023)

A afirmativa questão buscou compreender a percepção dos discentes sobre a igual tributação para as empresas de serviço e comércio, pelo meio da junção do ICMS e ISS e se essa união poderia ser prejudicial para as empresas apenas do setor de serviço, que estão sujeitas a tributação do ISS.

No total, a afirmativa teve um grau de concordância 3,73 e a opção mais selecionadas foi a opção “Concordo” que possuiu 32 ocorrências, enquanto as opções “Concordo Totalmente”, “Discordo” e “Não Concordo nem Discordo” tiveram respectivamente 14, 11 e 10 ocorrências.

Atualmente, a Lei Complementar Nº 116/03 define que o ISS possua alíquota mínima de 2% e máxima de 5%. Por outro lado, o ICMS possui alíquotas maiores, por exemplo, a Lei estadual 6.374/89 do estado de São Paulo e 15.730/16 de Pernambuco definem alíquotas que variam de 7% a 25%.

Logo, a possibilidade da união de uma alíquota definida pelos governos estaduais para a substituição do recolhimento do ICMS e das escolhidas pelos municípios para substituição

do ISS, pode aumentar o valor máximo de 5% que incide sobre a receita de uma empresa que apenas preste serviços.

Tabela 9 – A contribuição sobre bens e serviços

8 - A CBS substituirá o IPI, os PIS/Pasep e as COFINS existentes. Tendo em vista a atual destinação das contribuições (A integração do Trabalhador, formação do patrimônio do servidor e a Seguridade Social), uma nova legislação poderá comprometer esses aspectos sociais.			
GRAU	OCORRÊNCIA	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Discordo Totalmente	5	1	5
Discordo	9	2	18
Não Concordo nem Discordo	14	3	42
Concordo	32	4	128
Concordo Totalmente	7	5	35
VALOR FINAL (Divisão do Valor Total pela Ocorrência Total)			3,40
RESULTADO FINAL		3 - Não Concordo nem Discordo	

Fonte: Produção Própria (2023)

A oitava afirmativa buscou medir o grau de percepção dos discentes acerca da criação de uma Contribuição social que substitui o PIS/Pasep, o IPI e a COFINS, tendo seu enfoque no fim das contribuições sociais. Foi obtido para essa questão um grau de concordância 3,40 o qual se aproxima de um grau neutro. Apesar disso o grau com maior escolha foi o “Concordo” que possuiu 32 ocorrências.

Como visto na segunda seção desse presente trabalho, as contribuições que estão em processo de mudança possuem como destinação a Integração Social dos trabalhadores de empresas do setor privado ou terceiro setor, também é destinado para a formação do patrimônio dos servidores públicos e a seguridade social.

Como previsto pela PEC 45-A de 2019, a CBS será definida por meio de lei complementar, dessa forma ainda não há uma legislação em andamento que informe como o produto da arrecadação da Contribuição Sobre Bens e Serviços será distribuído para esses aspectos sociais.

Tabela 10 – As variações de alíquota

9 - O IBS não possui alíquota definida. Entretanto, o texto base prevê que existirá apenas três variações dessa alíquota: 100% da alíquota, uma redução da alíquota ou alíquota nula. Essa divisão simplificará o dinamismo atual das alíquotas de ICMS e ISS que possuem diversas variações.

GRAU	OCORRÊNCIA	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Discordo Totalmente	0	1	0
Discordo	7	2	14
Não Concordo nem Discordo	13	3	39
Concordo	36	4	144
Concordo Totalmente	11	5	55
VALOR FINAL (Divisão do Valor Total pela Ocorrência Total)			3,76
RESULTADO FINAL		3 - Não Concordo nem Discordo	

Fonte: Produção Própria (2023)

A nona afirmativa buscou compreender a percepção dos discentes a respeito da diminuição de variações das alíquotas do ICMS e ISS. A proposta de emenda 45-A define que para cada alíquota definida haverá três variações, 100% da alíquota, uma redução prevista de 60% da alíquota e uma alíquota nula.

Atualmente, por exemplo, a Secretaria da Fazenda do estado de Pernambuco define 17 variações da alíquota do ICMS estadual a depender da operação da empresa (Pernambuco; 2023). Dessa forma, caso existam apenas três variações da alíquota, deverá ser revisada as leis estaduais, municipais e distrital para que sejam encaixadas as operações de consumo para cada alíquota.

Tabela 11 – Tempo de migração dos tributos

10 - A migração entre os tributos terá um período extenso e garantirá que o contribuinte possa adaptar-se à mudança.

