



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS

BACHARELADO INTERDISCIPLINAR EM CIÊNCIAS E ECONOMIA

KATLHYN VENÂNCIO FIRMINO

REFORMA TRIBUTÁRIA:

Os desafios da simplificação no cenário tributário brasileiro

VARGINHA

2019

KATLHYN VENÂNCIO FIRMINO

REFORMA TRIBUTÁRIA:

Os desafios da simplificação no cenário tributário brasileiro

*Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito necessário para obtenção do
título de Bacharelado Interdisciplinar em
Ciências e Economia pela Universidade
Federal de Alfenas – Campus Varginha/MG*

Orientadora: Professora Fabiana Silva Simão

VARGINHA

2019

KATLHYN VENÂNCIO FIRMINO

REFORMA TRIBUTÁRIA:

Os desafios da simplificação no cenário tributário brasileiro

Aprovado em:

Banca Examinadora

Professora: Fabiana Silva Simão (UNIFAL - Orientadora)

Professor: Hugo Lucindo Ferreira (UNIFAL - Examinador)

Professor: Marçal Serafim Cândido (UNIFAL - Examinador)

*Dedico este trabalho a todos que contribuíram
direta ou indiretamente em minha formação
acadêmica.*

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer primeiramente a Deus que me permitiu chegar até aqui. Sem Ele nada disso seria possível! E faço um agradecimento especial a Nossa Senhora por me permitir ter sua fé e paciência nos momentos de aflições e medos e por interceder a Deus para que este projeto fosse concretizado com êxito.

A minha família que foi essencial nesta jornada. Obrigada por todo apoio e incentivo para buscar sempre o meu melhor. Obrigada por todo empenho, compreensão, dedicação e amor.

Agradeço ao Rafael pelo apoio e incentivo para ultrapassar os meus limites e os desafios.

Sou grata à minha orientadora professora Fabiana Silva Simão. Quem me ajudou a concluir esta etapa com sucesso e me fez adquirir muito mais desejo por esta área, através da sua demonstração de amor pela sala de aula. Muito obrigada, espero aprender muito mais com você.

Agradeço também aos meus professores do curso, pois sem eles eu não teria chegado até aqui. Obrigada por todo aprendizado adquirido até aqui.

Agradeço de coração as minhas amigas e colegas de curso pelo companheirismo e disponibilidade para me auxiliar em vários momentos.

Para finalizar agradeço a UNIFAL pela formação obtida e pela oportunidade de conhecer pessoas que se tornaram tão importantes na minha vida.

RESUMO

O estudo presente teve como objetivo fazer uma revisão literária sobre o Sistema Tributário Nacional, a fim de demonstrar as dificuldades da simplificação e os desafios para tornar o sistema mais justo, apresentar de forma simples e clara o funcionamento do sistema tributário do Brasil e explicar um pouco sobre os tributos existentes e suas particularidades. Para alcançar tais objetivos, foram consultados estudos já realizados sobre o tema, através de livros e artigos, de autores influentes sobre a temática no cenário nacional. A análise crítica executada neste estudo, mostrou o quanto o Sistema Tributário Nacional vigente é complexo e em grande parte injusto. Diante disto, as dificuldades de controle das instituições e do próprio fisco são grandes, além de atrasar a economia do país. A pesquisa revelou que o Brasil cobra a mesma tributação, comparada ao de países desenvolvidos, porém o retorno oferecido à população não é proporcional a carga tributária cobrada, isso demonstra o quanto o sistema vigente favorece a camada mais rica em detrimento da camada mais pobre da população, principalmente quando a incidência de tributo é sobre o consumo. Por fim, o artigo explica quais são as formas de tributação incidente sobre o consumo, a renda e a patrimônio, em que se apresentam suas incidências, o seu fato gerador, a suas alíquotas e as principais características de cada tributo. O estudo também apresenta as propostas que estão em pauta para uma futura reforma tributária e algumas propostas paralelas, a fim de tornar o sistema tributário nacional mais justo e simples.

Palavras chaves: Sistema Tributário Nacional; Alta carga tributária; Simplificação; Sistema tributário injusto; Reforma tributária.

ABSTRACT

The objective of this study aimed to make a literary review of the National Tax System in order to show the difficulties of simplification and the challenges to make the system fairer, to present in a simple and clear way the functioning of the Brazilian tax system and to explain a little about the existing taxes and their particularities. In order to achieve these objectives, studies already conducted on the subject were consulted, through books and articles, by influential authors on the theme in the national scenario. The critical analysis performed in this study, showed how complex and largely unfair the current National Tax System is. Given that fact, the difficulties of institutions control and of the risk itself are big, besides delaying the economy of the country. The research revealed that Brazil charges a tax compared to that of developed countries, but the return offered to the population is not proportional to the tax burden charged, that shows how much the current system favors the richest layer over the poorest layer of the population, especially when the tribute incidence is on the consumption. Finally, the article explains the forms of taxation that focus on consumption, income and property, in which their incidences, their taxable event, their rates and the main characteristics of each tax are presented. It also presents the proposals that are in the agenda for a future tax reform and some parallel proposals, in order to make the national tax system fairer and simpler.

