

Reforma Tributária: análise da complexidade e excessiva burocracia, com ênfase na tributação sobre o consumo

Bárbara Cristina Santos¹

Resumo

O presente estudo busca analisar a complexidade e a excessiva burocracia presentes no sistema tributário nacional. Destaca-se a problemática do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), evidenciando suas intrincadas regras e regulamentações. Neste sentido, a complexidade do ICMS não apenas sobrecarrega as empresas com procedimentos complexos, mas também contribui para a perpetuação da guerra fiscal entre os entes, prejudicando a eficiência do sistema tributário. Verifica-se que o sistema tributário brasileiro é regressivo, apoiando-se na tributação indireta sobre o consumo, impondo uma carga desproporcional sobre a população de baixa renda. A análise ressalta a incompatibilidade do sistema tributário com os princípios fundamentais da Carta Magna, evidenciando a necessidade premente de uma reforma ampla. O estudo é de caráter objetivo e descritivo baseado nas etapas do Arco de Marguerez, além da revisão bibliográfica que permitem identificar alguns dos principais problemas do sistema tributário brasileiro. Dessa forma, podemos ver que uma estrutura tributária justa, simples e progressiva é essencial para promover o bem-estar social e atender à capacidade contributiva da população de baixa renda. O trabalho propõe reflexões sobre a necessidade de reformas estruturais para simplificar o sistema tributário e promover uma tributação mais justa e eficiente, visando uma efetiva melhoria na equidade e eficiência do sistema tributário nacional.

Palavras-chave: complexidade, Reforma Tributária, Sistema Tributário regressivo, simplificação, tributação sobre o consumo.

Abstract

The present study seeks to analyze the complexity and excessive bureaucracy present in the national tax system. The problem of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) stands out, highlighting its intricate rules and regulations. In this sense, the complexity of ICMS not only burdens companies with complex procedures, but also contributes to the perpetuation of tax war between entities, damaging the efficiency of the tax system. It appears that the Brazilian tax system is regressive, relying on indirect taxation on consumption, imposing a disproportionate burden on the low-income population. The analysis highlights the incompatibility of the tax system with the fundamental principles of the Magna Carta, highlighting the pressing need for a broad reform. The study is objective and descriptive based on the stages of the Marguerez Arc, in addition to the literature

review that allows us to identify some of the main problems of the Brazilian tax system. In this way, we can see that a fair, simple and progressive tax structure is essential to promote social well-being and meet the contributory capacity of the low-income population. The work proposes reflections on the need for structural reforms to simplify the tax system and promote fairer and more efficient taxation, aiming at an effective improvement in the equity and efficiency of the national tax system.

Keywords: complexity, consumption taxation, Regressive Tax System, simplification, Tax Reform.

INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro é amplamente reconhecido pela complexidade, burocracia e repleto de distorções, dificultando aos contribuintes e as empresas na arrecadação e posteriormente no pagamento dos impostos. Como apontado por Borges, o sistema tributário brasileiro é complexo e ineficiente, com múltiplos impostos que geram um elevado alto custo de conformidade para as empresas e para o próprio Estado (Borges, 2020, p.5). Portanto, a sua natureza regressiva e a complexidade é um dos principais problemas para o desenvolvimento econômico do país, pois geram insegurança jurídica e dificultam o cumprimento das obrigações fiscais pelas empresas.

Conforme Ribeiro, a reforma tributária sempre figurou como questão central da política brasileira, perdurando durante toda a década de 90 e adentrando o novo milênio com esta importância (Ribeiro, 2015). No início do novo milênio, as discussões sobre a reforma tributária continuaram ganhando destaque. Desse modo, enfatiza-se que são pautadas pela simplificação, transparência, eficiência do sistema fiscal, entre outros pontos.

A Constituição de Federal de 1988, conhecida como Constituição Cidadã, representa um marco no processo de redemocratização do Brasil após anos de regime militar. Entretanto, a Carta Magna também apresenta certas anomalias, sendo a complexidade do sistema tributário uma delas.

Diante do exposto, o presente artigo tem como objetivo apresentar uma síntese, conforme as etapas do Arco de Margueres, em relação aos desafios e peculiaridades do sistema tributário brasileiro atual. Com ênfase nos principais impostos tratados no texto aprovado Reforma Tributária em 11 de novembro de 2023 no Senado Federal, tais como: ICMS, PIS, COFINS, IPI, ISS, com enfoque na

tributação sobre o consumo e, abordando conceitos como regressividade, complexidade no contexto do sistema tributário brasileiro, entre outros aspectos.

1. OBSERVAÇÃO DA REALIDADE

1.1. Estrutura dos tributos, considerando o texto aprovado da Reforma Tributária em 07 de julho de 2023

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 3º, para melhor entendimento, define o conceito de tributo como:

“Art. 3º: tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (Brasil, 1966)

Os impostos são valores monetários que os contribuintes devem pagar ao Estado segundo a lei. No entanto, os tributos não podem ser considerados uma sanção por um ato ilícito, ou seja, não são penas impostas por infrações ou crimes.

Conforme Castro e Souza, “tributo é compulsório, ou seja, é resultante do poder impositivo do Estado, aqui entendido em sua concepção mais ampla, ou seja, do poder estatal sobre o contribuinte” (Castro e Souza, 2010, p. 19). O Estado tem autoridade legal para exigir o pagamento de impostos legislados por lei, ou seja, o descumprimento independentemente da sua vontade, resulta em penalidades aos contribuintes.

Conforme Fabretti, “a concretização do fato gerador pode fazer nascer uma obrigação principal, que é sempre de natureza pecuniária, isto é, pagar um tributo; ou uma obrigação acessória, que é dever administrativo” (Fabretti, 2007, p. 129).

Portanto, quando surge o fato gerador do imposto, como define a lei, desencadeando o dever de pagar determinado imposto, a pessoa ou entidade devedora deve remeter o pagamento. O Código Tributário Nacional o define nos arts. 114 e 115:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.” (Brasil, 1966)

No Brasil, são arrecadados impostos direta e indiretamente, a cobrança direta ocorre quando o contribuinte paga o valor do imposto diretamente, como o Imposto de Renda. Já a cobrança indireta acontece quando os tributos são incluídos nos preços dos produtos e serviços, sendo repassados ao consumidor final. Neste sentido, podemos ver como exemplo o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

O sistema tributário brasileiro classifica os tributos indiretos em três esferas distintas: tributos federais, tributos estaduais e tributos municipais.

1.1.1. Impostos Federais

1.1.1.1. IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um imposto que incide sobre a industrialização e importação de produtos. É previsto no artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal de 1988: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados;” (Brasil, 1988), e regulamentado pela Lei n.º 4.502/1964 e pelo Decreto n.º 7.212/2010, que consolidaram a legislação tributária referente ao imposto.

O IPI é um imposto seletivo, ou seja, sua alíquota varia conforme a natureza do produto, sendo sua base de cálculo o valor de saída do estabelecimento industrial ou equivalente, incluindo o valor do produto, custos financeiros e outros encargos da venda. A alíquota do IPI é estabelecida por lei e pode variar segundo a classificação fiscal do produto na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), identificando cada tipo de produto tributável e definindo sua alíquota específica.

