

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA

**RECEITA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM ESTUDO
DO CASO E A NECESSIDADE DE UMA REFORMA**



João Vitor Moraes Pimenta

No. de matrícula: 1810245

Orientador: Prof. Roberto Simonard

Novembro de 2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA

**RECEITA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM ESTUDO
DO CASO E A NECESSIDADE DE UMA REFORMA**



João Vitor Moraes Pimenta

No. de matrícula: 1810245

Orientador: Prof. Roberto Simonard

Novembro de 2021

“Declaro que o presente trabalho é de minha autoria e que não recorri para realizá-lo, a nenhuma forma de ajuda externa exceto quando autorizado pelo professor tutor.”

As opiniões expressas neste trabalho são de responsabilidade única e exclusiva do autor.

Agradecimentos

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer aos meus pais, Antonio e Jacqueline. Sem seu suporte e apoio, não chegaria aonde estou.

Aos meus irmãos, Camila e Rodrigo. A motivação e força de vocês me faz ser uma pessoa melhor.

Aos meus avós, Aymbere, Cenira, Waldyr e Heby. Toda que aprendi com vocês, eu levo para minha vida.

A minha família, pelo melhor ciclo familiar que uma pessoa pode ter.

Aos meus amigos do colégio e faculdade. Vocês são muito importantes no meu dia a dia.

Por fim, ao meu orientador, Roberto Simonard. Obrigada pela ajuda como orientador, professor e tutor. As trocas de informações e sugestões na conclusão do projeto final de curso foram fundamentais para o meu desenvolvimento como pessoa.

Sumário

I.	Resumo.....	5
II.	Introdução.....	7
III.	Motivação.....	9
IV.	Metodologia.....	12
V.	Revisão de Literatura.....	14
VI.	Contextualização Histórica.....	20
VII.	Sistema Tributário Atual.....	23
VIII.	As três principais propostas da Reforma Tributária.....	32
IX.	Análises externas as propostas – Opiniões de Especialistas.....	37
X.	Conclusão.....	40
XI.	Referências Bibliográficas.....	42

I. RESUMO

O trabalho busca estudar o sistema tributário nacional e as principais propostas de reforma tributária desse mesmo sistema. A monografia será iniciada com uma breve introdução da importância de se debater esse tema em momentos atuais, ainda mais com o crescente aumento de gastos e dívida pública por parte do governo.

Posteriormente, abordarei a motivação do tema. Nesse momento do trabalho, irei mencionar o quão caótico nosso sistema tributário nacional é, com sua grande complexidade e distribuição injusta. Em relação a complexidade, é crível mencionar as diferentes esferas de impostos que o Brasil possui, tais como esfera municipal, estadual e federativa. O problema dessa tamanha diversificação é que cada local do país apresenta um imposto que incide de forma diferente sobre a população, sendo que a melhor forma de impedir essa complexidade, seria de alguma forma, tentar unificar esses impostos o máximo possível e simplificá-los. Além disso, irei mencionar na motivação que o sistema atual é injusto devido a alta incidência de impostos indiretos na tributação atual, de tal forma, que as pessoas com menor renda paguem um imposto igual as camadas mais altas. O questionamento aqui não seria referente ao imposto indireto, que existe em quase todos os países do mundo, mas sim a sua importância e tamanho na tributação atual. Com essas duas críticas do sistema nacional, e as iminentes propostas de reforma desse sistema, tais como as PEC 45/2019 – proposta da Câmara dos Deputados, PEC 110/2019 – proposta do Senado Federal e a PL 3887/2020 – proposta do Governo Federal, mostra-se muito relevante abordar esse tema no contexto atual brasileiro.

Em seguida, será abordado a metodologia do trabalho, que será feito a partir de busca em textos literários onde economistas de nome abordam o tema. A ideia é pegar alguns desses textos onde encontramos dados econômicos e algumas opiniões a respeito do sistema, reformas e abordá-los nesse trabalho. Basicamente irei expor os dados econômicos do sistema atual, abordar suas distorções, possíveis propostas de reforma do sistema e por fim, farei uma análise externa as propostas de mudanças com opiniões de professores e estudiosos respeitados do tema.

Após a metodologia, farei uma breve revisão de literatura, dando destaque para especialistas e acadêmicos de nome que estudam a situação tributária brasileira. Em seguida, farei a contextualização histórica da tributação brasileira, onde irei abordar a evolução da carga tributária brasileira e as reformas que se sucederam até os dias atuais.

Dentre essas reformas darei destaque para a reforma de 1964 e a mudança da tributação devido a Constituição de 1988. Posteriormente, de forma mais completa, abordarei a complexidade do sistema atual, dando algum destaque para o grande número de tributos que o sistema possui, bem como a injustiça da importância do sistema indireto atual no Brasil, onde o correto para a população seria diminuir o impacto do imposto indireto.

Abordado as distorções do sistema tributária nacional, irei apresentar as três propostas mais conhecidas de reforma, onde será abordado vantagens e críticas abordados por nomes de relevância nesse tema. Além disso, é interessante apontar como cada proposta simplifica a tributação e como será seu impacto em cada setor da economia. Conforme já mencionado, a proposta é abordar a PEC 45/2019, PEC 110/2019 e a PL 3887/2020. Em seguida, farei uma espécie de análise externa as PECs e PL, onde darei um maior destaque a opinião de especialistas, com nomes de relevância e distintas opiniões de cada proposta. Por fim, irei concluir o trabalho com um breve resumo do trabalho e a minha opinião de forma racional a respeito de cada proposta.

II. INTRODUÇÃO

A temática do sistema tributário sempre foi uma pauta presente no Brasil. Desde que o país se tornou República, diversas propostas foram apresentadas e algumas delas acatadas. A última alteração do sistema se deu com a Constituição de 1988 com um capítulo dedicado para a definição do sistema tributário nacional.

Apesar do sistema ter feito alterações como reduzir a participação da União para garantir maior autonomia a estados e municípios, o novo regime implementado não seria sustentado no longo prazo. Isso acontece pois o sistema apresenta diversas distorções que são responsáveis por gerar problemáticas em esferas econômicas e sociais. Dentre os principais fatores, podemos citar a complexidade do sistema de tal forma que prejudica a sua arrecadação e dificulta seu entendimento, sua não neutralidade, regressividade que confere maior peso ao imposto indireto em comparação ao imposto direto e sua inflexibilidade. A característica de ser inflexível se refere ao sistema estar presente na Constituição nacional o que dificulta sua alteração. Nesse sentido, mostra-se extremamente relevante uma melhoria e reformulação do sistema atual.

A fim de compreender o sistema atual, é necessário fazer um estudo de caso das diferentes incidências de impostos e sua importância no regime. Por exemplo, avaliar qual imposto tem maior representatividade e se esse tributo sempre foi o maior responsável pela arrecadação alta ou se houve alguma mudança no meio do caminho. Além disso, compreender o tamanho dos tributos em entes municipais, estaduais e federativos se mostra como crucial para entender a dinâmica do sistema. Somado a isso, comparar o regime nacional com outros países é relevante pois coloca uma espécie de parâmetro para entender se o Brasil foge muito de outros sistemas e o motivo para isso acontecer.

Mas para fazer a explicação do sistema atual, é necessário entender a evolução dos tributos desde que o Brasil se tornou República. Devemos compreender quais foram as mudanças do regime tributário, como ocorrem e como chegamos nos dias de hoje. Por questão cronológica, será dado maior destaque as Reformas de 1964 e 1988, mudanças que mais afetaram o regime de hoje. Essa contextualização se mostra importante pois conseguiremos ver o desenvolvimento dos tributos no país e como eles possivelmente, ficaram mais complexos com o passar das reformas.

Nesse sentido, com toda essa problemática envolvendo o sistema tributário e um senso comum de necessidade de mudança, um governo que foi eleito com pautas

reformistas começou a trabalhar nos bastidores políticos para tentar alavancar essa mudança o mais rápido possível para conferir uma melhora do fiscal do país. Sendo assim, com o objetivo de estabelecer um novo regime, três propostas surgiram como principais para serem o novo sistema, sendo elas a PEC45/2019 da Câmara dos Deputados, PEC 110/2019 do Senado Federal e a PL 3887/2020 – proposta do Governo Federal.

Considerando o cenário atual de necessidade de reforma, o trabalho preza por uma análise do sistema atual bem como das propostas de mudança e seus pontos positivos e negativos. Além disso, serão abordadas opiniões de especialistas e acadêmicos de nome a respeito do tema para trazer maior prestígio a argumentação. Por fim, o autor que escreve esse texto acadêmico dará seu ponto de vista a respeito de qual das três propostas ele julga melhor, mas deixará claro que o objetivo do trabalho é mais para informar o leitor da necessidade de uma reforma e apresentar os projetos para que ele possa ter um ponto de vista mais definido acerca da temática.

III. MOTIVAÇÃO

No decorrer das últimas décadas, o debate sobre diversos tipos de reformas econômicas passou a ganhar espaço dentre propostas políticas de governos. Como algumas dessas propostas, podemos citar propostas de reformas nos regimes previdenciário, administrativo e tributário. Ao redor do mundo, países se veem na necessidade de realizar tais reformas para que o país possa prosperar financeiramente e que saia de situações caóticas causadas pelo regime que ainda está vigente. Nesse sentido, as reformas mostram-se cruciais para condução de uma política econômica saudável em todos os países do planeta.

Por mais que existem diversos países em situações difíceis financeiramente, creio ser mais interessante abordar algo que seja mais próximo da nossa realidade, portanto, nada mais justo que abordar a situação econômica brasileira frente a essa temática. Primeiramente, é necessário apontar que não é de hoje que esse tema vem sendo debatido. Por mais que nosso sistema tributário tenha seu tamanho definido em 1988 com a Constituição Federal em uma espécie de estado de bem-estar social, a reforma do regime foi pauta política em alguns governos posteriores como por exemplo no governo Fernando Henrique Cardoso entre 1995 e 1998 e no Governo Lula que no ano de 2003 com a EC número 42 também fez uma proposta de reforma que visava simplificar o sistema atual, acabar com guerra fiscal e reduzir cumulatividade de tributos. Por outro lado, a presidente Dilma Rouseff também desejava fazer uma reforma, mas constatou que seria muito difícil de ser executada no Brasil naquele momento que era o ano de 2015. Posteriormente, com o impeachment da presidente Dilma em 2016, o vice-presidente, Michel Temer, assume e ele tinha como propostas ser um governo reformista com reformas da previdência e tributária. Todavia, escândalos de corrupção marcaram o governo o que ajudou a que tais propostas não fossem para frente. Dito isso, com essa breve contextualização fica claro que os governos mais atuais tinham a reforma tributária como pauta, mas por uma série de fatores acabaram por não conseguir executá-la.