Keywords: National Tax System; High tax burden; Simplification; Unfair tax system; Tax reform.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BNDE - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

IBS - Imposto sobre Bens e Serviços

IVA - Imposto Sobre Valor Agregado

ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

IPI - Imposto sobre produtos industrializados

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

PIS - Contribuição para o Programa de Integração social

PASEP - Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

II - Imposto sobre Importação

IE - Imposto sobre Exportação

CIDE - Contribuição sobre o Domínio Econômico

CPP - Contribuição Previdenciária Patronal

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IRPF - Imposto sobre Renda da Pessoa Física

IRPJ - Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica

RFB - Receita Federal do Brasil

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

IPVA - Imposto sobre a Propriedade e Veículos Automotores

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

ITCD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações

ITBI - Imposto de Transmissão Inter Vivos e Bens Imóveis

ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas

FMI - Fundo Monetário Internacional

PIB - Produto Interno Bruto

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

Sumário

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 11 |
| 2. REVISÃO LITERÁRIA..... | 12 |
| 2.1. A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL | 12 |
| 2.2. TRIBUTOS E SUAS INCIDÊNCIAS | 14 |
| 2.2.1. Tributação Sobre o Consumo | 14 |
| 2.2.2. Tributação Sobre a Renda | 18 |
| 2.2.3. Tributação Sobre o Patrimônio | 19 |
| 2.3. DIFICULDADES PARA A SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL | 20 |
| 3. PERSPECTIVAS E PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA..... | 22 |
| 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS | 25 |
| 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS | 26 |

1. INTRODUÇÃO

A necessidade de se ter uma reforma tributária no país, sustenta-se em cima da possibilidade do Sistema Tributário Nacional Brasileiro ser um dos mais complexos do mundo (APPY, 2019). Além da complexidade em torno do assunto, tem a questão da carga tributária do país que em 2018 bateu o recorde de 35.07% do Produto Interno Bruto (PIB), o equivalente a R\$ 2,39 trilhões (FERNANDES, 2019). No entanto, segundo o ex- secretário da Receita Federal Everaldo Maciel, a tributação de renda no Brasil é a mais simples do mundo, com uma legislação simples e muito pragmática, ou seja, grandes partes das pessoas que discutem sobre o tema confundem complexidade com operabilidade.

Diante deste quadro, as diversas propostas de Reforma Tributária que estão em debates, são insuficientes e não atendem as necessidades do país, pois elas não levam em conta a eficiência do sistema tributário, mas a sua simplificação. O país tem uma das maiores cargas tributária em todo o mundo, a incidir sobre o consumo, que repassa aos preços das mercadorias, onde captura a maior proporção de renda dos pobres que é a menor das classes abastadas (FAGNANI, 2018).

Um sistema com uma carga tributária composta predominantemente de tributos indiretos, que incidem tanto no consumo como na mão de obra, e em boa parte de natureza cumulativa, mostra que “o sistema tributário brasileiro atua contra a competitividade da produção nacional e inibe a força do mercado interno, por lançar o maior ônus da tributação sobre as classes de menor renda, exatamente as que possuem maior propensão a consumir” (OLIVEIRA, 2018; p.69). Sendo assim, os desafios para se ter uma reforma tributária que permita o reencontro do país com o crescimento e com o processo de inclusão social são grandes.

Há também a necessidade de manter os mesmos níveis de arrecadação atuais e atender às diversas demandas enfrentadas pelo Estado. Outras questões que também precisam ser observadas são: o forte desenvolvimento do capitalismo no decorrer dos anos e as mudanças que o pensamento ortodoxo reproduz sobre o papel da política fiscal e tributária, das aplicações financeiras, dos lucros das pessoas jurídicas, dos investimentos e a resistência que há da classe mais rica da sociedade em aumentar sua participação do ônus representado pela tributação (OLIVEIRA, 2018).

Posto isso, o objetivo deste trabalho é discutir, através de um acúmulo teórico da literatura nacional sobre a complexidade do sistema e as dificuldades da simplificação do Sistema Tributário Nacional, além de mostrar as propostas que estão sendo discutidas e analisadas, a fim de chegar a um melhor modelo. Para isso, o artigo é dividido em dois tópicos básicos, além deste e das considerações finais. O primeiro tópico discorre sobre os primeiros indícios

de tributação no país e sua evolução até os dias atuais, e também aborda sobre os principais tributos que incidem sobre o consumo, a renda e o patrimônio, explicando como isto ocorre de uma forma simples e direta. O segundo tópico apresenta as propostas que estão em discussão e suas perspectivas.

A importância de estudar Reforma Tributária dá-se pelas mudanças no processo evolutivo do Sistema Tributário Brasileiro e dos estudos em cima disto. Além de auxiliar as pessoas no entendimento dos conceitos, das alíquotas, da incidência e a questão social por trás dos tributos.

O estudo possibilita melhor conhecimento e clareza sobre um assunto essencial para todo cidadão, principalmente na incidência de tributos indiretos. Permite uma noção da complexidade e dos custos que as empresas enfrentam para que ocorra a apuração dos tributos.

Por fim, a pesquisa mostra como a desigualdade social pode limitar a eficiência e produtividade da economia e apresenta alternativas para alcançar uma maior justiça fiscal.

2. REVISÃO LITERÁRIA

2.1. A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional brasileiro é um conjunto de normas e instituições que possuem a finalidade de instituir e arrecadar tributos de competência da União, Estado e Municípios. Este sistema vem tomando forma desde o Império, com a principal fonte de renda a base do comércio exterior, em particular a importação, que chegou a corresponder cerca de 2/3 da receita pública. Esta estrutura permaneceu até a Constituição de 1934 (PÊGAS, 2017).

De acordo com Pêgas (2017), a partir da constituição de 1934 começou a predominar a cobrança dos impostos internos sobre produtos (...) que no final dos anos 1930 superou em arrecadação o imposto de importação. Na constituição de 1946 foi criado um sistema de transferência de tributos, sendo atribuído aos municípios 10% da arrecadação do imposto de consumo e aumento no imposto de renda de 10% para 15%.

Assim, “nos 20 anos seguintes à constituição de 1946, observou-se um aumento cada vez maior da importância dos tributos indiretos sobre o produto” (PÊGAS, 2017, p.31). Já na década de 50, o governo brasileiro criou o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), a fim de atrair capital estrangeiro para o país. Entre os anos de 1965 e 1967 foi criada uma emenda constitucional, criando um sistema que era tecnicamente avançado para a época e pela primeira vez, foi criado sistema tributário que era, de fato, um sistema e não com conjunto de arrecadações. Este período também foi marcado pela criação do imposto sobre circulação de mercadoria (ICM) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI) (PÊGAS, 2017).