Algumas situações permitem uma tributação diferenciada do IPI, para mercadorias importadas, a base de cálculo é o valor aduaneiro acrescido de taxas de importação e aduaneiras. Já para mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus e áreas de livre comércio recebem benefícios fiscais com redução ou dispensa de IPI.

É importante ressaltar que o IPI é um imposto cumulativo, ou seja, ele incide em todas as etapas da cadeia produtiva. No entanto, as empresas têm direito a créditos do imposto pago nas etapas anteriores, o que permite a compensação do valor devido.

1.1.1.2. Cofins

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) tem como objetivo financiar a segurança social, que inclui saúde, previdência social e assistência social. A COFINS está regulamentada pela Lei n.º 10.833/2003 e prevista no artigo 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal de 1988:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento;” (Brasil, 1988)

A COFINS aplica-se sobre a receita da empresa e às importações de bens e serviços, sendo assim, a base de cálculo inclui o valor total das receitas auferidas, como vendas de produtos, prestação de serviços, juros sobre capital próprio, entre outros. A alíquota pode variar conforme a atividade econômica, posto isto, enfatiza-se que existem diferentes regimes tributários que determinam a alíquota aplicável. Sendo o regime cumulativo, o qual se aplica 3% de alíquota na receita, sem direito a crédito para compensar os pagamentos de impostos nas etapas anteriores.

O regime não cumulativo tem a alíquota de 7,6% independentemente da atividade econômica, onde as empresas recebem créditos COFINS para compensar o imposto pago em etapas anteriores. Os créditos são calculados com base nas instruções normativas, que entrem outras permitem créditos sobre insumos e materiais para revenda. Posto isso, salienta-se que algumas exceções e situações específicas podem influenciar como a COFINS é calculada e aplicada, como os benefícios fiscais para determinados setores econômicos, regimes especiais de tributação, entre outros.

1.1.1.3. Pis/Pasep

O Imposto sobre o PIS/PASEP é uma contribuição social de natureza tributária que incide sobre o faturamento das empresas e a folha de salários. Ele foi instituído pela Lei Complementar n.º 7/1970 e tem como objetivo financiar o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

A base legal para a tributação do PIS/PASEP é estabelecida na Constituição Federal de 1988, que determina no artigo 195 a competência da União para criar contribuições sociais, incluindo o PIS/PASEP:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;” (Brasil, 1988)

Além disso, a Lei Complementar n.º 7/1970 define as regras gerais para a arrecadação e fiscalização desse imposto. A forma de cálculo e a alíquota do PIS/PASEP variam de acordo com o regime tributário em que a empresa está enquadrada. No regime não cumulativo, sua alíquota é de 1,65% e no regime cumulativo, sua alíquota é de 0,65% sobre a receita.

Os valores arrecadados com o PIS/PASEP são destinados a financiar programas sociais e pagar o abono salarial aos trabalhadores. O abono salarial é um benefício pago anualmente aos funcionários que recebem até dois salários mínimos por mês.

1.1.2. Impostos Estaduais

1.1.2.1. ICMS

O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) é um imposto que compete aos Estados e Distrito Federal, que incide sobre a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e a comunicação. Conforme previsto na Constituição Federal 1988, artigo 155, inciso II:

“Art. 155, inciso II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;” (Brasil, 1988)

Cada estado pode legislar sobre alíquotas, base de cálculo, incentivos fiscais, obrigações acessórias e demais aspectos relacionados à incidência do ICMS em seu território. No entanto, existe legislação federal que estabelece normas gerais para a

cobrança desse imposto, como a Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) e o Convênio ICMS 69/2018, sendo um instrumento de cooperação entre estados para uniformizar procedimentos.

A não-cumulatividade do ICMS é um princípio estabelecido pela Constituição Federal de 1988 e regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996, que permite compensar o valor devido em cada operação com o valor já pago na anterior.

O artigo 155, inciso II, trata da forma de tributação do ICMS por meio de substituição tributária, onde o imposto é recolhido antecipadamente por um contribuinte substituto que assume a responsabilidade pelo pagamento em nome dos demais envolvidos na cadeia produtiva.

1.1.3. Impostos Municipais

1.1.3.1. ISSQN

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é um imposto que incide sobre a prestação de serviços. A regulamentação do ISSQN varia de acordo com cada município, pois cabe a cada um deles legislar sobre o imposto. O supramencionado imposto está previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” (Brasil, 1988)

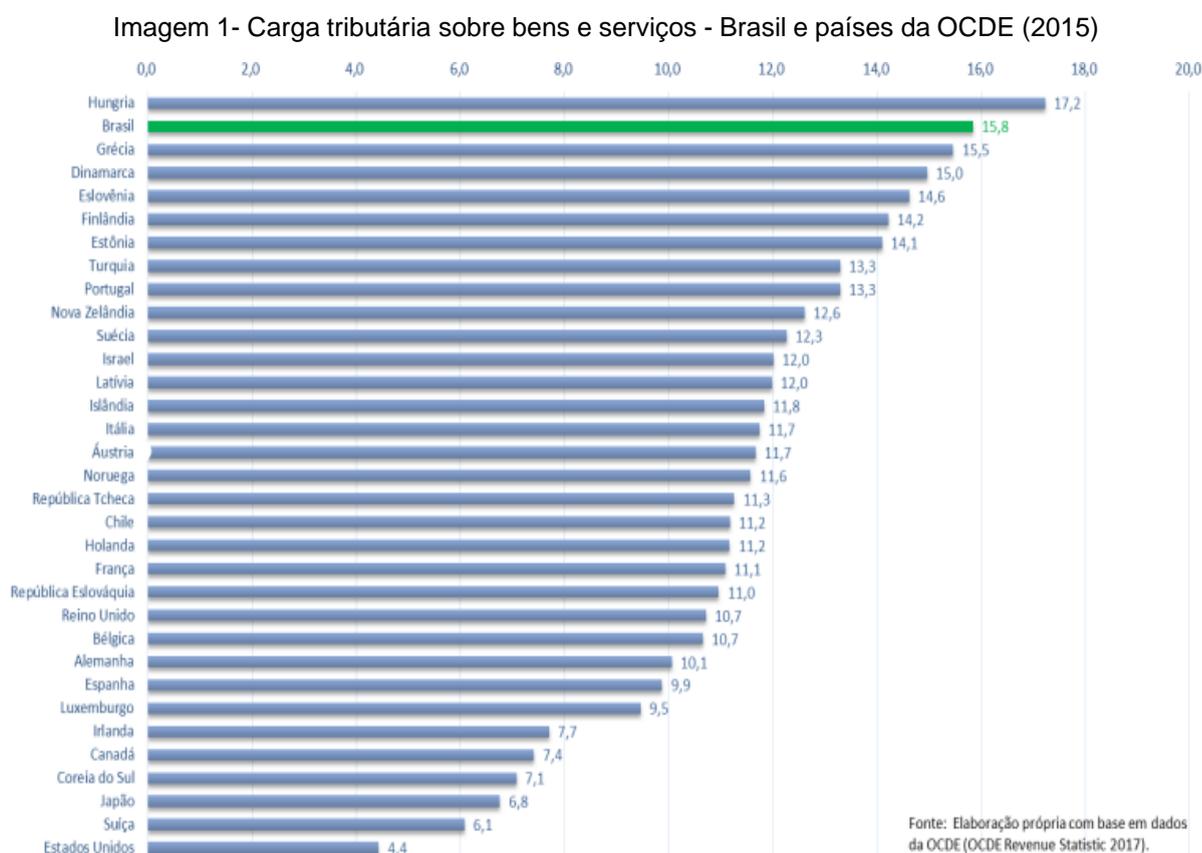
A base legal para a tributação do ISS é a Lei Complementar 116/2003, que estabelece regras gerais para a cobrança e arrecadação do imposto. Essa lei define quais atividades são considerados serviços tributáveis e estabelece alíquotas máximas que podem ser aplicadas pelos municípios, podendo variar segundo o tipo de serviço prestado.