GRAU	OCORRÊNCIA	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Discordo Totalmente	0	1	0
Discordo	6	2	12
Não Concordo nem Discordo	21	3	63
Concordo	32	4	128
Concordo Totalmente	8	5	40
VALOR FINAL (Divisão do Valor Total pela Ocorrência Total)			3,63
RESULTADO FINAL		4 - Concordo	

Fonte: Produção Própria (2023)

Por fim, a última afirmativa buscou compreender a percepção acerca do período de migração dos tributos. A PEC garante que as mudanças ocorram ao longo de 8 anos, durante esse período haverá a redução gradativa das alíquotas dos tributos em processo de substituição e aumento gradativo das alíquotas do IBS e da CBS.

Para essa afirmativa, foi obtido um grau de concordância de 3,63 sendo a concordância parcial a que possuiu maior ocorrência, trinta e duas, seguido pela opção neutra que possuiu uma ocorrência de vinte e um. A concordância total teve uma ocorrência de oito e a discordância parcial de seis.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, o objetivo desse trabalho foi explorar a perspectiva dos discentes sobre a implementação do Imposto sobre o Valor Agregado Dual (IVA Dual) apresentadas pela proposta de emenda 45-A de 2019 e também entender quais as características desse tributo e do sistema tributário nacional.

A pesquisa demonstrou que desde o entendimento do Brasil como uma colônia, houveram diversas mudanças tributárias que visavam equilibrar um interesse nacional para o âmbito fiscal, essas mudanças criaram um sistema tributário complexo e cheio de regras e diferentes tributos. Durante o tempo, alguns tributos foram extinguidos e outros passaram a existir, mas que sempre houve um dinamismo tributário, parte por previsão legal de criação de novos tributos e parte por interesses sociais.

Esse dinamismo então culminou em uma nova proposta de tributação, dessa vez focada na cadeia do consumo de produtos e serviços, mas que era esperada tendo em vista que mudanças sempre fizeram parte do aspecto fiscal. Entretanto, o dinamismo ocorre, pois as mudanças podem não cumprir e agradar os interesses da população e os interesses governamentais.

É então que entra a percepção dos discentes do curso de ciências contábeis da UFPE acerca das principais propostas de mudanças previstas com a chegada do IVA Dual através do IBS e da CBS. Com base nos resultados obtidos, foi possível verificar que os discentes possuem uma perspectiva de conformidade parcial com as principais mudanças apresentadas.

Através da pesquisa, foi possível entender que os discentes concordam com o ponto principal levantado para a implementação de novos tributos: A dificuldade e complexidade que representa todo o sistema tributário Brasileiro. Mas que algumas características dos tributos não possuíram uma taxa de concordância alta, ficando em posições neutras.

A respeito dos modelos escolhidos, os discentes concordaram que a escolha da tributação sobre o valor agregado e a sua não cumulatividade foi um aspecto positivo assim como expressado por Bordão (2009), Cardoso *et al.* (2015) e Smargiassi *et al.* (2019) que demonstraram o sucesso econômico obtido pelos países que adotaram essas características.

Já no que diz respeito aos aspectos de tributação interno do Brasil, também houve uma concordância, mas essa possui um grau menor que se aproxima de uma perspectiva neutra sobre o tema, como a escolha da reforma dos tributos do consumo.

Outro aspecto é que os pontos trazidos pela proposta de emenda constitucional como um ponto de observação, tal qual a necessidade de simplificar o número de variações de uma alíquota e a necessidade de estender o processo de implementação dos tributos, também foram pontos que os discentes concordaram. Logo, é importante pensar que a PEC já prevê que haverá apenas três variações da alíquota.

Outrossim é que duas das três afirmativas que batiam em pontos frágeis das mudanças trazidas pelo IVA dual, como forma de crítica, tiveram uma concordância neutra, como a

afirmativa que dizia que o IBS poderia prejudicar a arrecadação dos estados e municípios ou a que a CBS poderia comprometer aspectos sociais. Já a afirmativa que diz respeito aos impactos sofridos pelas empresas apenas do setor de serviço possuiu uma concordância positiva. Logo, as afirmativas que apresentavam características da reforma possuíram maiores concordância, mas que tendem a neutralidade.

Dessa forma, infere-se que os discentes concordam com a necessidade de mudanças no sistema tributário nacional, mas algumas características específicas tiveram um grau de concordância menor. E parcialidade dessa concordância pode significar uma possível necessidade de mudanças futuras nas ementas para adaptar o ensino as novas legislações.

