



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

REYDNER DO PRADO OLIVEIRA

**OS IMPACTOS DAS PECs 45 E 110, SEGUNDO OS MODELOS APRESENTADOS
ATÉ FEVEREIRO DE 2023, EM UMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS, QUANTO
AOS INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS DE GOIÁS**

GOIÂNIA

2023

**OS IMPACTOS DAS PECs 45 E 110, SEGUNDO OS MODELOS APRESENTADOS
ATÉ FEVEREIRO DE 2023, EM UMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS, QUANTO
AOS INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS DE GOIÁS***

**THE IMPACTS OF PECs 45 AND 110, ACCORDING TO THE MODELS
PRESENTED UNTIL FEBRUARY 2023, ON A FOOD INDUSTRY REGARDING
ICMS TAX INCENTIVES IN GOIÁS**

Reydnner do Prado Oliveira**

Pedro Roberto Silva Pinto***

RESUMO: Este trabalho pretende caracterizar o problemático sistema tributário brasileiro, sua trajetória ao longo da história do Brasil até os dias atuais, sua complexidade promove o baixo crescimento econômico, alto índice de disputas judiciais tributárias e desperdício de tempo para elaborar toda documentação necessária para cumprir o determinado pela lei. Esses contratempos motivaram estudiosos da matéria tributária e macroeconômica a buscar soluções para esses problemas, sendo o resultado desse esforço materializado por meio da justificativa inicial das PEC's 45 e 110, ambas em tramitação desde 2019 no Congresso Nacional. O foco do trabalho envolveu a apuração do ICMS, principal fonte de arrecadação do governo estadual para instituir incentivos fiscais que reduzem o valor final pago pelas empresas com o intuito de atrair investidores externos e estimular a economia local. Portanto, apesar das boas intenções desses estudiosos e da sólida justificativa técnica proposta por eles, à reforma tributária poderá causar efeitos nefastos para setor industrial goiano. Para demonstração desses impactos foi feito um estudo de caso simulado em uma indústria de alimentos. Para efeito comparativo foram definidos três cenários distintos, o primeiro considerando o modelo atual sem o incentivo fiscal, o segundo considera o uso do incentivo fiscal Produzir e o terceiro segundo os preceitos definidos pela PEC's atuais. O resultado obtido pelo terceiro cenário comprova um impacto negativo que a reforma trará principalmente para os agentes produtivos industriais goianos contribuindo para a paralização dos avanços econômicos obtidos ao longo das últimas décadas.

PALAVRAS-CHAVE: REFORMA TRIBUTÁRIA. INCENTIVO FISCAL. ICMS. INDÚSTRIA.

ABSTRACT: This work intends to characterize the problematic Brazilian tax system, its trajectory throughout the history of Brazil until the present day, its complexity promotes low economic growth, high rate of tax court disputes and waste of time to prepare all the

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de Goiás como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Pedro Roberto Silva Pinto.

** OLIVEIRA, Reydnner do Prado. Graduando em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Universitária, 1440 - Setor Leste Universitário, Goiânia - GO, 74605-010. E-mail: srdoprado@hotmail.com

*** PINTO, Pedro Roberto Silva. Bacharel em Ciências Contábeis, Pós-graduado no curso de Planejamento Tributário, Auditoria e Controladoria. Docente Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Universitária, 1440 - Setor Leste Universitário, Goiânia - GO, 74605-010. E-mail: profpedropucgo@gmail.com.

necessary documentation to comply with the determined by law. These setbacks motivated tax and macroeconomic scholars to seek solutions to these problems, with the result of this effort materialized through the initial justification of PECs 45 and 110, both in progress since 2019 in the National Congress. The focus of the work involved calculating ICMS, the main source of revenue for the state government to institute tax incentives that reduce the final amount paid by companies in order to attract foreign investors and stimulate the local economy. Therefore, despite the good intentions of these scholars and the solid technical justification proposed by them, the tax reform could have harmful effects on the industrial sector in Goiás. To demonstrate these impacts, a simulated case study was carried out in a food industry. For comparative purposes, three different scenarios were defined, the first considering the current model without the tax incentive, the second considering the use of the Produce tax incentive and the third according to the precepts defined by the current PECs. The result obtained by the third scenario proves a negative impact that the reform will bring mainly to the industrial productive agents of Goiás, contributing to the paralysis of the economic advances obtained over the last decades.

KEYWORDS: TAX REFORM. TAX INCENTIVE. ICMS. INDUSTRY.

1 INTRODUÇÃO

Desde os primórdios da civilização humana, foi necessária a existência de um Estado como uma entidade capaz de prover os serviços necessários para garantir, o bem-estar da população, entre eles destacam-se a saúde, a educação, a segurança pública e a proteção das fronteiras nacionais. Os tributos foram criados com o propósito de financiar essas atividades coletivas, porém os empreendedores e consumidores brasileiros há tempos se queixam do alto nível da carga tributária que atinge os bens e serviços, segundo dados da Secretaria do Tesouro Nacional em 2021 a proporção dos valores arrecadados pelo governo em relação à riqueza gerada chegaram ao patamar de 33,90%.

Apesar desse dado relevante a situação fiscal deficitária dos entes estaduais e municipais torna inviável uma proposta de reforma que vise reduzir a carga tributaria, uma vez que, isso diminuiria ainda mais a fonte de arrecadação e intensificaria esse cenário tenebroso para os entes subnacionais. Por outro lado, também é impensável a possibilidade de aumento da carga tributária, posto que, a atual carga tributária já é considerada relativamente alta e esse aumento inviabilizaria a atuação e capacidade de expansão do setor produtivo o que favoreceria um cenário de recessão, instabilidade econômica e baixo crescimento do PIB.

Outrossim, também é pauta do projeto reformista a extinção de todos os benefícios fiscais concedidos pelos estados, o que iria incentivar uma fuga de capital dos estados que possuem uma indústria emergente e em ascensão, como o caso de Goiás para os estados que já possuem um alto nível de participação no setor industrial, isso causaria uma reconcentração da atividade industrial para as regiões Sul e Sudeste.

Nesse contexto, o Centro de Cidadania Fiscal (2019) apresenta uma visão completamente contra os incentivos, pois eles fomentam uma competição predatória, onde cada estado é incentivado a cobrar menos imposto ou conceder cada vez mais isenções, o que de certo modo contribui para o aumento progressivo do déficit fiscal, por conta da diminuição dos valores arrecadados pelo governo.

Por outro lado, entidades regionais que ajudam a fomentar o desenvolvimento regional e de harmonizar os interesses dos agentes públicos e privados como a Adial enfatizam a importância desses benefícios para o desenvolvimento da economia regional, por conta da quantidade de empregos criados que geram renda para os trabalhadores locais e aumento do nível de integração econômica interna e com outros estados. (SOUZA, 2023)

Diante disso, apresenta-se a seguinte situação problema: em que medida a extinção dos incentivos fiscais com a aprovação das PEC's objeto desse estudo, poderá aumentar o ônus tributário de uma indústria de alimentos em Goiás? O objetivo geral da pesquisa visa demonstrar os prováveis impactos negativos para o recolhimento do ICMS que a aprovação das PEC's causa para o setor industrial goiano. Os objetivos específicos envolvem descrever a evolução do sistema tributário brasileiro ao longo da história do Brasil, conceituar a estrutura de tributos atual e suas características, expor a importância dos incentivos fiscais para a indústria goiana, evidenciar as propostas de alteração do sistema tributário mais relevantes desde o Plano Real e apresentar os princípios e ideias que norteiam as PEC 45 e 110, inclusive as características do novo imposto único.

Desse modo, sob a ótica social o trabalho contribui para conscientizar os consumidores finais goianos que os impactos negativos da reforma poderão desencadear um aumento generalizado dos preços de diversos produtos alimentícios, fato esse que contribuiria para reduzir o poder de compra da população como um todo.

No contexto acadêmico, o trabalho pretende enriquecer as discussões e ampliar o debate sobre as atuais PEC's, além de atualizar os conhecimentos dos discentes sobre as novas tendências tributárias. No contexto empresarial, o trabalho busca demonstrar a importância dos incentivos fiscais para a redução das despesas tributárias e motivar os empresários que ainda não usufruem desses benefícios que procurem mais informações a respeito do Produzir para aplicar essa vantagem em sua empresa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esse tópico vai abordar os eventos históricos mais relevantes da tributação nacional, o

modelo e os tipos de tributos do sistema tributário atual, uma contextualização dos incentivos fiscais goianos e sua importância para o desenvolvimento da indústria do Estado, o histórico de propostas de emendas idealizadas e discutidas após a promulgação da constituição de 1988, e por fim os principais argumentos e ideias que serviram de alicerce para a criação do texto das PEC 45 e 110.

