

Carga tributária e as Propostas de Reforma Tributária no Brasil

Franciele Spengler da Silva Schmidt, Diego Luís Bertollo, Mayara Pires Zanotto

RESUMO

A carga tributária no Brasil é complexa, de fato com distorções em sua aplicação durante muitos anos, prejudicando alguns setores em seu crescimento economicamente. Entretanto no ano de 2019 foi apresentada duas Propostas de Emenda à Constituição para a reforma tributária, são elas a PEC 45/2019 da Câmara dos deputados a PEC 110/2019 do Senado Federal e em 2020 o Projeto de Lei Complementar nº 3.887/2020 do Governo Federal, onde ambas buscam tornar-se mais simples e moderno o sistema tributário. O estudo deste artigo tem como principal objetivo descrever a carga tributária e analisar as diferenças das propostas de reforma tributária no Brasil. Quanto aos objetivos a pesquisa é descritiva, com relação a abordagem é classificada como qualitativa e aos procedimentos é do tipo bibliográfica. Diante das pesquisas efetuadas e levantadas, verificou-se que de fato com a extinção de tributos e a implantação de um único imposto, como o IBS e IS das PEC, efetivamente irá simplificar os procedimentos fiscais e a apuração dos impostos para os contribuintes, o que acarretará na inibição da sonegação fiscal e erros no recolhimento dos mesmos.

Palavras-chave: Carga Tributária. Reforma Tributária. PEC 45/2019. PEC 110/2019. PLC 3.887/2020.

1 INTRODUÇÃO

Em países desenvolvidos mundialmente, se prioriza a tributação sobre a renda o que torna a carga tributária mais justa e menor, ao passo que, em países menos desenvolvidos a tributação incide sobre o consumo, refletindo em uma carga tributária injusta e alta. Devido a isto, a população com renda inferior paga mais impostos que a população com renda maior, onde pagam mais imposto do que a classe de maior renda (RAULINO, 2019). Portanto o Imposto sobre valor adicionado (IVA) é utilizado em muitos países do mundo, além disso conta com uma alíquota única sobre bens e serviços, substituir impostos do sistema atual por um novo imposto com alíquota única, garante vários benefícios para a economia do país, que contará com um sistema transparente, justo e eficaz (APPY, 2016).

Nas últimas décadas no Brasil o sistema tributário nacional (STN) teve sucessivas modificações em sua legislação. Do mesmo modo, a carga tributária brasileira também sofre com as inúmeras alterações, ocasionando a elevação da mesma e por sua vez, impactando principalmente no consumo de bens e serviços. Ainda observa-se que cerca de 45% da tributação arrecadada por consequência de ter impostos com a mesma incidência tributária (AFONSO; SOARES; CASTRO, 2013). Isso por sua vez é considerado péssimo para os investidores, por falta de transparência, deficiência e injusto, impossibilitando o crescimento do país e afastando investidores, por ser um sistema complexo. Por essas razões o sistema tributário brasileiro é um dos piores do mundo (APPY, 2016).

Portanto a mais de duas décadas é estudado a relevância de uma reforma tributária no Brasil, devido à alta carga tributária e seus impactos na economia. Com isso, estuda-se implementar o IVA utilizado nas maiores economias mundiais, substituindo vários tributos federais, estaduais e municipais (ORAIR; GOBETTI, 2019). Sendo assim, uns dos benefícios da Reforma Tributária é a simplificação, uma vez que a mesma acabará com as isenções nas legislações vigentes e incentivos fiscais. Isso porque com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o qual conta com uma alíquota uniforme, irá substituir impostos das três

esferas federativas, consequentemente, acabando com a guerra fiscal entre estados (LEÃO, 2019).

O presente sistema tributário brasileiro é caracterizado como complexo e oneroso, por consequência de vários tributos terem a mesma incidência tributária, gerando aumento no recolhimento de imposto no Brasil, portanto prejudicando o bolso do empresário e da população em geral (SANTOS, 2015). Efetivamente a carga tributária no Brasil é péssima, de fato com distorções em sua aplicação durante muitos anos, prejudicando alguns setores em seu crescimento economicamente, portanto a relevância de mudanças no sistema tributário, contando com uma reforma mais justa, ampla e transparente, com intuito de aplicar no Brasil um sistema moderno utilizado nas maiores economias mundiais para o desenvolvimento do país (ROSA; SOUSA; SILVA, 2016).

Entretanto no ano de 2019 foi apresentada duas Propostas de Emenda à Constituição para a reforma tributária, são elas a PEC 45/2019 da Câmara dos deputados e a PEC 110/2019 do Senado Federal, onde ambas buscam tornar-se mais simples e moderno o sistema tributário que já foi debate em outras propostas de reforma que não obtiveram sucesso, porém com o atual cenário que o país se encontra ganhou força e relevância no meio político, empresarial, profissional e social. Portanto, devido ao excesso de tributos com a mesma incidência tributária, alta elevação da carga tributária e excesso de obrigações entregue ao governo nos últimos anos, se estuda na reforma tributária a utilização do IVA, que está em prática nas maiores economias mundiais, com a criação do IBS substituindo tributos federais, estaduais e municipais com consequência positiva simplificando o sistema atual (ORAIR; GOBETTI, 2019). Logo após a apresentação das PEC da Câmara e do Senado, em julho de 2020 o governo apresentou o Projeto de Lei nº 3.887/2020, com implantação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) (FREDIANI, 2020).

Nesse sentido, surge a seguinte questão de pesquisa: Qual a carga tributária e as diferenças entre as propostas de reforma tributária no Brasil? Para responder esta questão, a pesquisa tem como objetivo descrever a carga tributária e analisar as diferenças das propostas de reforma tributária no Brasil.