A constituição, de 1988, trouxe algumas modificações para o sistema nacional com a carta de alforria, definida na carta Magna, dando uma relevante importância para os municípios, que até então eram esquecidos quando se tratava da divisão de recursos (PÊGAS, 2017).

O Sistema Tributário Nacional atual tem sua estrutura básica definida no Código Tributário Nacional (Lei complementar n 5.172/66) e suas regras ditadas de forma extensa e rígida na Constituição Federal de 1988 (PÊGAS, 2017). Sua estrutura possui cinco espécies distintas de tributos, que são divididas em: impostos, taxas e contribuições de melhorias (competência da União, estado e municípios); contribuições sociais, econômicas e especiais (competência da União) e empréstimos compulsórios (competência da União). A divisão dos principais tributos é apresentada da seguinte forma:

Federativos – II, IPI, IOF, IR, ITR, COFINS, CIDE, CSLL, INSS, FGTS, PIS/PASEP.

Estaduais: ICMS, ITCMD, IPVA

Municipais: ITBI, ISS, IPTU.

Já em relação a sua incidência, os tributos podem ser divididos da seguinte forma: renda (tributos diretos, cobrados sobre o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos); patrimônio (tributos cobrados sobre patrimônio das pessoas físicas e jurídicas); consumo (tributos indiretos, que incidem sobre a cadeia produtiva) e encargos sociais (contribuições cobradas sobre a folha de pagamento). (PÊGAS, 2017).

Veremos no tópico a seguir, a divisão dos principais tributos e suas incidências, conforme citada à cima.

2.2. TRIBUTOS E SUAS INCIDÊNCIAS

2.2.1. Tributação Sobre o Consumo

Os tributos sobre a compra e venda de mercadorias existe há muito tempo, desde os primeiros indícios de tributação no país, mas a sua incidência voltada para o consumo se fortaleceu no último século (SOUZA, 2018). No Brasil esta forma de tributação prevaleceu por muito tempo, porém sua cumulatividade gera um grande problema, pois sua incidência sobre todas as etapas de comercialização gera acréscimo no preço final dos produtos, pesando para o consumidor final (SOUZA, 2018). O quadro abaixo irá apresentar os principais tributos e suas características, a fim de entender melhor a particularidade dos tributos que incide sobre o consumo:

Quadro 1 – Principais tributos sobre o consumo e suas características

| TRIBUTO | COMPÊTÊNCIA | CARACTERÍSTICAS | DIRETO X INDIRETO |
|---|--------------------|--|--------------------------|
| Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN | Municipal | <ul style="list-style-type: none"> Cobrado sobre a prestação de serviços e tem impacto econômico no preço final de cada serviço. Em 2015, arrecadou (58 bilhões) 3% da carga tributária nacional. | Indireto |
| Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS | Estadual | <ul style="list-style-type: none"> Cobrado sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte. O seu valor é embutido no preço dos bens e serviços, ou seja, é integrado ao preço do produto/serviço cobrado. Em 2015, arrecadou (396,5 bilhões) 21% da carga tributária nacional. | Indireto |
| Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI | Federal | <ul style="list-style-type: none"> Cobrado na venda de produtos submetidos a processo de industrialização, além de ser cobrado também na importação de produtos do exterior. Em 2015, arrecadou 2,5% da carga tributária nacional. | Indireto |
| Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – (COFINS) | Federal | <ul style="list-style-type: none"> Cobrados sobre a receita das pessoas jurídicas em geral, além da cobrança sobre os órgãos estatais e entidades sem fins lucrativos. | Indireto |

| | | | |
|--|---------|--|----------|
| Contribuição para o Programa de Integração social - (PIS) | Federal | <ul style="list-style-type: none"> Em relação às pessoas jurídicas, sua arrecadação afeta o preço final dos bens e serviços. | Indireto |
| Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Pública - (PASEP) | | | |
| Imposto sobre Importação - (II) | Federal | <ul style="list-style-type: none"> Cobrado sobre produtos adquiridos no exterior, na entrada do item no Brasil. O imposto afeta o preço final do produto adquirido, seja para uso, consumo ou industrialização. Em 2015, a arrecadação sobre o comércio exterior atingiu 2,2% da carga tributária nacional. | Indireto |
| Imposto sobre Exportação - (IE) | Federal | <ul style="list-style-type: none"> Praticamente não é cobrado, por conta dos acordos internacionais celebrados na Organização do Comércio. | Indireto |
| Contribuição sobre o Domínio Econômico - (CIDE) | Federal | <ul style="list-style-type: none"> Cobrada em dois casos: na venda de combustíveis, afetando o preço final de venda nos postos de gasolina. E também é cobrada na remessa de serviços com tecnologia ao exterior, afetando o preço destas remessas. Em 2015, a arrecadação atingiu 0,3% da carga tributária nacional. | Indireto |
| Contribuição Previdenciária Patronal - (CPP) | Federal | <ul style="list-style-type: none"> Cobrado sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, independente do número de empregados e da sua folha de pagamento. Em 2015, a arrecadação atingiu 4,2% da carga tributária nacional. | Indireto |
| Imposto sobre Operações Financeiras - (IOF) | Federal | <ul style="list-style-type: none"> Cobrado sobre quatro situações financeiras: câmbio, operações financeiras, seguro e crédito. Os dois últimos têm rebate direto no preço dos bens e serviços, aumentando-os. Em 2014, a arrecadação atingiu em torno de 1% da IOF Crédito e IOF Seguro na carga tributária nacional. | Indireto |

Fonte: Manual de Contabilidade Tributária, 2017.

