



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

ISABELLA EDUARDA DA SILVA RIBEIRO

**UMA ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASPECTOS DAS PROPOSTAS DE
REFORMA TRIBUTÁRIA**

Brasília, DF
2022

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutora Fernanda Fernandes Rodrigues
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

ISABELLA EDUARDA DA SILVA RIBEIRO

**UMA ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASPECTOS DAS PROPOSTAS DE REFORMA
TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área: Contabilidade Fiscal e Tributária

Orientador: Helder Kiyoshi Kashiwakura

Brasília, DF
2022

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

RR484a Ribeiro, Isabella Eduarda da Silva
UMA ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASPECTOS DAS PROPOSTAS DE
REFORMA TRIBUTÁRIA / Isabella Eduarda da Silva Ribeiro;
orientador Helder Kiyoshi Kashiwakura. -- Brasília, 2022.
39 p.

Monografia (Graduação - Ciências Contábeis) --
Universidade de Brasília, 2022.

1. Sistema Tributário Brasileiro. 2. Reforma Tributária.
3. PEC 45/2019. 4. PEC 110/2019. I. Kashiwakura, Helder
Kiyoshi , orient. II. Título.

ISABELLA EDUARDA DA SILVA RIBEIRO

UMA ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASPECTOS DAS PROPOSTAS DE REFORMA
TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Helder Kiyoshi Kashiwakura.

Aprovada em 23 de setembro de 2022.

Prof. Dr. Helder Kiyoshi Kashiwakura
Orientador

Prof. Dr. Edmilson Soares Campos
Professor - Examinador

Brasília - DF, de 2022.

*À minha mãe, meu maior exemplo de força,
persistência e determinação.*

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por permitir que eu chegasse até aqui, não foi uma jornada fácil e Ele quem me deu e me dá forças todos os dias para persistir e não desanimar.

Aos meus pais e ao meu irmão, agradeço por sempre me apoiarem e acreditarem que eu sou capaz, até quando nem eu mesma acreditava. Vocês são a grande razão dos meus progressos e todas as minhas conquistas eu dedico e dedicarei a vocês.

Agradeço ao meu orientador, professor Helder Kiyoshi Kashiwakura, por todo o suporte, pelas valiosas contribuições dadas durante o desenvolvimento deste trabalho, pela sua paciência e bondade.

A todos os que, de alguma forma, tornaram esta etapa da minha vida mais frutífera e prazerosa, meu mais sincero obrigada.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo identificar quais são os aspectos fundamentais que uma proposta de reforma tributária deve atender e se as duas propostas analisadas, PEC 45 e PEC 110, os atendem. Em termos metodológicos, este trabalho caracteriza-se como qualitativo comparativo, cujo intuito foi de analisar as principais características e alterações na legislação de cada proposta, montando um quadro comparativo. Além disso, foi definido cinco aspectos principais considerados requisitos para verificar se as propostas analisadas seriam eficazes. Nos resultados foi possível analisar que as duas propostas foram baseadas no modelo de tributação Imposto sobre Valor Agregado (IVA), ou seja, elas trazem em seus textos os mesmos benefícios principais para esse novo modelo chamado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), quais são: redução da quantidade de tributos e de custos para as empresas, mínimo de benefícios fiscais, princípio da equidade vertical e do destino. Resultou que das duas propostas analisadas, apenas a PEC 110/2019 não cumpriu as cinco categorias de análise, pois ela não atendeu ao requisito de concessão mínima de benefícios fiscais, o que comprometeria a simplificação e desburocratização da legislação tributária.

Palavras-chave: Reforma Tributária, Sistema Tributário Nacional, Propostas, Histórico sistema tributário brasileiro.

ABSTRACT

This work aims to identify which are the fundamental aspects that a tax reform proposal must meet and if the two analyzed proposals, PEC 45 and PEC 110, meet them. In methodological terms, this work is characterized as a qualitative comparative. In methodological terms, this work is characterized by a bibliographic review, whose aim was to analyze the main characteristics and changes in the legislation of each proposal, assembling a comparative board. In addition, five main aspects were defined as requirements to verify whether the analyzed proposals would be effective. In the results it was possible to analyze that the two proposals were based on the Value Added Tax (VAT) taxation model. that is, they bring in their texts the same main benefits for this new model called Tax on Goods and Services (IBS), which are: reduction in the amount of taxes and costs for companies, minimum tax benefits, principle of vertical equity and of destiny. It turned out that of the two proposals analyzed, only PEC 110/2019 did not meet the five categories of analysis, as it did not meet the requirement of minimum granting of tax benefits, which would compromise the simplification and reduction of bureaucracy in tax legislation.

Keywords: Tax reform, National Tax System, Proposals, Historical Brazilian tax system.

LISTA DE FIGURAS E QUADROS

Figura 1 – Impostos unificados na PEC 45/2019.....	24
Figura 2 – Impostos unificados na PEC 110/2019.....	25
Quadro 1 – Competências tributárias na PEC 110/2019.....	25
Quadro 2 – Quadro Comparativo da PEC 45/2019 e a PEC 110/2019.....	27
Quadro 3 – Tributos extintos em cada proposta.....	33
Quadro 4 – Impostos Seletivos criados em cada proposta.....	33
Quadro 5 – Dimensões e suas categorias de análise	33

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CNI	Confederação Nacional da Indústria
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 Histórico do sistema tributário brasileiro	15
2.2 Aspectos da reforma tributária	19
3 PROCEDER METODOLÓGICO	21
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	23
4.1 Análise das propostas de reforma tributária	23
4.2 Discussão dos resultados	32
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
REFERÊNCIAS	36

1. INTRODUÇÃO

• CONTEXTUALIZAÇÃO

O foco deste trabalho está na análise dos principais aspectos das propostas de reforma tributária e no impacto que poderá ser gerado no cenário tributário brasileiro, tendo em vista as mudanças que essa adoção implica e levando em conta que todos consideram que a atual tributação é complexa, ineficiente, promove distorções na economia e amplia desigualdades.

A necessidade de se realizar uma reforma tributária no Brasil é praticamente um consenso entre o poder público em nível federal, estadual, municipal, a iniciativa privada e até organismos internacionais. O dissenso está em como se fazer essa reforma, haja vista que qualquer alteração feita no sistema tributário tem o poder de impactar significativamente cidadãos e entes federativos (JUNIOR, 2021).

Considerando que a tributação é o preço pago pelo exercício dos direitos, ganha importância singular o debate acerca de como construir um sistema tributário que, ao mesmo tempo, seja justo, eficiente e simples, bem como respeite o pacto federativo e garanta que o Estado arrecade a quantidade de recursos necessários para prover os serviços públicos essenciais (JUNIOR, 2021). Por décadas os interesses de reforma tributária se concentraram quase unicamente na tributação de bens e serviços. Houve propostas mais amplas, que buscavam fazer uma fusão dos diversos tributos em um único imposto, e medidas mais simples, que visavam a uniformização de um imposto, mas os conflitos distributivos e federativos estagnaram o processo.

As inúmeras incertezas em relação ao processo de pagamento de tributos são resultadas do complexo sistema tributário que tem no Brasil. Por diversas vezes, o governo buscou resolver essa questão, mas até o momento não foi elaborada uma solução definitiva. Resolver isso não é tarefa simples e resulta de acordos políticos e federativos. Uma das maneiras de reduzir essa complexidade seria através da redução do número de tributos, porém em contrapartida era necessário criar mecanismos para manter a arrecadação e reduzir a sonegação fiscal (AYRES, 2014).

Independentemente do ritmo que se deseje adotar, o mais importante é que haja um ponto de chegada comum, que é aproximar nossa estrutura tributária de um “sistema ideal” no qual os vários elementos se ajustem apropriadamente e as distorções desnecessárias sejam eliminadas (ORAIR e GOBETTI, 2018). Um “sistema ideal” busca minimizar as distorções econômicas e administrativas relacionadas à arrecadação de tributos, além de manter o sistema o mais simples e transparente possível, para assim ser considerado eficiente.

De acordo com o Ministério da Economia, a carga tributária brasileira equivale a 33% do Produto Interno Bruto (PIB), índice muito similar aos dos países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), países desenvolvidos e que dão como retorno desses impostos, serviços públicos de qualidade. As dificuldades que as empresas e as pessoas físicas enfrentam para pagar corretamente os tributos no país, refletem cada vez mais na arrecadação do governo. Mais da metade da arrecadação tributária do Brasil é oriunda de impostos indiretos, sobre o consumo, diferente dos países ricos, que a maior parte da arrecadação é sobre a renda.

Muitas empresas encontram na sonegação e evasão fiscal uma alternativa para sobreviverem e manterem sua competitividade no mercado. Nos últimos anos, houve duas propostas de reforma tributária que obtiveram mais atenção e que foram mais debatidas pelos deputados e pelos senadores a fim de resolver todas essas questões: PEC 45 da Câmara dos Deputados (BRASIL, 2019) e PEC 110 do Senado Federal (BRASIL, 2019).