2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO (1824-1964)

O primeiro sistema tributário legitimamente brasileiro nasce após o período da independência do país e instituição da Constituição de 1824. Nesse período, a principal atividade econômica desenvolvida foi à agricultura e a principal fonte de arrecadação tributária provinha do imposto sobre as importações e do imposto sobre as exportações (IPEA, 1996). Por conta da simplicidade da estrutura econômica e produtiva da época não havia a necessidade de instaurar via legislação mais tipos de tributos que não envolvessem o comércio internacional.

Nessa perspectiva, esses dois impostos além de desempenhar função arrecadatória, exerciam também um papel extrafiscal, pois o imperador tinha o poder para alterar a alíquota da tributação sobre as importações ou das exportações a fim de proteger os produtores nacionais (FERREIRA, 2012). Essa medida também vai ser utilizada durante o Estado Novo como uma política tributária de um governo com características desenvolvimentistas de modo a proteger as empresas nacionais da concorrência internacional (OLIVEIRA, 2018). Essa ideia protecionista também pode ser aplicada no âmbito nacional, mas especificamente no contexto dos Estados menos desenvolvidos que necessitariam de uma ação do Estado (seja do governo Estadual ou da União) para a criação de políticas públicas que visem atrair investimentos externos para desenvolver a economia local.

Outra característica do governo monarquista era o centralismo, ou seja, todos os tributos arrecadados eram direcionados ao governo central, não havia ainda sido instituído o pacto federativo, logo as províncias e municípios da época dependiam exclusivamente dos recursos da União (MARTUSCELLI, 2010). Essa ausência de poder das esferas regionais contribuiu muito para o aumento das desigualdades regionais entre a parte Norte e Sul do país, uma vez que, a União focou seus esforços e recursos apenas para a capital da época e regiões adjacentes a ela.

Diante disso, a proclamação da república em 1889 marca o fim do período imperial e nasce um novo regime político: a República, que foi marcada com a criação da constituição

de 1891 e pequenas, mas importantes alterações no sistema tributário da época, apesar desse novo código tributário herdar diversas características da antiga ordem, ele estabeleceu poder aos estados de criar tributos, fato esse que forneceu as unidades federativas uma maior independência da União (MARTUSCELLI, 2010).

Entretanto, os municípios ainda dependiam completamente da boa vontade da União e dos Estados para obter os recursos necessários para manter a sua estrutura burocrática local. Essa independência cedida aos Estados pela União aconteceu devido ao contexto da época, uma vez que, os oligarcas mais influentes dos Estados mais relevantes da época como São Paulo e Minas Gerais estavam por trás do movimento pelo fim da monarquia.

Destarte, eles vieram a se tornar governadores de seus estados e antes do período republicano vislumbraram a oportunidade de minar o poder central e aumentar o poder local, o que conseqüentemente criaria uma situação vantajosa para os entes estaduais. Essa característica descentralizadora foi o que marcou a transição do sistema tributário imperial para o sistema republicano (MARTUSCELLI, 2010). Um fator negativo do excesso de descentralização foi o surgimento das guerras fiscais, fator esse que contribuiu para o aumento de burocracia e disputas tributárias em decorrência da vasta legislação tributária que cada ente da federação possui.

Além disso, a tributação sobre o consumo dos bens e serviços importados e exportados constituíam metade dos valores arrecadados pelos governos da época, sendo as importações de competência da União e as exportações de competência estadual. O restante da carga correspondia a impostos sobre o patrimônio e outros serviços estatais como: as taxas de selo, taxas de correio e taxas sobre os telégrafos (GOMES; NEIDE, 2020).

Ademais durante a década de 1930 a era Vargas foi outro ponto de ruptura que trouxe mudanças significativas para a organização tributária, uma vez que, ele ampliou o nível de descentralização do sistema tributário ao conceder aos municípios o direito de cobrar tributos por conta própria, essa medida tomada por Vargas de ampliar a independência dos municípios teve como motivação contrariar alguns governadores da época que eram seus opositores, com essa medida os prefeitos não iriam depender totalmente das transferências do Estado para o município.

Outro fato relevante foi o início da cobrança do imposto de renda que apesar de ter sido criado em 1924 passou a ser cobrado na prática apenas durante o Estado Novo (OLIVEIRA, 2018). O imposto de renda tem uma tendência histórica de ser proporcionalmente menor que os tributos sobre o consumo, característica essa de um sistema regressivo e que proporciona um aumento das desigualdades sociais no país. Com o fim do período Varguista, surgiu à

constituição de 1946 que trouxe como novidade a criação de dois fundos destinados a impulsionar o desenvolvimento econômico das regiões Norte e Nordeste, parte das receitas arrecadadas pela União seria destinada para esses fundos (LOPREATO, 2002).

Por outro lado, durante a década de 50 houve um forte interesse dos presidentes da época no fortalecimento da indústria nacional e ampliar os investimentos em infraestrutura, porém para financiar esse ambicioso projeto, foi necessário recorrer a empréstimos de bancos internacionais, esse fato proporcionou a explosão da dívida externa (LOPREATO, 2002). Como consequência desse evento o governo teve que recorrer no aumento das alíquotas dos impostos sobre o consumo para aumentar a sua arrecadação e ter condições para solver a dívida.

Segundo Oliveira (2018), esse problema aconteceu devido ao fato dos tributos arrecadados na época serem insuficientes para subsidiar essa vontade do governo federal, posto que, a maior parte da carga tributária incidia sobre o consumo, e essa arrecadação sobre o consumo era ínfima. O governo federal da época não realizou uma reforma que aumentasse a carga tributária sobre a renda, medida essa que poderia ter sido temporária ou permanente.

Após esse período surgiram fortes mudanças no sistema que passou a funcionar com medidas que visavam dividir a competência dos tributos sobre o consumo para as três esferas de poder, a parte referente à atividade industrial ficaria sob o alcance da União, a atividade comercial sob a tutela dos Estados e Distrito Federal e o setor de serviços sob a regulação dos municípios.

2.2 ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL (1964-2023)

Os tributos correspondem a principal forma dos entes federativos obterem os recursos necessários para manter a máquina pública e financiar os serviços públicos que os contribuintes necessitam. O sistema tributário atual é baseado na última reforma tributária feita durante o Regime Militar que deu origem ao Código Tributário Nacional regido pela lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Essa lei criou três fontes de arrecadação possíveis para o governo, sendo eles: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (PÊGAS, 2017).

Além disso, a principal característica do imposto é a ausência da contraprestação relativa à natureza do serviço público que será prestado, por exemplo, o dinheiro arrecadado do IPVA não é destinado à reparação ou pavimentação das estradas. Todo o montante arrecadado via impostos é direcionado ao erário público para depois ser distribuído, aos setores da saúde, educação, segurança pública, saneamento, etc (PORTELLA, 2018). A forma

como esse recurso é gasto e gerenciado não reflete na qualidade dos serviços públicos fornecidos a população, e esse fenômeno contribui para o incentivo a sonegação e crescimento do trabalho informal.

Por sua vez, as taxas estão diretamente relacionadas ao serviço público que será prestado, como o valor pago relativo à taxa de coleta do lixo. As contribuições de melhoria estão atreladas a construção de uma obra pública em determinado local que tem o potencial de gerar um aumento do valor do imóvel que é beneficiado pela construção dessa obra. Ao prestar o serviço de pavimentar uma rua em determinado local, o valor dos imóveis pertencente a essa rua vai ser maior do que quando a rua ainda não era asfaltada, por conta disso, o contribuinte irá pagar um valor relativo ao aumento do valor de mercado do seu imóvel (PÊGAS, 2017).

Apesar disso, na prática raramente esse imposto é cobrado em imóveis residenciais, tendo sua aplicação incidida na maioria das vezes sobre os imóveis comerciais, um exemplo da aplicação desse imposto foi à pavimentação da Avenida Perimetral, que gerou uma obrigação tributária para os contribuintes daquela região.

Desse modo, o cálculo do tributo tem como base de cálculo o valor estimado para a construção da obra, esse valor deverá ser rateado com os habitantes locais de acordo com a extensão do imóvel em seu nome. Por exemplo, foi orçado um valor de R\$ 800.000,00 para pavimentar 20.000 metros quadrados de uma região. O valor por metro quadrado a ser cobrado envolve a divisão do custo da obra com a extensão asfaltada, o que resultará em R\$ 20,00, se determinado imóvel da região possui 60 metros quadrados, o contribuinte deverá pagar ao governo R\$ 1.200,00. Esse e outros critérios que legitimam a cobrança do tributo têm como base legal o artigo 81 e 82 do Código Tributário Nacional.

Todavia, após a criação da Constituição Federal (1988) foram instituídos mais dois tipos de tributos: as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. As contribuições especiais se dividem em: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de classes profissionais ou econômicas (FABRETTI, 2014).