E “essa miríade de tributos sobre o consumo contribui para um sistema caótico, ultrapassado e oneroso” (SOUZA, 2018; p. 507) e juntamente com a complexidade da legislação brasileira, este processo se torna muito difícil para apurar e fiscalizar.

Pois atualmente, “existe a possibilidade de os 5.570 Municípios editarem leis específicas sobre o ISSQN, 27 governos estaduais podem fazer o mesmo com o ICMS e o mesmo ocorre com a União no caso dos impostos IPI, II, IE, IOF e das contribuições PIS, PASEP, COFINS, CIDE e CPP”. (SOUZA, 2018; p.64).

2.2.1.1. Tributação dos produtos

O Impostômetro divulga na página eletrônica www.impostometro.com.br estudos sobre as arrecadações feitas e o peso dos tributos sobre diversos produtos no país. Basta ir à relação de produtos no tópico saiba mais na página, para saber a porcentagem de tributos que tem incluso no preço final do serviço/produto. Os produtos são divididos em 20 categorias, possibilitando uma melhor visualização dos produtos semelhantes. As categorias são: acessórios; agronegócio; bebidas; cama-mesa-banho-copa; combustíveis e lubrificantes; eletroeletrônicos; equipamentos domésticos; ferramentas; higiene e beleza; instrumentos musicais; materiais de construção; materiais de limpeza; materiais escolares; peças e acessórios de veículos; produtos industrializados; produtos médicos e hospitalares; serviços; variedades; veículos e vestuário.

Nos quadros a seguir, serão apresentados os produtos com a maior e menor carga tributária. O objetivo é analisar as diferenças que existe entre as porcentagens e assim, entender a quantidade de tributo incluso no preço final dos produtos e serviços adquiridos diariamente.

Quadro 2 – Produtos com as menores alíquotas

| | |
|---|--|
| 1. Casamento (cerimônia na igreja) - 0% | 11. DVD (cartucho) - 24,20% |
| 2. Batata - 11,22% | 12. Computador até R\$ 3.000,00 - 24,30% |
| 3. Frutas - 11,78% | 13. Cinto de segurança - 24,76% |
| 4. Medicamentos de uso animal - 13,11% | 14. Cobertor - 26,05% |
| 5. Plantas (pomar) - 13,44% | 15. Desinfetante - 26,05% |

| | |
|--------------------------------------|------------------------------------|
| 6. Grama - 13,44% | 16. Água sanitária - 26,05% |
| 7. Jornal - 14,09% | 17. Lençol - 26,05% |
| 8. Sal - 15,05% | 18. Barco - 28,31% |
| 9. Livro escolar - 15,52% | 19. Álcool - 29,48% |
| 10. Cadeira de rodas - 18,04% | 20. Cimento - 30,05% |

Fonte: Impostômetro (2019)

Quadro 3 – Produtos com as maiores alíquotas

| | |
|--|--|
| 1. Cigarro - 83,32% | 11. Micro-ondas (forno) - 59,37% |
| 2. Cachaça - 81,87% | 12. Tênis importado - 58,59% |
| 3. Casaco de pele Vison - 81,86% | 13. Relógio - 56,14% |
| 4. Perfume (produtos importados) - 78,99% | 14. Moto (até 125CC) - 52,54% |
| 5. Caipirinha - 76,66% | 15. Jóias - 50,44% |
| 6. Playstation (vídeo game) - 72,18% | 16. GPS - 50,30% |
| 7. Arma de fogo (revólver) - 71,58% | 17. Kit de embreagem - 50,29% |
| 8. Maquiagem (produtos importados) - 69,53% | 18. Caneta - 49,95% |
| 9. Moto (acima de 250CC) - 64,65% | 19. Aquecedor de ambientes - 48,30% |
| 10. Gasolina - 61,95% | 20. Conta de luz - 48,28% |

Fonte: Impostômetro (2019)

Diante dos quadros apresentados, nota-se que é alta a quantidade de tributos inserida nos produtos consumidos diariamente pelos brasileiros. Isso mostra o impacto e a importância da tributação sobre o consumo para a economia do país, onde aproximadamente 35% do PIB são derivados da arrecadação sobre o consumo.

2.2.2. Tributação Sobre a Renda

Esta forma de arrecadação pode ser feita de duas formas: sobre a renda da pessoa física e/ou sobre a renda da pessoa jurídica. O quadro a seguir irá apresentar as principais características das duas formas:

Quadro 4 – IR Pessoa Física x IR Pessoa Jurídica

| PESSOA FÍSICA | PESSOA JURÍDICA |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • O Imposto de Renda incide sobre os rendimentos do capital, do trabalho e da combinação dos dois. Para as pessoas físicas, a incidência é sobre todos os rendimentos oriundos do trabalho, de aluguel, de pensão alimentícia, de aplicações financeiras e demais proventos definidos em lei (PÊGAS, 2017). • Atualmente a alíquota máxima do IRPF (27,5%) é muito inferior a média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (41%) e de muitos países da América do Sul (INTROINI, 2018). • Apesar de nem todos os contribuintes serem obrigados a apresentar a declaração de ajuste, seu limite de isenção é muito baixo e sua incidência recai com maior impacto sobre rendimentos que não constituem uma renda consideravelmente alta, comparada a outros países, além de ter uma alíquota inferior à adotada na maioria dos países da OCDE (INTROINI, 2018). | <ul style="list-style-type: none"> • O lucro da pessoa jurídica sofre a incidência de dois tributos: o IRPJ e a CSLL. A existência de dois tributos sobre o lucro no país se justifica pela destinação dos valores arrecadados. (PÊGAS, 2017). • A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. A partir desse permissivo legal, foram instituídas sistemáticas de tributação para o IRPJ: as sistemáticas do Lucro Real, do Lucro Presumido, do Lucro Arbitrado e do Simples Nacional (POHLMANN, 2010). • A alíquota geral de IRPJ é de 15% e o lucro que exceder a R\$ 240.000,00 ao ano é tributado em mais 10%. A taxa da CSLL incidente sobre o lucro tributável é de 9% para as empresas em geral, exceto seguradoras, instituições financeiras e equiparadas que pagam 20% (PÊGAS, 2017) • Ambos podem ser apurados anualmente ou trimestralmente, de acordo com a escolha do regime tributário da empresa (PÊGAS, 2017). |