Simplicidade e transparência são fatores positivos que estão relacionados à reforma tributária. As propostas de reforma devem estar alinhadas de forma que sigam requisitos que gerem mais eficiência ao sistema de arrecadação, requisitos esses que podem ser definidos com base em modelos de tributação mais transparentes, como no caso do Imposto sobre Valor Agregado – IVA, um imposto único que simplifica o sistema e reduz custos, facilitando a fiscalização e a arrecadação.

- **PROBLEMA**

A questão a ser respondida é: As duas propostas estudadas atendem aos requisitos para ser considerada uma proposta eficaz?

- **OBJETIVO**

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar os principais aspectos e características de cada proposta de reforma tributária para identificar quais são as dimensões e categorias de análise fundamentais que uma proposta de reforma tributária deve atender.

Os objetivos específicos deste trabalho são: 1) comparar duas das principais propostas de reforma tributária baseado nas principais características do Imposto sobre Valor Agregado - IVA, que é o modelo usado para elaboração e criação do novo imposto; 2) evidenciar quais seriam os benefícios que cada proposta de reforma tributária traria; 3) verificar se as propostas atendem aos requisitos exigidos para a melhoria do processo de tributação no país.

- **JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA**

Três aspectos podem justificar a pesquisa. O primeiro aspecto é a relevância do tema, já que é um assunto que vem sendo discutido há décadas, e mesmo com a urgência em resolver

os problemas do sistema tributário brasileiro, as propostas da reforma parecem não conseguir o apoio suficiente, justamente por ser um processo em que há conflitos de interesses e ideias, ainda considerando que o objetivo delas é trazer impactos significativos em todos os agentes econômicos, principalmente no governo e na população.

O segundo aspecto, pode-se dizer que é sobre o sistema tributário brasileiro ser um tema de grande importância para toda a sociedade, e que todos são afetados direta ou indiretamente pela forma que ele é gerido. Tendo claro que o objetivo principal da reforma é simplificar o sistema, isso afeta diretamente os profissionais da área, já que terão que se adequar às novas normas para poderem exercer suas profissões. Logo, este trabalho contribui para que esses indivíduos que fazem, ou que farão, parte desta classe de profissionais, entendam toda a trajetória que fez com que a reforma tributária fosse tão necessária nos dias de hoje, além do que cada proposta pode proporcionar.

Já o terceiro aspecto é poder observar a capacidade que a reforma tributária tem sobre a melhoria na arrecadação para as finanças públicas, podendo, reduzir as despesas financeiras e a dívida pública, retomando assim, o equilíbrio fiscal e a trajetória sustentável da dívida pública, que é condição fundamental para que o Estado seja capaz de implementar suas políticas públicas, a fim de atender as necessidades dos cidadãos em todas as áreas, como educação, saúde, segurança pública etc.

Este trabalho é composto por esta introdução, seguida pelo referencial teórico, que é dividido em: histórico do sistema tributário brasileiro e aspectos da reforma tributária, na terceira seção está o percurso metodológico, na quarta seção está a análise e discussão dos resultados, que é dividida em: análise das propostas de reforma tributária e discussão dos resultados, na quinta seção estão as considerações finais e por fim, na sexta e última seção estão as referências utilizadas para a realização deste trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A reforma tributária é uma demanda muito antiga da sociedade brasileira, e a atual situação econômica do país fez com que essa pauta ganhasse força e dimensão para voltar a ser foco de discussão. A reforma poderá alterar como os tributos serão captados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. No atual sistema tributário, os impostos podem ser aplicados ao consumo, renda, patrimônio ou folha de salários, mas é no consumo que incide a maior parte desses tributos.

Essa divisão do sistema tributário brasileiro é bastante particular, já que nos outros países, principalmente nos desenvolvidos, essa incidência é muito menor no consumo e bem maior sobre a renda e o patrimônio. Essa distribuição é um dos motivos do sistema tributário brasileiro ser tão distorcido e tão regressivo, pois quando o consumo é responsável pela grande parcela da tributação, isso significa que os mais pobres acabam pagando muito mais impostos do que os mais ricos. Segundo Cintra (2021), o Brasil tem uma estrutura tributária das mais complexas do mundo. São impostos sobre a produção, a renda e o patrimônio e, além de taxas de serviços e contribuições sobre o faturamento e a folha de salário das empresas, e sobre a movimentação financeira.

A primeira constituição brasileira, que entrou em vigor em fevereiro de 1891, manteve quase que totalmente a estrutura tributária do período imperial. Porém, a Constituição passou a regulamentar o ambiente fiscal, passando a existir um sistema tributário propriamente dito que, ao longo do tempo, permitiu que algumas alterações significativas fossem acrescentadas (FREITAS JÚNIOR, 2018). A reforma que ocorreu em 1934 permitiu que o sistema tributário brasileiro entrasse em um estágio onde os impostos internos sobre os produtos eram predominantes. Outra reforma aconteceu em 1937, mas não alterou praticamente nada na estrutura do sistema, apenas deu uma atenção maior na releitura das competências dos estados e municípios. A Constituição de 1946 causou mudança considerável na discriminação de rendas entre os entes federativos, além de controlar e usar de forma melhor a moeda estrangeira disponível, que era combatendo o desequilíbrio externo e freando as importações.

A reforma tributária de 1965 teve como premissas básicas: a redução do número de impostos, a criação de um sistema de repartição de receitas dos impostos da União para os estados e municípios e dos Estados para os Municípios e a substituição dos fatos geradores representados por atos jurídicos por fatos de natureza econômica que pudessem medir a capacidade contributiva, tais como renda, consumo e patrimônio (MARTUSCELLI, 2010). Sob esse aspecto, Dornelles (2013) destaca que a teoria inicial da reforma de centralizar a competência tributária com redistribuição do produto da arrecadação foi também afetada por uma série de medidas que, visando resolver problemas circunstanciais, acabaram diminuindo os recursos transferidos aos estados e municípios.

De acordo com Santos (2015), o sistema tributário brasileiro, antes de sua reforma em 1966, se destacava pela múltipla incidência de tributos sobre um mesmo fato gerador, diferenciando-se as arrecadações apenas pela sua denominação, e também pela incidência de taxas e contribuições sobre fatos que deveriam ser unicamente taxados pelos impostos.

Frente a exaustão do sistema tributário e a inviabilização do processo de expansão econômica, Martuscelli (2010, p. 11) discorre:

A crise que se instalara e a avassaladora inflação que assolava o país, atrelada à moratória da dívida externa, forçaram a compreensão de que os esforços públicos dever-se-iam centralizar-se em uma reforma tributária e fiscal ampla, ao contrário do que até então vinha sendo feito por meio de modificações pontuais da legislação. A conseqüente reforma constitucional a ser operada no texto de 1967 dever-se-ia pautar em políticas de estabilização econômica, política monetária e contenção da inflação e não propriamente em ajustes de índole nitidamente social, os quais foram relegados a um segundo plano.

Ao longo da década de 1970, a tributação no país se manteve mais ou menos constante, apresentando poucas oscilações. A partir da década de 1980, coincidindo com a crise econômica mundial e nacional (“Década Perdida”), a carga tributária passou a ser mais volátil, mas manteve a característica de longo prazo: o crescimento (AFONSO; SOARES; CASTRO, 2013).

Apesar de avanços empreendidos pela Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB, o sistema tributário nacional não resistiu a severas críticas desde a sua origem, tamanha é a sua complexidade e ineficiência, atualmente refletida em altíssimos custos, elevada carga e insegurança incomensurável (MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

O novo sistema tributário resultante da Reforma Constitucional de 1988 foi uma adaptação do sistema de 1965, em que procurava reformular a partilha das receitas fiscais. Segundo Freitas Júnior (2018), o novo modelo fiscal, no entanto, que tinha por objetivo eliminar a possibilidade de desequilíbrio orçamentário acabou contribuindo para que ele ocorresse.

Os problemas fiscais verificados anteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, quais sejam, aumento das transferências fiscais de recursos da União para estados e municípios, queda na arrecadação tributária e aumento das despesas governamentais não foram adequadamente solucionados pela Constituição Federal de 1988 (SANTOS, 2015). O que ocorreu, no entanto, foi o enfraquecimento das bases de incidência da União e o aumento de transferências de receitas para os estados e municípios. Santos (2015) complementa que à União, que se viu afastada de boa parte dos seus recursos e com uma série de direitos e garantias a realizar, outra saída não restava se não socorrer-se das contribuições sociais que se mostrava como uma fonte significativa de recursos e cuja arrecadação não seria repartida com os demais entes federativos.