O ano da eleição em 2018 foi marcado por uma grande polarização política. Nesse sentido, observa-se ascensão de um candidato que seria uma alternativa entre os tradicionais PT e PSDB e esse postulante era Jair Bolsonaro. Esse candidato acaba por se tornar presidente e ele coloca na cadeira no novo Ministério da Economia, Paulo Guedes, um economista de caráter liberal que tinha suas filosofias em linha com os pensadores de Chicago. Desde as campanhas para a eleição de Bolsonaro, Guedes deixou claro que as

reformas seriam uma prioridade para ele. Inicialmente, nos anos de 2018 e 2019, ele conseguiu emplacar a reforma previdenciária que era um ponto crucial para dar uma aliviada na situação fiscal brasileira no longo prazo. Apenas a título de curiosidade, uma das principais mudanças foi a alteração da idade mínima de aposentadoria tanto de homens quanto mulheres, além da mudança do cálculo da contribuição mensal para aposentadoria. Isso posto, com o iminente sucesso, o atual ministro da Economia começou a trabalhar nos bastidores para empurrar a reforma que farei nesse estudo, a reforma Tributária. Dessa forma, no segundo semestre de 2019, o ministro começa a se articular com apoiadores do presidente no Congresso e Senado para que esse tema entre em pauta. De certa forma, o tema começa a ganhar força e ser estudado pelos parlamentares. Porém, a proposta inicial não era unanimidade para todos, o que exigiria mais tempo de debate e mudanças na PEC. Entretanto, o debate que já não era fácil, torna-se ainda mais difícil quando em março de 2020, o Brasil para e entra em lockdown devido ao Coronavírus. Medidas de restrições fazem com que parlamentares fiquem em casa e o tema fica colocado um pouco de lado até que no final do ano de 2020 e início de 2021, com uma certa flexibilização para que os membros do Congresso e Senado possam ir presencialmente as suas respectivas casas, o tema volta a ganhar sua importância que requer e atualmente, é o tema mais debatido e estudado por parlamentares, acadêmicos e imprensa do ponto de vista econômico.

No entanto deve ser feito um questionamento do porquê tantos governos terem pensado em fazer uma reforma de um sistema que estava determinado na Constituição do Brasil. Segundo dados do trabalho “*BRASIL (2020). RFB: Carga Tributária no Brasil - 2018, março 2020*”, observa-se desde 2002 um elevado crescimento da carga tributária em relação ao PIB, chegando em 2017 a quase um nível de 35%. Outro fator que apresenta como um problema para o sistema tributária atual é a complexidade dos tributos em esferas municipais, estaduais e federais. Essa variedade de diversos tipos de impostos causa uma certa dificuldade no entendimento do imposto por parte da população onde até os mais estudiosos acerca do tema apontam que sua grande complexidade pode ser um fator para o elevado gasto do sistema. Dessa forma, com diversos dados que serão apresentados ao longo do trabalho, a ideia é simplificar os tributos de modo que facilite a arrecadação e o entendimento do sistema por parte da população. Logo, abordar alguns tributos e suas diversas categorias e subcategorias ao longo do trabalho se mostrarão relevantes para enfatizar a necessidade de mudança.

Somado a isso, outro fator que merece ser abordado em uma proposta de mudança do sistema vigente é a de alterar o peso que o imposto indireto incide sobre a população. Essa característica mostra o grau de regressividade do nosso sistema, onde em muitos casos famílias mais pobres que possuem uma propensão a consumir maior a consumir frente as camadas da elite, isso acaba por acarretar um peso maior no orçamento dessa camada. Nesse sentido, esse peso mostra-se injusto sobe a forma que incide e, portanto, é um outro fator que se mostra como crucial para uma reforma em potencial. Por outro lado, não é apenas o imposto indireto que se mostra como uma problemática, mas o peso dos tributos brasileiros diretos também podem ser um fator passivo de reforma. Por exemplo, existe uma baixa participação do imposto de renda de pessoa física no total da carga tributária e isso seria um fator para auxiliar em maior captação, mas de forma mais igualitária.

Outros dois fatores que também contribuem para uma potencial reforma é (1) não neutralidade onde o planejamento tributário se mostra como um fator relevante na tomada de decisão de uma empresa e (2) inflexibilidade do sistema pois foi escrito na constituição. Essas distorções mostram que esse estudo do caso é fundamental e por isso é tão debatido atualmente.

Por fim, como diversas propostas de reforma tiveram destaques no segundo semestre de 2019 e fossem debatidos entre especialistas, nada mais justo que as abordar nesse trabalho. Ao estudá-las, poderemos ter uma boa opinião formada de qual é a melhor proposta e se existe alguma proposta ideal e considerada unanimidade entre acadêmicos, políticos e especialistas. Dessa forma, com esse trabalho poderemos estudar as distorções do sistema, bem como apresentar as propostas de reforma elaboradas para a reforma tributária.

IV. METODOLOGIA

A proposta do trabalho é fazer uma análise histórica e crítica do sistema tributário brasileiro. Nesse sentido, o trabalho irá passar por textos, pesquisas, estudos de acadêmicos e políticos para embasar na contextualização histórica do sistema, como ele é atualmente e uma análise das três principais propostas de reforma. Portanto, para que isso aconteça será feito buscas em textos como a “Evolução do Sistema Tributário brasileiro ao longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas” -texto de Ricardo Varsano publicado no IPEA – bem como “O Sistema tributário da Constituição de 1988” de Francisco Dornelles. Tais trabalhos ajudarão na pesquisa histórica e na exposição da evolução da tributação no Brasil desde quando o país se tornou uma República até os dias atuais.

Após a contextualização histórica, darei um maior destaque ao sistema tributário atual dando destaques aos principais tributos, suas bases e distorções. Além da busca em trabalhos de acadêmicos como o caso de Josué Pellegrini e especialistas sobre o tema como Kleber Castro, é importante que pesquisas sejam feitas na página da *Receita Federal e Ministério da Economia* para encontrar o máximo de informações disponíveis a respeito da incidência dos impostos, suas características em entes municipais, estaduais e federativos além de mostrar a sua complexidade, inflexibilidade, ser não regressivo e não neutro. Dito isso, é interessante se utilizar de gráficos para expor ao leitor visualmente como funcionam os tributos nas diferentes esferas de atuação. Por fim, com a base de dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), irei fazer comparações a respeito do sistema brasileiro com países latino-americanos e de características mais semelhantes ao Brasil dando destaque aos principais impostos do sistema atual sendo eles imposto de renda, imposto sobre corporações somado com a contribuição sobre o lucro líquido(CSLL) , contribuição de seguridade social, bens e serviços e ICMS que está embutido na tarifa de bens e serviços

Posteriormente, darei destaque as três principais propostas de reforma do sistema tributário que são a PEC 45 de 2019 que ganhou força na *Câmara dos Deputados*, a PEC 110 de 2019 que estava em análise no *Senado Federal* e por fim, a PL 3997/2020, proposta do Governo Federal. A fim de analisar e dar os pontos fundamentais de cada proposta, além de pautar em textos de especialistas do tema que basicamente fornecem um resumo de cada proposta, é fundamental a leitura dessas três propostas a fim de entendê-las mais a fundo para poder expor aqui no trabalho. Sendo assim, será necessário

ingresso nas páginas da *Câmara dos Deputados*, *Senado Federal* e *Ministério da Economia* para além de ler os textos por completo, analisar textos de apoio que são mais sucintos e diretos quanto as principais propostas de cada um, suas particularidades e diferenças.

Por fim, para dar maior credibilidade ao trabalho, é essencial mencionar a opinião de especialistas e estudiosos acerca da sua opinião sobre como ficará o sistema tributário caso não aconteça nenhuma mudança e suas opiniões a respeito das propostas. Nesse sentido, a ideia é que com opiniões de especialistas, o leitor possa ter uma melhor ideia a respeito de qual seria a melhor proposta e se existe uma. Para isso, novamente, textos, entrevistas e trabalhos acadêmicos ajudarão a determinar o ponto de vista de estudiosos a respeito do tema. Dessa forma, com análises externas das propostas de especialistas, tentarei identificar qual proposta faz mais sentido de seguir a diante por meio do embasamento nos textos das propostas bem como nas opiniões dos especialistas que ajudarão em fornecer um maior embasamento na argumentação. Apenas para deixar claro que a ideia é não definir uma proposta como certa, o objetivo é apresentá-las ao leitor e com o embasamento na análise de estudiosos, ele irá decidir por qual reforma seria ideal. O trabalho tem como ponto fundamental ser expositivo pautado em textos e trabalhos para lhe dar uma maior credibilidade.

V. REVISÃO DE LITERATURA

Os modelos tributários vigentes no Brasil e suas reformas representam um ponto crucial para o entendimento da logística dos tributos no país. Nesse sentido, é crível que a literatura brasileira tenha dado destaque as mudanças do sistema tributário e como foram suas vigências enquanto perduraram. Dessa forma, é fundamental a abordagem da reforma tributária dos anos 60 para entendermos seus desdobramentos até a situação atual. A reforma de 1965/1967 tinha como premissa inicial reduzir a autonomia dos estados e municípios para instruir tributos, mas por outro lado, visava criar canais de distribuição automática dos recursos arrecadados por uma máquina fiscal centralizada, a da União, com o que se visava maior eficiência administrativa a custos menores. Os objetivos da reforma visavam criar um sistema tributário harmônico de caráter nacional, compatibilizando a competência tributária com as responsabilidades da União relativamente à base da mesma, reduzir o número de impostos, estruturá-los e racionalizar a arrecadação de tributos bem como centralizar a legislação. Esse sistema se apoiava em dois impostos federais – um imposto de renda progressivo e um seletivo sobre consumo de produtos industrializados (IPI) e um imposto estadual de consumo, cobrado no momento da circulação cujo o gerador era a saída das mercadorias do estabelecimento industrial, comercial ou produtor – o ICM. Cabe aqui frisar que esse sistema foi funcional de forma positiva até 1988 e ele presenciou o chamado “milagre econômico” (Dornelles, 2008).

A próxima e por enquanto, última reforma tributária no Brasil teve seu início de trabalho na Assembleia Nacional Constituinte em março de 1987. É interessante apontar que essa reforma está associada a elaboração da Constituição brasileira após um período de 21 anos de regime ditatorial que permaneceu no país de 1961 até 1985. A Constituição de 1988 apresenta um capítulo tributário, onde ela mantinha basicamente a mesma estrutura da Emenda nº 18 de 1966, onde IR e IPI continuaram a ser a principal fonte de arrecadação da União e o ICM a principal fonte de arrecadação dos Estados. Todavia, a ideia dos legisladores constituintes era promover uma descentralização dos recursos tributários e assim, fortalecer os estados e municípios, sendo eles os maiores beneficiados. Outro ponto interessante de se abordar é que apesar do sistema tributário ter normas rígidas que praticamente impediam a criação de novos impostos, em outros capítulos, especialmente o de seguridade social, foi criado um sistema tributário paralelo permitindo

que o legislador criasse uma série de contribuições sobre folha salarial, lucro, apoio ao trabalhador e tantas outras (Dornelles, 2008).

Nesse sentido, após a Reforma de 1988 e com o passar dos anos, pode-se perceber que esse sistema não seria o ideal em uma perspectiva de longo prazo. O sistema tributário atual está mais alinhado a países desenvolvidos do que aos países latino-americanos, já que a carga nacional brasileira em 2016 foi estimada em 33,3% do PIB, enquanto países latino-americanos tiveram uma média de 22,2% e membros da OCDE de 34,5%. Dessa forma, observamos que o país apresenta gastos tributários que se assemelham a de países desenvolvidos. Um termo importante a ser abordado é o de elasticidade-renda da receita tributária, e sua definição pode ser traduzida como a sensibilidade da receita tributária com relação à renda. Isto é, o indicador busca medir como se comporta a arrecadação tributária frente as mudanças do PIB. De forma sucinta a elasticidade foi estimada em 1,59 de 2000 até 2008 e no período posterior até 2015 ficou em 0,98. Aparentemente houve uma quebra estrutural na elasticidade-renda no período de crise internacional do *subprime* pois antes disso a arrecadação crescia em um nível superior ao produto, fator que se inverteu após a crise. Essa mudança da receita tributária frente à atividade econômica levanta questões como se o tipo de crescimento econômico de fato impacta em termos arrecadatórios ou se o sistema tributário se tornou obsoleto (Afonso e De Castro, 2020 – Capítulo 10, Contas Públicas do Brasil).