Fonte: Próprio autor (2019)

Diante das informações apresentadas, pode-se notar que é preciso que haja uma reforma que institua uma nova tabela de IRPF, com alíquotas mais adequadas e justas e que tenha o objetivo de ampliar seu grau de progressividade e sua participação no total da arrecadação tributária, de modo a contribuir para a redução da desigualdade do país (INTROINI, 2018). Já em relação ao IRPJ, é preciso que haja propostas a fim de eliminar os benefícios fiscais e aproximar o máximo possível as alíquotas efetivas das estatutárias previstas na lei, além do fortalecimento da administração tributária, para que possa acompanhar a evolução das novas práticas evasiva e combatê-las com eficiência (HICKMANN et al., 2018).

2.2.3. Tributação Sobre o Patrimônio

A progressividade do sistema de impostos requer a ampliação da tributação sobre o patrimônio. A participação relativa desses tributos na carga tributária no Brasil é reduzida na comparação internacional. O Brasil é um país onde o peso da tributação sobre o patrimônio é relativamente baixo, sendo 4,4% da carga tributária nacional em 2015 (PÊGAS, 2017).

A tributação sobre o patrimônio é realizada principalmente no âmbito dos estados e municípios. No quadro a seguir serão abordadas algumas informações relevantes dos principais tributos, a fim de entender melhor cada um deles:

Quadro 5 – Principais tributos que incidem sobre o Patrimônio

| TRIBUTO | COMPETÊNCIA | CARACTERÍSTICAS |
|--|-------------|---|
| Imposto sobre a Propriedade e Veículos Automotores – IPVA | Estadual | <ul style="list-style-type: none"> As receitas do IPVA no Brasil representaram 0,6% do PIB em 2016, sendo a sexta maior do mundo numa amostra de países do Fundo Monetário Internacional (FMI). As alíquotas geralmente variam de 2% a 4%, sendo seletivas conforme o tipo e motorização do automóvel. E “segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) de 2008, o IPVA não pode incidir sobre aeronaves e embarcações, gerando uma perda de receita estimada de R\$ 1-2 bilhões” (CARVALHO JR, 2018; p. 434). |
| Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU | Municipal | <ul style="list-style-type: none"> “O IPTU representou aproximadamente 25% (dados de 2014) da arrecadação tributária dos municípios brasileiros, sendo um importante instrumento de melhoria, principalmente da infraestrutura das cidades” (PÊGAS, 2017; p. 352). A receita nacional do IPTU no Brasil tem-se situado entre 0,42% e 0,47% do PIB entre 2000 e 2015, mas em 2016 atingiu 0,5% do PIB (R\$ 31 bilhões) (CARVALHO JR, 2018). |
| Impostos sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR | Federal | <ul style="list-style-type: none"> Possui função essencialmente extrafiscal, uma vez que a própria Constituição determina que as alíquotas do ITR sejam fixadas com a finalidade de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Sendo assim, “as grandezas se invertem, ou seja, quanto maior a utilização da propriedade menor será a alíquota do imposto” (FÉLIX, 2018; p.116). “A arrecadação do ITR é extremamente reduzida na comparação internacional (0,02% do PIB ou 0,1% da arrecadação tributária federal) num país continental, com grande extensão de áreas rurais, no qual a participação da agricultura e do agronegócio no PIB e nas exportações é significativa (respectivamente, 23% e 46%)” (FARIAS; SILVA; LEITE, 2018; p.58). |
| Imposto de Transmissão Inter Vivos e Bens | Municipal | <ul style="list-style-type: none"> “Apesar de os municípios, em regra, exigirem o pagamento do ITBI no ato de registro da escritura |

| | | |
|--|----------|--|
| Imóveis – ITBI | | <p>do imóvel no Cartório de Notas, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) só admite a cobrança do imposto após o registro no Cartório de Registro de Imóveis, por que é nesse momento em que realmente há a transmissão do bem” (FÉLIX, 2018; p.141).</p> <ul style="list-style-type: none"> • “Como os valores venais do IPTU podem ser muito defasados por falta de atualização das Plantas de Valores, representando em alguns municípios entre 10% e 30% dos valores de mercados e considerando um cenário crescente de valorização imobiliária, a partir de 2009, muitos municípios passaram a criar sistemas de valores de referência para ITBI baseados em pesquisas de mercado” (CARVALHO JR, 2018; p.447 – 448). |
| Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCD | Estadual | <ul style="list-style-type: none"> • Sua “arrecadação representa 0,25% da carga tributária total (R\$ 4,7 bilhões em 2014), sendo a maior parte nas regiões Sul e Sudeste, que concentram 83% da arrecadação do imposto” (PÊGAS, 2017; p.347). • A arrecadação do imposto pode “justificar a viabilidade da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas. Devido à elevada concentração de riqueza e significativo número de milionários no país (164 mil milionários e 34 bilionários segundo pesquisa do Credit Suisse), uma tributação anual sobre a riqueza dessas pessoas poderia gerar uma arrecadação não desprezível do IGF” (CARVALHO JR, 2018; p. 472). |
| Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF | Federal | <ul style="list-style-type: none"> • Há uma discussão muito grande em torno da regulamentação do inciso VII do art. 153 da Constituição Federal de 1988, ou seja, a regulamentação, mediante Lei Complementar, do Imposto sobre Grandes Fortunas (CARVALHO JR, 2018). • “Bens como imóveis residenciais, carros de passeio, embarcações e jatos privados deveriam ser tributados, mesmo que de titularidade de pessoa jurídica”. Os valores efetivamente pagos com o IPTU e IPVA devem ser reduzidos do cálculo do IGF, a fim de estimular uma tributação melhor da propriedade (CARVALHO JR, 2018; p.485-486). • A alíquota progressiva deveria ser reduzida para desestimular a evasão, com um limite de isenção até R\$ 500.000,00 (nível similar a países como Suíça, Noruega e Uruguai) (CARVALHO JR, 2018). |