No período pós-Constituição, o governo federal, para enfrentar o seu desequilíbrio fiscal e financeiro crônico, adotou sucessivas medidas para compensar suas perdas, que pioraram a qualidade da tributação e dos serviços prestados. Na área tributária ocorreram a criação de novos tributos e elevação das alíquotas dos já existentes, em particular daqueles não sujeitos à

partilha com estados e municípios (VARSAÑO, 1996). Mesmo depois do aumento da receita tributária dos estados e municípios, por causa do crescimento de suas despesas correntes e de suas dívidas acumuladas, a dificuldade financeira permaneceu. No entanto, com o aumento da própria dedicação para arrecadação e também com o benefício de maior participação nos recursos tributários das outras esferas governamentais, foram capazes de reduzir suas dívidas com os outros entes federativos. Ainda neste sentido, podemos considerar o que escreveu Martuscelli (2010, p. 12):

Apesar das suas virtudes e do claro ressurgimento do complexo de direitos e garantias amplamente difundidos em seu texto, a Constituição de 1988 não é um texto que aponta para uma maior justiça na tributação. A simples previsão de direitos e garantias não é suficiente para que tenhamos tal efeito o caráter semântico das Constituições de 1937 e 1967 é a prova disso. Ao contrário, a nova Constituição concentra as bases de tributação preponderantemente sobre o consumo e o faturamento, herança do ideário de 1964, tornando a tributação regressiva e incapaz de cumprir seu papel redistributivo. Quanto ao aspecto federativo, não é efetiva no que toca aos problemas relativos à competição entre as regiões do país, fragilizando o vínculo federativo que então se pretendia proteger. E no que toca aos direitos e garantias fundamentais, melhor sorte não se tem em face da concessão de uma série de direitos de realização complexa ou quase impossível.

A reforma tributária brasileira se estende desde o governo Fernando Henrique Cardoso, através da PEC 175/1995, nunca votada no Plenário da Câmara dos Deputados, embora aprovada na comissão especial de mérito, porém arquivada no início de 2003. De forma semelhante, a PEC 41/2003, apresentada pelo governo Luiz Inácio Lula da Silva, foi aprovada pela Câmara dos Deputados ainda em 2003, mas não pelo Senado. Assim como em 2008, o governo em questão enviou a PEC 233/2008, aprovada pela comissão especial no mesmo ano, porém a Câmara dos Deputados sequer a colocou em pauta (HOFFMANN; BERTOLLO; ECKERT, 2021).

Estudos recentes comprovam que o Brasil é o paraíso tributário para os chamados super-ricos. E nem é necessário maiores estudos para entender que um dos motivos mais importantes dessa distorção é exatamente a isenção de tributos sobre os lucros e dividendos, concedida no ano de 1995, durante o Governo do ex-Presidente Fernando Henrique Cardoso (MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

A PEC 45/2019 da Câmara dos Deputados e a PEC 110/2019 do Senado Federal tem a meta de fazer uma reforma tributária que tenha mais transparência, modernização, justiça, desburocratização, enxugamento de gastos e flexibilização do sistema, para assim poder fazer com que o país seja mais produtivo e confiável para obter investimentos tanto externos, quanto internos.

2.2 ASPECTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Para a Confederação Nacional da Indústria - CNI (2020), o sistema tributário ideal é aquele que preserva o equilíbrio na concorrência, garante a competitividade das empresas e favorece o desenvolvimento das competências e vocações do país.

Lima (1999) concluiu que por uma perspectiva teórica, o sistema tributário possível é diferente de um sistema tributário ideal, em razão das restrições políticas, econômicas e de informação a que o governo se submete ao implementar qualquer política. Por exemplo, a primeira e mais séria restrição é que a carga tributária global não pode diminuir em razão das dificuldades fiscais do país.

Em um sistema mais simples, há a redução expressiva dos custos para investimentos e para as empresas produzirem mais e melhor, o aumento da qualidade e a redução dos preços dos produtos e serviços disponíveis ao cidadão, além da geração de renda e empregos no país (CNI, 2020). A CNI menciona nove impactos positivos de uma reforma tributária:

1. Intensificação do crescimento da economia;
2. Redução de custos;
3. Maior atração de investimentos ao país;
4. Mais segurança jurídica;
5. Geração de emprego e renda;
6. Maior competitividade no mercado interno e externo;
7. Favorece o empreendedorismo e o ambiente de negócios;
8. Menos burocracia e diminuição da carga tributária;
9. Mais transparência: a população vai saber o quanto paga de imposto em cada produto e serviço.

O novo sistema tributário do país deve ser sustentado pela criação de um pacto federativo com equidade na repartição do bolo tributário arrecadado entre as diversas esferas (União, Estados e Municípios), que seja compatível com as obrigações e atribuições constitucionais de cada ente federado (MILLENIUM, 2011). O atual sistema tributário faz com que seja estimulada a guerra fiscal e a deterioração das finanças públicas Estaduais e Municipais.

Embora do ponto de vista de cada Estado considerado individualmente a guerra fiscal seja vista como um instrumento de desenvolvimento regional, a realidade é que se trata de uma forma extremamente ineficiente de política de desenvolvimento regional, pois grande parcela do incentivo concedido serve apenas para cobrir custos adicionais de logística e o padrão é que os Estados concedam incentivos para atrair empreendimentos que não correspondem à vocação

regional (APPY, 2015). Apesar de ser uma prática comum entre os Estados, é um incentivo ilegal e que resulta em um ambiente de insegurança jurídica para as entidades.

Ao propor uma reforma tributária (que se aplica a qualquer reforma), o governo se depara com problemas de federalismo, de interesses de bancadas no Congresso, de não-redução da carga tributária e de uma série de restrições relacionadas à informação imperfeita, tais como a incapacidade de prever reações dos agentes econômicos e a ausência de dados elementares para a análise (LIMA, 1999).

O sistema, portanto, é caótico, principalmente à luz das sucessivas emendas constitucionais, que o maltrataram, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para os diversos Erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência (MARTINS, 2016). Portanto, para que as obrigações tributárias sejam realizadas sem que se perca tanto tempo quanto atualmente, é crucial que a legislação e o sistema sejam simplificados.

De acordo com Martins (2016), quanto mais complicada for a legislação, mais gera sonegação e corrupção, ingredientes que vicejam em todos os sistemas complexos e irracionais, como é o brasileiro.

Princípios Tributários:

Os princípios, na verdade, são o fundamento do sistema jurídico e representam a essência do direito, da moral e da justiça, o que impede que sejam desconsiderados na aplicação do direito. São normas jurídicas, componentes do ordenamento jurídico, e independentemente de positivação elas têm vigência e validade (RENCK e STRAPAZZON, 2014). Sabendo disso, a doutrina nos trouxe quatro princípios intrínsecos para nortear a análise das propostas de reforma, que de acordo com de Aragão Júnior e dos Santos (2020) são:

- Princípio da Arrecadação;
- Princípio da Equidade Vertical;
- Princípio da Equidade Horizontal;
- Princípio da Eficiência.

O Princípio da Arrecadação visa, basicamente, arrecadar receitas através dos tributos provenientes dos pagamentos feitos pelos contribuintes, tornando possível que o Governo realize a redistribuição desses recursos de forma igualitária, a fim de atender os direitos e garantias da sociedade, como educação, saúde e segurança.

O Princípio da Equidade Vertical objetiva a progressividade, onerando mais quem detêm maior capacidade econômica e assim proporcionalmente, de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte. Esse princípio traz uma sensação de equilíbrio e incentiva, de certa forma, a justa redistribuição de renda, pensando nas variadas camadas sociais existentes no Brasil.

Já o Princípio da Equidade Horizontal, que para a doutrina é chamado de Isonomia, controla a relação entre o Estado, como fisco, e o administrado, com o intuito de evitar que haja arbitrariedades desproporcionais vindas do poder público com relação ao contribuinte.

Por fim, o Princípio da Eficiência simboliza o agente público buscando sempre a melhor maneira e a mais adequada para solucionar os problemas administrativos e obter o melhor resultado, tendo como referência o interesse público e sempre seguindo a lei.

Embora nenhum sistema tributário seja perfeito, o Brasil prima por ter uma das piores legislações tributárias do mundo. Os defeitos do sistema tributário brasileiro têm várias consequências. Por um lado, induzem uma organização extremamente ineficiente da economia, puxando para baixo a produtividade da economia nacional. Por outro lado, geram grandes distorções distributivas, ao abrir brechas que permitem que pessoas de alta renda sejam muito pouco tributadas (APPY, 2015).

De acordo com Andrade (2015), em suma, por meio da tributação, o Estado pode estabelecer um sistema que onere menos as pessoas que possuem menor poder aquisitivo e onere mais aquelas que podem contribuir mais para o erário. Teoricamente, a progressividade, juntamente com outras técnicas, possibilitaria onerar mais os contribuintes com maior poder econômico. O problema é que, a despeito de todos (ou quase) os sistemas tributários serem formalmente progressivos, na prática, muito da equidade se perde pelas brechas que permitem o planejamento dos contribuintes, principalmente daqueles de mais alta renda, que têm maior possibilidade de contratar contadores e advogados tributaristas para encontrar espaços na legislação e pagar menos tributos (LIMA, 1999). Dessa forma, fica inviável fazer com que a progressividade seja executada de forma efetiva na prática.