Destaca-se, por fim, que a pesquisa possuiu limitações uma vez que a amostra foi restrita a um número limitado dos discentes em questões e o fato de que as propostas de mudança ainda serão julgadas pelo Senado Federal. Portanto, sugere-se que sejam conduzidos estudos futuros com amostras maiores ou caso haja a apresentação de um novo texto de proposta que não seja o atual texto, PEC 45-A de 2019, em trâmite.

REFERÊNCIAS

ALVES, Edvaldo Carvalho; DE ALBUQUERQUE AQUINO, Mirian. **A pesquisa qualitativa: origens, desenvolvimento e utilização nas dissertações do PPGCI/UFPB-2008 a 2012**. Informação & Sociedade, v. 22, 2012.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. **Seqüência: estudos jurídicos e políticos**, v. 29, n. 56, p. 245-258, 2008.

BRASIL, **Ato Adicional de 12 de Agosto de 1934**, Faz algumas alterações e adições á Constituição Política do Imperio, nos termos da Lei de 12 de Outubro de 1832. Rio de Janeiro, 1934.

BRASIL, **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL (DE 24 DE FEVEREIRO DE 1891)**. Rio de janeiro, 1891.

BRASIL, **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1967**. Brasília, 1967.

BRASIL, **CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL, DE 10 DE NOVEMBRO DE 1937**. Rio de Janeiro, 1937.

BRASIL, **CONSTITUIÇÃO POLÍTICA DO IMPÉRIO DO BRASIL**, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I. Rio de Janeiro, 1824.

BRASIL, **EMENDA CONSTITUCIONAL N 18, DE 1 DE DEZEMBRO DE 1965**. Reforma do sistema tributário, promulgada pelas mesas da câmara e do senado federal. Brasília, 1965.

BRASIL, **LEI 10.865, DE 30 DE ABRIL DE 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, 2004.

BRASIL, **LEI COMPLEMENTAR N 116, DE 31 DE JULHO DE 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, 2003.

BRASIL, **LEI N 10.336, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2001**, Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Brasília, 2001.

BRASIL, **LEI N 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Brasília, 2002.

BRASIL, **LEI N 12.973, DE 13 DE MAIO DE 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o

Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Brasília, 2014.

BRASIL, **LEI N 13.709, DE 14 DE AGOSTO DE 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Brasília, 2018.

BRASIL, **LEI N 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**, Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Brasília, 1966.

BRASIL, **LEI N 9175, DE NOVEMBRO DE 1988**, Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, 1988.

BRASIL. **(CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL (DE 18 DE SETEMBRO DE 1946))**. Rio de Janeiro, 1946.

BUENOS, Kethlen. **A complexidade do sistema tributário e a necessidade de simplificação**. Intrépido: Iniciação Científica, v. 2, n. 1, 2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Despacho exarado na Questão de Ordem n. 5/2023: PEC 34/2019** – Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. disponível em: < [Portal da Câmara dos Deputados \(camara.leg.br\)](http://portal.camara.leg.br)> Acesso em 16/06/2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Reforma Tributária**. Disponível em < [Reforma Tributária - Câmara dos Deputados \(camara.leg.br\)](http://reforma.tributaria.camara.leg.br)> Acesso em 19/8/2023.

CARDOSO, Maurício Farias et al. Imposto sobre Valor Agregado: um estudo sobre sua proposta e aplicação nos países do MERCOSUL. In: **Congresso de Contabilidade. Anais do 6 Congresso de Controladoria e Finanças. Santa Catarina**. 2015.

CARDOSO, Oscar Valente. Contribuições sociais: natureza jurídica e aspectos controvertidos. **JUS.COM.BR**. 14/03/2011. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/18663/contribuicoes>>

COELHO, Rafael da Silva. **A Bahia em suas negociações com a metrópole: tributação, dinheiro e açúcar na segunda metade do séc. XVII**. 2019. Tese (Doutorado em História Econômica) - Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. doi:10.11606/T.8.2019.tde-10072020-142044.

DA SILVA, Mariana Esteves; ZANUTO, José Maria. DA CONCORRÊNCIA DESLEAL POR SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS NO DIREITO BRASILEIRO. **Intertem@ s ISSN 1677-1281**, v. 16, n. 16, 2008.

DALMORO, Marlon; VIEIRA, Kelmara Mendes. Dilemas na construção de escalas Tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados?. **Revista gestão organizacional**, v. 6, n. 3, 2013.

DE SOUSA ARAÚJO, Thaise. **PROCLAMAÇÃO DA REPÚBLICA**. REVISTA ELETRÔNICA HUMANA RES, v. 1, n. 001, p. 8-8, 2019.