Fonte: Próprio autor (2019)

2.3. DIFICULDADES PARA A SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Desta maneira, “há pelo menos uma década, discute-se a necessidade de uma reforma tributária. Não se pode dizer que o debate seja recente, mas foram as profundas transformações ocorridas no plano externo que deram um novo impulso às discussões (...) cresceu o entendimento em torno da urgência de evitar que a competitividade do setor produtivo nacional seja afetada por motivos essencialmente tributários” (AFONSO et al., 2000, p. 11-12).

“Há praticamente o consenso de que o sistema tributário brasileiro dificulta a inserção bem-sucedida do Brasil na economia global e que é urgente evitar que a competitividade do setor produtivo nacional seja afetada por motivos essencialmente tributários” (VARSANO, 2002, p.10).

Portanto, “O objetivo fundamental do sistema tributário, foi elevar o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário, como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para impulsionar o processo de crescimento econômico” (VARSANO, 1996, p.12).

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2018), ao se completar 30 anos da Constituição Federal de 1988 houve 5,9 milhões de normas editadas no país, com uma média de 774 normas por dia útil. Em matéria tributária, foram editadas 390.726 normas. Sendo assim, é possível compreender porque o Brasil se encontra no ranking da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) como um dos países com a maior burocracia fiscal e portador de uma das mais complexas legislações tributárias.

De acordo com o Portal Tributário (2019), atualmente há 93 tributos divididos conforme retratados. Isso gera uma grande complexidade e discussão para o tema reforma tributária, devido à grande diferença de espécies de tributos existentes no país.

Portanto, “ratificando o que disse Adam Smith há 240 anos, para que uma reforma tributária seja classificada como tal, deve cumprir com a função social de redistribuição de renda. E isso só será obtido quando a reforma atingir, cumulativamente, três parâmetros básicos: simplificação, redução e estabilização” (PÊGAS, 2017, p.35). Porém, implantar estes parâmetros no país não é uma tarefa fácil.

Além das espécies dos tributos, é preciso reconhecer outros elementos fundamentais, tais como, contribuinte (de fato e responsável), fato gerador (obrigação principal e acessória), base de cálculo (definida por uma lei complementar) e as alíquotas.

“O principal obstáculo à implementação da reforma tem sido o temor de que ela prejudique o ajuste fiscal em curso. Uma reforma tributária que seja relevante sempre implica risco para a arrecadação no curto prazo. Não por questões técnicas e administrativas, que são controláveis, mas devido à possibilidade de contestação judicial das mudanças na tributação, com possível interrupção do recolhimento de tributos. Por outro lado, a menos que se tolere algum risco, não será possível reduzir a iniquidade da tributação e seus efeitos perversos sobre o sistema produtivo, o que deverá resultar, brevemente, na impossibilidade de manter por muito tempo a arrecadação no seu nível atual”. (VARSANO, 2002, p.11).

3. PERSPECTIVAS E PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

A necessidade de se ter uma reforma no país, voltou a ser um dos principais assuntos em discussão atualmente. O economista, professor e deputado Luis Carlos Hauly, publicou um documento falando sobre as principais linhas de pensamento em relação à proposta da reforma tributária, na câmara dos deputados. Ele defende a necessidade de se ter uma reforma, principalmente pela alta concentração da arrecadação sobre o consumo. Pois, “enquanto, na média os países da OCDE recebem 37% de suas receitas da tributação da renda e 25% da do consumo, no Brasil, a tributação sobre bens e serviços responde por 51% da carga tributária, enquanto a sobre a renda representa somente 18%” (HAULY, 2019).

A discussão em cima do tema já tem ao menos cinco versões sobre o assunto, sendo analisada pelo governo. Cada proposta busca alcançar interesses de diferentes grupos. O setor de serviços defende tributação sobre movimentação financeira, a indústria é favorável a um imposto simplificado sobre a produção e estados e municípios temem perder mecanismos de incentivo. Em paralelo, o governo tenta aliar interesses (CORRÊA, 2019).

A câmara dos deputados propôs a substituição de cinco tributos por um só, criando o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Ele incidirá ao longo de toda cadeia e os empresários poderão deduzir, na hora do recolhimento, os gastos com insumos.

“Nesse modelo, os seguintes tributos seriam unificados: PIS/PASEP, COFINS, IPI (federais), ICMS (estadual) e ISS (municipal). A proposta de emenda à constituição (PEC 45), baseada no trabalho do economista Bernard Appy, foi apresentada na Câmara pelo deputado Baleia Rossi (MDB) e já foi aprovada pela Comissão e Constituição e Justiça (CCJ). O texto também prevê o fim de qualquer tipo de incentivo fiscal. A transição completa seria de 50 anos, e a arrecadação ficaria a cargo de um comitê formado por União, estados e municípios” (CORRÊA, 2019).

A proposta apresentada pelo senado segue a mesma linha de raciocínio do economista Bernard Appy, mas com algumas diferenças em relação à quantidade de tributos unificados, que seriam nove, em vez de cinco. São eles: IPI, PIS/PASEP, COFINS, IOF, Salário-Educação, Cide, CSLL (todos federais), ICMS (estadual) e ISS (municipal). O texto também prevê mudanças no IPVA, que passaria a ser de competência municipal (hoje, é estadual) e incidirá também sobre aeronaves e embarcações (CORRÊA, 2019).