3. PROCEDER METODOLÓGICO

Este trabalho, em termos metodológicos, caracteriza-se como pesquisa descritiva com abordagem qualitativa. Sendo realizada a análise das normas propostas e pesquisas bibliográficas, com o intuito de trazer uma análise histórica e comparativa das propostas da reforma tributária. Logo, foi utilizada para o desenvolvimento do presente estudo, a pesquisa bibliográfica de natureza qualitativa, sendo realizada por meio de artigos acadêmicos, livros,

periódicos e sites oficiais e especializados, sempre se atentando à legislação referente ao tema. Assim, a metodologia para a realização do trabalho tem caráter descritivo, com abordagem qualitativa.

Segundo Boccato (2006), a pesquisa bibliográfica busca o levantamento e análise crítica dos documentos publicados sobre o tema a ser pesquisado com intuito de atualizar, desenvolver o conhecimento e contribuir com a realização da pesquisa. Esse trabalho utilizou artigos, livros, dissertações referentes à reforma tributária e ao sistema tributário nacional. Para Sá-Silva et al. (2009), a pesquisa documental recorre a materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou seja, as fontes primárias. A pesquisa documental desse estudo teve como base para ser desenvolvida, as Propostas de Emenda Constitucional n° 45/2019 e a n° 110/2019, abordando quadros comparativos entre as normas.

A fim de alcançar os objetivos propostos, primeiramente analisou-se cada proposta separadamente, visando o que cada uma prioriza quanto às mudanças e suas principais alterações do sistema atual. Em seguida, foram comparadas em conjunto, para observar de forma mais clara suas principais divergências. Para que isso fosse feito de uma forma mais simples para o entendimento, a comparação foi feita através de um quadro comparativo, facilitando a identificação de características diferentes e semelhantes. Por fim, foi feita uma análise com base em cinco pontos considerados determinantes, que devem fazer parte de uma proposta de reforma tributária para que ela seja considerada boa e eficiente.

Os cinco pontos a serem analisados foram distribuídos em duas dimensões: simplificação e princípios, que são compostos por várias categorias cada uma. As categorias escolhidas para esta comparação, na dimensão simplificação, foram as seguintes: unificação dos tributos, redução de custos para as empresas e quantidade mínima de benefícios fiscais. Já na dimensão princípios, foram definidas as categorias a seguir: princípio da equidade vertical e princípio do destino.

As dimensões e categorias trabalhadas nesse estudo, foram definidas com base nas opiniões dos autores citados no referencial teórico e nas principais características do modelo de tributação (Imposto sobre Valor Agregado – IVA) usado como base para a criação do novo imposto (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS) discutido nas propostas de reforma tributária.

Para que fosse possível determinar se alguma reforma se sobrepõe à outra ou até mesmo se ambas apresentam as mesmas características principais, foram determinadas algumas etapas, como discriminadas a seguir:

- Descrever qual o objetivo principal de cada proposta;
- Analisar suas principais alterações do sistema tributário atual;

- Discutir qual o impacto que elas podem trazer a longo prazo para os contribuintes e as empresas.

Esse estudo busca apresentar efetivamente as duas propostas mais debatidas e que atualmente estão em evidência no Congresso Nacional. É importante citar que o trabalho é elaborado com base nas propostas originais, apresentadas no ano de 2019.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

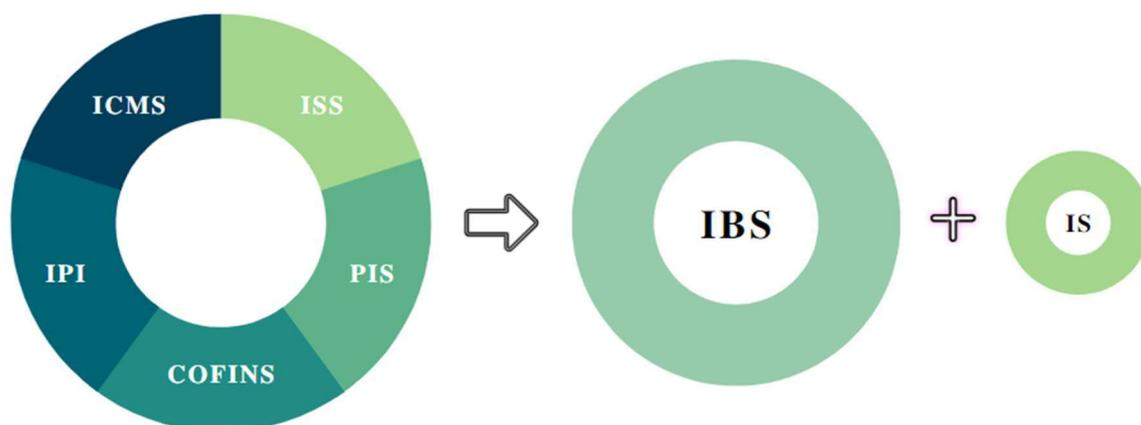
Há duas principais propostas de reforma tributária em discussão no congresso nacional, ambas foram apresentadas como Propostas de Emenda Constitucional. A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019, discutida na Câmara dos Deputados, e a PEC 110/2019, tratada no Senado Federal, trazem regras gerais que devem ser implementadas em leis específicas.

Antes de tudo, podemos citar os tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços no Brasil: o Imposto sobre o Produto Industrializado (IPI), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Programa de Integração Social (PIS), Programa do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Importações de produtos estrangeiros (II) e Imposto sobre Exportações de produtos nacionais (IE), Contribuição sobre o Domínio Econômico (CIDE), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF).

PEC nº 45/2019:

Na Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, seriam extintos cinco tributos: ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI, sendo os dois primeiros de competência de Estados e Municípios e os outros três da União, respectivamente. Esses tributos seriam substituídos por um tributo federal, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), um imposto sobre o valor agregado, que visa uma gestão centralizada do IBS, além de um Imposto Seletivo (IS) de caráter extrafiscal. A incidência do IBS teria uma base ampla de bens, intangíveis, locação de bens, cessão e licenciamento de direitos.

Figura 1 – Impostos unificados na PEC 45/2019



Fonte: Elaborado pela autora, baseado em Senkovski (2020).

Haveria um comitê gestor nacional, composto por representantes de cada esfera de governo, para gerir a arrecadação e a distribuição da receita entre os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e a União.

Para a determinação da alíquota do IBS, uma alíquota única seria composta por “sub-alíquotas” que seriam estabelecidas para cada ente federativo. Após a criação das sub-alíquotas federal, estadual, distrital e municipal, seria criada a alíquota que substitui a arrecadação dos impostos federais (IPI, PIS e Cofins) denominada de “alíquota de referência”, que seria aplicada sobre a base de cálculo do IBS. Dessa forma, todos os bens e serviços destinados a um determinado Estado ou Município, teriam a mesma alíquota aplicada, porém a tributação não seria uniforme em todo território nacional. Resumidamente, a alíquota poderia ser diferente em cada Estado/Município, entretanto, ela seria única para todos os bens e serviços lá consumidos.

Em relação às concessões de benefícios fiscais, conforme o art.152-A, IV, seria vedada a referida concessão. Isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, redução de base de cálculo ou crédito presumido não seriam permitidos.

Sobre a partilha da arrecadação, a parcela de arrecadação de cada ente federativo seria determinada pela aplicação de sua sub-alíquota sobre a base de cálculo do tributo. Ou seja, a partilha seria proporcional com base na aplicação direta da sub-alíquota de cada ente federativo, aplicada sobre a base de cálculo do IBS.

Conforme art. 116 a 118, a PEC 45/2019 prevê uma transição em dez anos para substituição dos cinco tributos pelo IBS. Isso ocorreria com a diminuição gradual das alíquotas da Cofins para compensar o aumento da arrecadação, que seria recolhido com o IBS à 1% de alíquota teste por dois anos. Assim a carga tributária atual seria mantida e teria equilíbrio.

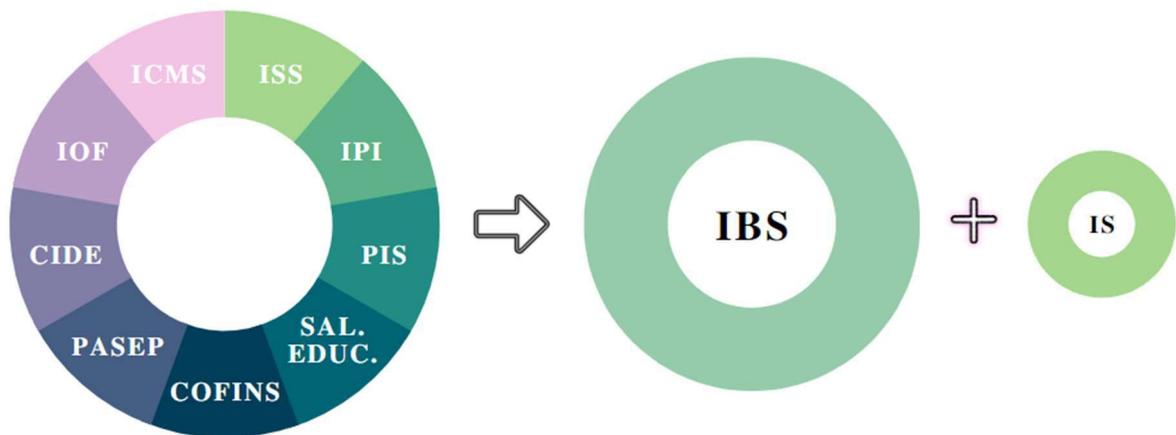
A transição da partilha de recursos teria uma duração de cinquenta anos, sendo que a partir do vigésimo primeiro ano, a parcela equivalente à redução do ISS e ICMS seria diminuída em um trinta avos ao ano.