Nesse sentido justifica-se a importância da sociedade e dos profissionais, estarem a par sobre a atual realidade da carga tributária e reforma tributária no Brasil (CURCINO; ÁVILA; MALAQUIAS, 2013). Entretanto, lembrar e debater propostas anteriores que não foram bem sucedidas é de fato relevante, resgatar ideias e instruções do sistema tributário brasileiro que passou por diversas modificações é de grande valia, o que proporciona aperfeiçoamento da tributação para a sociedade (VARSANO; GOMES, 1996). Nesse sentido destaca-se e justifica, que o estudo sobre carga tributária é relevante pois há uma dificuldade de entender como o sistema brasileiro é caracterizado com pouco auxílio do governo para esclarecer tais dúvidas do cidadão e profissionais da área (PAYERAS, 2008). Contribui também, para uma análise detalhada sobre o tema de interesse do cidadão e dos profissionais para inteirar-se da situação econômica e das propostas em tramitação (ROSA; SOUSA; SILVA, 2016).

Além dessa parte introdutória, este artigo está estruturado em mais três seções. A segunda seção busca realizar uma revisão teórica sobre tributos, carga tributária e reforma tributária. A terceira seção tem o objetivo de apresentar os procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento da pesquisa. A quarta seção apresenta os resultados, discussões e implicações.

2 MARCO TEÓRICO

2.1 TRIBUTOS

A origem dos tributos ocorre na pré-história, através de nômades que enfrentavam diversas dificuldades para sua sobrevivência, durante o passar dos anos seus aprendizados foram se aprimorando, desta forma foi possível proporcionar habilidades para a criação de artefatos que suprissem suas necessidades básicas tais como: comer, vestir e armazenar comida, entre outras coisas. Os homens descobriram os benefícios cultivar propriedades colonizando suas terras, com isso, suas propriedades passaram a ter valor onde ocasionava uma disparada guerra por conquistas de mais propriedades, além disso, como era de costume naquela época oferecer agrados a seus mestres, o que chamavam de tributos, tendo assim sua origem (FEDERAL, 2020).

O Brasil e demais países democráticos do mundo, possuem em suas constituições a liberdade do governo de cobrar tributos, de acordo com as legislações de cada país (FEDERAL, 2020). Segundo os autores Bertolucci e Nascimento (2002), estudos efetuados no Brasil, Inglaterra e Sydney, buscaram medir os custos gerados em comparação ao PIB, diante disso avançou para avaliação do custo de conformidade:

Posteriormente, evoluíram para análises específicas de alguns tributos com o objetivo de reduzir os seus Custos de Conformidade. É nos Custos de Conformidade das empresas que os pesquisadores constataram os maiores desequilíbrios. A regressividade destes custos é, na opinião deles, a principal conclusão da sua pesquisa: qualquer que seja o imposto, o custo incide desproporcionalmente sobre os pequenos.

De acordo com o artigo 3º do CTN “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). Portanto para gerar a obrigação tributária, a aplicação e o recolhimento dos tributos devem estar constituídos em lei, considerando sua origem e ocorrência, para mensuração da base de cálculo e alíquotas de cada tributo (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

No Brasil na década de 1960 foi implantado o sistema tributário que está em vigor, com a implantação do Código Tributário Nacional (CTN), na época da criação o regime instaurado era da ditadura militar, com caráter dominador e prejudicial a população, sendo benéfico somente para as autoridades e governo, sendo assim, a lei nº 5.172, em 25 de outubro de 1966, instaurada na década de 1960 priorizou-se a arrecadação sobre consumo, renda, propriedade e trabalho, atendendo as três esferas federativas, possibilitando cada ente instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria (RAULINO, 2019).

Segundo Lima e Rezende (2019), está previsto na legislação o conceito de tributos que são: impostos, taxas e contribuições de melhoria, porém o CTN expande sua classificação de tributos, atribuindo também as contribuições sociais e econômicas. Por estas razões é utilizado a definição estendida da classificação de tributos, para sua aplicação e recolhimento dos tributos junto aos órgãos fiscalizadores. Conforme dispõe no artigo 4º do CTN, esclarece que “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação” (BRASIL, 1966).

Portanto está definido no CTN artigo 16º que “Imposto é o tributo cuja obrigação

tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). Entretanto, taxa é o tributo que é arrecadado e está à disposição da população gerando benefícios para os cidadãos, são necessários para realização de serviços públicos tais como: iluminação pública ou coleta de lixo, em relação a contribuição de melhoria, esse por sua vez devem estar vinculadas a uma contraprestação estatal, é arrecadado para realização de obras públicas que agregue valorização imobiliária (FILHO, 2018). Os empréstimos compulsórios são definidos no CTN em seu artigo 15º “Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios: I - guerra externa, ou sua iminência; II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis” (BRASIL, 1966). Ao passo que, as contribuições especiais são arrecadadas para finalidade específica sendo instituídas pela União (FILHO, 2018).

Todavia, a legislação brasileira possui duas estruturas tributárias os impostos diretos e indiretos, os principais impostos instituídos na legislação são os impostos sobre bens e serviços caracterizados como impostos indiretos que são: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), já os impostos sobre folha de salários são: Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e Contribuição do Servidor Público, os impostos sobre renda e lucro são: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o imposto sobre comércio exterior é: Imposto sobre exportação (IE) e por fim os impostos sobre o patrimônio são: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI), Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCD) e Imposto territorial rural (ITR) (LIMA; REZENDE, 2019).

Entretanto, o imposto estadual ICMS e o imposto municipal ISSQN são os principais impostos arrecadados pelos seus entes federativos, esses são arrecadados através da emissão da Nota Fiscal (NF) de venda no caso do ICMS ou da NF de serviço no caso do ISSQN, portanto assim, evita-se a sonegação destes impostos em comparação aos demais tributos (ROSA et al., 2017). O ICMS originou-se na constituição de 1988, possibilitando cada estado do Brasil aplicar suas alíquotas conforme suas necessidades, gerando portanto, conflitos entre os estados desde 1990, ocorreu o mesmo com o ISSQN a chamada guerra fiscal, devido a diferença de alíquotas entre os municípios, ainda assim, a falta de atenção do governo federal em diminuir as diferenças instituídas na constituição de 1988, promoveu o desequilíbrio federativo (OLIVEIRA, 2018). Nesse cenário afirma Souza (2019), de acordo com a “competência tributária outorgada pela Constituição da República Federativa do Brasil, cada estado produz sua lei para disciplinar o ICMS. O convívio nem sempre harmonioso de 27 legislações estaduais dá ensejo à guerra fiscal, que acirra a desigual relação entre os estados”.