A equipe Paulo Guedes propôs a troca de cinco tributos federais (PIS/PASEP, COFINS, IPI, uma parte do IOF e talvez a CSLL) por uma única cobrança, o Imposto Único Federal. Além disso, a proposta também quer acabar com a contribuição do INSS sobre a folha de pagamento que as empresas realizam atualmente. A equipe também discute a criação de um imposto sobre todos os meios de pagamento ou um aumento adicional na alíquota do imposto único, além de discutir mudança no Imposto de Renda pessoas jurídicas e pessoas físicas (NEGRUNI, 2019).

O Instituto Brasil 200 propôs a criação do Imposto Único substituindo todos os tributos inclusive o IPTU e IPVA, podendo ainda ser discutido demanda setoriais como a exportação e Zona Franca de Manaus. Na proposta prevê também, uma alíquota de 2,5% sobre qualquer movimentação financeira de conta corrente para conta corrente (NEGRUNI, 2019).

Já o Rafael Fonteles, representante do Comitê dos Secretários de Fazenda dos Estados (comsefaz), propôs retirar da União à gestão do tributo único. Além de propor que, caso o governo consiga emplacar um imposto unificado apenas federal, os estados tenham a opção de encaminhar o IVA (Imposto Sobre Valor Agregado) Dual, que prevê mecanismos de compensação de perdas e de redução de desequilíbrios regionais, com a criação de um fundo (NEGRUNI, 2019).

Além das cinco propostas em discussão, os empresários também propuseram a criação de um tributo que incida sobre as movimentações financeiras. O Imposto Único Federal (IUF) substituiria todos os tributos hoje em vigor, com exceção do imposto de renda e tributos regulatórios. Eles alegam que a tributação sobre movimentações financeiras é a mais adequada para os novos modelos de negócio (CORRÊA, 2019).

O governo também trabalha com a idéia de criar um imposto do tipo IVA, mas para substituir apenas impostos federais, os estados e municípios ficariam de fora, a menos que desejem ingressar no novo modelo. Uma proposta em paralelo seria em relação a um imposto

sobre movimentações financeiras, a fim de substituir a contribuição sobre a folha de pagamento, que é destinado ao financiamento da Previdência (CORRÊA, 2019).

A reforma também será importante para cessar as guerras fiscais entre os estados, decorrente das alíquotas, concessão de crédito e aos demais benefícios referentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS). Ela pretende destinar o imposto para o estado que adquirir a mercadoria. Assim, a partir da reforma, existirá somente uma Lei para regulamentar toda a questão, invés de 27 legislações, como ocorre atualmente (ORIONTEC, 2019).

Assim, com o surgimento do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e as novas regras do ICMS, surgirá a necessidade de criar um órgão capaz de centralizar todas essas informações e destinar cada tributo ao seu órgão competente (Municípios, Estados e União Federal). Então pensando nisso, os autores do projeto de reforma tributária propuseram a criação do SuperFisco. Esse órgão agregará todos os fiscos estaduais (atualmente conhecidos como SEFAZ) e será de competência conjunta dos Estados e do Distrito Federal. Assim, além de organizar o processo de partilha dos impostos arrecadados, o SuperFisco será responsável pela fiscalização tributária junto com a Secretaria da Receita Federal. Ele será comandado por um secretário nacional e terá a sua gestão descentralizada a partir de um superintendente em cada unidade federada e certas cidades localizadas em posições estratégicas (ORIONTEC, 2019).

Por fim, a proposta pretende garantir que os Entes Federativos sejam parceiros, exigindo que todos compartilhem do resultado de suas arrecadações, evitando concentração da arrecadação, como é feito pela União com as contribuições sociais. Nesse sentido, garantirá que os estados e municípios recebam uma parte do Imposto de Renda, bem como a União e os municípios tenham direitos sobre o IVA e do Imposto Seletivo (HAULY, 2019).

De qualquer modo, para se evitar as desconfianças naturais com uma mudança tão profunda, nos primeiros anos após uma reforma ser implantada, se garantirá que cada ente federado mantenha o quinhão de sua arrecadação nos mesmos moldes dos anos anteriores, evitando-se perdas com o novo modelo. Para isso, será calculada a participação de cada Município, Estado e União na arrecadação dos últimos anos dos tributos que estão sendo alterados, a fim de garantir que esse mesmo percentual lhes seja entregue com base na arrecadação dos novos tributos. Será elaborada uma regra de transição que, em alguns anos, transfira essa partilha com base nas arrecadações anteriores para o novo modelo (HAULY, 2019).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste trabalho foi desenvolver uma análise que permita, de maneira simples e clara, o entendimento a respeito do Sistema Tributário Brasileiro, apresentando os desafios para realizar uma reforma tributária no país. Nesse sentido, foi feita uma revisão literária, abordando os principais pontos de vista de diferentes autores sobre o tema. A expectativa ao término deste trabalho é de ampliar a compreensão e o conhecimento do leitor sobre o sistema tributário brasileiro, demonstrando a alta carga tributária que incide para o consumidor final.

Através das propostas em discussão, pode-se notar que todas as opções buscam simplificar o sistema, porém nenhuma delas atende as reais necessidades do país que é de reduzir a carga tributária para o consumidor final e minimizar a regressividade. Além disso, nenhuma proposta diminui a complexidade em torno da legislação, da forma de apuração dos tributos e da burocracia enfrentada atualmente.

Como visto, a legislação tributária tem um papel extremamente importante para se construir uma sociedade justa, garantindo o desenvolvimento nacional e diminuindo as desigualdades sociais, bem como promover o bem estar de todos. São esperados alguns benefícios com a reforma, desde a simplificação do sistema tributário brasileiro, através da redução dos custos com apuração e o cumprimento das obrigações principais e acessórias, até a redução da carga tributária incidente sobre o consumo.