Conforme a base legal, a lei fornece uma lista de serviços tributados e as alíquotas máximas correspondentes para cada um, embora os municípios possam definir as suas próprias taxas dentro dos limites estabelecidos.

A Lei Complementar 157/2016 introduziu alterações, atribuindo aos municípios competências para tributar serviços como planos de saúde, administração de fundos e cartões de crédito, entre outros. A lei também possibilitou acordos de centralização de cobrança entre municípios para setores específicos da economia, como operadoras de cartão de crédito.

1.2. Carga Tributária sobre bens e serviços

A carga de impostos sobre bens e serviços no Brasil tem recebido frequentemente críticas, principalmente devido à sua complexidade e aos impactos significativos que ela gera. Portanto, a fragmentação da base tributária, a elevada complexidade fiscal e as regulamentações especiais colocam sérios problemas ao atual sistema fiscal (APPY et al.,2018). O gráfico inframencionado demonstra a relação do Brasil com os países da OCDE conforme a carga tributária.



Fonte: Receita Federal (2017)

Após a observação do gráfico, fica claro que existem diversos debates e críticas em relação ao atual sistema tributário. A imposição de impostos elevados sobre bens e serviços é vista como um fator que contribui para a natureza regressiva do sistema. Sendo assim, esta regressividade é explicada pelo fato de, proporcionalmente, as pessoas de baixa renda serem mais afetadas, uma vez que os impostos incluídos no preço final dos produtos afetam consideravelmente os seus ganhos.

1.3. Desafios tributários brasileiros e cenários fiscais brasileiros

Conforme apresentado os tributos, o sistema tributário brasileiro se destaca pela sua notória complexidade, sendo um reflexo da diversidade de normas fiscais que dominam o cenário nacional. Com regulamentos dos níveis federal, estadual e municipal, os contribuintes se encontram em uma rede normativa complexa. É crucial mencionar que os tributos indiretos, tais como PIS, COFINS, ICMS e IPI, conforme demonstrado no gráfico anterior, carregam uma carga tributária significativa, sendo os protagonistas deste cenário fiscal.

Esses tributos, ao incidirem sobre o consumo e a circulação de bens e serviços, possuem características regressivas, principalmente em relação à tributação sobre o consumo. Isso implica que os impostos afetam mais as pessoas com menor renda, em comparação com as pessoas que possuem maior renda.

Essa regressividade é resultado da estrutura dos impostos sobre o consumo, como o ICMS e o IPI, que são cobrados a uma alíquota fixa, independentemente da renda do consumidor. Assim, os impostos consomem uma proporção maior da renda das pessoas de baixa renda, que destinam a maioria de seus recursos para o consumo básico.

Dentro desse contexto, a percepção da complexidade do sistema tributário brasileiro não é apenas uma impressão subjetiva, mas uma realidade enfrentada pelos contribuintes.

DESENVOLVIMENTO

2. Arco de Maguerez

A abordagem proposta por Berbel (1999) oferece um roteiro estruturado, dividido em cinco etapas importantes: observação da realidade, pontos-chave, teorização, hipótese de solução e aplicação à realidade. Esse modelo tem como objetivo fornecer uma compreensão aprofundada de uma determinada realidade, identificar problemas relevantes, desenvolver soluções embasadas e, por fim, aplicar essas soluções de forma eficaz. Neste contexto, exploraremos cada uma dessas etapas destacando suas contribuições para a transformação de realidade complexas.

A primeira etapa é a observação da realidade, que forma a base do processo. Nesta etapa ocorre uma análise da realidade em questão para identificar seus aspectos problemáticos. Conforme mencionado por Berbel:

"Está etapa tem por finalidade observar criticamente uma dada realidade, para identificar seus aspectos problemáticos e selecionar um problema a ser estudado, visando contribuir para a transformação dessa mesma realidade" (Berbel, 1999, p. 101)

Na etapa seguinte, nos pontos-chave, é feita uma análise mais detalhada dos aspectos relacionados ao problema escolhido. Posto isso, nesta etapa busca-se identificar os possíveis fatores imediatos e condicionantes maiores relacionados ao problema em estudo. De acordo com Berbel:

"Está etapa volta-se para uma nova análise dos aspectos relacionados ao problema, procurando identificar os possíveis fatores imediatos e condicionantes maiores associados ao problema em estudo e estabelecer pontos-chave ou questões básicas a serem investigadas" (Berbel, 1999, p. 106)

A terceira etapa, na teorização, é o momento em que são construídas respostas mais elaboradas para o problema identificado. Berbel menciona:

"A etapa da teorização é o momento de construir respostas mais elaboradas para o problema, desenvolvendo os pontos-chave e visando buscar informações onde quer que elas estejam, seja em livros, artigos, revistas, ou seja, em depoimentos e representações de elementos envolvidos no problema em questão" (Berbel, 1999, p. 108)

Nesta etapa, a hipótese de solução, com base na problematização, são levantadas hipóteses ou suposições sobre os problemas em questão. Berbel descreve como: "está etapa tem por finalidade apontar alternativas de solução para o problema estudado, baseados no estudo até aqui desenvolvido". (Berbel, 1999, p. 144)

A última etapa, na aplicação à realidade, pode-se dizer que é a parte mais importante do processo, pois visa a aplicação real do estudo à prática, sendo assim, completa o ciclo ao permitir intervenção na realidade científica. Conforme apresentado por Berbel:

"Está etapa que possibilita intervir na realidade estudada, confrontando as hipóteses de solução com as condicionantes e limitações da própria realidade. Visa garantir alguma forma de aplicação real do estudo no contexto a partir do qual teve origem o problema" (Berbel, 1999, p. 146)

O arco de margueréz é um método que visa auxiliar a estruturação, fornecendo uma apresentação dos elementos essenciais da pesquisa.