2.2 CARGA TRIBUTÁRIA

O atual sistema tributário originou-se com a Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, com o propósito de corrigir deficiências tributárias anteriores e falhas da Constituição de 1946 que vem refletindo no aumento da carga tributária ao longo dos últimos anos, efetivamente buscou aperfeiçoar-se ao novo sistema, tornando-se inovador e com bases mais alinhadas, reformulando e reorganizando os tributos de acordo com suas competências tributárias e o fato gerador, a Emenda Constitucional de 1965 está instituída na Constituição

de 1988 (LIMA; REZENDE, 2019).

Portanto, as últimas alterações que ocorreram no sistema tributário tem ligação com a Constituição Federal de 1988, com isso, provocou aumento na carga tributária e tornou o sistema tributário mais oneroso, complexo e injusto para os brasileiros, diante disso colocou o Brasil como um dos piores sistemas tributários do mundo, a constituição de 1988 distinguiu as competências tributárias evitando que as três esferas federativas tributa-se um mesmo imposto (FILHO, 2018).

Nas últimas décadas foram instituídos inúmeros impostos com alterações constantes em suas alíquotas, base de cálculo e assim por diante, gerando portanto, incertezas e insegurança na legislação tributária, por parte do contribuinte e também para os profissionais da área tributária, que por consequência da complexibilidade da legislação tributária se dificulta a sua compreensão e aplicabilidade (BESSA, 2017). Associado a isso, aumenta-se a carga tributária, entretanto, o volume arrecadado de tributos no Brasil, pouco é revertido em serviços públicos, pode-se dizer que o retorno a população é escasso, porém o cidadão estima-se melhorar a qualidade dos serviços e mais infraestrutura oferecidos pelo governo, devido ao tanto que se arrecada de impostos, deve-se levar em consideração para análise da elevada carga tributária, a proporção da população e suas necessidades (ROSA et al., 2017).

Em virtude das diversas falhas no sistema tributário, efetivamente é oriunda da constituição 1988, que reformulou as competências tributárias e deu liberdade aos estados para aplicar suas alíquotas de acordo com as necessidades de cada estado, devido a isso, desestabilizou a economia do país, por outro lado, governo federal cria a promulgação da Carta Magna, instituindo mais tributos para atender o financiamento do estado, sem levar em conta as formas de tributação e importa-se somente com a arrecadação (LIMA, 1999). No ano de 1988 quando divulgada a Carta Magna, a carga tributária representava 24% do Produto Interno Bruto (PIB), os impostos representavam 70% da carga tributária equivalente a 17% do PIB. Após 30 anos, a carga tributária de 2018 representa 33% do PIB o que equivale a metade do que é recolhido no país (PÊGAS, 2020).

De acordo com Afonso, Soares e Castro (2013), nas últimas décadas o sistema tributário brasileiro vem sendo modificado continuamente, o que ocasiona na elevação da carga tributária no Brasil. No entanto, para que seja possível estruturar a economia de um país e que possa ampliar os acessos para atender a população, as redes públicas de ensino e saúde por exemplo, é essencial a arrecadação de impostos por parte do governo, sem que prejudique o bolso dos cidadãos, porém o que acontece é o inverso, a carga tributária em alta nas últimas décadas e vários impostos com a mesma incidência tributária vem prejudicando o crescimento dos brasileiros, devido a isso, os questionamentos e estudos sobre o impacto da carga tributária no bolso dos brasileiros vem aumentando (LIMA; REZENDE, 2019).

Como bem ensina os autores Rosa, Sousa e Silva (2016), que para entender a composição “análise o sistema tributário do ponto de vista do ente arrecadador, isto, é separa-se os tributos de acordo com a esfera da Federação que os arrecada – União, Estados e Municípios. Essa análise poderia ser classificada como uma análise vertical”. Porém, há diversos impostos com a mesma incidência tributária, ocasionando a elevação da carga tributária sobre bens e serviço que foi de 14,25% do PIB em 2019, tornando a arrecadação sobre bens e serviços maior que a renda que foi de 7,41% e patrimônio 1,62 %, com isso, a classe mais afetada é de baixa renda, por consumirem mais, pagam mais impostos, o que não ocorre com a população de maior renda, pois a renda e patrimônio é muito pouco tributada em comparação aos países desenvolvidos mundialmente (ABREU; SANTOS, 2019).

Dessa maneira, o recolhimento dos tributos se dá por três esferas federativas sendo elas, Federal, Estadual e Municipal, sendo que o Governo Federal a fonte que recolhe o volume maior 68,26%, seguido do Estado 25,37% e Municípios 6,37% (ROSA et al., 2017). É constante o debate sobre o impacto da carga tributária no Brasil e no bolso do cidadão,

profissionais da área de finanças públicas afirmam que a carga tributária é alta e não é adequada ao grau de crescimento do Brasil, o nível da carga tributária brasileira é proporcional com países da Europa que possui gastos com programas sociais alto, entretanto é um dos países desenvolvidos mundialmente (AFONSO; SOARES; CASTRO, 2013).

Salienta Rosa et al., (2017), que para aprofundar nos conhecimentos referente a carga tributária “é imprescindível esmiuçar suas características fundamentais. A primeira delas diz respeito à base de incidência dos tributos cobrados no Brasil, isto é, em quais categorias eles se dividem e em qual delas incide a maioria dos impostos”. Ainda segundo Rosa et al. (2017), após compreender a primeira fase, pode-se analisar as evidências sobre o recolhimento dos tributos, por cada ente federativo, sendo possível apontar qual categoria é mais atingida no recolhimento dos impostos, podendo levantar qual a forma correta da disposição dos impostos.