O Imposto Seletivo, nesse caso, seria de caráter extrafiscal, sendo cobrado sobre determinados bens, serviços ou direitos, que seriam definidos em lei ordinária ou medida provisória, com o propósito de desencorajar o consumo deles.

PEC nº 110/2019:

A PEC nº 110/2019, do Senado Federal, prevê a extinção de nove tributos: ICMS, ISS, PIS, Cofins, IPI, IOF, Pasep, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação. Sendo todos eles substituídos por um tributo de competência Estadual, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e por um tributo de competência Federal, o Imposto Seletivo, que incidiria sobre bens e serviços específicos sendo eles definidos por lei complementar.

Figura 2 – Impostos unificados na PEC 110/2019



Fonte: Elaborado pela autora, baseado em Senkovski (2020).

As competências tributárias passariam a ser da forma como apresentado no quadro 1 a seguir.

Quadro 1 – Competências tributárias na PEC 110/2019

União	IR (com absorção da CSLL), ITR, ITCMD (com arrecadação destinada aos Municípios), Imposto Seletivo, contribuição previdenciária sobre folha de pagamento (empregado e empregador), outras contribuições e taxas.
Estados	IBS (com absorção do PIS, Pasep, Cofins, IPI, IOF, Cide-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS), IPVA (com arrecadação destinada aos Municípios), contribuição previdenciária e taxas.
Municípios	IPTU, ITBI, contribuição de iluminação, contribuição previdenciária e taxas.

Fonte: Elaborado pela autora, baseado na PEC 110/2019.

Por conta da alteração das competências tributárias seria proposta a criação de dois fundos, com o objetivo de equilibrar eventuais diferenças da receita per capita entre os estados e entre os municípios.

Para administrar e fiscalizar o novo imposto, a PEC 110 criaria um órgão nacional denominado de Super Fisco, em que seria composto pelos fiscos Estaduais e Municipais.

As alíquotas do IBS seriam fixadas por lei complementar, existindo uma alíquota padrão. As alíquotas diferenciadas poderiam ser fixadas para bens e serviços específicos. Sendo assim, a alíquota poderia ser diferente, dependendo do bem ou serviço, mas ela seria aplicada em todo o território nacional de forma uniforme.

Em geral, no IBS não seria autorizada a concessão de benefícios fiscais, porém teria exceções, a concessão seria permitida, por lei complementar, nas operações com alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; medicamentos; saneamento básico; bens do ativo imobilizado; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional.

Na partilha da arrecadação do IBS entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios seria aplicado percentuais sobre a receita bruta do IBS, e com base nesse percentual, previsto na própria Constituição, cada ente receberia seu denominado repasse de cota-parte.

A vinculação da arrecadação do IBS seguiria os mesmos princípios da partilha da arrecadação, ou seja, seria mediante a aplicação de percentual sobre a arrecadação para que por fim, fosse definida a entrega direta de recursos.

O período que levaria para a transição do sistema de cobrança dos tributos seria distribuído da seguinte maneira: durante um ano seria feita uma contribuição teste de 1% com a mesma base de incidência do IBS, e em seguida, a transição teria a duração de cinco anos, com a substituição dos atuais tributos pelos novos gradativamente à razão de um quinto ao ano.

Já quanto à transição da partilha de recursos entre os entes federativos, a transição teria duração de quinze anos. Sendo cinco anos referente a implementação do novo sistema de cobrança e os outros dez para, progressivamente, ser feita a repartição das receitas à razão de um décimo ao ano.

O Imposto Seletivo da PEC 110 seria de caráter arrecadatório, sendo cobrado sobre determinados produtos, como petróleo e seus derivados; combustíveis e lubrificantes, cigarros, gás natural, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.

Para uma melhor visualização e análise das propostas, foi elaborado um quadro comparativo da PEC nº 45/2019 com a PEC nº 110/2019. O quadro 2 apresenta os principais aspectos e características de cada proposta, que é parte do objetivo geral desse trabalho.

Quadro 2 – Quadro Comparativo da PEC 45/2019 e a PEC 110/2019

Propostas	PEC 45/2019	PEC 110/2019
Quantidade de tributos extintos	5	9
Alíquotas	Um conjunto de sub-alíquotas formam a alíquota única.	Lei complementar fixa uma alíquota padrão, sendo possível fixar alíquotas diferenciadas para determinados bens e serviços, mas serão aplicadas de maneira uniforme em todo Brasil.
Benefícios fiscais	Não permite a concessão de benefícios fiscais, exceto a devolução de parcela do imposto pago, para contribuintes de baixa renda através de instrumentos de transferência de renda.	Autoriza a concessão de benefícios fiscais, por lei complementar, nas operações com 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.
Período de transição do sistema de cobrança	Prevê um período de transição de 10 anos, sendo os 2 primeiros anos um período de teste, com a cobrança de uma alíquota de 1%, e depois, a transição seria completada em mais 8 anos, com o aumento progressivo da alíquota do IBS e da redução simultânea das alíquotas dos cinco tributos que serão extintos, isso na proporção de 1/8 ao ano.	Prevê um período teste de 1 ano, sendo cobrada uma contribuição de 1%, e em seguida, a transição durará mais 5 anos, sendo os tributos atuais substituídos na proporção de 1/5 ao ano pelo novo tributo.
Período de transição da partilha de recursos	A transição será de 50 anos no total para a repartição das receitas entre os Estados, DF e Municípios.	A transição será de 15 anos no total para a repartição das receitas entre os Estados, DF e Municípios.
Partilha da arrecadação	A sub-alíquota de cada ente federativo é que vai determinar sua arrecadação.	A partilha entre os entes federativos se dá conforme aplicação de percentuais previstos na Constituição sobre a receita bruta do IBS, o repasse de cota-parte.
Imposto Seletivo	De caráter extrafiscal, com o objetivo de desestimular o consumo de determinados bens, serviços e direitos.	De caráter arrecadatório, incidirá sobre produtos e serviços específicos, que serão definidos por lei complementar, e terá sua arrecadação repartida entre os entes federativos.
Fundo de equilíbrio de receita per capita	Não trata sobre o assunto.	Cria dois fundos compensatórios em caso de eventuais disparidades da receita per capita entre os Estados e entre os Municípios.
Alteração das competências tributárias	Não trata sobre o assunto.	Embora o ITCMD se torne de competência tributária da União, o IPVA e o ITCMD tem a sua arrecadação total transferida para os Municípios. É extinta a CSLL e incorporada pelo IR, sendo suas alíquotas ampliadas.

Fonte: Elaborado pela autora, baseado na PEC 45/2019 e 110/2019.

De acordo com Gularte (2021), o modelo de tributação IVA, Imposto sobre Valor Agregado, é um modelo de unificação de impostos, que permite maior transparência e facilidade

de tributação. No IVA, cada etapa da cadeia produtiva paga o imposto referente ao valor que adicionou ao produto ou serviço. As duas propostas foram feitas baseadas nesse modelo, por isso constatou-se que elas trazem, em seus textos, algumas das principais características dele, como a simplificação, transparência, base ampla, crédito amplo e princípio do destino. Sendo assim atendido o objetivo específico de comparar duas das principais propostas de reforma tributária baseado nas principais características do IVA.

As duas propostas têm muitas semelhanças, principalmente por terem seus propósitos concentrados na simplificação dos tributos incidentes sobre a produção e o consumo. Ambas unificariam os tributos em um imposto sobre bens e serviços, que tem como aspectos principais a base ampla, o princípio do destino e a não cumulatividade.

Enquanto na PEC 110/2019 o IBS seria considerado um imposto de competência conjunta de Estados e Municípios, na PEC 45/2019 ele seria um imposto de caráter nacional, além de ter uma redução menor da quantidade de tributos, já que nela apenas cinco tributos seriam unificados em um só e na PEC 110 tem nove tributos previstos.

Na proposta da Câmara, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios fixariam suas próprias sub-alíquotas por meio de lei ordinária, que juntas formariam a alíquota única, aplicável a cada operação. Em virtude disso, essa proposta se mostra mais flexível que a PEC 110, pois permitiria que os entes alterassem suas respectivas alíquotas, por meio de lei específica, e a receita extra que fosse gerada não precisaria ser partilhada e nem ficaria vinculada a determinada despesa.