Além disso, a literatura também aponta que o sistema tributário brasileiro reúne características que tornam o sistema tributário ineficiente. Nesse contexto, é apontado que o sistema tributário nacional apresenta distorções que podem ser resumidas em seu caráter regressivo, falta de neutralidade, complexidade e inflexibilidade. Pela regressividade, o sistema tributário atribui que o peso da tributação cai desproporcionalmente maior sobre as famílias mais pobres. Isso ocorre, pois, as famílias com menor renda têm uma propensão de consumo mais elevada do que as ricas, o que faz com que os tributos indiretos tenham um maior peso no orçamento dos menos favorecidos. Somado a isso, o potencial de progressividade do sistema tributário brasileiro é reduzido pela baixa participação da tributação de renda da pessoa física e peso elevado dos tributos sobre as folhas de pagamento. No que tange a não neutralidade, esse princípio é violado quando as decisões econômicas são distorcidas pela tributação, o planejamento tributário torna-se um fator, as vezes, mais relevante para a tomada de decisão do que a disposição de fatores econômicos. Essa não neutralidade é proporcionada a partir das características de

cumulatividade tributária, guerra fiscal e regimes diferenciados. Além disso, esse princípio distorce a alocação intersetorial, intrasetorial e regional de recursos. Por outro lado, a complexibilidade é uma distorção fácil de se observar. Existem uma quantidade significativa de regras tributárias e essas regras se alteram com relativa velocidade. Existem diversos sistemas com diversos tributos que apresentam bases comuns, onde observam-se cerca de 28 legislações diferentes. Tal característica incide um elevado custo de *compliance* para empresas e famílias a nível nacional. Isso acaba por gerar incertezas acerca de custos e desincentiva a novas atividades em que de certa forma, acaba por aumentar o número de pessoas no trabalho informal. Por fim, a inflexibilidade está relacionada as diversas matérias tributárias estabelecidas na Carta Magna o que dificulta o ajuste dos sistemas tributários às possíveis mudanças na realidade social e econômica (Afonso e De Castro, 2020 – Capítulo 10, Contas Públicas do Brasil).

Dito as distorções do sistema tributário brasileiro, foram feitos alguns estudos da situação tributária nacional por ente federativo e análise de tributos. O Ministério da Economia fez um estudo que apresenta a distribuição da Carga Tributária entre os três níveis da federação. Segundo dados, no ano de 2018 em relação a 2017 observou-se que a União, Estados e Municípios aumentaram sua participação em relação ao PIB em 0,46, 0,30 e 0,16 pontos percentuais respectivamente. Quando olhamos para a tabela abaixo, nota-se que a arrecadação da União reduziu sua participação, enquanto os demais aumentaram (Ministério da Economia, 2020).

Tabela 1

Carga por Ente Federativo

Entidade Federativa	2017			2018			Variação			
	Arrecadação (R\$ Milhões)	% do PIB	% da Arrecadação	Arrecadação (R\$ Milhões)	% do PIB	% da Arrecadação	Arrecadação (R\$ Milhões)		p.p do PIB	p.p da Arrecadação
							Nominal	Real		
União	1.448.349,32	22,00%	68,04%	1.547.402,45	22,46%	67,53%	99.053,13	51.468,49	0,46	-0,51
Estados	547.073,54	8,31%	25,70%	593.382,08	8,61%	25,90%	46.308,54	28.334,77	0,30	0,20
Municípios	133.189,98	2,02%	6,26%	150.622,55	2,19%	6,57%	17.432,57	13.056,69	0,16	0,32
Total	2.128.612,84	32,33%	100%	2.291.407,08	33,26%	100%	162.794,24	92.859,95	0,92	0,01

Fonte: Carga Tributária no Brasil, 2018, Análise por Tributos e Base de Incidência, Ministério da Economia, Março 2020.

Do ponto de vista da série histórica, observamos ainda mais o fenômeno de redução de participação da União no que tange a participação no PIB enquanto Estados e Municípios continuavam com o processo de crescimento (Ministério da Economia, 2020).

Tabela 2

Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total - 2009 a 2018

Entidade Federativa	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
União	69,17%	69,01%	69,98%	69,05%	68,93%	68,46%	68,32%	68,39%	68,04%	67,53%
Estados	25,33%	25,47%	24,49%	25,16%	25,29%	25,47%	25,45%	25,44%	25,70%	25,90%
Municípios	5,50%	5,52%	5,54%	5,80%	5,78%	6,07%	6,24%	6,17%	6,26%	6,57%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Carga Tributária no Brasil, 2018, Análise por Tributos e Base de Incidência, Ministério da Economia, Março 2020.

No que tange a análise de tributos, os impostos federais que mais contribuíram para o aumento da carga tributária no ano de 2017 foram as Contribuições do PIS e para o Cofins, responsáveis por um aumento de 0,22pp do PIB. Por outro lado, o FGTS apresentou uma queda de 0,13 pp do PIB. De acordo com os dados da tabela abaixo, podemos perceber que houve um aumento da participação do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS de 0,26 pp do PIB. A tabela aponta, em p.p. do PIB, as principais variações observadas em 2018 com relação a 2017 (Ministério da Economia, 2020).

Tabela 3

Receita Tributária - Principais Variações em P.P do PIB - 2017 e 2018

Tributo/Competencia	2017	2018	Variação (p.p do PIB)
	% do PIB	% do PIB	
Total da Receita Tributária	32,34%	33,27%	0,93
Tributos do Governo Federal	22,01%	22,46%	0,46
PIS/Pasep e Cofins	4,29%	4,51%	0,22
IR na Fonte	3,70%	3,82%	0,13
Outros Tributos Federais	12,06%	12,30%	0,24
FGTS	1,96%	1,83%	-0,13
Tributos do Governo Estadual	8,31%	8,62%	0,31
ICMS	6,70%	6,96%	0,26
Outros Tributos Estaduais	1,61%	1,66%	0,05
Tributos do Governo Municipal	2,02%	2,19%	0,16

Fonte: Carga Tributária no Brasil, 2018, Análise por Tributos e Base de Incidência, Ministério da Economia, Março 2020.

Essa análise detalhada do estudo do Ministério da Economia acerca da situação tributária nacional nos permite ter uma maior dimensão dos gastos dos tributos atuais no país. Podemos perceber um fenômeno, onde existe uma tendência de maior participação dos municípios e estados em relação a arrecadação de tributos frente ao PIB. Por outro lado, a arrecadação da União vem diminuindo de forma relativa quando comparamos com os outros dois entes. Além disso, com o estudo, podemos entender ainda mais quais tributos são os maiores arrecadadores para União, estado e municípios. Nesse sentido, com o trabalho, podemos notar os diferentes níveis de impostos e o quão complexos eles são. Sendo assim, conforme apontado em Contas Públicas no Brasil, a complexibilidade da situação tributária faz com o sistema tenha mais distorções o que impede seu entendimento e prejudica nação como um todo em diferentes esferas. Por meio desse estudo de caso, o Ministério ajuda a impulsionar a necessidade de mudança desse sistema e a urgência de uma reforma tributária no país.

Dentre as principais propostas da Reforma Tributária, as mais conhecidas são a PEC 45, de 2019, que transmitia na Câmara dos Deputados e a PEC 110 de 2019 em análise do Senado Federal. Ambas as propostas apresentam pontos em comum e obstáculos à aprovação da matéria. Além disso, essas novas propostas visam simplificar a tributação e serão responsáveis pela criação de novos impostos e a substituição de alguns vigentes. Somado a isso, essas duas propostas fundamentais debatem que a tributação sobre bens e serviços seja feito por intermédio de um único imposto sobre valor adicionado (IVA), no qual o valor devido em cada operação é deduzido do valor pago na etapa anterior. Outro ponto que essas propostas terão impacto será nas futuras distribuições de receitas da União, Estados e municípios (Pellegrini, 2019). Outra proposta interessante que ainda não teve muito destaque a ser abordada na literatura foi a PL 3887/2020 que a proposta do governo federal e a aposta do então Ministro da Economia, Paulo Guedes. O projeto de Lei apresenta detalhadamente as alterações e propostas para a alteração do sistema Tributário.

Em suma, podemos perceber que a literatura acerca da contextualização do sistema tributário nacional, bem como suas distorções e características são bem trabalhadas e relevantes no Brasil. Além disso, existem alguns trabalhos acadêmicos com possíveis propostas de reformas, mas os mais contundentes são acerca das duas principais propostas de reforma do Congresso e Senado, onde tais trabalhos explicam detalhadamente cada tópico e como a mudança impactará e terá efeito na sociedade. Dito isso, com o vasto

número de fontes, é possível encontrar ainda mais dados e conclusões acerca da problemática do sistema atual e da urgência na necessidade de reforma.

VI. CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA

No ano de 1889, o Brasil se torna uma república e é importante ressaltar que boa parte da estrutura tributária do império permanece até a década de 30. A principal fonte de receitas públicas era o comércio externo uma vez que o Brasil era um país com características agrícolas, onde o imposto de importação era o destaque da arrecadação tributária, chegando a alcançar uma participação de aproximadamente 2/3 da receita do setor público. Em 1891, com a adoção de uma nova Constituição, foi necessário dotar estados e municípios com impostos específicos para cada um visando a autonomia financeira para ambos. Em síntese, a União ainda permaneceu com impostos de importação como principal tributo enquanto aos estados impostos sobre a exportação, sobre propriedades urbanas e ruais, correios e municípios os estados fixavam impostos a fim de lhes garantir autonomia, mas com destaque para o imposto sobre indústrias e profissões (Varsano, Ricardo, 1996 – Texto para Discussão N° 405, A Evolução do Sistema Tributário ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para futuras Reformas).

Quando a Constituição de 1934 é elaborada que passamos a observar algumas mudanças no regime frente ao que estabelecido no império. As principais modificações foram nas esferas estadual e municipal. Estados passaram a poder cobrar impostos internos em vendas e consignações. Outro ponto de destaque é que cobrança em impostos de exportações em transações interestaduais tornava-se proibida com uma limitação de alíquota de 10%. Além disso, estados e municípios passaram a ter a competência para criar tributos que não existiam anteriormente. Todavia, no caso dos estados, deveriam pagar uma alíquota de 30% para a União e 20% ao município de origem da arrecadação. Os impostos sobre indústrias e profissões sofreram poucas alterações relevantes.

Por outro lado, em 1937 com a elaboração de uma nova Constituição, pouco se alterou do sistema tributário frente ao de 1934, mas com destaque para a perda de competência privativa para tributar combustíveis para os estados e tributação de renda de propriedades agrícolas por parte dos municípios. Já em 1940, alguns tributos foram criados como por exemplo imposto sobre carvão mineral e lubrificantes. Com mais uma constituição, agora no ano de 1946, a mudança principal foi aumentar a dotação de dois recursos o imposto sobre atos de sua economia ou de competência municipal e imposto de indústrias e profissões. Dessa forma, tais unidades passam a fazer parte da arrecadação do governo com 10% sobre o Imposto de renda -IR- e 30% do excesso sobre a arrecadação municipal. Importante mencionar que o IR chegou a representar 27% da Receita

Tributária da União enquanto o imposto de consumo era responsável por 40%. A ideia principal da tributação do novo regime era realizar uma transferência de impostos o que acabou por não dar certo nesse momento (se deu apenas mais tarde na década de 60) e reforçar as finanças municipais. Mas na realidade, o que aconteceu foi o atrasado da incidência do IR que se deu início apenas em 1948 e era pautado na arrecadação da pessoa física no ano anterior o que acabava por gerar distorções na arrecadação. Além disso, a ausência de transferência de impostos de estados para municípios e aceleração da inflação na segunda metade da década de 50 e início de 60 acabaram por impedir que o sistema fosse um sucesso (Varsano, Ricardo, 1996 – Texto para Discussão N° 405, A Evolução do Sistema Tributário ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para futuras Reformas).