As contribuições sociais existem para atender as demandas relacionadas à previdência social, como o INSS, e a garantia dos direitos trabalhistas, como o caso do PIS/PASEP destinado ao fundo de amparo ao trabalhador. As contribuições de intervenção no domínio econômico exercem a função de subsidiar uma redução do preço de itens considerados essenciais como o gás de cozinha e o óleo diesel, em contrapartida o ônus dessa contribuição recairia sobre o preço final da gasolina. As contribuições de classes profissionais ou econômicas para financiar os órgãos regulamentadores de sua atividade profissional, um

exemplo disso é a anuidade paga pelos contadores ao CRC (PORTELLA, 2018).

Os empréstimos compulsórios foram criados com o intuito de financiar gastos de natureza extraordinária e urgente como: guerra com algum país estrangeiro ou situação de calamidade pública ou em casos de necessária intervenção da União no desenvolvimento de setores estratégicos da economia nacional (FABRETTI, 2014). Apesar de ser instituído formalmente em 1988, esse tributo já era cobrado sobre o consumo de energia dos contribuintes industriais desde 1962, sendo a arrecadação destinada a financiar o desenvolvimento do setor energético brasileiro.

Além disso, esse tributo começou a ser devolvido com correção monetária e juros ao longo do tempo a partir de 1976, durante a década de 1990 a Eletrobras se tornou uma sociedade de economia mista, tendo assim, sua parte minoritária pertencente ao capital privado, logo se abriu a possibilidade dos contribuintes que ainda não haviam recebido a devolução do empréstimo até aquele momento, optar por receber o seu crédito tributário em forma de ações da Eletrobras.

Os tributos também podem ser classificados como: tributo direto e tributo indireto. É considerado direto, pois o recolhimento do passivo tributário é feito diretamente pelo sujeito passivo sem o uso de um agente intermediário, se enquadram nessa definição as obrigações tributárias sobre a renda e patrimônio das empresas e cidadãos (CHIEREGATO *et al.*, 2010). Por exemplo, o imposto de renda sobre a pessoa física é aplicado sobre os rendimentos e proventos que o contribuinte obteve durante um período, e o pagamento desse passivo é feita de forma direta ao órgão público federal.

É considerado indireto, aquele tributo que não é pago de forma direta por quem sofre o ônus de recolher aquele imposto (CHIEREGATO *et al.*, 2010). Por exemplo, o consumidor final compra uma caixa de cereal no supermercado e sobre esse item incidiu uma série de impostos aplicados a cada etapa da cadeia produtiva e o somatório dessas obrigações recai sobre o preço final do produto. O consumidor paga automaticamente o imposto e cabe ao contribuinte repassar o valor devido ao governo. Os impostos indiretos atuais são o IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS.

Contudo, está sob o alcance do governador de cada estado, com a devida autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária, instituir situações de exceção previstas em lei como reduções da base de cálculo, isenções, direito a crédito outorgado e a criação de programas de fomento a economia regional que financiam ou postergam o imposto devido pelas empresas ao fisco.

2.3 INCENTIVOS FISCAIS EM GOIÁS

Os incentivos fiscais são tratamentos tributários diferenciados concedidos pelo governo a determinado contribuinte. No contexto goiano, esses incentivos surgem como um tipo de política pública cujo objetivo principal é alavancar determinado setor produtivo regional com o intuito de promover o desenvolvimento econômico e geração de riqueza para a população local. Durante o Regime militar esses incentivos estavam exclusivamente sob a alçada do governo federal. Após esse período, com a fundamentação da nova constituição brasileira, foi concedido aos estados e municípios uma maior independência para criar programas que ajudassem a fortalecer o desenvolvimento da economia local (AMARAL, 2016).

Nesse contexto, o primeiro incentivo criado pelo governo de Goiás foi o Fomentar no ano de 1984. Esse benefício proporcionou um aprimoramento e evolução do setor agroindustrial, com a captação de recursos do Fomentar e avanços tecnológicos, o setor passou a produzir produtos agrícolas novos e obteve um aumento exponencial de produtividade dos produtos agrícolas já cultivados tradicionalmente na região. Esse excedente na produção tornou possível com que Goiás conseguisse suprir tanto as demandas do mercado externo (venda de matéria prima para os Estados do Sudeste) quanto o consumo do mercado interno (AMARAL, 2016).

No ano 2000 foi criado o Produzir, com o objetivo de ampliar, impulsionar, diversificar, aprimorar e revitalizar o setor industrial goiano. Por conta desse benefício várias indústrias do ramo farmacêutico, tecnologia da informação, veículos e extrativista se instalaram em Goiás, sendo os três primeiros setores predominando sobre a parte Sul de Goiás e o último citado sobre a parte Norte (IMB, 2012).

Segundo dados do Instituto Mauro Borges (2012) desde a criação do benefício, dos anos 2000 até o ano de 2009 a participação do PIB goiano no PIB nacional cresceu 0,41%, iniciou com 2,23% e terminou com 2,64%. Houve também um aumento da participação de Goiás em relação ao PIB do Centro-Oeste, de 26,6% em 2000 para 27,5% em 2009. Outro efeito positivo causado em decorrência do aumento da participação goiana na atividade industrial foi o aumento dos empregos gerados no setor industrial. Em 1996, Goiás possuía 1,68% de trabalhadores empregados no setor industrial em relação ao restante do país, esse número chegou a 2,67% em 2009.

Segundo a Secretaria de Estado de Indústria, Comércio e Serviços (2021), o Produzir contribuiu para o crescimento da participação de setores não tradicionais a vocação do Estado como a indústria de automóveis, indústria química e farmacêutica, isso proporcionou uma

maior variedade a atividade produtiva do Estado. Entretanto, o benefício foi pouco efetivo no projeto de desenvolver a região Norte do Estado, poucas empresas se voluntariaram a se instalar nessa parte do Estado devido a infraestrutura primitiva e baixa densidade populacional, apesar de terem maior vantagem na utilização dos benefícios, que podem atingir 98% de desconto no ICMS, bem acima das outras regiões que é de 73%.

Apesar disso, os impactos positivos do Produzir na economia goiana superam os impactos negativos e limitações do incentivo, portanto a vedação desse benefício proposto pelas PEC's atuais, poderá desencadear um cenário de estagnação ou de crescimento baixo da economia do Estado. Em contrapartida os defensores da reforma afirmam que esses benefícios ampliam o problema da guerra fiscal, aumentam a burocracia e desperdício dos fatores de produção da entidade.

Por conta do amplo número de legislações vigentes referentes à matéria tributária e a possibilidade de alteração dos dispositivos legais ao longo do tempo, gerou no Brasil uma intensificação da complexidade tributária no momento da apuração dos impostos, existindo também a possibilidade de vários dispositivos dessas leis estarem abertos a inúmeras interpretações gerando insegurança jurídica e criando um cenário que diminua a previsibilidade dos contribuintes de mensurar seus gastos durante o planejamento tributário, toda essa celeuma contribui para inibir o desenvolvimento da atividade empresarial no Brasil, causando efeitos danosos a economia como um todo, por isso, durante meados da década de 1990 iniciou-se um movimento no campo político, visando alterar o sistema tributário nacional com o objetivo de torná-lo mais simples, menos complexo e mais justo para as empresas.

2.4 PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL (1995-2008)

Uma proposta de emenda constitucional se trata de um recurso previsto pela nossa Carta Magna que prevê a possibilidade de inclusão de um texto novo, alteração, ou exclusão de um ou mais trechos já existentes, salvo os artigos que envolvem cláusulas pétreas (FABRETTI, 2014). Uma cláusula pétrea são termos da constituição que em hipótese alguma poderão ser alterados. Por exemplo, o direito de licença a gestante, considerado um direito e garantia individual pelo artigo 60, em seu quarto parágrafo, inciso IV, portanto seria inconstitucional a criação de uma proposta de reforma trabalhista visando revogar esse direito.

Após o período do Plano Real, foram propostas várias emendas com o intuito de alterar a estrutura do sistema tributário, como por exemplo, a PEC 175/1995, PEC 41/2003, e

a PEC 233/2008. Obviamente esses três projetos de lei possuíam ideias convergentes e divergentes, apesar disso, eles inspiraram a criação das duas PEC atuais.

Por certo, a PEC 175 foi à primeira proposta formal que propunha a mudança de alguns itens do capítulo tributário da constituição. A principal proposta de mudança dessa PEC seria a extinção do IPI e a inclusão da alíquota desse IPI à alíquota do ICMS, ou seja, uma proposta que fortaleceria o pacto federativo brasileiro, uma vez que em tese contribuiria para o aumento do poder de arrecadação dos Estados e diminuição do poder da União fato esse iria contribuir para uma maior descentralização da estrutura política brasileira (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1995).

No entanto, a PEC 41 apresenta um viés totalmente distinto e contrário ao da PEC 175, uma vez que, a PEC 175 visa alterar a composição dos tributos sobre o consumo, e a PEC 41 como fundamental a necessidade de ser revista à composição dos impostos sobre a folha de pagamento como medida para combater os índices de desemprego e informalidade. Um ponto de convergência entre essas duas PEC's é o aumento da independência dos entes federativos estaduais perante a União, uma vez que, a PEC 41 propunha a transferência da competência de fiscalizar e arrecadar da União para os Estados. Essa fiscalização feita a nível regional poderia ajudar a diminuir a sonegação (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2003).