FEIJÓ, Amanda Monteiro; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; PETRI, Sérgio Murilo. O uso das escalas Likert nas pesquisas de contabilidade. **Revista Gestão Organizacional**, v. 13, n. 1, p. 27-41, 2020.

FRANÇA, Vera. Sujeito da comunicação, sujeitos em comunicação. Na mídia, na rua: narrativas do cotidiano. Belo Horizonte: Autêntica, p. 61-88, 2006.

GOMES, Ana Clédina Rodrigues; LIM, Valdineia Rodrigues. **MATERIAL DE APOIO PARA PESQUISA, PROJETO E PESQUISA E CITAÇÃO**. EduCapes, projetos de extensão de pesquisa, Rondon do Pará, 2021.

GUIMARÃES, Gilda Lisbôa; GITIRANA, V.; ROAZZI, Antônio. **Interpretando e construindo gráficos**. ANPED, 24a Reunião Anual da ANPED, Caxambu, 2001.

MANZATO, Antonio José; SANTOS, Adriana Barbosa. **A elaboração de questionários na pesquisa quantitativa**. Departamento de Ciência de Computação e Estatística–IBILCE–UNESP, v. 17, 2012.

MARCONI, M. D. A; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 375. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 96-249.

MARRARA, Thiago. Método comparativo e direito administrativo. *Revista Brasileira de Direito Público*, v. 46, p. 87-98, 2014.

MINISTÉRIO DOS TRANSPORTES. **CIDE - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. Disponível em: <https://www.gov.br/transportes/pt-br/assuntos/conteudo/incentivos-fiscais-cide>. Acesso em: 17 jun. 2023.

MONTORO FILHO, André F. **Contabilidade social: uma introdução à macroeconomia**. São Paulo: Atlas, 1992.

OECD et al. **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2022**. [s.l.] OECD Publishing, 2022.

OLIVEIRA, Reinaldo Carneiro. **Carga Tributária: um estudo sobre o sistema tributário do Brasil**. Ciências Econômicas-Unisul Virtual, 2019.

PERNAMBUCO, **LEI Nº 15.730, DE 17 DE MARÇO DE 2016**, Lei Estadual que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Recife, 2016.

PERNAMBUCO, **ALÍQUOTAS ICMS**, Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Tabelas/AL_IQUOTAS_ICMS.htm> Acesso em: 10/09/2023.

PIASSINI, Carlos Eduardo. A economia do Brasil colonial na perspectiva de livros didáticos. *Revista Latino-Americana de História*, v. 2, n. 6, p. 845-862, 2013.

PITELA, A. C. **O DESEMPENHO PROFISSIONAL DO CONTADOR NA OPINIÃO DO EMPRESÁRIO**. Publicatio UEPG: Ciências Sociais Aplicadas, [S. l.], v. 8, n. 1, 2008. Disponível em: <https://revistas.uepg.br/index.php/sociais/article/view/2729>. Acesso em: 16 jun. 2023.

PRODANOV, Cleber Cristiano; DE FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico-2ª Edição**. Editora Feevale, 2013.

RECEITA FEDERAL, **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**. Disponível em: < [Análise Mensal - Dez 2022 — Receita Federal \(www.gov.br\)](http://www.gov.br)> Acesso em 16/06/2023 22:03.

SANTOS, DESIDDEE DOS DEIS. Ditadura militar e democracia no Brasil: história, imagem e testemunho. Rio de Janeiro: Ponteio, 2013.

SÃO PAULO, **LEI 6.374 DE 1989**. Lei Estadual que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. São Paulo, 1989.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie et al. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista brasileira de história & ciências sociais**, v. 1, n. 1, p. 1-15, 2009. SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 1. ed. São Paulo: Cortez, 2013. p. 1-248.

SILVA, A. M. G. D. **Contabilidade geral**. 74. ed. Recife: EDUFPE, 2021. p. 1-52.

SMARGIASSI, Edelcio et al. **A (IM) POSSÍVEL IMPLANTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO–IVA NO BRASIL**. 2019 -sociais-natureza-juridica-e-aspectos-controvertidos> Acesso em 27/07/2023.

TRIBUTAÇÃO REPRESENTA 40,28% DO RENDIMENTO MÉDIO DO PAGADOR DE IMPOSTO NESTE ANO. **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/tributacao-representa-4028-do-rendimento-medio-do-pagador-de-impostos-neste-ano/>> Acesso em 20/08/2023.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO, Curso de Ciências Contábeis – Presencial – Bacharelado (CCSA). Disponível em: < <https://www.ufpe.br/ciencias-contabeis-bacharelado-ccsa>> Acesso em 31/08/2023.