Embora a PEC 110 permita que sejam fixadas alíquotas diferenciadas em determinados bens e serviços, essas alíquotas passariam a ser aplicadas em todo o território nacional, o que faz com que a proposta seja considerada por muitos autores e especialistas, menos flexível.

Outro aspecto divergente entre as duas propostas são os benefícios fiscais, já que a PEC 45 não permitiria a referida concessão, exceto em caso de devolução do imposto pago por contribuinte de baixa renda. A PEC 110 daria autorização para que governadores e prefeitos concedessem benefícios fiscais através de lei complementar.

A transição do sistema tributário atual para os propostos são bastantes diferentes. Enquanto o período de transição previsto na PEC 110 seria de cinco anos, o da PEC 45 seria de oito anos. O período de teste seria o dobro: um ano na proposta do Senado e de dois anos na proposta da Câmara.

A discrepância é ainda maior quando se trata da transição da partilha de recursos entre os entes, pois o período previsto na PEC 110 seria de quinze anos e na PEC 45 o prazo está

definido em cinquenta anos, ou seja, levaria cinco décadas para o IBS passar a ser pago no destino ao invés de ser cobrado na origem.

Na partilha de arrecadação do texto do Senado, PEC 110, cada ente federativo receberia seus recursos proporcionalmente a sua participação na arrecadação dos tributos, similar ao que está previsto no texto da Câmara, PEC 45, que sua partilha seria definida proporcionalmente com base em sua sub-alíquota.

As propostas estabelecem que a carga tributária se manteria a mesma durante o período de transição do atual modelo de tributação para o novo modelo. Os novos impostos só neutralizariam as perdas com os antigos tributos, sem alterar a arrecadação global. Isso resultaria do mecanismo de transição proposto, de fazer com que a alíquota do imposto substituto tenha um aumento de acordo com a diminuição da alíquota dos tributos que seriam extintos, assim compensando a perda e se mantendo neutra. A carga tributária poderia oscilar em torno do seu atual patamar ao longo do período de transição.

Além das diferenças citadas, é importante dizer que a PEC 110/2019 abrange outras matérias que não foram tratadas na PEC 45/2019, conforme demonstrado no quadro 2, obtendo um diferencial entre as duas, pois quanto maior a abrangência, mais completa é considerada a proposta.

Diante de todo o exposto, para responder o objetivo específico de evidenciar quais seriam os benefícios que cada proposta de reforma tributária traria, constatou-se que a PEC 45 traria como benefícios: a simplificação do sistema, isso se daria pela unificação dos tributos; traria mais transparência em relação aos impostos pagos pelos contribuintes, que atualmente tem grandes dificuldades com a legislação tributária, que é complexa e repleta de alterações; traria o fim da guerra fiscal entre estados e municípios com a vedação da concessão de benefícios fiscais; e traria redução de custos para as empresas, o que aumentaria a competitividade e aceleraria o ritmo de crescimento da economia do país.

Diante do mesmo objetivo, a PEC 110 traria: o recolhimento unificado dos tributos, permitindo maior transparência e facilidade de tributação; a devolução imediata dos créditos financeiros; o desenvolvimento regional com a instituição de um fundo de desenvolvimento regional; e um período de transição bem mais curto em relação à outra proposta.

Com base nos objetivos e nos princípios básicos da reforma tributária, foi criada uma estrutura categorizada para que fosse feita uma análise e discussão mais específica, e por fim, se tivesse condições, de determinar se há uma proposta melhor para a atual situação do sistema tributário brasileiro.

Abaixo encontra-se a análise dos cinco pontos defendidos.

1. **Unificação dos tributos:** Esse é um ponto crucial e um dos mais relevantes, pois ele representa um grande passo para a simplificação do sistema tributário brasileiro. Através da diminuição da quantidade de tributos, o sistema se torna mais simples de entendimento, mais transparente para o contribuinte e menos burocrático para a realização da apuração e pagamento dos impostos.

Oliveira (2019), cita que um dos objetivos de unificar alguns impostos é simplificar as obrigações tributárias para os contribuintes, evitar alguns problemas como a evasão fiscal e melhorar o nível de arrecadação tributária, sem interferir na eficiência e competitividade entre os mercados.

De acordo com Pereira (2021), uma mudança expressiva entre a proposta de unificação dos tributos e o modelo atual é que haveria uma padronização sobre os fatos geradores de tributos, já que hoje, a legislação tributária é vasta ao prever as hipóteses de incidência para geração da obrigação tributária em cada um dos tributos existentes.

- a) PEC 45/2019: com o IBS, essa proposta unifica cinco tributos no total. Um imposto municipal, o ISS, um estadual, o ICMS e mais três impostos federais, o IPI, PIS e Cofins.
- b) PEC 110/2019: unifica nove tributos no IBS, sendo eles: ISS, ICMS, IPI, PIS, Cofins, Pasep, IOF, CIDE-Combustíveis e Salário Educação.

As duas propostas atendem a unificação de tributos, embora tenha uma diferença significativa na quantidade entre elas.

2. **Redução de custos para as empresas:** A enorme quantidade de legislações e regulamentações de obrigações tributárias acabam onerando bastante as empresas. Em 2021, o Doing Business Subnacional (BANCO MUNDIAL, 2019), que avalia e compara o ambiente de negócios de cerca de 190 países, divulgou o relatório anual do Banco Mundial em que o Brasil aparece na última posição quando se trata do tempo gasto por empresas com obrigações tributárias, com 1.501 horas anuais, sendo 885 horas dedicadas apenas aos impostos sobre bens e serviços.

De acordo com o Doing Business Subnacional (BANCO MUNDIAL, 2019), as empresas despendem entre 1.483 e 1.501 horas por ano para preparar, declarar e pagar tributos, mais do que qualquer outro país. Uma legislação e obrigações complexas, cálculos complicados e a quantidade de informações exigidas para as declarações fiscais estão entre os principais desafios.

Com o rearranjo dos impostos pagos atualmente, tanto a PEC 45 quanto a PEC 110 teriam capacidade para otimizar os processos contábeis nas empresas. Seria reduzido o tempo gasto com demandas tributárias e os custos administrativos com pagamento de

impostos, podendo esse tempo e esse dinheiro serem investidos em outras atividades mais estratégicas para as empresas.

As duas propostas atendem o ponto de redução de custos para as empresas.

3. **Mínimo de benefícios fiscais:** Para que a simplicidade e a transparência do sistema tributário se tornem uma realidade, vários fatores devem estar alinhados, e a concessão de incentivos fiscais gera uma redução na competitividade das empresas e aumenta os gastos tributários, complicando ainda mais o sistema. Os textos apontam que com a vedação da concessão de benefícios fiscais, a guerra fiscal é suprimida. De acordo com Montenegro (2022), a razão de tal vedação é legítima e necessária, uma vez que objetiva a diminuição da nociva guerra fiscal ainda existente entre os Municípios e entre os Estados.
 - a) PEC 45/2019 (atende): o texto não autoriza a concessão de benefícios fiscais para o IBS, mas prevê a devolução de parte do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda.
 - b) PEC 110/2019 (não atende): autoriza de forma geral na legislação do IBS, a concessão de benefícios fiscais para estes produtos: alimentos, medicamentos, transporte público coletivo, bens imobilizados, saneamento básico, educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional. Nessa proposta também tem a possibilidade de devolução de parte do imposto pago para contribuintes de baixa renda.
4. **Princípio da equidade vertical:** Um sistema tributário com equidade, é um sistema justo. Esse princípio tenta garantir a neutralidade, fazendo com que os desiguais sejam tratados de forma diferente, ou seja, contribuintes com uma menor capacidade contributiva, devem estar sujeitos a uma carga tributária menos elevada do que os contribuintes com uma maior capacidade tributável.

A PEC 45 é rígida em relação a não concessão de benefícios fiscais, fazendo com que os contribuintes mais pobres e os mais ricos, paguem o mesmo valor pelos seus bens e serviços, porém a PEC 110 permite a concessão de benefícios fiscais em alguns casos e embora as pessoas de baixa renda tenham que desembolsar menos para consumir certos bens e serviços, as pessoas de renda alta também podem se beneficiar disso. Logo, de qualquer forma o princípio da equidade vertical não seria atendido. Porém, as duas propostas preveem a devolução dos impostos pagos para os contribuintes de baixa renda, o que seria uma maneira mais eficaz de diminuir a desigualdade e tratar os desiguais de forma desigual, amparando as famílias mais necessitadas.

Diante disso, é justo dizer que ambas as propostas atendem o princípio da equidade.