Por fim, a PEC 233 foca nas questões envolvendo a tributação sobre o consumo, porém ao invés de uma reforma ampla, os idealizadores dessa proposta propuseram uma reforma mais conservadora, que visava somente à exclusão de quatro tributos para a criação de um IVA (Imposto sobre o valor agregado) de caráter federal, ao invés de um IVA amplo e de caráter nacional como defendido pela proposta anterior. O ICMS e ISS não seriam excluídos e permaneceriam sob a tutela estadual e municipal (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2008).

Entretanto essas propostas de emenda não avançaram e sequer foram colocadas para votação na câmara, isso ocorreu em virtude dos interesses divergentes entre os entes governamentais e os agentes do setor produtivo, fato esse, impossibilitou a chegada de um consenso, culminando no fim das discussões e não aprovação.

Todavia por conta da crise econômica que assolou o Brasil em 2015 e 2016, o debate sobre a necessidade de se instaurar uma série de reformas dentre elas: a reforma trabalhista, previdenciária, administrativa e tributária, a fim de resolver o caos econômico e fiscal que o país se encontrava na época, sendo a primeira aprovada em 2017 e a segunda em 2019.

Portanto, a partir de 2019 foram criadas novas PEC's com a intenção de colocar em prática a instauração de uma reforma tributária, pois o setor produtivo, economistas, gestores,

e a classe política entenderam que parte dos problemas econômicos e fiscais ocorridos em 2015 decorreram em função de um sistema de tributação defasado se comparado com o resto do mundo e também contrário às boas práticas definidas pela literatura especializada no assunto.

2.5 PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL (2019-2023)

Inspirado nas discussões explicitadas no tópico anterior e na experiência da aplicação do imposto único em países desenvolvidos foi formado um movimento em torno do Centro de Cidadania Fiscal, organização não governamental formada por especialistas em estudos tributários a fim de elaborar uma proposta de reforma sólida e consistente que visa desburocratizar o sistema tributário atual, aumentar o potencial de crescimento do PIB brasileiro, fim da guerra fiscal e redução da regressividade tributária. Como consequência desses eventos surgiram as PEC 45 e PEC 110 e caso forem aprovadas, terão impactos significativos sobre a tributação do ICMS em todos os estados que concedem benefícios fiscais, inclusive Goiás.

2.5.1 PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 45

O texto original da PEC 45 foi redigido pelo deputado Baleia Rossi em abril de 2019 e levou em consideração todos os estudos feitos por especialistas do Centro de Cidadania Fiscal para dar sustentação aos argumentos desenvolvidos ao longo do documento, que teve como objetivo propor alterações em parte do conjunto tributário atual ao propor a integração dos cinco tributos sobre o consumo atuais em um imposto único chamado Imposto sobre bens e serviços (IBS) visando simplificar, desburocratizar e modernizar o tratamento tributário referente aos impostos indiretos. (CCIF, 2019)

Esse imposto único visa substituir todos os cinco tributos sobre o consumo atuais e vai extinguir a modalidade cumulativa para essa categoria tributária, além de anular a arrecadação pelo local de origem para o local de destino nas operações entre entes federativos estaduais ou municipais. Portanto, se um produto feito em Minas Gerais for consumido por um cliente do Rio de Janeiro a parte estadual do tributo será destinada aos cofres do Estado onde o produto foi consumido (CCIF, 2019).

Além disso, o IBS foi criado com base na ideia de um Imposto sobre o Valor Agregado, esse tipo de imposto apresenta natureza totalmente não cumulativa, toda venda

gera um débito e toda compra gera um direito a crédito para a empresa, ou seja, a empresa possui o direito ao crédito sobre as operações de compra e esse valor será abatido do resultado devedor que incide sobre a venda efetuada ao próximo participante da cadeia produtiva.

Por exemplo, um produtor rural vendeu R\$ 100,00 para uma indústria e sobre essa operação incide uma alíquota de 10% resultando em um imposto devido e recolhido de R\$ 10,00, por ser o primeiro agente da cadeia de produção e não ter havido nenhuma compra de insumo esse fazendeiro não possui direito a crédito sobre essa operação. A indústria, por sua vez, usa todo o milho adquirido para produzir farinha de milho e vende o lote dessa produção por R\$ 300,00 a um atacado, essa operação gerou uma obrigação tributária devedora de R\$ 30,00 que poderá ser compensado pelo valor do crédito gerado em função da compra realizada com o produtor rural, resultando em uma despesa tributária recolhida de R\$ 20,00. A indústria não paga os R\$ 10,00, pois esse valor já foi recolhido pelo produtor rural, evitando assim a ocorrência do efeito em cascata causado pela cumulatividade.

Além disso, o atacado vendeu toda a remessa de farinha de milho por R\$ 800,00 ao consumidor final, gerando um saldo devedor de R\$ 80,00 com direito a subtração de 30,00 dessa obrigação resultando em R\$ 50,00 efetivamente recolhido ao fisco, sendo esse valor repassado ao preço do produto tendo como sujeito passivo efetivo o consumidor final e o atacado atuando como um agente intermediário do governo durante essa última etapa da cadeia produtiva. Os 30,00 não foram repassados ao consumidor final, pois esse valor já foi pago em 10,00 pelo produtor rural e 20,00 pela fábrica.

Desse modo, caso essa cadeia seguisse um modelo de caráter cumulativo o preço final do produto seria 30,00 mais caro aos consumidores. Portanto, quanto maior a quantidade de etapas de uma cadeia produtiva na modalidade cumulativa, maior vai o montante do imposto acumulado e o preço final do produto.

Ademais, outra característica do IBS é a alíquota única, porém ela é dividida em três partes singulares, cada uma delas refletindo a competência de cada ente federativo, uma parte representa o Município, outra o Estado e a última a União. Essas sub-alíquotas de referência serão fundamentadas por meio de uma lei complementar, inicialmente tendo como base os valores aplicados atualmente. Vale ressaltar que sob a perspectiva do contribuinte somente é relevante o valor da alíquota única, o pagamento do imposto será feito a um órgão arrecadador de competência nacional que teria a responsabilidade de recolher o valor arrecadado e repassar os valores correspondentes as sub-alíquotas para cada ente federativo (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Portanto, a alíquota municipal de referência teria como limite mínimo 2% e limite

máximo 5%, o poder executivo municipal enviaria um texto para o legislativo definindo um valor para a alíquota e as motivações para a definição desse percentual, caso essa proposta de alíquota for considerada viável pelos vereadores, o valor deve ser aprovado via lei ordinária. O mesmo raciocínio é aplicável a nível estadual e federal, sendo a alíquota final do IBS composta pela soma de todas as alíquotas singulares de cada ente federativo (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

A princípio, o valor estimado da alíquota final do IBS permeia entre 20 a 25%, esse valor vai ser um ponto a ser explorado pelos empresários do setor de serviços para resistir à implantação da reforma (GOBETTI; ORAIR, 2019). Porém, essa medida é totalmente justificável, visto que, os mais pobres destinam uma maior parte de suas rendas para o consumo de mercadorias, enquanto os ricos tendem a gastar mais com o consumo de serviços, por esse motivo, seria insensata, a tributação sobre os serviços permanecer com um valor de incidência tão ínfimo como atualmente (KATO; PARENTE; SILVA, 2009).

Nesse cenário, essa alíquota final pretende tributar os setores industrial, comercial e de serviços de forma equânime, e como consequência disso, a arrecadação dos entes federativos terá um potencial de aumento após os primeiros anos do período de transição e esse pequeno superávit poderá ser destinado para as políticas de transferência de renda, medida considerada por Schenk e Oldman (2007) mais eficiente do que a aplicação do princípio da seletividade para os alimentos de primeira necessidade.