3. PONTOS-CHAVE

Como a complexidade e a burocracia excessiva que permeiam de maneira notória o sistema tributário nacional, impacta empresas e contribuintes? Como as múltiplas regras e regulamentações do ICMS contribuem para este cenário fiscal? Como a tributação sobre o consumo evidencia a natureza regressiva do sistema tributário nacional, prejudicando o bem-estar das pessoas de menor renda?

O sistema tributário do Brasil é bastante complexo devido à competência entre os entes federativos, cada um com competência para instituir seus próprios tributos, contribuindo para este quadro complexo.

Especialmente para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), segundo Oliveira, destaca que, um estudo constatou cerca de 20 modificações diárias nas regulamentações apenas em agosto de 2012. As revisões constantes por meio de modificações refletidas nos Diários Oficiais da União e dos Estados, visam melhorar a política, mas acabam amarrando ainda mais a teia de regras. Isto torna difícil para os contribuintes e as empresas acompanharem e compreenderem as obrigações (Oliveira, 2012). Além disso, o Brasil enfrenta desafios significativos por sua complexidade, segundo o Banco Mundial, são gastos 1.501 horas necessárias para o pagamento dos tributos, evidenciando a burocracia envolvida no pagamento de tributos.

Imagem 1 - O Brasil está em último lugar, com 1.501 horas/ano



Fonte: Endeavor (2019)

A imagem acima, demonstra a notória complexidade por suas diversas taxas, impostos, obrigações acessórias, entre outros, enfatizando o tempo gasto pelos contribuintes para cumprirem com suas obrigações fiscais.

O ICMS, conforme indicado pela Receita Federal do Brasil, representa o imposto mais representativo na carga tributária nacional, mas também se destaca por sua notável complexidade (RFB, 2017, p. 20). Esta complexidade é tangível na miríade de disposições legais que regulam a sua aplicação, e não apenas teorias. A análise da extensa gama de regras atuais nos 27 estados e no Distrito Federal do Brasil mostra a densa natureza regulatória que envolve o ICMS, representando um desafio para empresas e profissionais fiscais.

Portanto, fica claro que as constantes mudanças na legislação do ICMS não são apenas reflexo da dinâmica econômica, mas também adicionam uma camada extra de complexidade para os contribuintes. Cada ajuste normativo requer compreensão imediata e adaptação por parte das empresas, o que pode ter impactos significativos em suas operações e estratégias fiscais.

Em relação à aplicabilidade do ICMS, incluindo a chamada guerra fiscal entre os Estados brasileiros, que aumenta a insegurança tributária, geram incerteza e criam um ambiente desafiador para as empresas lidarem com regras tributárias diferentes em cada estado.

Além disso, o ICMS está embutido nos preços finais dos produtos e serviços, sendo efetivamente repassado indiretamente aos consumidores no momento da compra, isso significa que indiretamente são pagos pelos consumidores. Essa característica faz com que o ICMS seja considerado um imposto regressivo, assim, esta natureza regressiva afeta mais os consumidores de baixa renda, uma vez que dedicam uma maior parcela dos seus rendimentos ao consumo. Deste modo, o ICMS apresenta outros problemas como a falta de transparência na aplicação e a possível bitributação, quando um único produto ou serviço é tributado em diferentes estágios de produção.

Portanto, o Sistema Tributário Brasileiro reflete uma realidade onde a incidência de impostos sobre o consumo se destaca, evidenciando a natureza regressiva no sistema tributário que é uma característica marcante na tributação no país, uma vez que, foi pensado para ser um sistema progressivo, observando a capacidade contributiva e isonomia tributária.

No entanto, ao se concretizar, a estrutura infraconstitucional, ou seja, as normas infraconstitucionais, fizeram com que esse sistema, na prática, se transformasse em um sistema regressivo e, que por vezes viola a própria essência do sistema tributário nacional.

Alcântara e Neto, destaca a problemática: “Se pudéssemos estabelecer um ranking dos problemas a serem equacionados no sistema tributário brasileiro, a correção do seu caráter regressivo ocuparia o topo” (Alcântara e Neto, 2018, P. 12).

Conforme pesquisa do IPEA: “O modelo atual do ICMS e do ISS acentua a chamada regressividade tributária, favorecendo os mais ricos em detrimento dos mais pobres, e amplia enormemente as desigualdades regionais e entre municípios.” (IPEA, 2023, p. 4)

Assim, faz com o que, não se consiga atender na tributação sobre o consumo os princípios do sistema tributário nacional, esse princípio foi pensado para que quem ganhasse mais, contribuísse mais e quem ganhasse menos, contribuísse menos.

4. TEORIZAÇÃO

4.1. Justificativa de uma Reforma Tributária no Brasil

Nos últimos anos, o debate sobre a necessidade de uma reforma tributária intensificou-se sua importância. O estudo realizado pelo Conselho Federal de Contabilidade destaca a importância desse tema:

“É inegável que o projeto de Reforma traz um entendimento quase unânime sobre a necessidade de mudança no sistema tributário. O modelo vigente atualmente é complexo, impõe elevados custos de conformidade fiscal e altos níveis de litigância, com reflexos na redução dos níveis de investimento e produtividade da economia brasileira.” (CFC, 2023, p. 2)

O Conselho de Federal de Contabilidade, ainda explica que:

“Todos estão extenuados de ouvir que no Brasil gasta-se 1.501 horas para pagamento de tributos, conforme apuração do Banco Mundial por meio do ranking Doing Business. A média de tempo para cumprir as mesmas obrigações nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é 89% menor. Acreditamos que esses números traduzem a complexidade do sistema tributário nacional e o custo que as empresas têm para se manter em conformidade com a legislação brasileira. Não discordamos, também, que mais da metade dessas horas são atribuídas aos tributos chamados indiretos, que normalmente estão atrelados às cadeias produtivas e de consumo.” (CFC, 2021, p.2)

Segundo o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação), desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, são mais de quatro milhões de normas fiscais que foram criadas no país. Esse número expressivo evidencia a complexidade na tributação dos tributos sobre bens e serviços, como: ICMS, PIS/COFINS, ISS e IPI, é notória na extensa quantidade de leis, decretos, regulamentos e portarias, onde a realidade do Sistema Tributário Brasileiro, especialmente no que diz respeito aos tributos sobre bens e serviços, resulta em desafios por parte das empresas e para os contribuintes, conforme evidenciado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA):

“Tal complexidade é especialmente notável entre os tributos sobre bens e serviços (PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS), nos quais as bases parciais e superpostas requerem classificação/distinção entre produtos e entre produtos e serviços. Nesses tributos, proliferam os benefícios fiscais, os regimes especiais, as isenções e as reduções de bases de cálculo. Outro efeito dessa regulação que é implementada por uma montanha de leis, decretos, regulamentos e portarias é o alto grau de litigiosidade, os elevados custos de conformidade e de administração e as distorções na alocação dos investimentos.” (IPEA, 2023, p. 6).

O sistema tributário brasileiro, conforme destacado por Matias – Pereira, figura como uma intrincada teia de normativas e impostos, revelando-se não apenas complexo, mas também regressivo e demonstra ineficiências que impactam diretamente a dinâmica econômica do país (Matias - Pereira, 2010).