No que tange a década de 50, o Brasil passou por um esforço para se industrializar o que acabou por aumentar o número de despesas do governo brasileiro. Com um estado de viés keynesiano, com investimento em estatais, se fazia necessário uma maior arrecadação financeira de modo que receita e despesas minimamente se equiparassem para evitar um déficit nacional. Nesse sentido, o sistema tributário vigente se mostrava insuficiente para acompanhar a aceleração do país sendo necessário, uma iminente reforma para permitir uma maior arrecadação. A reforma tinha ideias claras como além de ter aumento da receita, eliminar entraves para capitalização de empresas, revisão na legislação tributária, melhorar a eficiência do regime que estava vigente a fim de melhorar o entrave da discriminação de renda que o próprio regime detinha. Em 1956, destaco a tributação sobre o valor agregado com o imposto sobre o consumo bem como no início da década de 60 impostos sobre vendas e consignações (Varsano, Ricardo, 1996 – Texto para Discussão N° 405, A Evolução do Sistema Tributário ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para futuras Reformas).

No que tange a década de 60, o Brasil começou a passar com crises político-institucionais, onde em 1962 a Reforma Tributária reduziu o percentual do PIB, atingindo 15,8% segundo dados históricos. Em março de 1964, com o início da Ditadura Militar, o regime buscava fazer alterações no vigente uma vez que já acumulava distorções e disfunções que exigia uma mudança estrutural. Isso posto, em 1965, a reforma tributária que foi elaborada por professores como Gilberto de Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Souza e Gerson Augusto da Silva, na gestão de Roberto Campos no Ministério da Fazenda teve como premissa a simplificação de impostos, criação de sistema de repartição de

receitas de impostos da União para estados e municípios e dos estados para os municípios e substituição de fatos geradores que pudessem medir capacidade de contribuição como consumo e renda (DORNELLES, Francisco. O Sistema Tributário da Constituição de 1988,2008).

A reforma de 1965/1967 iniciou no Brasil o ciclo de federalismo financeiro de integração onde a ideia era reduzir tributos de estados e municípios, mas visava criar canais de distribuição automática para eles oriundos da União e Estados. A ideia era criar um sistema de caráter nacional que fosse integrado entre todas as esferas onde por mais que a União fosse responsável pela arrecadação isso evitaria distorções e ineficiências. Nesse sentido, orientado por esses objetivos a Emenda constitucional nº 18 de 1965 cujos princípios foram incorporados a nova Constituição de 1967, os impostos foram divididos em quatro grupos, sendo eles comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação e especiais. O sistema era pautado em 15 impostos onde dois impostos federais mereciam destaque: um imposto de renda progressivo e um imposto seletivo sobre o consumo de produtos industrializados (IPI) e imposto estadual de consumo que era cobrado no momento da circulação cujo o fator que marcava sua cobrança era a saída de mercadorias do estabelecimento industrial, comercial ou produtor (ICM). Um percentual do IR e IPI eram destinados a estados e municípios enquanto percentual de ICM pertencia a municípios. Esse sistema foi um dos principais responsáveis para geração de receita para o período conhecido como Milagre Econômico onde o Brasil conseguiu crescer a taxas elevadas (DORNELLES, Francisco. O Sistema Tributário da Constituição de 1988,2008).

VII. O SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL

Com o fim da ditadura militar em 1985, o Brasil trabalhou para a criação de uma nova Constituição em 1988 com caráter que abrangesse pontos humanitários, econômicos e sociais. Dito isso, em 1987, com os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte diversas subcomissões foram criadas a fim de debater e analisar diferentes temáticas. Nesse sentido, a subcomissão do sistema tributário foi dirigida pelos constituintes Benito Gama e Fernando Bezerra Coelho, cujo projeto foi aprovado em 22/06/1987 após entrarem em acordo com outras subcomissões que estavam ligadas ao orçamento e gastos da União. O debate acerca da Constituição foi democrático e permitiu a participação de todos os constituintes, mas o processo corria riscos pois o Brasil corria para estabelecer uma nova Carta Magna e o prazo que deveria se limitar ao ano de 1987 acaba por ser finalizado no dia 05/10/1988. Por mais que a Assembleia tenha permitido a participação de todos, o prazo para a elaboração de um sistema tributário pautado no longo prazo foi curto uma vez que para estabelecer cenários exigia tempo de preparo e estudo.

É natural que após anos de repressão política oriunda de um regime ditatorial, os políticos seriam os principais responsáveis por coordenar as reformas no país. Dessa forma, como os tributos eram concentrados na União, a reforma se pautou no que diz respeito as finanças públicas uma maior autonomia de Estados e municípios frente ao regime anterior e conseqüentemente uma menor concentração tributária por parte da federação. A cada um dos estados atribuiu-se para fixar uma alíquota do seu principal tributo, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes e intermunicipal e de comunicação – ICMS – que seria o sucessor do ICM. Além disso, houve eliminação da União de conceder isenções a estados e municípios.

Por outro lado, o IR e o imposto sobre produtos industrializados – IPI, pouco mudaram frente a estrutura tributária anterior e se mantiveram como o principal tributo de arrecadação da União. Os percentuais do IR e IPI destinados as Finanças Públicas dos estados e Municípios chegaram no valor de 21,5 e 22,5% respectivamente a partir de 1993. Além disso a transferência de tributos de estados para municípios cresceu de 20% para 25%. A perda de recursos por parte da União e da descentralização de recursos requeria ajustes no sistema, portanto, na Comissão do Sistema tributário foi criado um fundo para garantir recursos a mais para estados e municípios no período de transição com o objetivo do processo ser mais organizado e harmônico. Os tributos que alimentariam esse fundo

seriam o programa de integração social – PIS e o FINSOCIAL que atualmente é a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS que apresenta mesmo fato gerador e mesma base de cálculo.

No que tange a descentralização dos tributos federativos, conforme já mencionado, a União fez ajustes e reduziu a incidência da importância de impostos que se direcionavam a estados e municípios, como por exemplo, COFINS, CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido), CPMF (contribuição social sobre movimentação financeira), entre outros. Como muitas dessas contribuições tem caráter regressivo e cumulativo, muitos tributos são embutidos em preços de bens e serviços que não deveriam estar lá e com o passar do tempo acabaram por gerar uma maior arrecadação derivada da proposta original.

Tabela 4

Arrecadação tributária por Esfera do Governo - 1960/2006

Ano	Receita % PIB	Central	Estadual	Local	Total
		Composição - % do Total			
ARRECADAÇÃO DIRETA					
1960	17,41	64,0	31,3	4,7	100,0
1980	24,52	74,7	21,6	3,7	100,0
1988	22,43	71,7	25,6	2,7	100,0
1995	26,93	66,0	28,6	5,4	100,0
2000	31,15	66,7	27,6	5,7	100,0
2006	35,50	68,3	26,0	5,7	100,0
RECEITA DIRETA					
1960	17,41	59,5	34,1	6,4	100,0
1980	24,52	68,2	23,2	8,6	100,0
1988	22,43	60,1	26,6	13,3	100,0
1995	26,93	56,2	27,2	16,6	100,0
2000	31,15	55,8	26,3	17,9	100,0
2006	35,50	57,2	25,4	17,4	100,0

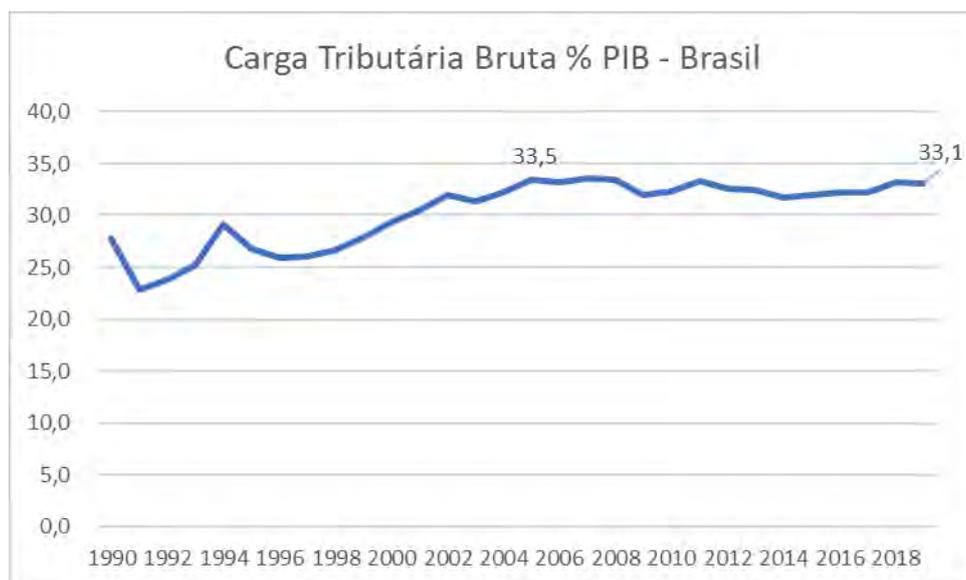
Fonte – O Sistema tributário da Constituição de 1988, 2008, Franciso Dornelles.

Pela tabela acima, podemos perceber essa tendência de rescentralização de tributos para a União. Com a constituição de 1988, o estudo mostra que depois que a transferência tributária foi realizada, a participação da União na arrecadação direta cresceu 2,3 pontos percentuais em um espaço de 11 anos enquanto estados perderam 2,6 e municipal com um crescimento marginal de 0,3. Por outro lado, na receita disponível que acredito ser o mais crítico, de 2000 até 2006 a União ganhou 1,4% na recita enquanto Estados perderam

0,9 e municípios 0,5. Dessa forma, fica claro que no longo prazo, fica nítido a mudança observada que União passa a ganhar mais força e a tendência é que os impostos fiquem cada vez mais centralizado.