Ciente que no curto prazo não existe muito espaço para que haja redução da carga tributária, devido ao atual momento da economia do país, o ideal seria diminuir a complexidade do sistema tributário nacional. E, apesar do Brasil cobrar uma carga tributária bem parecida com os países de primeiro mundo, o governo não oferece bons serviços públicos para a população como retorno. Além disto, ele beneficia os mais ricos em detrimento dos mais pobres, pela cobrança da maioria dos tributos sobre o consumo ao invés de ser sobre a propriedade e as altas rendas e ganhos.

Por fim, vale ressaltar que além da simplificação e mudanças estruturais no sistema tributário nacional discutido nesta pesquisa, são necessárias novas direções de estudos e implementações como: as alíquotas; a gestão dos recursos arrecadados; as medidas para combater a corrupção e a sonegação fiscal; para que se tenha um sistema tributário brasileiro vigorando de forma justa e eficiente, contribuindo para o crescimento e desenvolvimento do país.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, A. S. V. et al. **Sistema tributário para o desenvolvimento**. In: CASTRO, Ana Célia (Org.). Desenvolvimento em debate. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social: Mauad, 2002. v. 2

CARVALHO JR, P. H. **A Reforma Tributária Necessária: Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**, 2018. Disponível em: <<http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2018/11/A-Reforma-Tribut%C3%A1ria-Necess%C3%A1ria-Livro-2-Subs%C3%ADdios-para-o-debate.pdf>> .

CORRÊA, M. **Entenda as propostas de reforma tributária e que grupos elas afetam**. O globo, 2019. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/entenda-as-propostas-de-reforma-tributaria-que-grupos-elas-afetam-23843915>>.

FAGNANI, E. **A Reforma Tributária Necessária: Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**, 2018. Disponível em: <<http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2018/11/A-Reforma-Tribut%C3%A1ria-Necess%C3%A1ria-Livro-2-Subs%C3%ADdios-para-o-debate.pdf>> .

FARIAS, S. L. et al. **A Reforma Tributária Necessária**. Diagnósticos e premissas, 2018. Disponível em: <<http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2018/11/A-Reforma-Tribut%C3%A1ria-Necess%C3%A1ria-Livro-1-Diagn%C3%B3stico-e-Premissas.pdf>>.

FELIX, A. **A Reforma Tributária Necessária: Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**, 2018. Disponível em: <<http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2018/11/A-Reforma-Tribut%C3%A1ria-Necess%C3%A1ria-Livro-2-Subs%C3%ADdios-para-o-debate.pdf>>.

FERNANDES, A. **Carga tributária bate recorde de 35,07% do PIB, mesmo com a economia fraca**. Estadão, 2019. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,carga-tributaria-bate-recorde-de-35-07-do-pib-mesmo-com-a-economia-fraca,70002944416>>.

GIAMBIAGI, F. **Reforma tributária**. Instituto Milenium, 2018. Disponível em: <<https://www.institutomillennium.org.br/artigos/2019-v-reforma-tributaria/>>.

HAULY, C. L. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Câmara Legislativa, 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>> .

HICKMANN, S. S. I. M. T. **A Reforma Tributária Necessária: Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**, 2018. Disponível em: <<http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2018/11/A-Reforma-Tribut%C3%A1ria-Necess%C3%A1ria-Livro-2-Subs%C3%ADdios-para-o-debate.pdf>> .

INTROINI, P. G. **A Reforma Tributária Necessária: Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**, 2018. Disponível em: <<http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2018/11/A-Reforma-Tribut%C3%A1ria-Necess%C3%A1ria-Livro-2-Subs%C3%ADdios-para-o-debate.pdf>> .

LEAL, L. **Como funciona o manicômio tributário brasileiro?** Papo de homem, 2013. Disponível em: <<https://papodehomem.com.br/como-funciona-o-manicomio-tributario-brasileiro/>>.

NEGRUNI, M. **Estados se unem para mudar proposta de reforma tributária.** 2019
<<https://mauronegruni.com.br/2019/08/01/estados-se-unem-para-mudar-proposta-de-reforma-tributaria-da-camara/>> .

OLIVEIRA, F. A. **A Reforma Tributária Necessária: Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira,** 2018. Disponível em:
<<http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2018/11/A-Reforma-Tribut%C3%A1ria-Necess%C3%A1ria-Livro-2-Subs%C3%ADdios-para-o-debate.pdf>> .

ORIONTEC. **Projeto de reforma tributária:** conheça as principais proposta, 2019. Disponível em: <<https://blog.oriontec.com.br/projeto-de-reforma-tributaria-principais-propostas/>> .

PÊGAS, P.H. **MANUAL DE CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA.** São Paulo Atlas, 2017.

REZENDE, F. **Propostas de reforma do sistema tributário nacional.** IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, 1996. Disponível em:
<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1937/1/td_0420.pdf>.

REDE JORNAL CONTÁBIL. **Imposto único:** conheça a proposta de reforma tributária, 2019. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/imposto-unico-conheca-a-proposta-de-reforma-tributaria/>> .

SOUZA, J. M. **A Reforma Tributária Necessária: Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira,** 2018. Disponível em:
<<http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2018/11/A-Reforma-Tribut%C3%A1ria-Necess%C3%A1ria-Livro-2-Subs%C3%ADdios-para-o-debate.pdf>> .

VARSANO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.** IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Rio de Janeiro, 1996. Disponível em:
<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>.

VARSANO, R. **Sistema tributário para o desenvolvimento.** In: CASTRO, Ana Célia (Org.). Desenvolvimento em debate. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social: Mauad, 2002. v. 2, p. 231-250.