A falta de clareza e transparência impacta não apenas os cidadãos, mas também as empresas, que enfrentam desafios significativos na gestão tributária e no cumprimento de suas obrigações fiscais. A opacidade que envolve os tributos e contribuições pagos pela sociedade no Brasil é fruto da complexa teia tributária que se estende sobre o mercado de bens e serviços, como destacado pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social:

“A falta de visibilidade sobre os impostos pagos pelo cidadão aos fiscos federais, estaduais e municipais, dificultando o exercício da cidadania; a injustiça e a regressividade do sistema tributário nacional, em que as camadas mais pobres da sociedade pagam proporcionalmente mais impostos.” (CDES, 2011, p. 11)

Outro ponto em destaque é como os impostos e contribuições são aplicados em relação ao consumo, conforme Souza:

“Essa miríade de tributos sobre o consumo contribui para um sistema caótico, ultrapassado e oneroso. A quantidade de tributos, aliada a complexidade das leis, torna muito difícil o controle e a fiscalização, tanto para empresários, como para os responsáveis pela aplicação da lei tributária” (Souza, 2018, p. 507)

Portanto, os problemas do sistema tributário brasileiro são evidentes, onde a complexidade, a falta de eficiência e a presença de uma gama de tributos resultam em desafios prementes para o atual cenário brasileiro.

5. HIPÓTESE DE SOLUÇÃO

5.1. Reforma Tributária no Brasil

Para resolver essas questões problemáticas do sistema tributário brasileiro, foi aprovado pelo Senado Federal em 11 de novembro de 2023, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n.º 45/2019 propõe uma reforma tributária no Brasil, buscando simplificar o sistema atual por meio da unificação dos tributos, tendo competência compartilhada entre União, Estados e Municípios, buscando promover maior autonomia financeira aos entes federativos.

Uma das principais propostas da PEC 45/2019 é a extinção de cinco impostos, por meio de uma lei complementar, que atualmente compõem o sistema tributário brasileiro, conforme apresentado:

- “a) extinguir diversos tributos sobre o consumo atualmente existentes e criar dois, sendo um de competência federal (Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS) e outro de competência compartilhada entre Estados e Municípios (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS); e
- b) possibilitar a criação do Imposto Seletivo (IS)
- c) extinguir o IPI.

No nível federal, seriam extintas duas contribuições – a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. No nível subnacional, seriam extintos dois impostos: o ISS e o ICMS.” (Boletim Legislativo, 2023, p. 2)

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n.º 45/2019 segue o modelo do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Dual, isto é, adotarão o mecanismo de débito e crédito, que eliminará a cumulatividade ainda existente no sistema tributário brasileiro (Boletim Legislativo, 2023, p. 2), sendo um imposto indireto aplicado em vários países ao redor do mundo.

O Imposto Seletivo, por sua vez, visa tributar produtos específicos, como tabaco e bebidas alcoólicas (art. 153, VIII, da CF), visando regular o consumo

desses itens e gerar receitas para áreas específicas como a saúde pública. Como ressaltado por Souza:

“Denomina-se seletivo ou específico o imposto utilizado para taxar mais fortemente produtos não essenciais, como artigos de luxo ou com impactos socioambientais negativos (como minérios, derivados de petróleo, bebidas, fumo, dentre outros). Esse tributo tem por característica ser monofásico, cobrado, normalmente, na etapa final, embora alguns países o apliquem em todas as etapas da cadeia produtiva de forma cumulativa.” (SOUZA, 2018, p. 506)

A Reforma Tributária visa trazer alterações significativas à tributação, como ampliar sua abrangência, a incidência da alíquota por fora, regimes específicos e favorecidos, entre outros pontos abordados (Boletim Legislativo, 2023). Essas medidas visam promover maior eficiência no sistema tributário.

Em relação ao IBS: “adotará o princípio do destino, isto é, a receita de cada operação caberá exclusivamente ao estado de localização do adquirente final do bem ou serviço” (Boletim Legislativo, 2023, p. 9), ou seja, os impostos seriam cobrados no local onde o produto ou serviço é consumido efetivamente. Isso busca corrigir distorções presentes no sistema atual, onde a tributação ocorre frequentemente no local de produção ou origem, diminuindo a chamada “guerra fiscal” entre os entes federativos. Musse ainda destaca:

“A simplificação do ICMS é salutar, sobretudo por limitar a chamada “guerra fiscal” entre os Estados. É positivo pensar na extinção dos impostos em cascata, um problema muito particular do nosso sistema, e que está presente em quase todas as fases da cadeia produtiva.” (MUSSE, 2018, p.132)

Uma das características fundamentais do CBS e IBS é a sua não cumulatividade, conforme apresentado pelo Conselho Federal de Contabilidade:

“A análise perfunctória do texto aprovado, aponta também a prevalência do princípio da não cumulatividade plena. Em outras palavras, os novos impostos, CBS e IBS, não incidirão em cascata em nenhuma fase da cadeia produtiva.” (CFC, 2023, p. 3)

Portanto, haverá a possibilidade onde as empresas poderão deduzir o valor do imposto já pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva, evitando a cumulatividade dos impostos ao longo do processo de produção e distribuição de bens e serviços, o Boletim Legislativo ainda explica:

“Em seus aspectos fundamentais, a CBS será similar ao IBS: terão os mesmos fatos geradores, base de cálculo, imunidades, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, regimes específicos, diferenciados e favorecidos, regras de não cumulatividade e de creditamento; ambas adotarão uma base ampla, não incidirão sobre exportações, terão prazo para ressarcimento de créditos e alíquotas de referência fixadas por resolução do Senado, entre outras características.” (Boletim Legislativo, 2023, p. 20)

A busca por uma tributação mais transparente e eficiente, aliada à prevenção da acumulação de impostos ao longo da cadeia produtiva, destaca a importância de reformas estruturais. Contudo, a implementação bem-sucedida dessas propostas exigirá não apenas alinhamento legislativo, mas também uma consideração cuidadosa dos impactos sociais e econômicos.