5. **Princípio do destino:** É certo dizer que o IBS é baseado no modelo IVA, Imposto sobre Valor Agregado, e que esse modelo contempla diversas características que as duas propostas utilizam como parâmetro, dentre elas, consta o princípio do destino, que é, basicamente, cobrar o imposto no local onde os bens e serviços serão consumidos, ao invés de onde são produzidos. As duas propostas adotam esse princípio, pois buscam pôr fim na guerra fiscal entre estados e municípios, que é grande causadora de conflitos, através da concessão de incentivos fiscais para atrair empresas para seus territórios. As duas propostas pretendem reduzir as desigualdades regionais redirecionando o investimento público e a arrecadação desses recursos para os locais que tenham a maior concentração de pessoas, e que conseqüentemente, terão o maior consumo.

4.2 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O objetivo principal da tão esperada reforma tributária, é a simplificação do sistema tributário brasileiro. O atual Ministro da Economia, Paulo Guedes, explica que isso seria possível fazendo uma redistribuição do que é pago atualmente, para que a atividade econômica seja estimulada e gere mais eficiência ao próprio sistema de arrecadação, que diante de todo o exposto anteriormente, é extremamente complexo e permanece por décadas sem soluções efetivas.

As propostas, PEC 45 e PEC 110, apresentam alternativas para que as distorções, vindas do complicado sistema, sejam eliminadas com a extinção de diversos tributos sobre bens e serviços e os substituindo com um único imposto. Esse modelo de imposto único apresentado nas propostas foi baseado no IVA, Imposto sobre Valor Agregado, que é modelo de sistema tributário de países desenvolvidos.

É fato que a reforma tributária deveria se iniciar pela verificação dos princípios tributários já estabelecidos e que não parecem estar sendo levados em consideração.

Como foi dito por diversos autores, e pela própria doutrina, o propósito é simplificar o sistema através da desburocratização da legislação tributária. Martins (2016), concorda ao dizer que quanto mais complicada for a legislação, mais gera sonegação e corrupção, ingredientes que vicejam em todos os sistemas complexos e irracionais, como é o brasileiro. Com isso, podemos afirmar que para atingir tal objetivo foi apontado em ambas propostas a substituição de alguns tributos por um único, o IBS. O quadro 3 demonstra quais impostos seriam extintos e substituídos pelo novo imposto em cada proposta.

Quadro 3 – Tributos extintos em cada proposta

Propostas	Tributo Municipal	Tributo Estadual	Tributos Federais						
	ISS	ICMS	IPI	Cofins	PIS	Sal. Educação	IOF	Pasep	CIDE-Combustíveis
PEC 45/2019	x	x	x	x	x				
PEC 110/2019	x	x	x	x	x	x	x	x	x

Fonte: Adaptado de Inesc (2019).

Em ambos os textos, há extinção de tributos estaduais e federais e a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), além de um Imposto Seletivo. O IBS seria o principal tributo sobre consumo do país, incidindo sobre bens e serviços. Essa espécie de tributo é popularmente conhecida nos outros países como Imposto sobre Valor Adicionado (IVA). É importante lembrar que essa simplificação referente à diminuição da quantidade de impostos, não significa, em nenhuma das duas propostas, a redução da carga tributária.

Quadro 4 – Impostos Seletivos criados em cada proposta

Propostas	IBS	Imposto Seletivo
PEC 45/2019	Federal	Destinado a desestimular o consumo de determinados bens e serviços. Não há imposição de limite para as alíquotas e teria finalidade extrafiscal.
PEC 110/2019	Estadual	Incidência sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes, gás natural, cigarros, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas ou não, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. A alíquota não deve ser superior à do IBS.

Fonte: Elaborado pela autora, baseado na PEC 45/2019 e 110/2019.

A simplificação do sistema se dá pela diminuição da quantidade de tributos, unificando grande parte deles. As duas propostas alcançam esse objetivo, embora a PEC 110/2019 substitua nove tributos e a PEC 45/2019 apenas cinco.

A fim de atingir o objetivo geral, de analisar os principais aspectos e características de cada proposta, foi feita a análise separadamente e em seguida ela foi sintetizada no quadro 2. Desse quadro, foram extraídas informações que fizeram com que fosse possível identificar duas dimensões principais e as cinco categorias para análise, que foram resumidas no quadro 5 a seguir.

Quadro 5 – Dimensões e suas categorias de análise

Dimensões	Categorias de análise	PEC 45/2019	PEC 110/2019
Simplificação	Unificação dos tributos	ATENDE	ATENDE
	Redução de custos para as empresas	ATENDE	ATENDE

	Mínimo de benefícios fiscais	ATENDE	NÃO ATENDE
Princípios	Princípio da Equidade Vertical	ATENDE	ATENDE
	Princípio do Destino	ATENDE	ATENDE

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Respondendo ao objetivo específico de verificar se as propostas atendem aos requisitos exigidos para a melhoria do processo de tributação, esses requisitos foram distribuídos em dimensões e categorias. Sintetizando os cinco quesitos analisados anteriormente e com base no quadro 5, podemos concluir que das cinco categorias de análise defendidas, a PEC 45/2019 atende à todas elas, enquanto a PEC 110/2019 atende apenas quatro. A PEC 110 deixa de atender ao requisito que põe fim à guerra fiscal.

Lima (1999), havia dito sobre a mais séria limitação dentre as restrições políticas, econômicas e de informação a que o governo se submete ao implementar qualquer política, que é a de a carga tributária global não poder ser reduzida em razão das dificuldades fiscais do país. A unificação dos tributos segue o modelo do IVA, com a intenção de diminuir a complexidade e não a carga tributária. A questão da redução de custos para a empresa se dá pelo mesmo motivo, pois foi comprovado que o tempo dedicado a esse serviço, de apuração e pagamento de impostos, seria diminuído drasticamente em relação ao tempo que gastamos atualmente. Todo esse tempo gasto requer esforços e investimentos.

Caso a concessão de benefícios fiscais tenha o mínimo possível de exceções, como é a situação da PEC 45, isso significa que a atual legislação que conta com diversos regimentos próprios e com alto grau de complexidade pode se tornar mais transparente e simples.

O princípio da equidade vertical está relacionado ao princípio da capacidade contributiva. De acordo com Aragão Júnior e dos Santos (2020), o princípio torna claro que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, visto que o imposto terá caráter pessoal, logo deve-se levar em consideração as características do contribuinte e não da coisa (res) tributada.

Atualmente, os tributos são recolhidos com base no modelo de arrecadação do princípio da origem, ou seja, a arrecadação e a partilha dos tributos se concentram nos locais onde ficam os estabelecimentos e não os consumidores. Montenegro (2022) cita que a mudança no critério de arrecadação, ou seja, da origem para o destino tem condão de gerar uma equalização fiscal federativa para diminuir as disparidades entre as receitas e demandas por serviços públicos nos Estados e municípios brasileiros.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo se deteve ao objetivo geral de analisar os principais aspectos e características das Propostas de Emenda à Constituição 45 e 110, ambas de 2019, para identificar quais as dimensões e categorias de análise fundamentais que uma proposta de reforma tributária deve atender. A análise dos principais aspectos e características, parte do objetivo geral, foi apresentada no quadro comparativo e percebeu-se que apesar das características semelhantes, as propostas se diferenciam bastante na maioria dos pontos, como o tempo de transição, por exemplo.

Percebe-se que as duas propostas analisadas têm condições de trazer benefícios para o país. Em resposta ao objetivo específico de comparar duas das principais propostas de reforma tributária, para a criação do IBS, elas se basearam no modelo de tributação internacional, o IVA, que tem como principais características a simplicidade, transparência, princípio do destino e a concessão de poucas isenções. Essas são características e benefícios que tanto a PEC 45 quanto a PEC 110 trazem em seus textos.

Em resposta ao objetivo específico de evidenciar quais benefícios cada proposta traria, com a unificação dos tributos, as duas já seriam capazes de garantir a simplificação do sistema e torná-lo mais transparente aos contribuintes. Um benefício específico da PEC 45 é a vedação da concessão de benefícios fiscais, que juntamente com o princípio do destino iriam migrar do princípio da origem para o do destino gradativamente, colocaria fim à guerra fiscal. Um benefício da PEC 110 é o desenvolvimento regional com a instituição de um fundo de desenvolvimento regional.

Verificou-se que para obter sucesso na melhoria do processo de tributação brasileiro, há alguns aspectos que as propostas deveriam seguir. Para responder essa parte final do objetivo geral, foram definidos em categorias de análise cinco requisitos mínimos: redução da quantidade de tributos e de custos para as empresas, mínimo de benefícios fiscais, princípio da equidade vertical e do destino. Onde a PEC 45, respondendo ao objetivo específico de verificar se as propostas atendem aos requisitos exigidos para a melhoria do processo de tributação no país, observou-se que, atendeu a todos os cinco e se mostrou com grandes chances de ser uma reforma eficaz. Já a PEC 110 atendeu quatro dos cinco requisitos, embora não signifique que a proposta fosse pior, porém os benefícios fiscais que seriam concedidos comprometem a simplificação e desburocratização da legislação tributária.