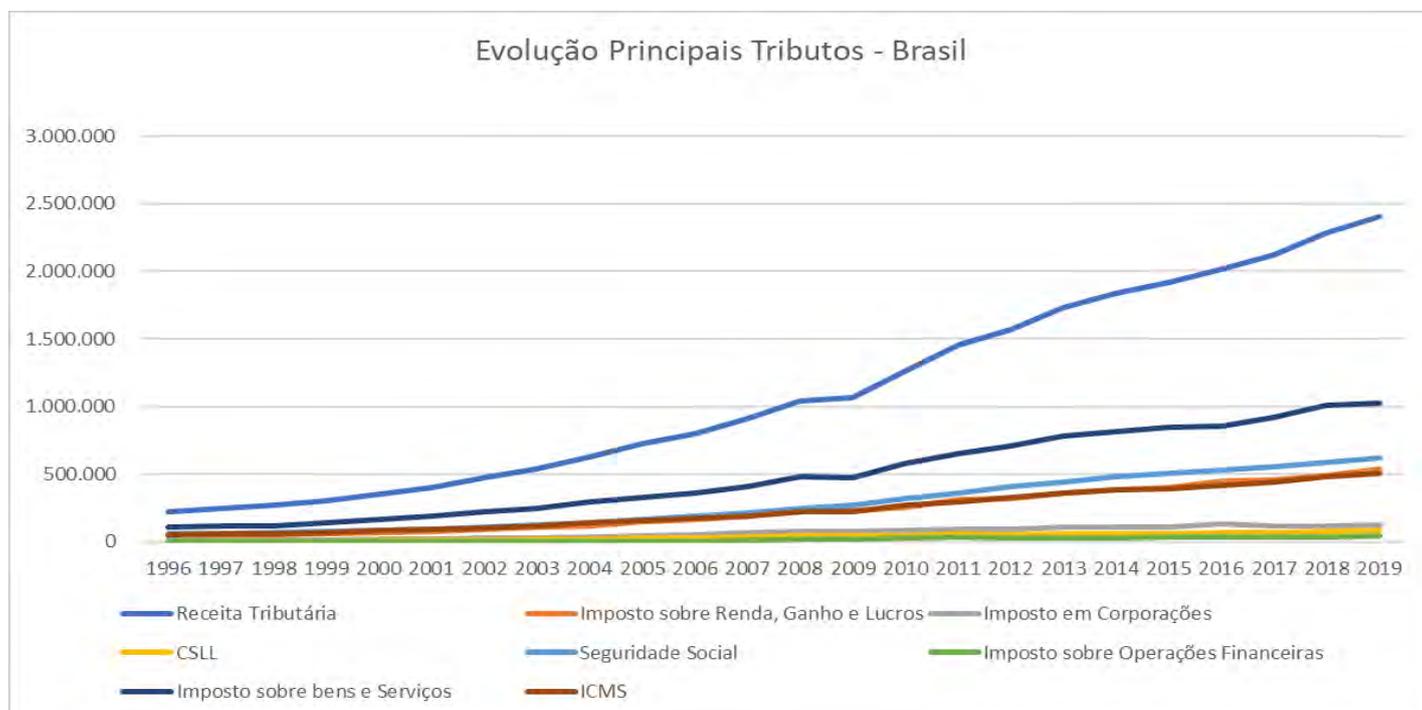
O que fica nítido é que apesar de ter ocorrido uma descentralização de impostos como IR e IPI que perderam sua relevância, notoriamente outros tributos começaram a ganhar mais destaque para que a União não perdesse forma de arrecadação. Um ponto que é muito debatido e criticado por diversos autores e especialistas é que por a Constituição ter sido feita de forma rápida para padrões econômicos e ter colocado na Carta Magna o sistema tributário, fica difícil conseguir fazer alguma modificação uma vez que a Constituição é inflexível. Nesse sentido, caso acontecessem falhas na elaboração apenas propostas de emendas a constituição poderiam ocorrer para realizar mudanças no regime algo que exige muito tempo e burocracia.

Dando destaque para o período pós Constituição, a fim de solucionar problemáticas como problemas fiscais, ocorreram a criação de novos tributos para tentar elevar a receita do governo. Alguns exemplos são o aumento da alíquota do Cofins de 0,5% para 2% em 1990 e criação do imposto sobre movimentações financeiras (IPMF) em 1993. No que tange estados que possuíam uma dívida histórica oriunda do regime anterior, tiveram um aumento da receita de 2% do PIB mas eram dependentes do aumento das despesas correntes enquanto nos municípios o aumento da receita foi gasto com um aumento de despesa salarial. Com o aumento dos gastos correntes, municípios conseguiram reduzir suas dívidas existentes com os Estados. Mas o que fica claro com é que a reação do governo federal ao novo sistema tributário foi responsável por desorganizar a casa. O Plano Collor em 1990, aumentou a participação da carga tributária de 24,1% do PIB em 1989 para 29% em 1990. Com a estabilização do Plano Real em 1994, com a política de câmbio 1 para 1 e inflação baixa, a economia apresentou um crescimento gente aos anos anteriores. Nesse sentido, a carga tributária representava 28,5% do PIB em 1994 mas com um crescimento da receita. Mas o que mais chama atenção é que desde meados de 2004, a arrecadação da receita tributária em torno de 33% , atingindo 33,1% em 2019 com uma estimativa de queda para 31,64% em 2020 segundo dados do Ministério da Economia. Essa queda na estimativa se refere ao aumento das despesas com a pandemia.

Gráfico 1

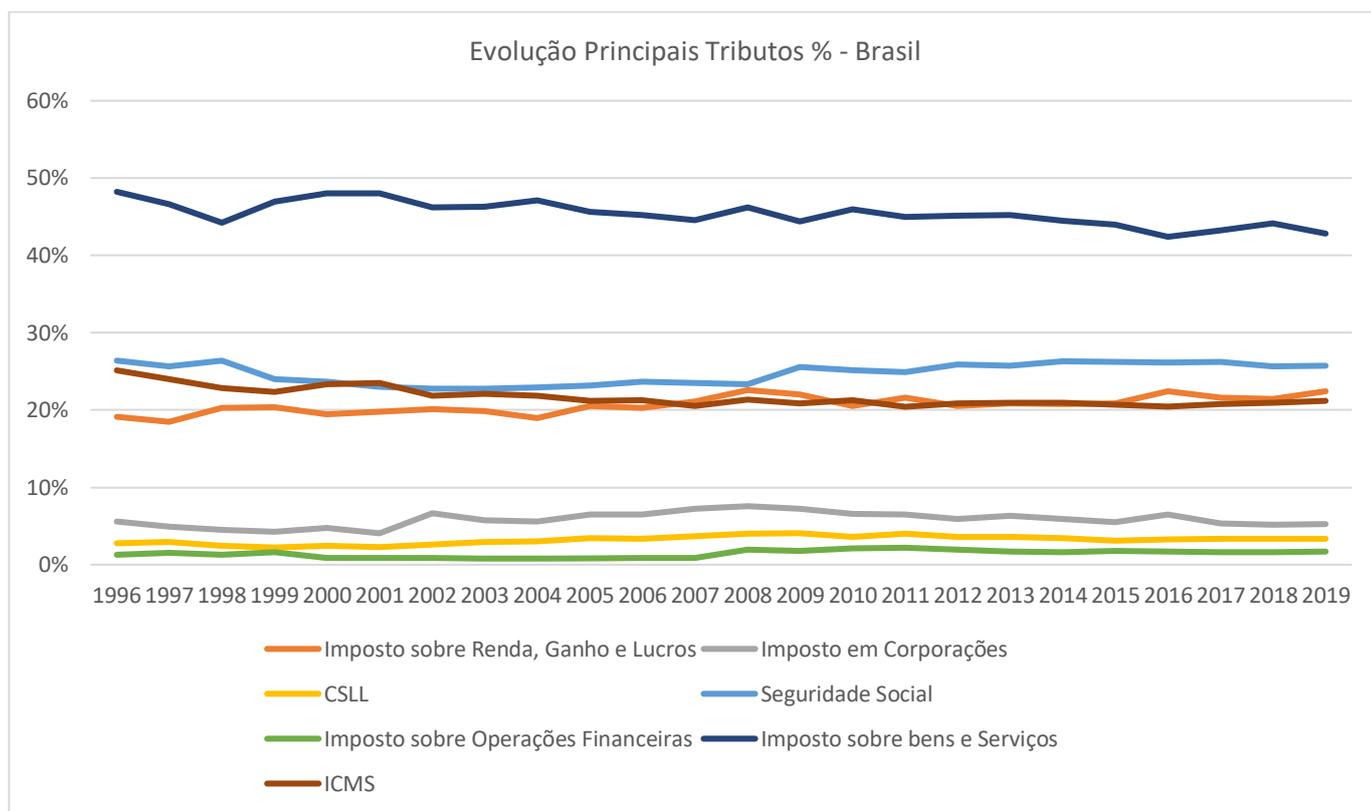
Elaboração própria. Fonte primária: OECD.

Quanto aos impostos mais relevantes na carga tributária brasileira, faz relevante fazer uma análise histórica dos tributos bem como sua evolução em números absolutos quanto ao seu percentual em relação a receita tributária.

Gráfico 2

Elaboração própria. Fonte primária: OECD.

Gráfico 3



Elaboração própria. Fonte primária: OECD.

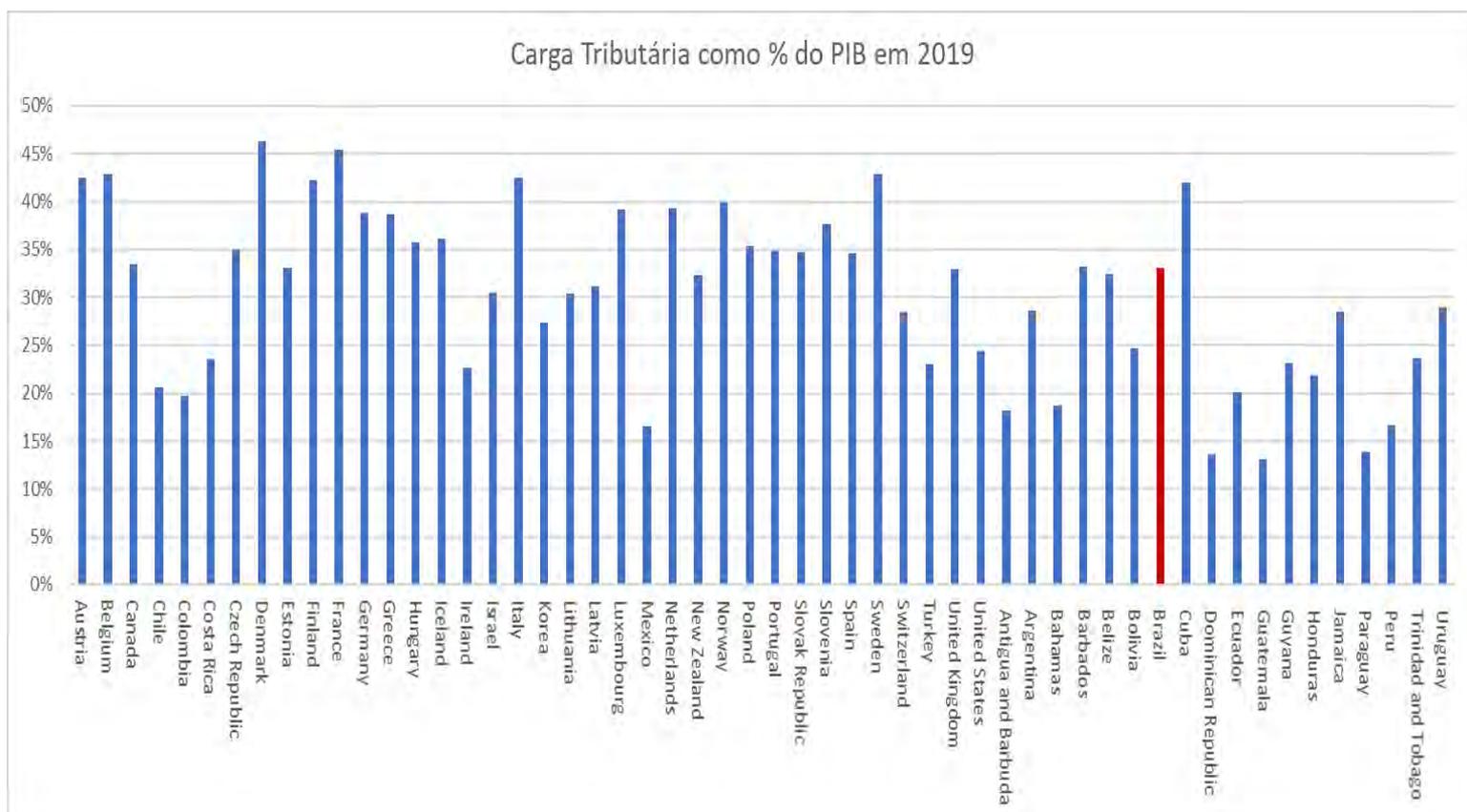
Desde 1995, o imposto sobre bens e serviços é o tributo com maior peso na arrecadação tributária nacional, sendo que desde a reforma do sistema com a Constituição brasileira de 1988 não ficou abaixo dos 40%. Apesar de ter uma certa tendência de queda desde meados do ano 2000, continua sendo o tributo com maior peso. Os tributos que compõem essa base incidem sobre a produção e a comercialização de bens e serviços, sendo o ICMS o grande representante nesse grupo e outros tributos como Cofins, PIS, Pasep, IPI e royalties estão nessa base. Optei por colocar o ICMS nos gráficos acima para fazer uma análise do tributo com maior peso na conjuntura de bens e serviços. Pelos dados dos gráficos, podemos perceber que em determinado momento o ICMS foi inclusive mais pesado do que outras bases de incidência como seguridade social e imposto de renda nos anos 2000. Todavia, com o passar dos anos, seguridade social ganhou maior relevância e imposto sobre “rendas, ganho e lucros” fica em igualdade.