No cenário atual, a discussão sobre a reforma tributária para o Brasil vai além da simples simplificação do sistema, mas também é necessária para a construção de uma estrutura mais equitativa. Conforme Musse destaca: “Uma reforma para o Brasil não requer apenas a simplificação do sistema, mas torná-lo mais justo e equânime.” (MUSSE, 2018, p.131)

Portanto, a reforma deve buscar não apenas a eficiência administrativa, mas também a justiça social, promovendo uma distribuição mais equitativa do ônus tributário. Além disso, a necessidade de abordagens específicas para problemas particulares do sistema tributário brasileiro, passando por uma reforma mais eficaz e alinhada com os princípios de justiça e eficiência. No contexto da complexidade, a simplicidade não apenas simplifica a experiência do contribuinte, mas também incide positivamente sobre aspectos críticos da sociedade e dos investimentos. De maneira mais específica, Silva menciona:

“A simplicidade também está associada a outro princípio altamente relevante da tributação, que é o da “transparência”, incidindo positivamente sobre a cidadania e aumentando a segurança jurídica para investidores (especialmente estrangeiros), além de facilitar as estimativas e os estudos destinados a subsidiar mudanças no próprio sistema tributário.” (SILVA, 2018, p. 552)

Com este desafio, o governo deve promover mudanças significativas, uma vez que estas dificultam o crescimento das empresas e reduzem o investimento. Conforme pesquisa da IPEA: “É certo que, por um lado, entendemos a necessidade de uma reforma ampla e estrutural, que não apenas reduza a complexidade, mas, sobretudo, melhore a eficiência do sistema tributário brasileiro.” (IPEA, 2017, p. 9)

Como menciona Souza: “A Reforma Tributária deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela redução da participação da tributação indireta que incide sobre o consumo” (SOUZA, 2018, p. 31)

Neste contexto, a percepção dos contribuintes para o sistema tributário desempenha um papel importante no desenvolvimento econômico de um país e na capacidade de atrair investimento. É imperativo que o sistema tributário seja visto pelos contribuintes como eficiente, justo e simples, uma vez que a sua avaliação se baseia não apenas no conteúdo da lei, mas sobretudo na sua real eficácia.

5.2. IVA como solução para a tributação do consumo no Brasil?

O modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual é inspirada nas melhores práticas internacionais. Este modelo permite equilibrar a autonomia do Estado com a necessidade de coordenação com a União, que desempenha um papel importante na implementação da política econômica do país.

Neste sentido, a opção pelo IVA dual é o modelo respaldado pela maioria dos especialistas. Esta alternativa permite harmonizar as leis entre estados e municípios, além de modernizar a arrecadação de forma mais eficiente, respeitando a autonomia de cada ente federado. Essa abordagem busca preservar a autonomia federal e, ao mesmo tempo, fortalecer a competitividade do setor produtivo nacional.

A proposta de adoção do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual sugere uma mudança estrutural nesse cenário, onde pretende-se consolidar estes vários impostos em um único imposto, simplificando a estrutura tributária. Além disso, o IVA adota uma base tributária ampla, atingindo todas as etapas do processo produtivo. Este aspecto se destaca em contraste com o sistema atual, onde diferentes tributos incidem em momentos específicos da cadeia produtiva.

Como menciona pesquisa da IPEA:

“Esse fato já eliminaria uma série de distorções presentes no sistema brasileiro, tal como a incidência cumulativa pelo não creditamento de certas entradas ou dos demais impostos, que acaba onerando a produção, as exportações e os investimentos. Além disso, com a adoção do princípio do destino nas operações interestaduais, seria eliminado o problema da guerra fiscal.” (IPEA, 2017, p. 60)

Conforme Souza, destaca:

“A substituição da atual composição tributária sobre essa base por tributos mais simples e mais equânimes contribuirá para que o país tenha um

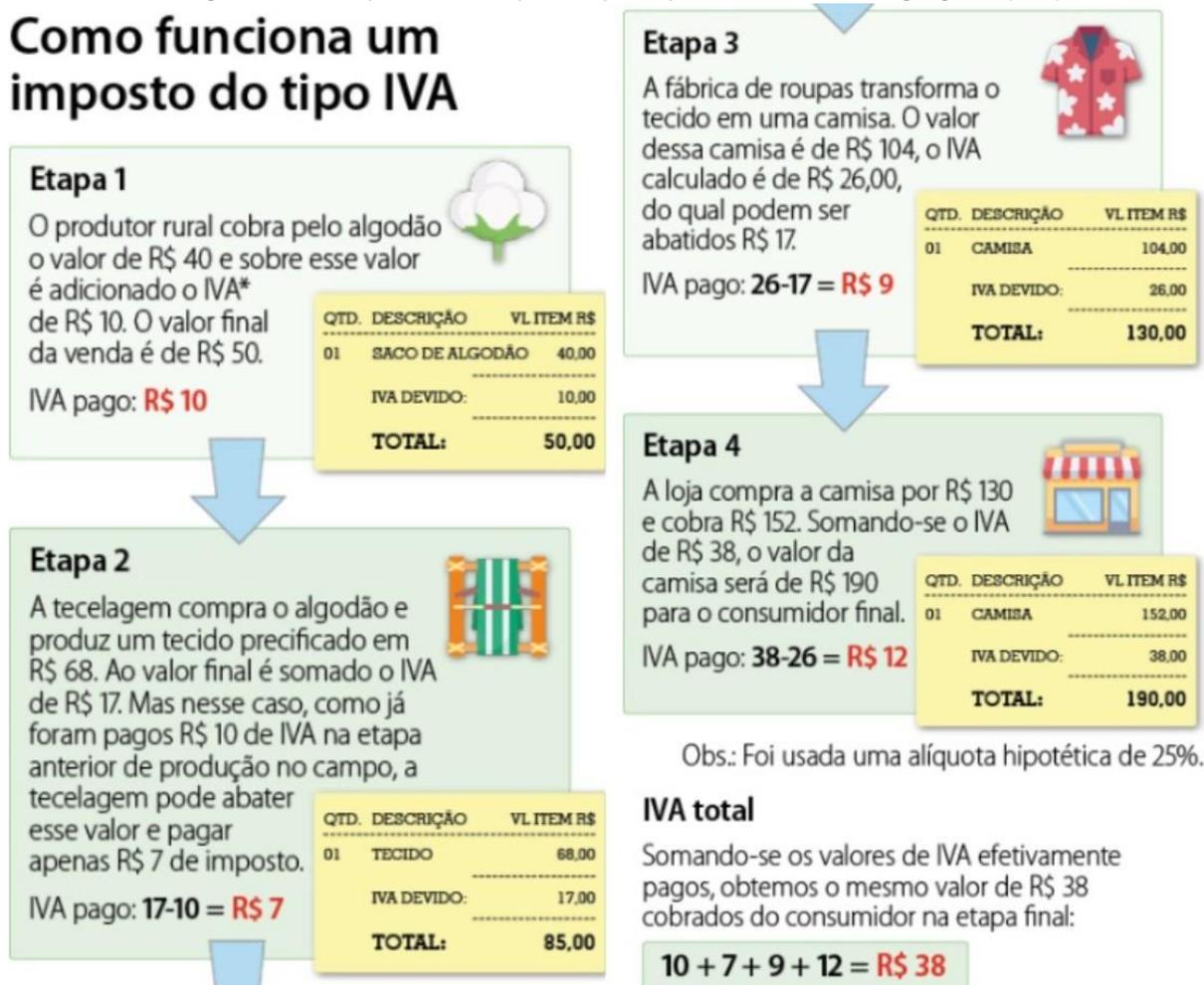
patamar mais adequado em termos de progressividade, eficiência arrecadatória e fiscalizatória, melhorando o ambiente de negócios.” (Souza, 2018, p. 508)

Em resumo, a implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual representaria uma estratégia para melhorar a aplicação da tributação no Brasil e resolver os principais problemas do atual sistema tributário brasileiro.