2.3 REFORMA TRIBUTÁRIA

Segundo Santos (2015), no ano de 1961 Brasil e demais países da América latina assinaram a Carta de Punta del Este, para impulsionar no crescimento desses países, devido a isso, os países obrigaram-se a reformular seus sistemas tributários, visando na diminuição de gastos para promover mais investimentos. Durante o ano de 1964, Brasil instaurou o Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG) que pretendia diminuir a inflação ocasionada por gastos superiores as receitas arrecadadas. A reforma tributária passa a ser discutida a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que em conjunto com a Lei nº 5.172 de 1966, determinando as regras do STN que logo após passa a ser chamado de CTN.

A partir da reforma tributária de 1966, que dividiu a arrecadação dos tributos entre governo federal, estadual e municipal. Sendo de responsabilidade do governo federal o IPI e aos estados o ICMS, com determinação para o recolhimento dos impostos na origem incidentes sobre IVA, já para o ISSQN de responsabilidade dos municípios é arrecadado para todos os serviços de caráter cumulativo, desta forma, modificando o sentido da reforma com a criação de um IVA, que estava proposto para cobrança no destino, com bases amplas e transparentes sendo divididas em várias competências para evitar guerras fiscais (OLIVEIRA, 2018). “A guerra fiscal se traduz numa forma perversa de manejo da competência tributária. Inobstante os municípios sofrerem as consequências de embates provocados por municípios que disputam arrecadação do ISS, é no ICMS que o problema atinge níveis preocupantes” (SOUZA, 2019).

Contudo, nos últimos anos os cidadãos e empresários vem sofrendo com o crescimento da carga tributária brasileira, devido a isso, cada vez mais é colocado em questão sobre importância de reformar o sistema tributário com técnicas internacionais e mais justa para a população (LIMA; REZENDE, 2019). Cabe ainda ressaltar, que reforma tributária é um conjunto de alterações que modifica o sistema tributário o qual encontra-se em vigor, nas últimas décadas foi discutido a implantação do IVA, que incide sobre bens e serviços, porém não obteve sucesso. O IVA originou-se na França no século XX, com objetivo de tributar de forma justa e transparente, e foi aceito pelos demais países do mundo, na América do Sul foi implantado para auxiliar nas negociações desses países, diante disso, somente o Brasil não aderiu de um IVA na economia do país (CARDOSO et al., 2015).

Afirma Pandolfo (2019), o novo IVA de caráter não cumulativo, além de vários benefícios a população, reduziria para somente um ou dois tributos sobre o consumo, o que na legislação atual é o inverso, com vários impostos com a mesma incidência tributária sobre bens e serviços tornando assim, o sistema tributário brasileiro oneroso e injusto. Com o novo IVA, diminuindo a quantidade de tributos acarreta com a diminuição de obrigações fiscais entregue ao governo, que por sua vez reduz erros na aplicação e recolhimento dos tributos,

amenizando discordâncias entre as arrecadações das três esferas do governo e sonegação de impostos.

Além disso, as diversas tentativas de reforma tributária, foram mal sucedidas nas últimas décadas, são várias as modificações a serem realizadas no STN, diminuir a carga tributária é a principal urgência, acabando com tributos com a mesma incidência tributária, tornando assim o sistema tributário mais simples, acabando com incentivos e isenções fiscais para acelerar o crescimento da economia do país e diminuindo o desequilíbrio entre as classes, mantendo o dispositivo para atender as necessidades das áreas sociais, efetivamente sem alterar o pacto federativo (OLIVEIRA, 2018).

O Brasil está entre os países que lideram a desigualdade no país, diante disso, a reforma tributária deveria ser discutida no meio político com maior frequência, pois é de grande relevância para a economia do país e principalmente para a população que sofre com os aumentos constantes da carga tributária nas últimas décadas, porém o que encontra-se são tentativas frustradas de reforma, e que acabou ficando somente no papel sem avanços (AFONSO, 2013). De acordo com Pêgas (2020), o Brasil é o “7º país mais desigual do mundo e o 2º com maior concentração de renda, atrás apenas do Catar e bem à frente do Chile, que é o 3º colocado”.

Diante disso afirma Appy (2016), devido o STN ser complicado e com diversas falhas estruturais, torna o custo com o cumprimento das obrigações legais e a arrecadação dos tributos alta, o país lidera no mundo o ranking com o tempo gasto pelos profissionais da área tributária para atender as obrigações do governo, que leva em média 2.600 horas por ano. “Além de impor um excesso de obrigações acessórias e mascarar a alíquota efetiva sobre o consumo, a pluritributação – característica do atual modelo brasileiro – gera conflitos de competência entre os diversos entes federativos” (PANDOLFO, 2019).

Com a implantação do IVA, será de grande valia para acabar com a guerra fiscal entre estados e municípios e relevante para a organização das competências tributárias como a simplificação do sistema e o crescimento da economia do país, desse modo, os entes beneficiados com o sistema em vigor, de fato sofrera maior impacto com a diminuição de suas receitas oriundas de diversos regimes de cobranças que o presente sistema possui e a perda dos essenciais tributos de suas competências que correspondem o maior volume de suas arrecadações (OLIVEIRA, 2018). De acordo com Cardoso et al. (2015), “Na América do Sul, todos os parceiros do Brasil no MERCOSUL, sem exceção, a saber, Argentina, Uruguai e Paraguai, já possuem um IVA nacional”.

Para Pandolfo (2019), além das diversas dificuldades já relatado anteriormente que pede por uma reforma urgente no sistema tributário brasileiro, os estados também vivem em discordância da cobrança de seus impostos nas operações estaduais, quanto a cobrança ser na origem ou destino, liberdade de cada estado gerar benefícios e isenções em seu favor, diferentes formas de tributação monofásica, cumulativa e não cumulativa, regimes especiais no caso do ICMS. Devido a isso, a necessidade de reformar o sistema tributário, tornando mais claro e descomplicado, um sistema moderno e transparente para seus usuários.