A segunda base de incidência mais relevante na tributação nacional é a de seguridade social, com o imposto mais relevante sendo o INSS (Imposto Nacional do Seguro Nacional). Esse imposto representa 26% da carga tributária. Na terceira posição

aparece com 22% da arrecadação da carga tributária o imposto sobre rendas, lucros e ganhos e a base é composta por CSLL, imposto sobre corporações e renda. A título de curiosidade, coloquei no gráfico os tributos CSLL e de corporações nos dados acima, mas apresentam uma participação nem tanto relevante com menos de 10% somados. É válido o destaque para essas três bases de incidência uma vez que representam mais que 89% da nossa base tributária desde 1995. As demais bases de incidência como o IOF e taxa de prestação de serviço tem uma menor relevância, representando um papel reduzido na arrecadação tributária.

Antes de finalizar a contextualização do sistema tributário atual, é interessante ter algum tipo de referencial para o sistema brasileiro, sendo assim, será feita uma comparação com países latino-americanos e membros da OCDE pois os países latino-americanos possuem características em comum como geografia e base histórica e os membros da OCDE são países de maior poder econômico.

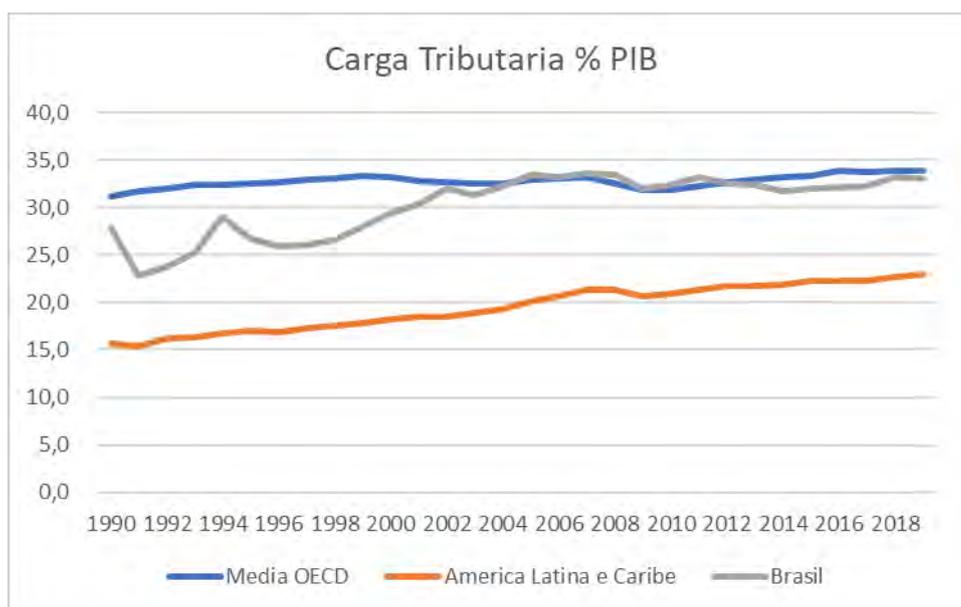
Gráfico 4



Elaboração própria. Fonte primária: OECD.

O gráfico 4 mostra que o Brasil tem a arrecadação da carga tributária como % do PIB semelhante a países como Islândia e Nova Zelândia e quando comparada aos países do continente americano, possui carga superior com exceção de Cuba que é o único país latino-americano com carga superior a brasileira visto que é uma nação caracterizada por ser mais estadista. Nesse sentido,

Gráfico 5

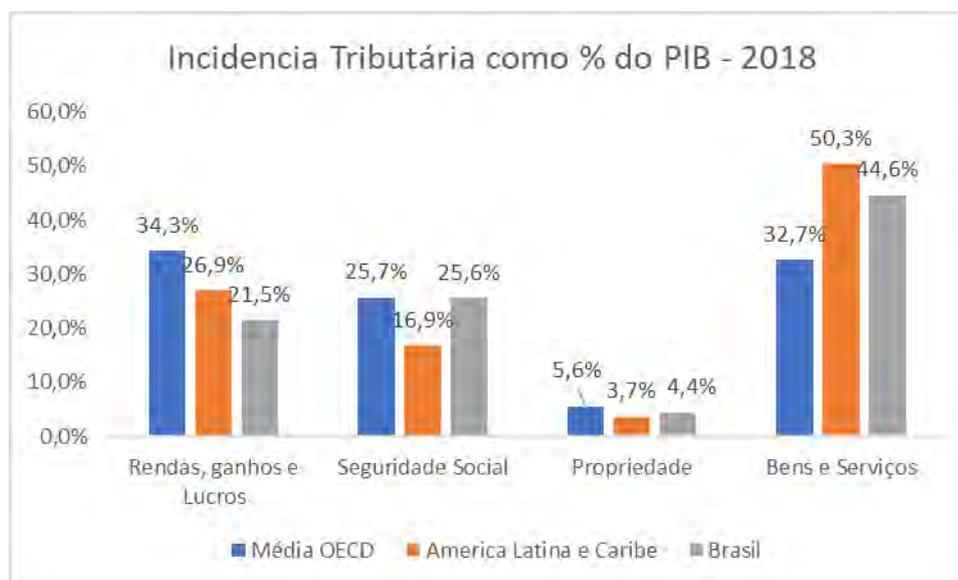


Elaboração própria. Fonte primária: OECD.

O gráfico 5 mostra que na média, o Brasil tem uma arrecadação quase 10 pontos percentuais acima dos latino-americanos e tem média muito semelhante aos membros da OECD. O país tem elevado padrão de gastos, sendo semelhante ao de países desenvolvidos (membros da OECD) o que não é compatível com o nível de desenvolvimento do país.

No que tange a composição da carga tributária a partir das bases de incidência é importante fazer uma análise dos dados mais recentes disponíveis para determinar como se chega na receita tributária. Nesse sentido, os dados da OECD mais recentes são do ano de 2018 e, portanto, será feito um comparativo da média dos membros da OECD com latino-americanos e caribe e Brasil quanto as bases de incidência com maior peso desse ano.

Gráfico 6



Elaboração própria. Fonte primária: OECD.

Quanto ao peso de cada incidência, o Brasil não segue a tendência de nenhum dos dois grupos. Referente a incidência de “rendças, ganhos e lucros, enquanto os latino-americanos tem 26,9%, nos limitamos apenas a 21,5%. Essa incidência também é conhecida como tributação direta uma vez que o imposto varia de acordo com a arrecadação da pessoa/empresa. No caso dos membros da OCDE, esse tributo tem maior peso na arrecadação e segue a ideia de quem tem mais riqueza tem que pagar mais e pelos dados que possuímos isso não acontece no Brasil. Quanto ao imposto de bens e serviços que tem incidência indireta na maior parte dos tributos poia tem mesmo valor para todas as famílias do país, América Latina e Brasil tem indecências bem altas, sendo de 50,3% e 44,6% respectivamente enquanto OCDE em 32,7%. Isso reforça o ponto da importância do imposto indireto para o Brasil Quanto a seguridade social e propriedade, não existe uma discrepância tão relevante de incidência dos países. Mas o Brasil permanece no meio dos dois grupos e demonstra que o país, de fato, não está alinhado com nenhum grupo.

Em síntese, quando comparado ao resto do mundo, percebemos que o Brasil possui um sistema único e que certos tributos tem incidência muito relevante no país. E no que tange ao sistema tributário atual, após a Constituição de 1988, a arrecadação tributária no Brasil aumentou em % do PIB mas apresenta diversas problemáticas como sua não neutralidade, regressividade, complexidade e ser inflexível. Além disso, a distribuição da arrecadação ter um demasiado peso para a União é um outro fator que urge por

mudanças. Portanto, com as distorções do sistema atual e a entrada de um governo que se propunha a ser reformista, houve um aumento do debate para a reforma e surgiram três propostas de emendas à Constituição para uma reforma que serão discutidas a seguir.

VIII. AS TRÊS PRINCIPAIS PROPOSTAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

No que tange as propostas de reforma do nosso sistema tributário, irei abordar as três principais, sendo elas a PEC 45/2019 da Câmara, a PEC 110/2019 do Senado Federal e por fim a PL 3887/2020 do Governo Federal. Antes de abordar cada proposta especificamente, acho relevante abordar as principais diferenças entre PEC e PL. Enquanto a PEC visa alterar a Constituição federal, o Projeto de Lei propõe uma alteração de caráter geral que pode versar sobre qualquer matéria (que não esteja destinada a Lei complementar, Emenda a Constituição ou competências exclusivas). Além disso, PECs podem ser propostas pelo Congresso Nacional, Presidente da República e Assembleias Legislativas. Já a PL pode ser proposta por Deputados, Senadores, Comissões do Congresso, Presidente da República, Supremo Tribunal Federal, Tribunais Superiores, Procurador Geral da República e inclusive, cidadãos. Por fim, para a aprovação da PEC, deve contar com maioria qualificada e votação deverá ser em dois turnos e PL precisa de maioria simples em um único turno e se divide em Lei Ordinária e Parlamentar.

Tanto a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019 têm como objetivo a simplificação e racionalização de tributos sobre a produção e comercialização de bens e prestação de serviços, base tributável atualmente compartilhada por União, Estados e municípios. Nesse contexto, ambas as propostas visam a extinção de uma série de impostos consolidando em dois novos tributos: o imposto sobre bens e serviços (IBS) que tem como molde o imposto agregado de países desenvolvidos e o imposto específico sobre alguns bens e serviços, conhecido como Imposto Seletivo.

Por mais que as propostas e bases de incidência do IBS sejam praticamente idênticas, com todos os bens e serviços, incluindo bens e direitos tangíveis, intangíveis, locações de bens e operações que escapam do ICMS estadual e do ISS (imposto sobre serviços) municipal, naturalmente, existem algumas especificidades e diferenças para cada proposta. A PEC 110 determina que a competência do IBS seja estadual, instituído pelo Congresso com poder de iniciativa reservado a representantes de Estados e Municípios. Além disso, o número de tributos substituídos será nove, sendo os impostos IPI, IOF (imposto sobre operações financeiras), PIS, PASEP, Confins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS. No que tange a determinação da alíquota do tributo, podem ter tarifas fixas diferenciadas em relação a padrão para determinados bens, podendo ter diferenças em um bem ou em outro por mais que sejam determinadas de forma uniforme. Outro ponto relevante da PEC 110 é que autoriza a concessão de

benefícios em operações com alimentos, transportes públicos, ativos imobilizados, saneamento básico, educação média, infantil e profissional. Nesse contexto, relevante apontar que essa proposta prevê a possibilidade de devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda. Somado a isso, o produto da arrecadação do imposto será distribuído entre União, Estados e Municípios, sendo vinculado as despesas e aos fundos de acordo com o método fixo nas regras estabelecidas pela PEC, mediante a percentual da arrecadação ou piso mínimo de gastos. Por fim, referente a transição do sistema de tributos e partilha de recursos a PEC da Câmara determina que em um ano será cobrado uma contribuição teste de 1% com a mesma incidência do IBS e depois a transição por completa demorará 5 anos, sendo os tributos atuais substituídos por uma razão pré-determinada. Mas no total a transição será de quinze anos a partir da criação dos novos impostos onde cada ente receberá uma parte da receita dos novos tributos de acordo com a participação na arrecadação.