5.3. Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual mundial

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual é um dos sistemas mais amplamente adotados em todo o mundo, o conceito do IVA incide sobre o valor adicionado a um produto ou serviço do país em cada estágio da cadeia de produção e distribuição. Como demonstrado na imagem:

Imagem 1 - Exemplo de um imposto tipo Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual:

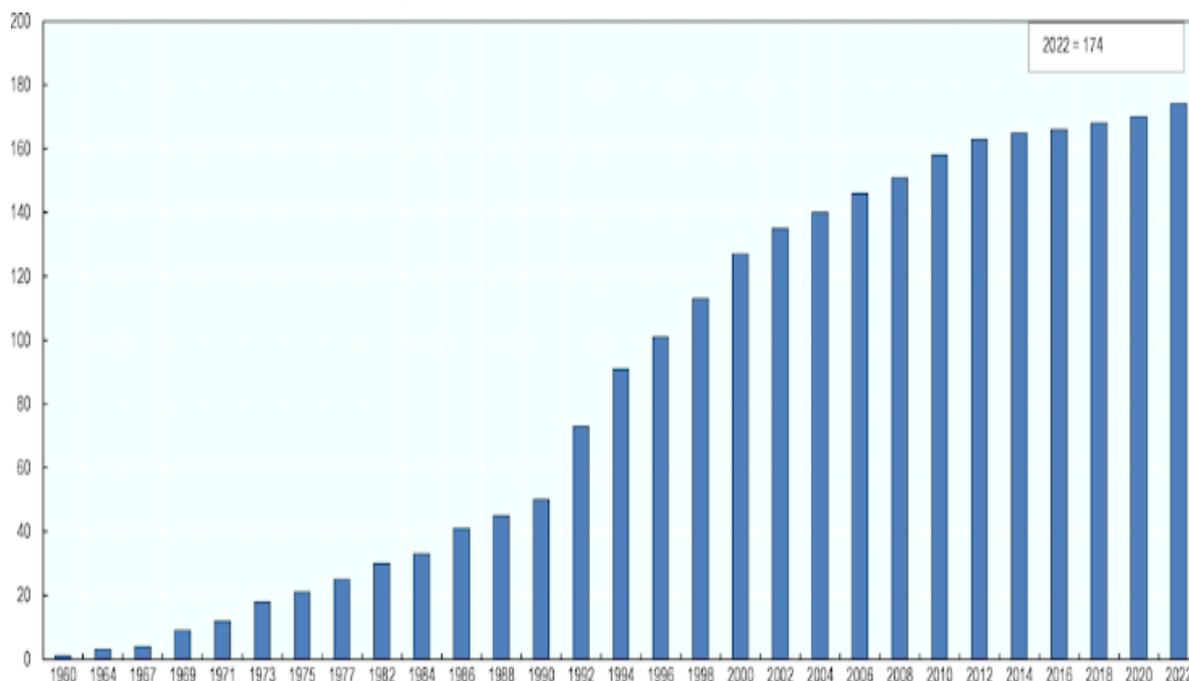


Fonte: Senado Federal (2023).

Desse modo, o IVA oferece transparência aos consumidores, permitindo que compreendam a carga tributária e, benefícios ao governo, facilitando o controle fiscal. Atualmente, 174 países adotam o IVA no mundo, a adoção no âmbito global do imposto tipo IVA começou na década de 1960, em países como França, Alemanha e Dinamarca. Com este sistema, busca-se uma abordagem mais eficiente e justa, na qual o consumidor saberá exatamente quanto pagará de impostos no preço final de um produto (Senado Federal, 2023).

Conforme demonstrado no gráfico, destaca uma visão clara do crescimento de países que adotam o IVA dual, pela busca de sistemas tributários mais eficientes e a modernização do sistema tributários, além de uma competitividade global alinhando as melhores práticas internacionais sobre a tributação no consumo.

Imagem 2 - Países que adotam o IVA 1960 - 2022

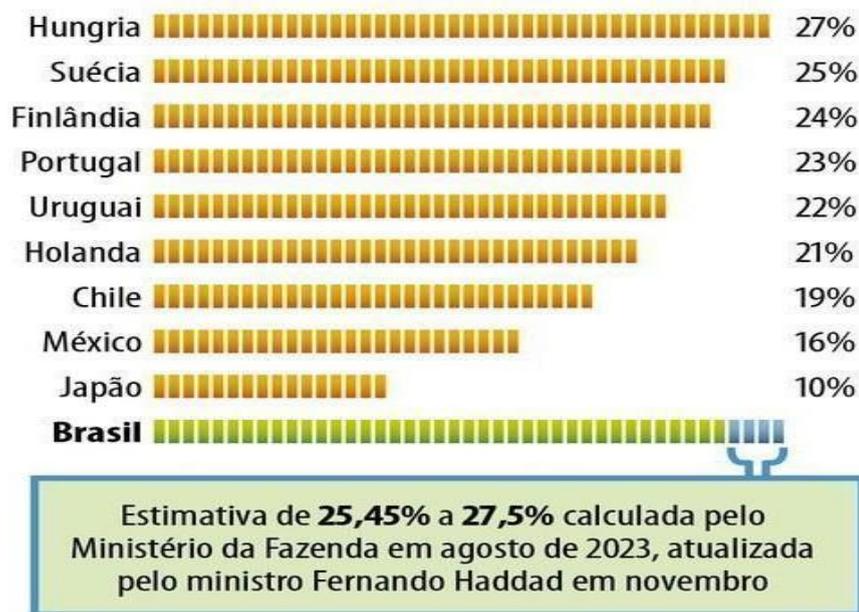


Fonte: OCDE (2022).

O texto aprovado pelo Senado Federal, ainda não especifica a alíquota a ser cobrada em relação ao IBS e a CBS. Conforme dados do Senado Federal, estima-se uma alíquota de 25,45% a 27,5%.

Imagem 3 - Alíquotas IVA mundial:

Alíquotas do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) no mundo



Fonte: Senado Federal (2023).

As alíquotas do IVA mostram uma diversidade nas estratégias fiscais adotadas por diferentes países ao redor do mundo. Neste sentido, os países supramencionados possuem sua própria alíquota de imposto, como demonstrado na imagem, a alíquota mais alta do IVA é encontrada na Hungria de 27%, enquanto a alíquota de IVA mais baixa é encontrada no Japão. Em termos de eficiência, um bom exemplo a salientar é a União Europeia, apresentando médias de 20%, respectivamente.

CONCLUSÃO

6. Diretrizes e princípios básicos para a Reforma Tributária

A necessidade de diminuir a quantidade de impostos, taxas e contribuições, juntamente com o objetivo de ter regras mais claras e menos burocráticas, destaca-se como uma abordagem fundamental para construir um sistema tributário mais eficiente e alinhado com as demandas da sociedade.

A ênfase na criação de um sistema tributário justo, simples e progressivo destaca a importância de um sistema que não apenas arrecade recursos financeiros, mas promovam a equidade e estimulem a produção e o emprego.