Sustenta Pêgas (2020, p. 4), que não será fácil trocar os impostos atuais com os novos que estão em discussão, na tabela 1 é apresentado os impostos em vigor, suas particularidades e o volume arrecadado no ano de 2018.

Tabela 1 – Impostos em vigor, suas particularidades e o volume arrecadado no ano de 2018

| Imposto | Valor em (bilhões) | Particularidades |
|-----------|--------------------|--|
| ICMS | 479 | Estadual, cobrado no comércio, indústria e alguns serviços. Tem 25% dos seus recursos repassados aos municípios. |
| COFINS | 244 | Federal, cobrado sobre as receitas das empresas. Seus recursos são destinados à seguridade social (saúde, previdência e assistência social). |
| PIS/PASEP | 67 | Federal, cobrado sobre as receitas das empresas. Seus recursos são destinados à programas de incentivo ao emprego. |
| ISSQN | 62 | Municipal, cobrado sobre as receitas dos prestadores de serviços. |
| IPI | 54 | Federal, cobrado na importação e nas vendas de produtos industrializados. Tem 56% da sua arrecadação repassada para estados e municípios + 3% destinados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento -FND2. |
| IOF | 37 | Federal, cobrado sobre crédito, câmbio, seguro e TVM. |
| OUTROS | 39 | Representado por Salário Educação, CIDE e outras contribuições. |

Fonte: Adaptado de Pêgas (2020).

Consequentemente, há duas opções para se pensar em reforma tributária, primeiramente de forma brusca e imediata o que não seria uma opção fácil de aceitar, entretanto há uma segunda alternativa que seria uma reforma em etapas com objetivos definidos. Reforma em etapas é construída com propósitos definidos para que seja atingida futuramente, diante disso, a reforma em etapas significa implantar o novo sistema gradualmente para que seja possível ajustar e alinhar os tramites necessários (ORAIR; GOBETTI, 2018).

Destaca Souza (2019a), que as propostas em tramitação no congresso buscam simplificar o STN com a implantação do IVA, além disso, a sociedade também necessita de uma reforma sobre a tributação da renda e patrimônio, porém nas propostas não entram em discussão, os objetivos principais foram as extinções de impostos que incidem sobre bens e serviços, que impacta diretamente a população, principalmente de baixa renda. Diante disto, Afonso (2013) também pondera a necessidade de reformar a tributação sobre renda e patrimônio dos impostos diretos, que são pouco arrecadado no Brasil ao contrário de países desenvolvidos mundialmente, no entanto é a arrecadação mais justa que se pode ter no STN, há também discussões do imposto sobre grandes fortunas da constituição de 1988, porém até hoje não foi implantada. Portanto, são diversas as falhas no STN que devem ser corrigidas de forma emergencial pois “sobrecarrega demasiadamente as empresas, extirpa empregos e, por consequência, fragiliza o crescimento econômico, com ações tributárias infundáveis, e ainda estimula a sonegação, a elisão, a corrupção, o subemprego e o deficit da Previdência” (BARBOSA, 2005).

De acordo com Abreu e Santos (2019), as PEC buscam extinguir os principais impostos que incidem sobre bens e serviços por um único imposto denominado de IBS com características de um IVA, diante disso, busca atingir a simplificação do sistema tributário brasileiro que atualmente gera insegurança aos seus usuários devido o sistema atual ser complexo, além do mais, diminuição do tempo gasto para tender as exigências do fisco e obrigações acessórias ao governo levando assim, a diminuição de omissão na arrecadação dos tributos aos cofres públicos.

Diante dessas razões, as propostas contam com objetivos semelhantes como a substituição de impostos que incidem sobre o consumo, por um novo imposto não cumulativo, como o IBS criado nas propostas da câmara e do senado e o IS que incide sobre determinados bens e serviços, já na proposta do governo federal é criado a CBS que possui incidência monofásica sobre determinados bens (ALMEIDA, 2020).

Neto et al. (2019) destaca sobre o IS previsto nas PEC da Câmara e do Senado, imposto incidente sobre determinados bens e serviços, onde são arrecadados de forma

distintas em ambas as propostas.

PEC 110: imposto de índole arrecadatória, cobrado sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, da Constituição Federal, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;

PEC 45: impostos de índole extrafiscal, cobrados sobre determinados bens, serviços ou direitos com o objetivo de desestimular o consumo. Não são listados sobre quais produtos ou serviços o tributo irá incidir. Caberá à lei (ordinária) ou medida provisória instituidora definir os bens, serviços ou direitos tributados.

Efetivamente as propostas em tramitação no congresso, possuem competências tributárias distintas, o novo imposto denominado IBS substitui cinco impostos na PEC 45 da Câmara o IPI, ICMS, ISSQN, PIS e COFINS, entretanto na proposta do Senado a PEC 110 é excluído nove impostos, são eles: IPI, ICMS, ISSQN, PIS, COFINS, IOF, CSLL, Salário Educação, Cide – Combustíveis, por um novo imposto o IBS. Por outro lado a proposta do Governo Federal PLC 3887 cria a CBS de competência federal, em substituição a dois impostos o PIS/Pasep e a Cofins (ALMEIDA, 2020).

Diante do exposto a PEC 45 é considerada uma proposta com objetivos claros e definidos em um STN moderno, exclui os principais impostos indiretos do sistema atual, que incidem sobre o consumo como ICMS, ISSQN, IPI, PIS e à Cofins por um novo imposto denominado IBS criado com padrões de um IVA utilizado mundialmente por grandes economias (CYSNE, 2019). Dessa maneira o IBS da PEC 45 terá competência federal e caráter não-cumulativo em “operações interestaduais e intermunicipais, pertencendo ao estado e ao município de destino. Neste aspecto, incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo) e contará com mecanismos para devolução dos créditos ” (JÚNIOR, *l.s. d.J.*).