Todavia, a PEC apresenta um período de transição de uma década entre o sistema atual para o sistema reformado, sendo essa transição dividida em duas etapas; a primeira etapa deveria durar apenas dois anos, sendo o IBS criado e instituído a porcentagem de 1% e subsequente queda da COFINS de 7,6% para 6,6% (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Nesse contexto, essa medida inicialmente afetaria apenas a União e serviria como um período de testes tanto para o fisco quanto para os contribuintes se familiarizem com a existência do novo imposto. A partir do terceiro ano a transição vai abranger os Estados e Municípios sendo o ICMS e ISS reduzido 1/8 de sua alíquota atual e esse valor compor o valor do IBS. Por exemplo, em uma transação ocorrida dentro do mesmo Estado a alíquota do ICMS costuma ser de 17% e nesse cenário, se reduzirmos 1/8 dessa porcentagem ela passaria a ter um valor efetivo de 14,86%, e os 2,13% restantes seriam destinados a compor a parte da alíquota estadual do IBS. Esse processo vai se repetir até o décimo ano da transição, nesse período todos os tributos atuais chegariam a um percentual efetivo de 0% e deixariam de existir de forma definitiva (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Diante disso, a PEC 45 introduz o conceito de “federalismo compartilhado” que

aponta a necessidade de toda a arrecadação sobre o consumo ficar sob a tutela de um comitê gestor nacional composto por representantes da União, Estados e Municípios, que seria responsável por arrecadar, gerenciar e fiscalizar todo o montante relacionado ao IBS. Entretanto Souza (2018) afirma que seria mais proveitoso que cada ente federativo fosse responsável por determinado tipo de tributação, por exemplo, a União ficasse encarregada de arrecadar todos os tributos sobre a renda, os Estados tivessem a responsabilidade dos tributos sobre o consumo e os Municípios a incumbência dos tributos sobre o patrimônio.

Entretanto, Musse (2018) afirma que um modelo de reforma ideal deve alcançar também os tributos diretos, logo em conjunto com essa PEC está sendo analisada no Senado Federal a PEC 110 que em tese apresenta propostas que vão além dos tributos sobre o consumo.

2.5.2 PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 110

Em 2019, a PEC 110 propôs à exclusão de oito tributos, PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS, IOF, CIDE-Combustíveis e Salário Educação e substituídos por um Imposto sobre bens e serviços (IBS) e um Imposto Seletivo. Essa PEC introduz um modelo de governança que busca garantir uma maior descentralização da forma como o imposto é arrecadado como forma de garantir a independência dos Estados e Municípios em relação à influência da União. Para atingir esse objetivo a PEC visa transferir dos Estados para os municípios à competência de recolher e administrar o IPVA, essa medida iria aumentar o poder de arrecadação da menor esfera federativa (SENADO FEDERAL, 2019).

Entre 2020 a 2022, muitas discussões foram realizadas em audiências públicas entre os senadores, academia, sociedade e agentes do setor produtivo visando criar um modelo de reforma mais eficiente e realista possível. O resultado dessas discussões durante esse período foi materializado por meio da publicação de um relatório da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (2022) que a melhor opção tanto para os contribuintes quanto para os entes federativos seria a criação do IVA dual, composto pelo IBS federal e IBS subnacional.

Portanto, o IBS subnacional estaria sob a tutela dos Estados e Municípios, sendo o substituto dos atuais ICMS e ISS. O IBS federal ficaria sob a custódia da União e substituiria os atuais PIS e COFINS. O IPI se transformaria em um imposto seletivo cuja função seria desestimular o consumo de produtos que fazem mal a saúde ou ao meio ambiente. Em março de 2022, foi abandonada a ideia de incluir a CIDE-Combustíveis, Salário-Educação e IOF, dado que, a adição deles implicaria em uma alíquota única maior para o IBS do que o previsto

pela PEC 45. (COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, 2022)

O desenho do IBS dual mostrou-se mais realista e viável que a ideia centralizadora da PEC 45 de criar um órgão gestor central com a função de administrar, dividir e direcionar toda a arrecadação nacional para cada ente federativo. A sugestão feita pela PEC 110 no que diz respeito à arrecadação ser obtida de forma direta pelo ente responsável diminui a dependência dos entes subnacionais ao governo federal, tornando essa proposta mais sólida e realisticamente mais fácil de ser aprovada em plenário.

Ambas as PEC's impactam diretamente a aplicação dos benefícios fiscais do ICMS, pois caso aprovadas tornariam eles inaplicáveis, gerando um aumento da carga tributária generalizado para as indústrias situadas no Norte, Nordeste e Centro-Oeste, como exemplo pode-se citar o estado de Goiás, onde existem benefícios e incentivos fiscais direcionados as indústrias, importadores e centros de distribuição de produtos, dentre outros, motivando o êxodo dessas indústrias para o Sul e Sudeste, o que acentuaria as desigualdades sociais e econômicas entre as regiões. Ao final das discussões pretende-se unificar os pontos positivos da PEC 45 e 110 em uma só proposta que seria imediatamente colocada em votação no plenário.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Quanto à natureza a pesquisa se classifica como aplicada, pois ela visa evidenciar a realidade tributária das indústrias localizadas especificamente no Estado de Goiás, uma vez que, a depender da localidade, esses gastos tributários podem ser maiores ou menores de acordo com a possibilidade da empresa se inscrever em algum projeto de incentivo fiscal regional ou não.

No que tange os objetivos a pesquisa se caracteriza como exploratória, uma vez que, como o texto final único que unifica as duas PEC's ainda não foi redigido, os cenários traçados na seção de resultados e discussões foram baseados nos documentos técnicos elaborados pelo Centro de Cidadania Fiscal e nos documentos legislativos com as propostas de inclusão, alteração e exclusão de itens da Constituição Federal.

Acerca dos procedimentos a pesquisa é bibliográfica, pois levou em consideração o que já foi escrito sobre o tema em livros, artigos científicos, matérias jornalísticas e documentos legislativos. Outro procedimento utilizado foi o estudo de caso simulado, que busca fornecer bases para se chegar a conclusões por meio do estudo específico de determinado assunto geral, o foco principal do trabalho foi evidenciar o impacto a nível estadual dos modelos de reforma tributária atuais na apuração do imposto estadual sobre as

indústrias goianas, isso foi feito, pois as indústrias goianas não recebem benefícios fiscais do governo federal, logo mesmo após a aprovação da reforma, levando em consideração a promessa de que não seria alterada a carga tributária atual, os impostos recolhidos a nível federal permaneceriam constantes antes e após a aprovação da reforma.

Para evidenciar esse impacto a nível estadual o estudo de caso baseou-se na criação de dois cenários, sendo um deles feito com o intuito de demonstrar a apuração do ICMS de uma indústria goiana beneficiária do Produzir e outro cenário uma simulação da apuração da parcela estadual referente à alíquota única do IBS, o objetivo desse estudo de caso foi comparar os valores obtidos e com base nesses dados obter conclusões a respeito do impacto das PEC 45 e 110 para o setor produtivo goiano.

Em relação à abordagem a pesquisa se classifica como quantitativa, posto que, será demonstrado por meio de valores monetários o gasto tributário perante o governo estadual em três cenários distintos e por meio desses valores obter a conclusão se a reforma trará um impacto positivo ou negativo para essa indústria.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O presente caso simulado foi realizado em uma indústria de alimentos fictícia, enquadrada no lucro real, localizada no município de Goiânia-GO. O principal produto produzido por essa indústria é a farinha de milho, considerado produto essencial pelo Regulamento do Código Tributário Estadual, em seu artigo 20, inciso II, alínea a, onde estabelece uma alíquota diferenciada de 12% no contexto estadual para os produtos que se encaixam nessa categoria. Ademais, em regra geral, o mesmo artigo em seu inciso I estabelece uma alíquota padrão de 17% para as operações de compra e venda ocorridas dentro do território goiano.

Além da previsão para a alíquota diferenciada de 12%, os estabelecimentos industriais que produzem a farinha de milho também possuem a possibilidade de redução da base de cálculo para uma alíquota efetiva de 7%, sendo essa condição somente válida para as vendas ocorridas dentro do Estado de Goiás. Os documentos legais que legitimam essa redução da base de cálculo é a cláusula primeira do Convênio ICMS 128/1994 e o RICMS/GO, em seu anexo IX, artigo 8º, inciso XXXIII.

Para a apresentação desse estudo, será demonstrado através da tabela 1, a apuração do ICMS sem a aplicação do incentivo fiscal, na tabela 2, a apuração do ICMS com o uso do Produzir, na tabela 3, a apuração da parte estadual do IBS segundo o modelo da PEC 45 e

PEC 110 e a tabela 4 vai evidenciar os resultados obtidos nas tabelas anteriores para fim comparativo. As operações ocorreram em janeiro de 2023.

Tabela 1 - Apuração do ICMS estadual sem o uso do Produzir.

Modelo de apuração atual				
Entradas				
Codificação Fiscal (CFOP)	Valor da NF	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS a Recuperar
1.101 - Compra para industrialização	15.000.000,00	15.000.000,00	12%	1.800.000,00
2.101 - Compra para industrialização	2.500.000,00	2.500.000,00	7%	175.000,00
Saídas				
Codificação Fiscal (CFOP)	Valor da NF	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS sobre Vendas
5.101 - Venda de produção própria	35.000.000,00	20.416.666,67	12%	2.450.000,00
6.101 - Venda de produção própria	6.000.000,00	6.000.000,00	12%	720.000,00
Resultado final				
ICMS a recolher	1.195.000,00			

Fonte: Elaborado pelo autor, 2023.

O Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970 em seu anexo II instituiu o Código fiscal de operações e de prestações (CFOP) que possui a função de classificar e identificar a natureza de determinado item e de onde ele veio. O primeiro número indica a origem do item comprado ou vendido, se foi decorrente de operação dentro do Estado, fora do Estado ou fora do país. Os índices 1 (compra) e 5 (venda) indicam transações feitas dentro do mercado goiano. Por sua vez, os índices 2 (compra) e 6 (venda) envolve operações envolvendo dois Estados distintos.

Os três números após o ponto indicam a natureza do item comprado ou vendido. O índice 101 indica um item destinado a passar por um processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou renovação com fim de se tornar um produto acabado capaz de trazer um benefício econômico para a empresa quando vendido.

A tabela 1 explicita um cenário onde a empresa não recebe nenhum tipo de benefício fiscal onde ao final do mês apurou-se um valor total para as notas fiscais de entrada correspondente a R\$ 17.500.000,00, sendo R\$ 15.000.000,00 relativo à aquisição de insumos de uma empresa goiana e R\$ 2.500.000,00 relativo à compra de matéria prima de uma empresa do Estado de São Paulo.

Essa compra interestadual gerou um crédito de 7% relativo à regra estabelecida pela Resolução Federal nº 22, que define essa porcentagem para operações envolvendo uma origem na Região Sudeste ou Sul (menos o Espírito Santo) e destino para as regiões Norte,

Nordeste ou Centro-Oeste (Espírito Santo incluso). Como a empresa não é consumidora final dos insumos comprados ela não vai arcar com o ônus relativo ao diferencial de alíquota.

O ICMS caracteriza-se como um imposto por dentro, ou seja, sua base para o cálculo do valor a débito ou a crédito corresponde ao valor da própria mercadoria ou insumo, nesse caso, gerou um direito de 12% sobre a compra interna totalizando R\$ 1.800.000,00 e um direito de 7% para a aquisição externa materializado em R\$ 175.000,00.

No que diz respeito às saídas a empresa obteve um faturamento total de R\$ 41.000.000,00, sendo R\$ 35.000.000,00 relativo às operações internas, estando esse valor sujeito a redução da base de cálculo de 12% para um valor efetivo de 7%, porém durante a apuração deve-se respeitar a alíquota seletiva de 12% definida pela lei principal, tornando impróprio aplicar os 7% diretamente sobre o total da venda.

Para obter um resultado idêntico à aplicação dos 7% sobre o valor da mercadoria a aplicação da alíquota de 12% sobre a base de cálculo, deve-se dividir a alíquota efetiva pela alíquota seletiva, o que resultará no valor percentual de 58,33%, ou seja, se considerarmos 12% como um todo, isso implica que 7% corresponde a 58,33% desse todo, e ao aplicar esse percentual sobre o valor da mercadoria de R\$ 35.000.000,00, obtemos um valor para a base de cálculo de R\$ 20.416.666,67 que multiplicado pela alíquota seletiva obtém-se um débito de ICMS correspondente a R\$ 2.450.000,00 sendo esse valor correspondente a 7% do valor da venda.

Os R\$ 6.000.000,00 das saídas restantes foram fruto de vendas realizadas a uma empresa situada em São Paulo, onde aplicou-se 12% sobre o valor do produto acabado, conforme o caput do art. 1 da Resolução nº 22 do Senado Federal, as operações que envolvem um remetente das regiões menos desenvolvidas ou emergentes economicamente e um destinatário de qualquer outra região do Brasil deverá recolher ao estado de origem 12%, gerando para a indústria um débito com o fisco goiano de R\$ 720.000,00.

Seguindo o princípio da não cumulatividade o somatório dos créditos R\$ 1.975.000,00 pode ser deduzido do total dos débitos R\$ 3.170.000,00 resultando em uma obrigação efetiva com o fisco estadual de R\$ 1.195.000,00 a ser recolhido no mês seguinte.

Tabela 2 - Apuração do ICMS com o uso do Produzir.

Modelo de apuração atual				
Operações sob o alcance do Produzir				
Entrada				
Codificação Fiscal (CFOP)	Valor da NF	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS a Recuperar
1.101 - Compra para industrialização	15.000.000,00	15.000.000,00	12%	1.800.000,00

Saída				
Codificação Fiscal (CFOP)	Valor da NF	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS sobre Vendas
5.101 - Venda de produção própria	35.000.000,00	20.416.666,67	12%	2.450.000,00
Produzir				
Base de cálculo do Produzir	650.000,00			
Parte financiada (73%)	474.500,00			
Parte não financiada (27%)	175.500,00			
Pagamento antecipado sobre a parte financiada (10%)	47.450,00			
Juros do financiamento (0,2%)	949,00			
Fundo do Protege (6%)	28.470,00			
ICMS a recolher (operações internas)	252.369,00			

Operações sem o alcance do Produzir

Entrada				
Codificação Fiscal (CFOP)	Valor da NF	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS a Recuperar
2.101 - Compra para industrialização	2.500.000,00	2.500.000,00	7%	175.000,00

Saída				
Codificação Fiscal (CFOP)	Valor da NF	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS sobre Vendas
6.101 - Venda de produção própria	6.000.000,00	6.000.000,00	12%	720.000,00

Resultado Parcial	
ICMS a recolher (operações interestaduais)	545.000,00

Resultado final	
ICMS a recolher total	797.369,00
Benefício alcançado	

Ganho de caixa	397.631,00
----------------	------------

Fonte: Elaborado pelo autor, 2023.

A segregação feita para a apuração do ICMS na tabela 2 entre as operações internas e externas foi necessária, pois o Produzir abrange apenas as operações dentro do Estado. A base de cálculo do Produzir envolve o cálculo da subtração entre o débito sobre as vendas de R\$ 2.450.000,00 com o crédito sobre as compras de R\$ 1.800.000,00 resultando em R\$ 650.000,00. Seguindo o determinado pelo caput do art. 23 do Decreto 5.265/2000 poderá ser financiado 73% do ICMS relativo às transações internas, cabendo a empresa pagar somente os 27% no mês seguinte, sendo que o valor acumulado desses financiamentos no final do ano poderá estar sujeito aos fatores de descontos definidos pelo Anexo II, que serão concedidos com base em auditoria feita pelo governo de acordo com a capacidade da empresa gerar empregos, as quantias mensais investidas em programas de saúde, educação e cultura do governo, o nível dos controles de qualidade implantados na fábrica e outras disposições.

Além da obrigação de recolher 27% referente ao montante não financiado, o inciso IV do art. 23 prevê um adiantamento de 10% relativo ao valor financiado, logo a indústria terá de arcar com R\$ 65.000,00 para cumprir essa disposição. Além disso, o mesmo artigo em seu inciso III prevê o dispêndio com juros de 0,2% sobre o valor subsidiado resultando em um ônus para a empresa de R\$ 949,00. O caput do artigo 23 também prevê uma contribuição obrigatória ao Protege, fundo de combate à pobreza amparado pela Lei 14.469/2003 e Lei 18.360/2013 que dispõe em seu art. 1º, inciso I, uma alíquota de 6% aplicado sobre o valor incentivado pelo Produzir, resultando em um gasto de R\$ 28.470,00. O somatório da parte não subsidiada com o adiantamento, juros e contribuição ao Protege resultam em uma responsabilidade de recolher R\$ 252.369,00, sendo essa parte do ICMS correspondente às operações internas.

No que tange as operações interestaduais a subtração entre o valor devido e o direito a crédito, gera a obrigação de R\$ 545.000,00, correspondente às transações externas. O somatório do ICMS a recolher total após todo esse processo foi de R\$ 797.369,00. Comparado com o resultado obtido pela tabela 1 de R\$ 1.195.000,00, obteve-se um ganho de caixa de R\$ 397.631,00, que poderá ser destinado ao aumento do salário dos funcionários, abre margem para a redução do preço do produto vendido tornando-o mais competitivo no mercado, uso desse valor para pagar outros financiamentos, empréstimos e dívidas de curto prazo ou a compra de novos maquinários e equipamentos que possibilitem uma maior eficiência durante o processo fabril.

Não obstante, é esperado que a PEC 45 extinga todos os benefícios fiscais. Segundo Appy (2017), a justificativa para tal ação fundamenta-se na premissa que busca acabar com as infundáveis guerras fiscais e desarmonia entre os entes subnacionais, e que os incentivos ajudam a trazer diferentes tipos de indústrias totalmente avessas a vocação regional desse Estado ou Município. Por exemplo, as indústrias montadoras teriam como principal vocação regional o Estado de São Paulo, porém o governo de Goiás cria um benefício que instiga a descontinuação das atividades dessa indústria em SP para que ela venha se instaurar em solo goiano.

Essa mudança segundo Appy (2017), amplia os custos de logística para essa empresa comparado ao cenário anterior, porém esse custo somado aos valores tributários recolhidos em Goiás são substancialmente menores do que esse mesmo gasto sem a existência de benefício tributário concedido pelo governo paulista. Isso causa uma grande distorção alocativa, pois incentiva uma situação onde uma extensa frota de caminhões gaste mais gasolina e quilometragem necessária para trazer os insumos do Porto de Santos até Goiás.