Quanto a PEC 110/2019 a competência tributária do IBS é de tributo federal e o número de impostos substituídos é cinco, sendo eles o IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS. No que tange a taxa do IBS, cada ente da federação irá fixar uma parcela da taxa total do imposto por meio da lei ordinário onde uma vez fixado essas alíquotas, irá se formar uma alíquota a todos os bens e serviços consumidos, criando uma tarifa de referência. Nesse cenário, aplicando-se sobre a base de cálculo do novo imposto, substitui a arrecadação de IPI, PIS e Cofins, excluindo a arrecadação do novo imposto seletivo, do ICMS e ISS deixando todos os bens destinados a estados e municípios com uma mesma alíquota mas poderá ter variações de local para local, não sendo uniforme. Outras diferenças da PEC do Senado é que ela visa não conceder benefício fiscal, cada ente da federação terá sua parcela específica na tributação dependendo do tributo de referência. O produto da arrecadação estará diretamente ligado as parcelas de cada alíquota de cada ente federativa fixadas em percentuais específicos, onde a soma dessas alíquotas representará o valor da tarifa para aquele local. Por fim, quanto a transição da cobrança de tributos o sistema prevê que durará dois anos com o mesmo teste de 1% para a outra proposta e a transição demorará oito anos sendo os atuais substituídos pelos novos tributos a uma razão de 1/8 ao ano diferentemente do 1/5 ao ano da outra proposta. Além disso, a transição na partilha de recursos será de cinquenta anos, durante vinte anos a partir da criação dos novos impostos os entes receberão uma parcela referente a redução de ICMS e ISS, aumento ou diminuição das novas alíquotas, superavit ou déficit da arrecadação considerando as

parcelas anteriores que será distribuído de forma proporcional pelas regras do novo IBS e a partir do vigésimo ano, a parcela referente a redução do ICMS e ISS será reduzida em uma parcela de 1/30 anos.

No que tange as diferenças das propostas do Imposto Seletivo, para a PEC 110, será um imposto de índole arrecadatória, cobrado sobre petróleo, combustíveis, gás natural, energia elétrica, fumo, serviços de telecomunicação, bebidas alcoólicas e não alcoólicas e veículos em geral. Para a PEC 45, é um imposto de índole extrafiscal que é cobrado sobre alguns bens, serviços ou direitos com o objetivo de desestimular o consumo, onde não é listado sobre qual produto ou insumo o produto irá incidir, cabendo a lei ordinária a responsável por definir. Além da tributação de bens e serviços, a PEC 110 contempla outras matérias não abordadas na 45 como extinção do CSLL que será incorporado ao IRPJ, ampliação da base de incidência sobre o imposto de valor agregado (IPVA) para incluir transportes como aeronaves e embarcações, criação do adicional do IBS para financiar a previdência social e criação de fundos estaduais e municipais para diminuir a disparidade entre municípios e estados com recursos destinados a infraestrutura.

A PL nº 3887/2020 foi entregue no dia 21 de julho de 2020 ao Congresso Nacional pelo Ministro da Economia, Paulo Guedes. O texto tem como objetivo unificar cinco tributos em um, o imposto da Contribuição Social sobre Operações com bens e Serviços (CBS). Os tributos que serão substituídos serão o Cofins sobre Receitas, Cofins sobre Importação, PIS sobre receitas, PIS sobre importação e PIS sobre folha de salários. Os principais pontos da Reforma Tributária com criação do CBS tem como principais (1) entrar em vigor 6 meses após o estabelecimento da nova lei, (2) alíquota geral de 12%, (3) para entidades financeiras alíquotas de 5,8% sem apropriação de créditos, (4) terá como base de cálculo a receita bruta, (5) excluirá tributos na base de cálculo ICMS e ISSM, (6) ausência de tributos a exportação, (7) incidência sobre importação de bens e serviços, (8) aproveitar crédito do CBS relativo aquisição de bens, (9) necessário documento fiscal para apropriação de créditos, (10) excedente de créditos pode ser utilizado para períodos seguintes, (11) trimestralmente saldo excedente pode ser usado para ressarcimento, (12) sem alteração no Simples Nacional, (13) Isenção na venda de imóveis e (14) vencimento até o dia 20 do mês seguinte.

Esse modelo novo acaba por ser menos custoso, reduzir as dúvidas de incidência do ICMS e ISS, extinções de vários regimes diferenciados que não se justificam, ausência de incidência sobre serviços de saúde sobre as receitas recebidas pelo SUS por hospitais

particulares e o CBS não deve ser recolhido em plataforma digital quando o vendedor não emitir nota fiscal. No que tange a cobrança desse novo tributo, ele não será tributado a pessoas com pessoa física, mas que não realizam atividade econômica, como por exemplo sindicatos, condomínios de proprietários de imóveis, serviços sociais autônomos, partidos políticos, entre outros. Na importação de bens e serviços, quem recolhe o imposto é o importador e como recomenda a OCDE, apenas na importação de pessoas físicas, os fornecedores estrangeiros e plataformas digitais ficam responsáveis pelo recolhimento. Todavia existirá isenções para remessa sem valor comercial, obras de arte, máquinas e equipamentos, bens de características de fronteira, missões diplomatas e da zona Franca de Manaus. Logo, fica claro que o objetivo da reforma é ter um sistema mais simples, neutro e homogêneo, mas com impactos individualizados onde membros do próprio setor podem não ter uniformidade nos tributos.

Tabela 5

Resumo dos Projetos de Reforma

Projeto de Reforma	PEC 45	PEC 110	PL 3887
Competência	Lei complementar + definição de sub-alíquotas por lei estadual /municipal	Lei Complementar	MP/ Lei Ordinária
Alíquota Indicativa	25%	33%	Unifica e aumenta o PIS/COFINS para uma alíquota entre 11% e 12%
Tributos Substituídos por IBS + Imposto Seletivo	6 (IPI, PIS, PASEP, COFINS, ICMS, ISS)	9 (IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE, Salário -Educação, ICMS, ISS)	Nenhum
Transição	10 anos	5 anos	Incidência Imediata
Benefícios Fiscais	Não permitido	Por produto e setor	De PIS/COFINS, extintos
Partilha de Arrecadação	Por 20 anos garantida partilha atual. Após isso e até 50 anos cai gradualmente participação da sub-alíquota	Conforme PEC, com transição de local de arrecadação para destino em 15 anos	Conforme ocorre hoje
Vinculação de receitas	Conforme ocorre hoje	Conforme PEC	Conforme ocorre hoje
Imposto Seletivo	Lei federal: não lista produto	Lei federal: petróleo e derivados, combustíveis, cigarros, energia elétrica, telecomunicação, bebidas e veículos	Não há alterações
Outros	Mantém regime Simples	Unificação do IR e CS, adicional IBS para previdência, fundos estadual e municipal para infra	Criação do CBS (PIS, PASEP, COFINS e CIDE). Não incidência do IPI sobre alguns produtos

Fontes: Valor Econômico, Estadão, Senado Federal e Junqueira Advogados.

A tabela 5 mostra um resumo das principais mudanças das três propostas de reforma. Apenas para deixar claro, a alíquota indicativa na proposta do Senado Federal e da Câmara dos Deputados é a alíquota média do IBS enquanto a do governo é alíquota única do CBS que varia entre 11% e 12%.

Feito essa contextualização das três reformas, percebemos que todas visam o objetivo de acabar com a complexibilidade, não neutralidade e em menor forma a regressividade. Nesse contexto, a seguir, a fim de fortalecer a argumentação, me utilizarei de textos, trabalhos e entrevistas de especialistas para enriquecer o debate e ajudar o leitor a ter uma melhor ideia de qual seria a melhor proposta.

IX. ANÁLISES EXTERNAS AS PROPOSTAS – OPINIÕES DE ESPECIALISTAS

Um relatório elaborado pela Instituição Fiscal Independente (IFI), órgão macroeconômico do Senado que possui Josué Pellegrini como diretor, afirma que enquanto a proposta do Senado, PEC 110, pode aumentar a participação de municípios, a PEC 45, da Câmara, garante mais flexibilidade para que os estados possam obter mais equilíbrio em suas contas. Por mais que as duas propostas apresentam alternativas para acabar com as distorções do sistema tributário atual com extinção de diversos tributos e unificação no IBS, as duas propostas atacam o problema de forma diferente.

A PEC 45 permite que cada estado e município possa determinar qual será a alíquota do IBS em relação a alíquota de referência. Além disso, deixa uma brecha para que governadores aumentem a alíquota sem que tenha aumento de despesa. Nesse sentido, o aumento da taxa não fará com que a receita extra seja partilhada ou destinada as áreas com receitas vinculadas. Por outro lado, na PEC 110, a flexibilidade é reduzida pois as alíquotas do IBS devem ser definidas em lei complementar e os percentuais de partilha e vinculações estão definidos no texto constitucional. Todavia, a PEC 110 garante aos governadores a liberdade de conceder benefício fiscal, característica que não é vista na PEC da Câmara. O relatório aponta em linhas gerais que a PEC 45 confere maior estabilidade nas contas públicas e alocação de receitas enquanto a PEC 110 confere maior liberdade aos entes que o façam.

Referente a distribuição de recursos, Pellegrini destaca que diante de mudanças tão complexas, nenhuma das propostas garante a não neutralidade na distribuição de recursos, isto é, que o IBS arrecada o mesmo que tributos externos. Ambas as propostas têm uma primeira fase de preservação de receitas seguido por uma transição gradual para critérios definitivos de distribuição de receita entre estados e municípios de 20 anos na PEC 45 e 50 anos na PEC 110. A PEC da Câmara proporciona a neutralidade por as alíquotas de referência do IBS devem ser calculadas de modo a garantir a mesma receita produzida pelos tributos externos enquanto a PEC 110 tem mensuração mais difícil por gerar mais perdas a União e ganhos para estados e municípios. Além disso, as duas propostas prezam pela extinção do ICMS estadual por meio de uma transição da arrecadação do ICMS para o IBS.

Por fim, referente a arrecadação, a IFI fez uma comparação da arrecadação de cada tributo médio de 2014 até 2017 com as alterações da PEC 45 e PEC 110. Na média de

2014 até 2017, a carga tributária representou 32,2% do PIB sendo 61,3% arrecadados pela União, 25,5% estados e 6,2% dos municípios. A PEC 45 substitui tributos que representam 12,3% do PIB sendo 38,9% da composição da União, 25,5% dos estados e 7,2% dos municípios. Já a PEC 110, substitui tributos que representam 13,4% do PIB com sua composição sendo 43,8% União, 49,6% estados e 6,2% municípios. A predominância dos estados se deve ao ICMS estadual.