VARES, Sidinei Ferreira. **A dominação na República Velha**: uma análise sobre os fundamentos políticos do sistema oligárquico e os impactos da Revolução de 1930. *História: Debates e Tendências*. 2011, 11(1), 121-139.

XAVIER, Cíntia; ALBUQUERQUE, Daniel. Título: Do suicídio ao resgate político da simbologia de Vargas, 67 anos depois. *Cultura política e memória*.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

TERMO DE CONSETIMENTO

Prezado(a) Participante, me chamo Lucas Marinho da Silva e sou discente do curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), sob orientação da Professora Cacilda Soares de Andrade. A seguinte pesquisa possui cunho exclusivamente acadêmico e objetivo de analisar a percepção de discentes do curso de Ciências Contábeis da UFPE acerca da proposta de implementação do Modelo de IVA Dual formado pelo Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS) presentes na reforma tributária.

Solicito a sua colaboração para responder as perguntas voluntariamente, e asseguro que as informações serão analisadas em conjunto, mantendo o sigilo e o anonimato das respostas. Informo que essa pesquisa não oferece nenhum tipo de risco ou responsabilidades. Esclareço que a sua participação é voluntária e, portanto, o(a) senhor(a) não é obrigado(a) a fornecer as informações solicitadas pelos Pesquisadores. Caso decida não participar do estudo, ou resolver a qualquer momento desistir do mesmo, não sofrerá nenhum dano.

Caso necessite esclarecimento sobre a pesquisa, considere necessário entrar em contato com o pesquisador através do e-mail:

Lucas Marinho da Silva: lucas.marinhos@ufpe.br

- Você deseja participar da pesquisa? () Sim () Não

QUESTÕES CENSITÁRIAS

1) Qual sua idade?

2) Qual Seu Gênero?

I – Homem

II – Mulher

III – Outro

IV – Prefiro não responder.

3) Você já cursou a disciplina de Contabilidade Tributária ou Direito Tributário?

() Sim () Não

4) Você possui experiência na área contábil? () Sim () Não

QUESTÕES SOBRE O TEMA PROPOSTO

PERGUNTAS SOBRE O TEMA PROPOSTO	1 - Discordo Totalmente	2 - Discordo	3 - Não Concordo nem Discordo	4 - Concordo	5 - Concordo Totalmente
1 - O Brasil possui um sistema tributário amplo e complexo. A amplitude tributária afasta a população do conhecimento sobre o sistema tributário nacional.					
2 - O Código Tributário Nacional assegura a existência de impostos sobre a Renda, o Consumo e o Patrimônio. Dentre essas três esferas, a reforma sobre o consumo é a mais urgente.					
3 - Atualmente, dentre os tributos sobre consumo estão: ICMS, II, IE, ISS, IOF, IPI, PIS/Pasep, COFINS e CIDE-Combustíveis. Dentre esses, é correto manter apenas o II, IE e a CIDE-Combustíveis com a tributação atual.					
4 - A nova tributação do consumo terá como base o modelo internacional do Imposto Sobre Valor Agregado (IVA). Esse modelo define que o tributo incidirá apenas sobre o valor adicionado do produto e não o valor de venda. Logo, terá uma incidência mais justa.					
5 - Dentre as características dos novos tributos propostos pela reforma tributária, a não cumulatividade é a forma de tributação mais adequada.					
6 - O Modelo de IVA escolhido foi o IVA dual, ou seja, será dividido entre o IBS, de competência estadual e municipal, e a CBS, de competência da União. A união da tributação de estados e municípios poderá causar problemas e prejudicar a arrecadação.					
7 - O IBS será o substituto do ICMS e ISS. A utilização de uma mesma alíquota para o comércio e serviço, poderá ser prejudicial para as empresas apenas do setor de serviço.					

8 - A CBS substituirá o IPI, os PIS/Pasep e as COFINS existentes. Tendo em vista a atual destinação das contribuições (A integração do Trabalhador, formação do patrimônio do servidor e a Seguridade Social), uma nova legislação poderá comprometer esses aspectos sociais.					
9 - O IBS não possui alíquota definida. Entretanto, o texto base prevê que existirá apenas três variação dessa alíquota: 100% da alíquota, uma redução da alíquota ou alíquota nula. Essa divisão simplificará o dinamismo atual das alíquotas de ICMS e ISS que possuem diversas variações.					
10 - A migração entre os tributos terá um período extenso e garantirá que o contribuinte possa adaptar-se à mudança.					