Em contrapartida, Portilho (2022) afirma que o modelo da PEC 45 é totalmente adverso a todas as promessas de tornar o sistema tributário mais progressivo e inclusivo que o modelo atual. Pois os incentivos fiscais atingem o cerne do pacto federativo e da concessão dada pela CF/88 de oferecer uma maior autonomia para os Estados e Municípios. Essa montadora instalada em Goiás ou em qualquer outro Estado menos desenvolvido do Brasil ajuda a aumentar a oferta de empregos e geração de riqueza, uma vez que, por meio desses incentivos fiscais essas regiões periféricas conseguem ampliar a sua participação no PIB em relação às regiões desenvolvidas como a região Sul e Sudeste (IMB, 2012).

Tabela 3 – Apuração da parcela estadual do IBS segundo o modelo da PEC 45 e 110.

Modelo de apuração após a aprovação da reforma				
Entradas				
Codificação Fiscal (CFOP)	Valor da NF	Base de Cálculo	Alíquota	IBS a recuperar
1.101 - Compra para industrialização	15.000.000,00	12.820.512,82	17%	2.179.487,18
2.101 - Compra para industrialização	2.500.000,00	2.136.752,14	17%	363.247,86
Saídas				
Codificação Fiscal (CFOP)	Valor da NF	Base de Cálculo	Alíquota	IBS sobre Vendas
5.101 - Venda de produção própria	35.000.000,00	29.914.529,91	17%	5.085.470,09
6.101 - Venda de produção própria	6.000.000,00	5.128.205,13	17%	871.794,87
Resultado Final				
IBS a recolher (parcela estadual)	3.414.529,91			

Fonte: Elaborado pelo autor, 2023.

Para efeito elucidativo, a tabela 3 considerou um cenário hipotético levando em consideração apenas a parte estadual da alíquota única de 25%, sendo 17% o valor destinado ao governo de Goiás, 6% destinado ao governo federal e 2% ao governo municipal. Como o foco do trabalho está direcionado a demonstrar o impacto da reforma a nível estadual, pois a indústria não recebe benefícios fiscais a nível federal e municipal, torna-se necessário comparar o valor recolhido a Goiás na situação atual com a parte que o Estado tem direito a receber referente à alíquota única após a aprovação da reforma, portanto os 8% restantes não teriam relação com os objetivos do trabalho e não foram levados em consideração.

Para atender a um dos princípios básicos da PEC 45 que é preservar o mesmo nível de arrecadação atual foi então mantido os 17% referente à alíquota básica definida pelo RCTE/GO, porém diferente do regulamento estadual atual essa alíquota incidiria sobre todos os bens e serviços sem fazer nenhuma distinção entre itens, fato esse que atende ao princípio da base de incidência ampla, que foi criado com o objetivo de resolver o problema envolvendo diferentes tributações definidas para produtos que em essência são os mesmos,

como o caso do software de prateleira que segundo Recurso Extraordinário (RE) 176.626 emitido pelo Supremo tribunal em 1998, é uma mercadoria, portanto, estaria sob a tutela do ICMS e o software por encomenda um serviço, portanto, sob a custódia do ISS.

Essa situação causa uma notória distorção, pois comparativamente a carga tributária sobre o software de prateleira será substancialmente maior que o ônus tributário sobre software por encomenda. Por conta disso, em 2021 por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659, o software de prateleira passou a ser considerado um serviço, transferindo a competência de recolher o imposto do ente estadual para o ente municipal.

Em relação ao princípio da alíquota única poderá desencadear um aumento no preço final dos produtos essenciais como alimentos e remédios. Para contornar esse problema o Centro de Cidadania Fiscal (2019) idealizou um sistema de devolução parcial do imposto, situação de exceção que seria acionada aos produtos que atendam os critérios de essencialidade definidas por lei complementar, onde seria retornado ao consumidor final cadastrado em algum programa de assistência social do governo parte do imposto pago sobre a compra efetuada. Em contrapartida, a PEC 110, prevê a possibilidade de alíquota diferenciada para produtos da cesta básica e medicamentos, mas sem uma previsão de qual seria a alíquota base adotada para esses itens.

Diferentemente das tabelas 1 e 2, na tabela 3, a base de cálculo do imposto apresenta um valor distinto do montante do documento fiscal, isso ocorre, porque o IBS é calculado por fora, ou seja, o imposto já está embutido no valor da nota fiscal e que ele não abrange o valor da mercadoria, para obter então a base de cálculo deve-se levar em consideração que o valor da mercadoria representa 100% dessa variável e como o IBS está embutido no valor final da nota considera-se que esse montante representa a soma da proporção da mercadoria (100%) com a proporção do IBS (17%) resultando em 117% para a variável nota fiscal. O valor em numerário da obrigação acessória dividido pela sua proporção resulta no valor da mercadoria e com esse montante descoberto pode-se aplicar a alíquota do IBS sobre ele e obter por fim, o resultado correspondente ao débito ou crédito do IBS.

O resultado da soma de todos os débitos internos e externos resultaram em R\$ 5.957.264,96, o mesmo raciocínio aplicado aos créditos atingiram o montante de R\$ 2.542.735,04, sendo a confrontação do maior valor menos o menor valor igual a R\$ 3.414.529,91, sendo essa despesa tributária destinada ao erário de Goiás.

Tabela 4 – Valor do imposto devido em cada cenário.

Comparativo entre os três cenários

	ICMS a recolher sem o incentivo fiscal	ICMS a recolher com o incentivo fiscal	IBS (parte estadual) a recolher
R\$	1.195.000,00	797.369,00	3.414.529,91
%	185,73	328,22	-

Fonte: Elaborado pelo autor, 2023.

Após a apuração do imposto estadual em três cenários distintos, a tabela 4 evidenciou que se aprovada os modelos de reforma tributária atuais, causaria um grande impacto negativo para o setor industrial goiano. Comparando o ICMS a recolher total da tabela 2 com a parcela estadual do IBS da tabela 3 houve um aumento significativo de 328,22% e comparando o cenário da tabela 1 com o cenário da tabela 3 houve um aumento expressivo de 185,73% mostrando um impacto negativo até mesmo para aquelas empresas que não usufruem do Produzir.

Os numerários a serem recolhidos referentes à parte Estadual do IBS serão equivalentes, independente se for levado em consideração o modelo da PEC 45 ou da PEC 110, a diferença entre os modelos diz respeito apenas para quem vai ser direcionado o tributo. No modelo da PEC 45 toda a arrecadação será direcionada a um comitê gestor nacional para posterior repasse aos entes federativos. No modelo do IVA dual apresentado pela PEC 110, à parte do imposto referente ao IBS subnacional é recolhida diretamente por órgão do governo Estadual e a parte do IBS federal recolhida diretamente por órgão da União.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As propostas de reforma tributária podem por um lado, resolver os problemas relacionados ao complexo e burocrático sistema tributário atual, que se aprovada criaria um ambiente que proporcione uma diminuição gradual do nível de contencioso tributário atual e por meio de lei única válida para todo território nacional, reduziria o tempo gasto para elaborar as obrigações acessórias e tornaria mais rápido e prático a apuração do imposto sobre o consumo.

Todavia, por outro lado pode criar um novo problema relacionado à distribuição das indústrias no território brasileiro. O fim de todos os benefícios fiscais paralisaria o crescimento industrial emergente do estado de Goiás que nos últimos anos vem crescendo acima da média nacional (SOUZA, 2023). A aprovação da reforma desencadearia um processo de retorno das plantas industriais de volta para a região Sul e Sudeste, o que colocaria os estados menos industrializados do Brasil completamente dependentes do governo

federal, sendo esse modelo centralizador completamente incompatível com o princípio constitucional do pacto federativo.

Portanto, os objetivos foram alcançados, uma vez que, foi demonstrado em números a importância dos incentivos fiscais para o aumento da disponibilidade de caixa para as empresas decorrente do diferimento de parte significativa da dívida tributária mensal e como o fim desses incentivos com a aprovação das PEC's vai aumentar os gastos tributários de tal modo que poderá paralisar o progresso do setor industrial goiano como um todo.

Uma das soluções propostas por Musse (2018) para resolver o entrave relacionado à fonte de recurso destinado aos fundos de desenvolvimento regional propostos pelo modelo centralista da PEC 45, seria necessário a realização de uma reforma ampla dos tributos sobre a renda e patrimônio, pois atualmente eles são pouco tributados, sendo a alíquota da última faixa do imposto de renda para as pessoas físicas no Brasil de 27,5%, valor esse o menor de todos se comparado as alíquotas dos países participantes da OCDE. Esse aumento da carga tributária sobre esses tributos diretos geraria uma arrecadação suficiente para a União compensar a perda dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados.