Tabela 6

Receita dos tributos (%) PIB (média 2014 -2017)

Ente Federativo	Lei Atual		PEC 45		PEC 110	
	Percentual de cada imposto em relação ao PIB	Percentual arrecadado por ente deferativo em relação a carga tributária	Percentual de cada imposto em relação ao PIB	Percentual arrecadado por ente deferativo em relação a carga tributária	Percentual de cada imposto em relação ao PIB	Percentual arrecadado por ente deferativo em relação a carga tributária
Federal	19,7	61,3	4,8	38,9	5,9	43,8
Estadual	8,2	25,5	6,6	53,9	6,6	49,6
ICMS	6,6	20,7	6,6	53,9	6,6	49,6
Municipal	2,0	6,2	0,9	7,2	0,9	6,6
FGTS	2,0	6,1	0	0	0	0
Sistema	0,3	0,9	0	0	0	0
Total	32,2	100,0	12,3	100,0	13,4	100,0

Fonte: Ministério da Economia.

Kleber Pacheco de Castro, um dos economistas que ajudou a escrever Contas Públicas no Brasil, afirma que ambas as PECs do Senado e Câmara ao terem proposto excluïrem o imposto local sobre serviços (ISS) consequentemente passarão a enfrentar resistência de prefeitos uma vez que eles têm a percepção que a base de incidência do ISS incide sobre uma base que cresce muito e ainda tem potencial em virtude das possibilidades da economia digital. Nesse sentido, o imposto do futuro (como é chamado) acabaria por ser extinto e diminuir a arrecadação de municípios mais ricos. Isso porque com o IBS e alíquota única, municípios mais pobres teriam uma participação maior na receita do IBS e consequentemente o contrário aconteceria com os mais ricos.

José Roberto Afonso destaca que a PL 3.887/2020 formalizou um projeto de lei para substituir as duas contribuições sociais sobre receitas, PIS e COFINS por uma nova com incidência ampla e não cumulativa sobre operações com bens e serviços denominada CBS, todavia, ao questionar a receita federal a respeito dos impactos da criação do novo tributo, a resposta dada foi que não foram feitos estudos. Dessa forma, é feito o

questionamento a respeito dessa proposta visto que modelos e estudos não foram feitos de forma satisfatória para concluir se, de fato, a proposta será benéfica.

Além desses três nomes de relevância nas propostas de reforma tributária, diversos escritórios de advocacia também fazem estudos e análises a respeito das PECs e PLs. Todos seguem a mesma linha que o ponto de vista dos três nomes citados acima. Dito isso, fica claro que nenhuma das propostas é perfeita, mas é nítido que elas visam uma simplificação do regime com reequilíbrio de receitas e despesas. Por fim, importante mencionar que em todas as propostas existem classes e entes que saem mais favorecidos em detrimento de outros.

Por mais que existam diferentes pontos negativos em cada proposta, acredito que a PEC que faria mais sentido ser aprovada dentre essas três deveria ser a PEC 110/2019 da Câmara dos Deputados. Meus principais argumentos para defender essa proposta seriam a simplificação de mais tributos quando comparado a outras propostas, menor tempo de transição, existência de benefício fiscal e alteração o imposto seletivo para produtos seletivos. Mesmo que o IBS não confira não neutralidade, na conjuntura atual do Brasil, essa proposta se mostraria como a mais fácil de ser aprovada por estar justamente na Câmara dos Deputados. Para as propostas do Senado e do Executivo serem aprovadas, exigiriam um maior tempo e articulação política para que fossem aprovadas na Câmara, casa que apresenta um número muito maior de integrantes quando comparada aos dois outros pares.

X. CONCLUSÃO

Conforme exposto ao longo do trabalho, o sistema tributário nacional passou por diversas mudanças e alterações desde a Proclamação da República. Desde a mudança do sistema tributário na década de 30 até o sistema atual a participação da União foi sempre um destaque em todos os diferentes sistemas que foram se sucedendo. Com a Constituição de 1988, ocorreu até então a última alteração no sistema tributário como um todo, visto que foi dedicado um capítulo exclusivo para essa temática em nossa Carta Magna. O Regime Tributário era muito concentrado na federação e o objetivo era promover uma descentralização dos impostos da União, conferindo maior autonomia a Estados e municípios frente ao regime anterior.

Todavia, com o passar dos anos e manutenção desse sistema, percebe-se que a sua manutenção não seria viável no longo prazo. Desde meados de 2000, a arrecadação tributária girava em torno dos 30%. Algumas características são as principais responsáveis para a distorção do regime tributário nacional, sendo elas, seu caráter regressivo, falta de neutralidade, complexidade e regressividade. Por regressividade, entende-se que o sistema atribui um maior peso da tributação sobre as famílias mais pobres, o que é conhecido como imposto direto. Nesse sentido, é importante apontar a ausência de relevância do imposto de renda no sistema tributário. O imposto direto seria uma forma de reduzir o peso aos menos favorecidos. Referente a não neutralidade, entende-se que para tomar decisões econômicas é levado em conta o sistema tributário nacional e isso não deveria ser um fator. Por complexidade entende-se que o sistema possui diversos tributos que incidem de formas distintas sobre diferentes entes e possuem regras distintas. Dessa forma, para entender essas diferentes regras é necessário tempo e estudo a fim de compreender como o sistema funciona. O ideal seria ter um sistema bem mais simplificado. Por fim, a inflexibilidade é um fator por estar em nossa Carta Magna que torna alterações e mudanças como algo mais complexo e difícil de acontecer.

Além disso, o Brasil possui um nível de carga tão elevado como % do PIB que mais se assemelha a países desenvolvidos do que os latino-americanos e caribe com exceção de Cuba. No que tange a incidência tributária como % do PIB, os impostos de seguridade social, propriedade e bens e serviços, o Brasil fica entre a média da OECD e dos países latino-americanos e caribe. Apenas em rendas ganhos e lucros que o Brasil fica atrás dos dois grupos. Essa caracterização mostra que o Brasil tem um sistema único que não se

assemelha com nenhum grupo e que tem peso do imposto indireto muito reduzido como incidência no PIB (apenas 21% em 2018)

Sendo assim, com a problemática do sistema tributário em pauta proposto por um governo que se autodenominava como reformista, surgiram algumas propostas para a alteração do regime que se perpetua até os dias atuais. Dessa forma, três principais propostas se apresentaram como possíveis novas regulamentações, sendo elas a PEC 45/2019 da Câmara dos Deputados, PEC 110/2019 do Senado Federal e a PL 3887/2020 do Governo Federal. Todas as propostas apresentam suas especificidades e atacam o problema do sistema de forma distinta, mas em comum, visam reduzir sua complexidade, reduzir e/ou erradicar a neutralidade do sistema e diminuir com sua regressividade. Porém, todas as propostas são passíveis de críticas e apresentam problemáticas em alguns temas como falta de estudo caso uma proposta seja aprovada, ausência de benefício fiscal que acarretará em críticas por parte da indústria, mais perdas para alguns entes em comparação a outras e assim por diante. Apesar do autor desse trabalho ter sua opinião a respeito de qual dessas três propostas seria a melhor, não desejo determinar qual é a reforma correta. Longe disso, o objetivo do trabalho é apresentar a problemática do sistema nacional, mostrar a necessidade de urgência, apresentar as propostas de mudança para que o leitor saia com uma opinião mais formada após a leitura.

Em suma, nenhuma das propostas acabará por erradicar com todas as problemáticas do sistema nacional, mas ajudará a combatê-los de certa forma. Para próximos trabalhos a respeito dessa temática, será interessante a publicação de trabalhos acadêmicos de qual reforma seria a ideal para o Brasil, desconsiderando as três principais propostas apresentadas até o momento. O debate a respeito do tema com publicações e estudos não pode ser parado pois como foi apresentado nesse trabalho, o sistema tributário nacional necessita de uma alteração para ontem.

XI. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- PELLEGRINI, Josué. Principais propostas de reforma tributária em transmissão no Congresso Nacional. Instituto fiscal Independente. Nota Técnica nº 38, 2019
- AFONSO, Josué; CASTRO, Kleber. Receitas tributárias: desempenho e distorções, in SALTO, Felipe; PELLEGRINI, Josué. Contas Públicas no Brasil. Saraiva Educação, Série IDP – Administração e Políticas Públicas, 2020.
- PELLEGRINI, Josué. Gastos tributários e subsídios na União, in SALTO, Felipe; PELLEGRINI, Josué. Contas Públicas no Brasil. Saraiva Educação, Série IDP – Administração e Políticas Públicas, 2020.
- BRASIL (2020). RFB: Carga Tributária no Brasil - 2018, março 2020.
- BRASIL (2020). Ministério da Economia: 4º Orçamento de subsídios da União, julho 2020
- DORNELLES, Francisco. O Sistema Tributário da Constituição de 1988,2008
- Centro de Fiscal de Cidadania. Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços, julho 2019.
- IPEA. Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: Uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil, dezembro 2019
- GUEDES, Paulo. Projeto de Lei nº 3887/2020, 2020.
- VARSANO, Ricardo. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. In: IPEA, texto para discussão nº 405, janeiro de 1996.
- CASTRO, Kleber. Impacto do Futuro? Considerações sobre o ISS e a base de serviços. FGV Instituto Brasileiro de Economia, Macroeconomia, dezembro 2020.
- NETO, Celso; NUNES, Fabiano; ARAÚJO, José; SOARES, Murilo. Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/19 (Câmara) e da PEC 110/2019, Câmara dos Deputados, junho 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em 20 out. 2021

Série Reforma Tributária Nº 1 – Contexto Geral. Disponível em: <<https://jlegalteam.com/pt-br/serie-reforma-tributaria-no-1-contexto-geral/>>. Acesso em 28 out. 2021

IFI aponta que PEC da reforma tributária proveniente da Câmara é mais flexível. Senado.leg.br. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/10/14/ifi-aponta-que-pec-de-reforma-tributaria-proveniente-da-camara-e-mais-flexivel>>. Acesso em 01.nov.2021.

Por que a proposta de extinção de municípios não é uma boa ideia, explica Kleber Castro. Disponível em: <<https://www.poder360.com.br/opiniao/economia/por-que-a-proposta-de-extincao-de-municipios-nao-e-uma-boa-ideia-explica-kleber-castro/>>. Acesso em 10.nov.2021

A vez da Reforma Tributária. Folha de São Paulo. Felipe Salto e Josue Pellegrini. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/opiniao/2019/08/a-vez-da-reforma-tributaria.shtml>>. Acesso em 01.nov.2021

Sem Redução de Gasto público, Reforma Tributária tende a aumentar impostos, alerta Felipe Salto. Fecomercio.com.br. Disponível em <<https://www.fecomercio.com.br/um-brasil/materias/sem-reducao-do-gasto-publico-reforma-tributaria-tende-a-aumentar-impostos-alerta-felipe-salto>>. Acesso em 18.out.2021

Tax policy Analysis. OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/>. Acesso em 10.nov.2021

OECD Stats. Stats.oecd.org. Disponível em: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL. Acesso em 10.nov.2021

Relatórios Econômicos OECD: Brasil. OECD. Disponível em: <<https://www.oecd.org/economy/brazil-economic-snapshot/>> Acesso em 12.nov.2021

Senado discute ampla reforma tributária em meio a busca de recursos para Auxílio Brasil. Senado.leg.br. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/11/senado-discute-ampla-reforma-tributaria-em-meio-a-busca-de-recursos-para-auxilio-brasil>>. Acesso em 18.nov.2021

Entenda a Reforma Tributária e suas Consequências. Lacaz Martins, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados. Disponível em <<https://www.lacazmartins.com.br/ricardo-lacaz-martins-fala-sobre-reforma-tributaria-ao-site-spacemoney/>>. Acesso em 18.nov.2021