Diante disso, a alíquota do IBS será instituída via lei complementar que será determinada pelas três esferas federativas aplicar suas alíquotas fixada pela união (DEPUTADOS, 2019):

Embora seja garantida a prerrogativa dos entes federativos de fixar sua alíquota (não a base de cálculo, que será uniforme em todo o país), ela não pode variar entre quaisquer bens, serviços ou direitos. Por exemplo, se a alíquota estadual de referência do IBS for 10%, o Estado de São Paulo poderá reduzi-la para 9% ou aumentá-la para 11%, mas alíquota fixada se aplicará a todas as operações, não sendo possível adotar uma alíquota maior ou menor somente para televisores ou automóveis. Como cada ente federativo terá sua alíquota, a alíquota final do IBS será formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal. Se, por exemplo, a alíquota federal do IBS for 7%, a alíquota do Estado de São Paulo for 11% e a alíquota do município de Campinas for 2%, as vendas em Campinas e para Campinas sofrerão a incidência do IBS à alíquota de 20%.

Na PEC 110/2019 do Senado Federal “são extintos 9 tributos (IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cicie-Combustíveis, todos federais, ICMS estadual e o Imposto sobre Serviços - ISS municipal)”, substituídos por um IVA denominado IBS de competência estadual e IS de competência federal (FEDERAL, 2019). As alíquotas do IBS serão instituídas via lei complementar, a proposta possui uma alíquota única, porém será possível instituir alíquotas diferentes para alguns bens e serviços, entretanto será executado de forma padrão em todos os estados brasileiros (NETO et al., 2019). Logo a não-cumulatividade dos tributos é vasto “na sua descrição mencionando o direito da compensação, bem como

acrescenta sua recuperação de forma plena; até mesmo no art. 7º trata sobre a forma de aproveitamento dos saldos credores dos impostos e contribuições” (ALMEIDA, 2020).

Destaca Neto et al. (2019), que as propostas da Câmara e do Senado Federal divergem quanto a concessão de benefícios fiscais, a PEC 45 não autoriza benefícios fiscais em sua proposta, entretanto a PEC 110 permite mediante lei complementar dos itens “alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional”, de acordo com as propostas, também possibilita a restituição do valor arrecadado de famílias de baixa renda mediante lei complementar.

Para Frediani (2020), as alterações impostas na PLC 3.887/2020 “devem encerrar a cobrança de tributos diferencia dos para vários setores, o processo de tributação cumulativo e mais de uma centena de regimes especiais, o que resultaria em ganhos de eficiência para a economia e um ambiente de negócios mais favorável”, a proposta substitui os impostos PIS/Pasep e COFINS por um imposto único a CBS. Além disso, o novo imposto será de competência federal e instituída via lei complementar (ALMEIDA, 2020). De acordo com o artigo 8º da PLC 3.887/2020, estabelece que a CBS conta com uma alíquota que será de 12%. Além disso, no artigo 9º é destacado que “A pessoa jurídica sujeita à CBS incidente na forma deste Capítulo poderá apropriar crédito correspondente ao valor da CBS destacado em documento fiscal relativo à aquisição de bens ou serviços” (BRASIL, 2020).

Segundo o artigo 7º da PLC 3.887/2020, dispõe sobre a base de cálculo que compõe a CBS “é o valor da receita bruta auferida em cada operação”, no parágrafo único do artigo 7º é destacado sobre o que não compõe a base de cálculo da CBS (BRASIL, 2020):

Parágrafo único. Não integra a base de cálculo da CBS o valor:

- I - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS destacado no documento fiscal;
- II - do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS destacado no documento fiscal;
- III - dos descontos incondicionais indicados no documento fiscal; e
- IV - da própria CBS.

De acordo com Neto et al. (2019), a arrecadação do IBS é partilhado entre os entes federativos, conforme apresentado no quadro 1 as principais características da partilha:

Quadro 1 – Principais características da partilha do IBS das PEC 45/2019 e PEC 110/2019

| PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO | Partilha do IBS |
|-----------------------------------|--|
| PEC 110/2019 | O produto da arrecadação do imposto é partilhado entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios segundo o método previsto nas regras constitucionais descritas no novo texto constitucional proposto na Emenda, ou seja, mediante entrega de recursos a cada ente federativo conforme aplicação de percentuais previstos na Constituição sobre a receita bruta do IBS (repasse de cota-parte) |
| PEC 45/2019 | Cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua “sub-alíquota”, uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros, sobre a base de cálculo do imposto. |

Fonte: Adaptado de Neto et al. (2019).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos a pesquisa é descritiva, pois “tem finalidade de descrever o objeto de estudo, as suas características e os problemas relacionados, apresentando com a máxima exatidão possível os fatos e fenômenos” (ALMEIDA, 2014).

Com relação a abordagem é classificada como qualitativa em virtude de analisar os dados coletados e a relevância dos fatos estudados devido a isso “não ser utilizado elementos estatísticos” (CARDOSO et al., 2015).

Por sua vez, os quanto aos procedimentos é do tipo bibliográfica sendo o objeto a leitura e interpretação de textos, legislações, propostas de emenda à constituição, artigos, livros e matérias sobre a reforma tributária e carga tributária (GIL, 2002).