Sugere-se para estudos futuros, se fazer uma análise de uma reforma na base consumo e na base patrimônio e renda, para tentar chegar à uma solução efetiva em relação à justiça

tributária e a progressividade em um novo sistema de tributação, ao invés de tentar reparar os danos com a utilização de programas sociais de transferência de renda, como é sugerido nas propostas analisadas nesse estudo.

Esse estudo apresenta como limitação a utilização apenas do texto original da PEC 45 e PEC 110, pelo motivo de haver pouquíssimos autores que tratassem das propostas atualizadas. Isso se deu por elas serem complementadas regularmente após debates e negociações entre os responsáveis.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R.; SOARES, Julia Moraes; CASTRO, KP de. Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro. **Livro Branco da Tributação Brasileira. BID, Documento para Discussão**, n. 265, p. 128, 2013.

ALMEIDA, E. S. **Reforma tributária: comparativos e análises críticas das propostas**. 2020. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/6207/reforma-tributaria-comparativose-analises-criticas-das-propostas/>. 2020.

ANDRADE, J. Reforma tributária no Brasil e seus impactos na redução da desigualdade: uma análise das Propostas de Emenda à Constituição sob a perspectiva da justiça fiscal. **Gestão e Sociedade**, [S. l.], v. 9, n. 22, p. 832–852, 2016. DOI: 10.21171/ges.v9i22.2017. Disponível em: <https://ges.emnuvens.com.br/gestaoesociedade/article/view/2017>. Acesso em: 06 jul. 2022.

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Interesse Nacional**, v. 8, n. 31, p. 65-81, 2015.

ARAGÃO JUNIOR, Francisco Soares de; SANTOS, Patrícia Alves Martins dos. Reforma tributária no Brasil: princípios e propostas em busca do sistema tributário ideal. **Revista Gestão, Inovação e Empreendedorismo**. Ribeirão Preto, v. 3, n. 1, p. 86-95, 2020.

AYRES, Welinton D.'Agostini et al. **Escrituração fiscal digital: reforma tributaria ou instrumento de controle da sonegação**. 2014. Disponível em: <http://repositorio.ufgd.edu.br/jspui/handle/prefix/4055>.

BANCO MUNDIAL. **Relatório Doing Business – 2021**. Washington D.C., The World Bank, 2021.

BOCCATO, Vera Regina Casari. Metodologia da pesquisa bibliográfica na área odontológica e o artigo científico como forma de comunicação. **Rev. Odontol. Univ. Cidade São Paulo, São Paulo**, v. 18, n. 3, p. 265-274, 2006.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em:
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>.

CINTRA, Marcos. **A sonegação é ox do problema**. 2001.

CNI. Reforma tributária: **O que é e quais são as propostas**. Disponível em:
<https://www.portaldaindustria.com.br/industria-de-a-z/reforma-tributaria/#:~:text=A%20reforma%20tribut%C3%A1ria%20%C3%A9%20necess%C3%A1ria,investimentos%20e%20traz%20inseguran%C3%A7a%20jur%C3%ADica>.

COSTA, A. S. **Reforma tributária: PEC 45, PEC 110 e PL 3.887**. 2020. Disponível em:
<https://arquivoi.com.br/blog/reforma-tributaria-pec-45-pec-110-e-pl-3-887/>. Acesso em: 12 abr. 2021.

DORNELLES, Francisco. **O sistema tributário da constituição de 1988**. Nov. de 2013. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.com.br/sistema-tributario-da-constituicao-de-1988-dornelles/>. HAULY, Luiz Carlos. Principais linhas da proposta de reforma tributária. 2017.

FREITAS JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A evolução do sistema tributário brasileiro e suas implicações para a concentração de renda no Brasil**. 2018.

GULARTE, Charles. **O que é o IVA? Qual a proposta desse imposto no Brasil e quais os encaminhamentos para implantação?** Disponível em:
<https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/o-que-e-iva/#:~:text=O%20Imposto%20sobre%20Valor%20Agregado,adicionou%20ao%20produto%20ou%20servi%C3%A7o>. 2021.

HOFFMANN, Bruna Silveira; BERTOLLO, Diego Luís; ECKERT, Alex. Carga Tributária e Reforma Tributária no Brasil à luz da PEC 45/2019, PEC 110/2019 e do PL 3887/2020: Estudo exploratório sob a ótica dos discentes do curso de Ciências Contábeis. In: **XXI MOSTRA DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO**. 2021.

INSTITUTO MILLENIUM. **Da Inconfidência Mineira Ao “Chega De Tanto De Imposto”!**. Disponível em: <https://www.institutomillennium.org.br/da-inconfidencia-mineira-ao-chega-de-tanto-de-imposto/>. Acesso em: 10 jul. 2022.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível**. 1999.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica. **Sequência (Florianópolis)**, p. 221-252, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica. **Revista dos Tribunais**, v. 969, n. 1, p. 1-45, 2016.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. **Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza-CE nos dias**, v. 9, p. 10-11, 2010.

MENIN JUNIOR, R. F. A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UMA ANÁLISE PRINCÍPIOLÓGICA DAS PROPOSTAS DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. **Revista Processus Multidisciplinar**, [S. l.], v. 2, n. 3, p. 18–40, 2021. DOI: 10.5281/zenodo.4847501. Disponível em: <http://periodicos.processus.com.br/index.php/multi/article/view/329>. Acesso em: 26 jan. 2022.

MONTENEGRO, Juliana Galvão Xavier. **Princípio do destino tributário: uma solução para uma maior autonomia dos municípios diante do Federalismo Fiscal e das propostas de Reforma Tributária?**. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

NETO, Celso de Barros Correia et al. **REFORMA TRIBUTÁRIA: COMPARATIVO DA PEC 45/2019 (CÂMARA) E DA PEC 110/2019 2020**. 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>.

O TCU e o Desenvolvimento Nacional - **Contribuições para a administração pública**. Disponível em: <https://sites.tcu.gov.br/desenvolvimento-nacional/financas-publicas.htm>. Acesso em: 26 jan. 2022.

OLIVEIRA, Juliana Cidna Rodrigues de. **Estudo analítico sobre os impactos da reforma tributária no Brasil: comparativo entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019**. 2019.

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**. Texto para Discussão, 2019.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. **Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate**. Novos estudos CEBRAP, v. 37, p. 213-244, 2018.

PANDOLFO, Rafael. **Cinco temas para a Reforma Tributária brasileira**. FESDT–Fundação Escola Superior de Direito Tributário, p. 111, 2019.

PEREIRA, Tiago Garcia. **PEC 45/2019, PEC 110/2019 e PL 3887/2020: uma análise sobre as propostas de mudança em nossa legislação tributária**. 2021. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

PIZA, Paulo Toledo. **Veja as diferenças entre as propostas de reformas tributárias no Congresso**. CNN. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/veja-as-diferencas-entre-as-propostas-de-reformas-tributarias-no-congresso/>. Acesso em: 22 março 2022.

PRZEWORSKI, Adam; TEUNE, Henry. **The logic of comparative social inquiry**. 1970.

RENCK, Maria Helena Pinheiro; STRAPAZZON, Carlos Luiz. **Considerações Acerca Da**

Importância Dos Princípios Enquanto Fundamentos Do Direito. In: **Unoesc International Legal Seminar**. 2014. p. 795-814.

SANTOS, A. M. S.; ARAUJO, J. E. C. **Comparativo entre as propostas de reforma tributária em discussão no Congresso Nacional (Camãra/Senado/Governo)**. 2020.

Disponível em:

https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40039/comparativo_propostas_reforma_santos.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

SANTOS, Lucas Siqueira dos. **Reforma tributária no Brasil: histórico, necessidades e propostas**. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito dos Negócios Aplicado e Direito Tributário Aplicado) - FGV - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie; ALMEIDA, Cristóvão Domingos de; GUINDANI, Joel Felipe. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista brasileira de história & ciências sociais**, v. 1, n. 1, p. 1-15, 2009.

SENKOVSKI, Antonio. **Conheça as três propostas de reforma tributária e suas implicações ao agronegócio**. 2020. Disponível em: <https://www.sistemafaep.org.br/conheca-as-tres-propostas-de-reforma-tributaria-e-suas-implicacoes-ao-agronegocio/>. Acesso em: 29 jul. 2022.

VARGAS, Wagner. Gigante ao tributar, Brasil consegue ser nanico ao entregar serviços. 2021. **Instituto Millenium**. Disponível em: < <https://exame.com/colunistas/instituto-millenium/gigante-ao-tributar-brasil-consegue-ser-nanico-ao-entregar-servicos/>>.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. 1996.

VASCO, Glicianne Paiva. **Estudo Sobre A Reforma Tributária E A Unificação De Tributos**. 2020. Disponível em: https://sistemas.unifal-mg.edu.br/app/lib/classes/arquivo.php?acao=download&nomePasta=piepex/discente/arquivos/TCP&nomeArquivo=TCP_Glicianne_5fa72266ed913.pdf.

WESTIN, Ricardo. **Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social?** Senado Federal, 2021. Disponível em:

<<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>> Acesso em: 24 jan. 2022.