Para que o sistema tributário se aproxime do “ideal”, é necessário considerar os conceitos de equidade, progressividade, neutralidade e simplicidade. Nesse contexto, algumas diretrizes e princípios básicos surgem como pilares fundamentais para um sistema tributário mais justo, estabelecendo critérios fundamentais que devem ser considerados na formulação e avaliação de reformas tributárias. Como cada fundamento essencial descrito:

1. Um dos objetivos centrais de uma Reforma Tributária no Brasil é a simplificação dos impostos e da burocracia associada. A simplificação busca reduzir a quantidade de impostos e simplificar os processos, tornando o ambiente de negócios mais favorável.
2. A neutralidade busca-se como objetivo evitar distorções de mercado causadas por incentivos fiscais desproporcionais, garantindo que as empresas concorram em condições de concorrência equitativas. A neutralidade visa equilibrar diversas atividades econômicas, promovendo uma afetação eficiente de recursos.
3. A equidade tributária refere-se à ideia de que uma tributação deve ser distribuída de forma justa e proporcional com a capacidade contributiva. Neste contexto, considera-se que um sistema tributário progressivo é muitas vezes defendida com base em princípios de justiça social, procurando garantir que os cidadãos contribuam para a despesa pública de acordo com sua capacidade financeira, promovendo assim um ambiente mais equitativo.
4. A transparência da carga tributária é um elemento fundamental para que os contribuintes compreendam e aceitem as obrigações fiscais. Uma comunicação clara sobre como os impostos são aplicados e para onde são direcionados os recursos contribuem para a legitimidade do sistema tributário e fortalece a confiança dos cidadãos.
5. A fixação de alíquotas máximas e uniformes é uma medida que visa evitar excessos e garantir uma tributação justa. E também, limitar as alíquotas impede que a carga tributária se torne onerosa, prejudicando a atividade econômica e o poder de consumo. A uniformidade, por sua vez, promove a justiça fiscal, garantindo que diferentes setores e regiões do país contribuam de maneira proporcional.

Conforme foi visto ao longo deste artigo, do ponto de vista da transparência, a atual legislação tributária impõe uma carga tributária maior em relação aqueles cuja

renda é menor, marcada por uma carga significativa sobre bens e serviços. Devido à multiplicidade de impostos e a ineficiência do sistema, enfatiza-se que há a necessidade de um Sistema Tributário Nacional mais eficiente, equitativo e favorável ao desenvolvimento socioeconômico.

A reforma tributária trata-se de uma realidade um tanto complicada devido à complexidade do atual sistema tributário. Além disso, existem problemas da transição do sistema atual para o novo sistema, como a ausência de informações básicas sobre a nova capacidade de arrecadação de impostos.

Diante do exposto, conforme as etapas do Arco de Marguerez, podemos observar os desafios e anomalias do sistema tributário brasileiro atual, a alta carga tributária sobre bens e serviços evidencia sua natureza regressiva sobre o consumo e com múltiplos impostos que geram um elevado custo financeira tanto para as empresas, quanto para os contribuintes.

Conclui-se que, a implementação de reformas baseadas nos princípios e diretrizes gerais acima mencionados é essencial para uma reforma tributária no país, contribuindo para um ambiente tributário mais justo e favorável ao progresso sustentável do país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALCANTARA, Charles. NETO, Floriano Martins de Sá. SOUZA, João Marcos. de et al. **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: https://www.mpri.mp.br/documents/20184/1330165/A_reforma_tributaria_necessaria.pdf. Acesso em: 15/11/2023.

APPY, Bernard. et al. **Reforma Tributária: Qual a Agenda? Reforma Tributária: Debates e Reflexões**. Rio de Janeiro-RJ: Editora FGV Projetos, 2018.

BERBEL, Neusi Aparecida Navas. **Metodologia da Problematização: fundamentos e aplicações**. Londrina-PR: Editora eduel, 1999.

BORGES, Bráulio. Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária. **Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)**, 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf. Acesso em: 19/11/2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Institui o Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 10/10/2023.

Brasil cria, em média, 46 novas regras de tributos a cada dia útil. **IBPT** (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação). Disponível em: <https://ibpt.com.br/brasil-cria-em-media-46-novas-regras-de-tributos-a-cada-dia-util/>. Acesso em: 14/11/2023.

BRASIL. Presidência da República, **Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4116298/mod_folder/content/0/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf?forcedownload=1. Acesso em: 26/11/2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Reforma Tributária de ponta a ponta**. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/08/reforma-tributaria-de-ponta-a-ponta>. Acesso em: 30/11/2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Estudo técnico sobre os reflexos da Reforma Tributária nas empresas de serviços contábeis**. Brasília: CFC, 2023. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2023/08/Versao_14_08_ReformaTributaria_CF_C_ServicosContabeis.final.pdf. Acesso em: 15/11/2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE; FEDERAÇÃO NACIONAL DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS; INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Um ponto de vista sobre a Reforma Tributária**, 2021. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2021/03/Nota_reforma_tributaria.pdf. Acesso em: 26/11/2023.

CASTRO, Alexandre Barros. SOUZA, Luís Henrique Neris de. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 9º ed. São Paulo: Editora atlas, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10/10/2023.

FRIEDMANN, Renato. BARROS, Ricardo. **Análise Preliminar da PEC Nº 45, de 2019, aprovada pela Câmara dos Deputados**. Brasília, DF: Senado Federal. Boletim Legislativo, 2023. Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol105>. Acesso em: 28/10/2023.

GOBETTI, Sergio. MONTEIRO, Priscila Kaiser. ORAIR, Rodrigo Octávio. Impactos redistributivos (na Federação) da reforma tributária. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**, 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/05/230531_nota_17.pdf. Acesso em: 20/11/2023.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil**. 5º ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Felipe. ICMS sofre 20 mudanças ao dia e atrapalha negócios. **Folha de São Paulo**, 2012. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2012/08/1143627-icms-sofre-20-mudancas-a-o-dia-e-atrapalha-negocios.shtml>. Acesso em: 05/11/2023.

OLIVEIRA, João Maria de. Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**, 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_6_0_nota_01_reforma_tributaria.pdf. Acesso em: 30/11/2023.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OCDE. **Consumption tax trends 2022: VAT/GST and exercise rates, trends and policy issues**. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/consumptiontax-trends-19990979.htm>. Acesso em: 15/12/2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2016: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. CETAD - Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em: [file:///C:/Users/barba/Downloads/carga-tributaria-2016%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/barba/Downloads/carga-tributaria-2016%20(1).pdf) Acesso em: 15/11/2023.

Reforma Tributária e Ambiente de negócios. **Endeavor**, 2020. Disponível em: <https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/reforma-tributaria-ambiente-de-negocios/> Acesso em: 18/12/2023.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de**

Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, v. 3, n. 3, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/15587/11798>. Acesso em: 20/10/2023.

SACHSIDA, Adolfo. **Estudos no Brasil: estudos, ideias e propostas**. Brasília, DF: IPEA, 2017. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7958/1/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20no%20Brasil estudos ideias%20e%20propostas.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7958/1/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20no%20Brasil%20estudos%20e%20propostas.pdf). Acesso em: 20/10/2023.