4 RESULTADOS, DISCUSSÕES E IMPLICAÇÕES

Para Almeida (2020), ambas as proposta possui a não cumulatividade dos tributos como um dos pontos positivos permitindo assim recuperação dos impostos, porém há pontos negativos como o acréscimo da carga tributária devido aos novos impostos instituídos em ambas as propostas e com a implantação do Imposto Seletivo (IS) das PEC 45 e PEC 110, ressarcimento dos prejuízos aos três níveis do governo em consequência do novo imposto via restituições financeiras. Evidentemente as propostas em discussão possuem suas particularidades e semelhanças, a PEC 45 da câmara dos deputados substitui cinco tributos da legislação atual como impostos federais: IPI, PIS, COFINS, estadual: ICMS e municipal o ISSQN por um imposto único o IBS de competência federal. Visto que na proposta do senado PEC 110, substitui 9 impostos sendo eles federais: IPI, PIS, COFINS, estadual: ICMS e municipal: ISSQN, além desses a PEC 110 também substitui os impostos de caráter federal o IOF, CIDE, PASEP e Salário Educação, pelo IBS de competência estadual, ambas as propostas tem como prioridade reformular a cadeia de tributação sobre bens e serviços (ORAIR; GOBETTI, 2019). Portanto ambas as PEC em tramitação no congresso, trazem como foco principal tornar o sistema tributário brasileiro mais simples e justo, bem como diminuição da incidência de impostos sobre bens e serviços por um imposto único IBS e IS, no entanto a PLC 3.887 do Governo Federal exclui somente o PIS/Pasep e Cofins de competência federal, com a implantação de um novo imposto CBS de competência federal (ALMEIDA, 2020).

A seguir, na Quadro 2, é apresentado as principais características das propostas em tramitação a PEC 45/2019 da Câmara dos Deputados, PEC 110/2019 do Senado Federal e a PLC 3.887/2020 do Governo Federal:

Quadro 2 – Principais características entre as PEC 45/2019, PEC 110/2019 e PLC 3.887/2020

| PEC /PLC | PEC 45/2019 |
|-----------------------------------|---|
| Novos tributos | IBS (IVA nacional) e Imposto seletivo |
| Tributos extintos | ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS |
| Prazo de Transição | 10 anos |
| Principais características | <ul style="list-style-type: none"> - Instituição do IBS via lei complementar; - Não-cumulatividade plena; - Base de cálculo ampla, de modo a abranger tangíveis e intangíveis; - Vedação à concessão de isenções e quaisquer tipos de benefícios fiscais; - Tributação no Estado de destino da operação; - Alíquota que variará entre 20% e 25%, com a possibilidade de cada ente político modificar sua parcela da alíquota do IBS; - Competência federal |

| | |
|-----------------------------------|--|
| PEC /PLC | PEC 110/2019 |
| Novos tributos | IBS (IVA nacional) e Imposto Seletivo |
| Tributos extintos | IPI, COFINS, COFINS-importação, PIS, PIS-Importação, IOF, salário educação, ICMS e ISS |
| Prazo de Transição | 5 anos |
| Principais características | <ul style="list-style-type: none"> - Não incidência do IBS sobre a movimentações ou transmissões financeiras; - Não incidência do IBS sobre a prestação de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; - Produto da arrecadação do IBS destinado ao Estado de destino; - Vedação à concessão de isenções e quaisquer tipos de benefícios fiscais; - Não cumulatividade plena; - Manutenção da Zona Franca de Manaus; - Unificação da CSLL e do IR; - Possibilidade de instituição de alíquota adicional do IBS para substituir a contribuição previdenciária patronal; - Transferência da competência do ITCMD à União Federal, com destinação do produto da arrecadação aos Municípios, o que faria com que as OSC não-imunes tenham de trabalhar junto ao Congresso Nacional para obter novos benefícios, incentivos fiscais ou isenções; - Competência estadual |
| PEC /PLC | PLC 3.887/2020 |
| Novos tributos | CBS |
| Tributos extintos | PIS/Pasep e Cofins |
| Prazo de Transição | Entrará em vigor a partir do primeiro dia do sexto mês após a data de sua publicação. |
| Principais características | <ul style="list-style-type: none"> - Não cumulatividade plena; - Instituição do CBS via lei complementar; - Isenção das vendas de bens da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livre Comércio; - Alíquota geral da CBS de 12%; - Competência federal |

Fonte: Adaptado de Gomes (2020) e Almeida (2020).

Diante das pesquisas efetuadas e levantadas, verificou-se que de fato com a extinção de tributos e a implantação de um único imposto, como o IBS e IS das PEC, efetivamente irá simplificar os procedimentos fiscais e a apuração dos impostos para os contribuintes, o que acarretará na inibição da sonegação fiscal e erros no recolhimento dos mesmos, desta forma a diminuição de horas que os profissionais levam para atender as exigências ao fisco também será reduzida com mais otimização dos processos. Porém, ambas as propostas não esclarecem quanto de fato representará a porcentagem para cada ente federativo, diante disso não sendo possível diagnosticar se haverá aumento ou diminuição do recolhimento dos impostos para os mesmos. Entretanto as PEC atendem os requisitos quanto a diminuição da complexidade do STN, que atualmente transmite insegurança jurídica, por ser um sistema complexo. Em virtude de vários tributos cumulativos serem extintos com a implantação de um novo imposto IBS não cumulativo, passará aos contribuintes maior segurança nas suas operações. Diante de algumas isenções e benefícios entre estados e municípios serem excluídas das propostas, consequentemente diminuirá a guerra fiscal entre os mesmos. Na proposta do governo federal PLC 3.887/2020 que substitui PIS/Pasep e Cofins por um imposto único a CBS não cumulativo, não traz grandes mudanças ao STN atual.

Uma reforma tributária ideal, deve contar com objetivo de diminuição da carga tributária sobre bens e serviços, que atualmente é de grande impacto para sociedade, que é o setor que mais sofre com o número de incidência de impostos, em partes será corrigida nas propostas em tramitação, porém para que seja uma reforma eficaz, deve se levar em conta a capacidade contributiva do país, sendo de extrema urgência uma reforma na tributação da renda e patrimônio para acabar com a injustiça na arrecadação dos tributos e tornar assim o

XX Mostra de Iniciação Científica, Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão Programa de Pós-Graduação em Administração | 12

sistema justo e transparente.