Todavia, ainda não foram apresentados estudos sólidos comprovando as premissas dessa ideia, tornando-a inviável de ser aplicada e bem sucedida na prática, mesmo porque os países da OCDE apesar de possuírem uma alíquota alta, o governo é atuante e eficiente nos serviços de saúde, educação e segurança pública prestados a população, situação completamente oposta a qualidade de serviço público que é entregue aos brasileiros, portanto o modelo centralizador da PEC 45 mostra-se menos realista e praticável comparado ao modelo descentralizado da PEC 110.

Apesar disso, ainda é necessário que aconteça uma atualização mais profunda das faixas salariais da tabela do imposto de renda atual, visto que, muitos trabalhadores com salário baixo ainda arcam com o pagamento deste imposto, que diminui o poder de compra dos mais pobres, característica de um sistema tributário regressivo, contudo as alíquotas atuais poderiam permanecer inalteradas, desde que elas passem a abranger a parcela mais rica da população.

A pesquisa teve como limitação a análise de um projeto que ainda está em discussão, portanto a versão final poderá acrescentar, retirar ou alterar os dispositivos apresentados até fevereiro de 2023, essas alterações poderão modificar os resultados apresentados pela tabela 3 para mais ou para menos, tornando necessário reavaliar os cálculos de acordo com as mudanças propostas pelo texto final, apesar disso, o aumento do ônus tributário para as indústrias seria consideravelmente maior do que é atualmente por conta da vedação de todos

os incentivos fiscais a nível estadual. Como sugestão para pesquisa futura propõe-se analisar os impactos da reforma tributaria sobre uma indústria beneficiária do ProGoiás.

REFERÊNCIAS

AMARAL, A. P. X. **Incentivos fiscais e o programa “Produzir” em Goiás: impactos**. 2016. 106 p. Dissertação (Mestrado em administração) - Faculdade de administração, ciências contábeis e economia, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2016.

APPY, B. *et al.* **Anatomia da produtividade no Brasil**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017. 472 p.

BRASIL. [**Constituição (1988)**]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 22 mai. 2023.

BRASIL. Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. **Relatório de Complementação de Voto**. Brasília, DF: Senado Federal, 2022. 118 p. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9090455&ts=1682625525500&disposition=inline>. Acesso em: 22 mai. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Poder Executivo, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 29 mai. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 128, de 20 de outubro de 1994**. Dispõe sobre tratamento tributário para as operações com as mercadorias que compõem a cesta básica. Brasília: Ministério da Fazenda, 20 out. 1994. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1994/CV128_94. Acesso em: 29 mai. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970**. Dispõe sobre o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais. Brasília: Ministério da Fazenda, 15 dez. 1970. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/5edf9c5193c58088032567580038916b/b2303d4a2836fdb042567c1004b8dc9?OpenDocument>. Acesso em: 29 mai. 2023.

BRASIL. **Proposta de emenda constitucional n.º 45**, de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node011s0vgw709zvvwh98ysju5xsm2405991.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 22 mai. 2023.

BRASIL. **Proposta de emenda constitucional n.º 110**, de 09 de julho de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2019.

Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1654087970632&disposition=inline>. Acesso em: 22 mai. 2023.

BRASIL. **Proposta de emenda constitucional n.º 175**, de 23 de agosto de 1995. Altera o capítulo do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Câmara dos Deputados, 1995. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD18AGO1995.pdf#page=33>. Acesso em: 22 mai. 2023.

BRASIL. **Proposta de emenda constitucional n.º 41**, de 30 de abril de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2003. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=PEC+41/2003. Acesso em: 16 nov. 2022.

BRASIL. **Proposta de emenda constitucional n.º 233**, de 28 de fevereiro de 2008. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2008. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/2008. Acesso em: 16 nov. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2022. 14 p.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução n.º 22, de 19 de maio de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Brasília: Senado Federal, 19 mai. 1989. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm. Acesso em: 29 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário 176626/SP. I**. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356) [...]. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Munps Processamento de Dados LTDA. Relatora: Min. Sepúlveda Pertence, 10 de novembro de 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 29 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.659**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei n.º 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal n.º 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC n.º 116/03. Incidência do ISS [...]. Recorrente: Confederação Nacional de Serviços - CNS. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Dias Toffoli, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910810>. Acesso em: 29 mai. 2023.

CCIF – Centro de Cidadania Fiscal. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. São Paulo: CCIF, 2019. 24 p. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 28 mai. 2023

CHIEREGATO, R. *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 573 p.

FABRETTI, L. C.; FABRETTI, D. R. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2014. 178 p.

FERREIRA, L. C. **Evolução histórica da tributação no Brasil e algumas sugestões para a reforma tributária**. 2012. 139 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de pós-graduação em ciências contábeis e atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

GOBETTI, S.W.; ORAIR, R.O. **Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: IPEA, 2019. 56 p. (Texto para discussão, n. 2530).

GOIÁS. **Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997**. Regulamenta a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás. Goiás: Poder Executivo, [1997]. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Rcte/RCTE.htm>. Acesso em: 29 mai. 2023.

GOIÁS. **Decreto nº 5.265, de 31 de julho de 2000**. Aprova o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - PRODUZIR. Goiás: Poder Executivo, [2000]. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/61834/pdf>. Acesso em: 29 mai. 2023.

GOIÁS. **Lei nº 14.469, de 16 de julho de 2003**. Institui o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás - PROTEGE GOIÁS. Goiás: Poder Legislativo, [2003]. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/81094/pdf>. Acesso em: 29 mai. 2023.

GOIÁS. **Lei nº 18.360, de 30 de dezembro de 2013**. Prorroga o prazo de fruição dos incentivos dos Programas FOMENTAR e PRODUZIR, cria obrigações para a empresa beneficiária e dá outras providências. Goiás: Poder Legislativo, [2013]. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/90515/pdf>. Acesso em: 29 mai. 2023.

GOIÁS. Secretaria de Estado de Indústria, Comércio e Serviços. **Produzir: Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás**. Goiás: Secretaria de Estado de Indústria, Comércio e Serviços, 2021. Disponível em: <https://www.industriaecomercio.go.gov.br/fomento-e-competitividades/produzir.html>. Acesso em: 29 mai. 2023.

GOMES, E.; NEIDE, A. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 25, n. 6306, 6 out. 2020. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/85813>. Acesso em: 16 nov. 2022.

IMB – Instituto Mauro Borges. **O Programa FOMENTAR/PRODUZIR: Informações e Análises para o Estado de Goiás e suas Microrregiões**. Goiânia: IMB, 2012. 41 p. Disponível em: <https://www.imb.go.gov.br/files/docs/publicacoes/estudos/2012/o-programa-fomentar-produzir-informacoes-e-analises-para-o-estado-de-goias.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2023.

KATO, H.T.; PARENTE, J. C.; SILVA, H.M.R. Segmentação da baixa renda baseado no orçamento familiar. **Rev. Adm. FACES Journal**. Belo Horizonte, v. 8, n. 4, p. 98-114,

out./dez. 2009.

LOPREATO, F. L. C. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. 1. ed. São Paulo: UNESP, IE/UNICAMP, 2002, 269 p.

MARTUSCELLI, P.D. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. *In*: Encontro Nacional do CONPEDI, 19., 2010, Fortaleza. **Anais [...]**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. ISBN 978-85-7840-036-1. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2022

MUSSE, J. S. Proposta de reforma tributária no atual governo: ainda regressiva e injusta. *In*: MUSSE, J. S. *et al.* (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: Editora Alcântara, 2018. cap. 2, p. 130-136.

OLDMAN, O.; SCHENK, A. **Value added tax: a comparative approach**. 1. ed. Nova Iorque: Cambridge, 2007. 532 p.

OLIVEIRA, F. A. O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). *In*: OLIVEIRA, F. A. *et al.* (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: Editora Alcântara, 2018. cap. 2, p. 112-129.

PÊGAS, P. H. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 1366 p.

PORTELLA, A. **Legislação Tributária**. 1. ed. Salvador: Universidade Federal da Bahia, 2018. 145 p.

PORTILHO, E. Com IVA, Goiás tombará. **Associação Pró-desenvolvimento Industrial do Estado de Goiás**, Goiânia, 28 nov. 2022. Disponível em: <https://www.adial.com.br/post/com-iva-goi%C3%A1s-tombar%C3%A1>. Acesso em 22 mai. 2023.

SOUZA, J. C. G. Indústria: ativo de Goiás. **Associação Pró-desenvolvimento Industrial do Estado de Goiás**, Goiânia, 25 mai. 2023. Disponível em: <https://www.adial.com.br/post/ind%C3%BAstria-ativo-de-goi%C3%A1s>. Acesso em: 28 mai. 2023.

SOUZA, J. M. Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo. *In*: SOUZA, J. M. *et al.* (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: Editora Alcântara, 2018. cap. 6, p. 501-516.

VARSANO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro, RJ: IPEA, 1996. 37 p. (Texto para discussão, n. 405).