REFERÊNCIAS

ABREU, Everton Nogueira Pantoja de; SANTOS, Ricardo Simões Xavier dos. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA QUE TRAMITAM NO CONGRESSO NACIONAL. **Journal of Chemical Information and Modeling**, [S. l.], v. 53, n. 9, p. 1689–1699, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>

AFONSO, José Roberto R. **A Economia Política da Reforma Tributária: o caso Brasileiro**. [S. l.: s. n.]. Disponível em: www.joserobertoafonso.com.br. Acesso em: 14 out. 2020.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Julia Moraes; CASTRO, Kleber Pacheco de. Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário Brasileiro. **Banco Interamericano de Desenvolvimento**, [S. l.], 2013.

ALMEIDA, EDSON SEBASTIÃO DE. Reforma tributária : Comparativos e análises críticas das propostas. [S. l.], p. 1–44, 2020.

ALMEIDA, MÁRCIO DE SOUZA. ELABORAÇÃO DE PROJETO, TCC, DISSERTAÇÃO E TESE UMA ABORDAGEM SIMPLES, PRÁTICA E OBJETIVA. [S. l.], 2014.

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. [S. l.], v. 2015, p. 1–18, 2016. Disponível em: <http://interessenacional.com/index.php/edicoes-revista/por-que-o-sistema-tributario-brasileiro->

BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças**, [S. l.], v. 13, n. 29, p. 55–67, 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/s1519-70772002000200004>. Acesso em: 21 out. 2020.

BESSA, Harturo. **A transparência fiscal e a carga tributária brasileira**. [S. l.: s. n.]

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. [S. l.], p. 1–31, 1966.

CARDOSO, Maurício Farias et al. Imposto sobre Valor Agregado um estudo sobre sua proposta e aplicação nos países do MERCOSUL. **Congresso de Contabilidade 2015 - Universidade Federal de Santa Catarina**, [S. l.], v. 6, p. 1–15, 2015. Disponível em: http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/94_16.pdf

CURCINO, G. M.; ÁVILA, L. A. C.; MALAQUIAS, R. F. Percepção dos Alunos de Ciências Contábeis em Relação à Carga Tributária no Brasil: Um Estudo Comparativo entre Alunos Ingressantes e Concluintes. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 12, n. 34, p. 66–79, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v12n34p66-79>

FEDERAL, Receita. Os Tributos na História da Humanidade. [S. l.], p. 1–2, 2020.

FILHO, José Washington de Freitas Diniz. OS EFEITOS DOS IMPACTOS DA ECONOMIA BRASILEIRA SOBRE A CARGA TRIBUTÁRIA NACIONAL. **Journal of Chemical Information and Modeling**, [S. l.], v. 53, n. 9, p. 1689–1699, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>

FREDIANI, Marcus. **Reforma tributária: agora sim, parece que foi dada a largada.** [S. l.: s. n.]. Disponível em: www.siderurgiabrasil.com.br. Acesso em: 16 out. 2020.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa/Antonio Carlos Gil.** [S. l.: s. n.]. E-book. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1438-8677.1994.tb00406.x>

GOMES, Daniel de Paiva. Os impactos das Propostas de Emenda Constitucional 45/2019, 110/2019 e 128/2019 sobre as Organizações da Sociedade Civil (OSC). [S. l.], 2020.

LEÃO, Martha Toribio. REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENTRE A PROMESSA E A REALIDADE. [S. l.], 2019.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. REFLEXÃO SOBRE TRIBUTAÇÃO E REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL. [S. l.], 1999.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações (Campo Grande)**, [S. l.], v. 20, n. 1, p. 239, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA: UMA INTRODUÇÃO GERAL. [S. l.], v. 2010, p. 1980–2010, 2018.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: Princípios norteadores e propostas em debate. **Journal of Chemical Information and Modeling**, [S. l.], v. 53, n. 9, p. 1689–1699, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma Tributária E Federalismo Fiscal: Uma Análise Das Propostas De Criação De Um Novo Imposto Sobre O Valor Adicionado Para O Brasil. [S. l.], p. 2530, 2019. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9596/2/TD_2530_Sumex.pdf

PANDOLFO, Rafael. **Cinco temas para a Reforma Tributária brasileira.** [S. l.: s. n.].

PAYERAS, José Adrian Pintos. A carga tributária no Brasil e sua distribuição. [S. l.], p. 143, 2008.

PÊGAS, PAULO HENRIQUE. **Reforma Tributária: começou ou não?.** [s. l.], 2020. Disponível em: <https://rect.fearp.usp.br/index.php/TACS/article/view/57/30>. Acesso em: 16 out. 2020.

RAULINO, Catia Regina. a Reforma Tributária No Brasil: O Iva À Luz Da Pec 233/2008. **Desenvolvimento Socioeconômico em Debate**, [S. l.], v. 6, n. 1, p. 22, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.18616/rdsd.v6i1.5567>

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; DE ALENCAR, Roberta Carvalho. Contabilidade Tributária: Entendendo a Lógica dos Tributos e seus Reflexos sobre os Resultados das Empresas. 2010, p. 71, Editora Atlas S.A. São Paulo

ROSA, Everton Sotto Tibiriçá et al. **Perfil da Carga Tributária Brasileira: competência e arrecadação de tributos por entes da Federação.** [S. l.: s. n.].

ROSA, Everton Sotto Tibiriçá; SOUSA, Felipe Rodrigues; SILVA, Jaqueline Damasceno. Perfil da carga tributária brasileira: base de incidência dos tributos. [S. l.], 2016.

SANTOS, Lucas Siqueira Dos. Reforma Tributária No Brasil : Histórico , Necessidades E Propostas. [S. l.], 2015.

SOUZA, George Alex Lima de. A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE FORTALECIMENTO DO PACTO FEDERATIVO. [S. l.], 2019.

VARSANO, Ricardo; GOMES, Gustavo Maia. A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO LONGO DO SÉCULO : ANOTAÇÕES E REFLEXÕES PARA FUTURAS REFORMAS *. [S. l.], 1996.