



REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA E REVISÃO SISTEMÁTICA

*Tax reform in Brazil
Bibliometric analysis and systematic review*

Elisabete Soares de Araújo

Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC/GO) e gerente do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação na Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins. Foi Conselheira Estadual da OAB – Seção do Tocantins (2019-2021), especialista em Direito Tributário, Direito do Consumidor e MBA em Gestão Pública. Mestranda em Gestão de Políticas Públicas na Universidade Federal do Tocantins (UFT).

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2462885517624235>

Orcid: <https://orcid.org/0009-0006-4923-7705>

E-mail: elisabete07@yahoo.com.br

José Pedro Dias Leite

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Tocantins (UFT), bacharel em Direito pelo Instituto de Ensino e Pesquisa Objetivo e especialista em Gestão e Auditoria na Administração Pública pela Faculdade Albert Einstein e em Ciências Política e Estratégia Brasileira pela UFT. Secretário-executivo da Secretaria do Planejamento e Orçamento do Estado do Tocantins e mestrando em Gestão de Políticas Públicas na UFT.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2141809840197952>

Orcid: <https://orcid.org/0009-0009-1098-5978>

E-mail: advpedroleite@gmail.com

Marco Antônio da Silva Menezes

Bacharel em Ciências Econômicas pela Faculdade Católica do Estado da Bahia, bacharel em Direito pelo Centro Universitário Católica do Tocantins (UniCatólica) e especialista em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Auditor Fiscal da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Tocantins e mestrando em Gestão de Políticas Públicas na Universidade Federal do Tocantins (UFT).

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8468193150750317>

Orcid: <https://orcid.org/0009-0006-0492-4448>

E-mail: ogumronda@yahoo.com.br



Suzana Gilioli da Costa Nunes

Pós-doutora pela Universidade de Coimbra, com pesquisa sobre Competências Digitais de Professores e pela Universidade Estadual Paulista (Unesp), com pesquisa ligada à Transparência Pública. Doutora em Administração de Empresas pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, mestre em Gestão da Qualidade pela Unicamp e bacharel em Administração pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC/GO). Servidora docente na Universidade Federal do Tocantins (UFT) e pós-doutoranda na Universidade da Amazônia (Unama) em Inovação Territorial/Pública.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0463372631179918>

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-3173-2998>

E-mail: suzanagilioli@yahoo.com.br

RESUMO

Neste artigo, são apresentadas uma análise bibliométrica e uma revisão sistemática da literatura nacional sobre propostas de reforma tributária no Brasil. Foram selecionados 16 artigos das bases de dados Web of Science, Scopus e Scielo, cobrindo os últimos 23 anos. O objetivo foi identificar perspectivas, conceitos e influências teóricas relacionados ao tema, além de apontar lacunas de conhecimento e direções de pesquisa futuras. Os estudos convergiram com a necessidade de uma reforma tributária que promova maior equidade e eficiência no sistema tributário, embora discordem em relação aos princípios e abordagens para essa reforma. Os desafios destacados incluem a carga tributária elevada, a complexidade do sistema e a falta de progressividade. Observou-se a necessidade de pesquisas adicionais para investigar os impactos específicos de diferentes propostas de reforma tributária em setores da economia e grupos sociais, ressaltando a importância de análises mais aprofundadas. Concluiu-se que o tema é complexo e envolve questões políticas, econômicas e sociais. Recomenda-se a realização de estudos mais aprofundados sobre os impactos específicos das sugestões de reforma tributária, considerando também a viabilidade política e institucional de sua implementação. Uma abordagem inclusiva, que contemple diversas perspectivas, é essencial para preservar o equilíbrio entre os entes federados, favorecer a competência e as vocações locais, além de promover a justiça social.

Palavras-chave: reforma tributária; Brasil; análise bibliométrica; revisão sistemática.

ABSTRACT

In this article, a bibliometric analysis and a systematic review of the national literature on proposals for tax reform in Brazil are presented. Sixteen articles were selected from the Web of Science, Scopus, and Scielo databases, covering the last 23 years. The objective was to identify perspectives, concepts, and theoretical influences related to the topic, as well as to identify knowledge gaps and future research directions. The studies converged on the need for tax reform the principles and approaches for such reform. The highlighted challenges include high tax burden, system complexity, and lack of progressivity. Additional research is needed to investigate the specific impacts of different tax reform proposals on economic sectors and social groups, emphasizing the importance of more in-depth analyses. It is concluded that the topic is



complex and involves political, economic, and social issues. Further studies are recommended to explore the specific impacts of tax reform suggestions, taking into consideration the political and institutional feasibility of their implementation. An inclusive approach, encompassing diverse that promotes greater equity and efficiency in the tax system, although they disagreed on perspectives, is essential to maintain a balance among federal entities, promote local competences and vocations, and foster social justice.

Keywords: tax reform; Brazil; bibliometric analysis; systematic review.

1. INTRODUÇÃO

A reforma tributária tem sido um tema recorrente no cenário econômico e político brasileiro nos últimos 25 anos (Agência Senado, 1995; Lima, 1998) e que tem sido reaquecido no atual governo federal (Agência Senado, 2023), em que três propostas foram discutidas durante os últimos dois anos, colimando com a aprovação de uma delas no fim de 2023. O sistema tributário vigente no país é conhecido por sua complexidade, alta carga tributária, falta de eficiência e pelo caráter regressivo, o que gera impactos negativos tanto para as empresas e o Estado quanto para os cidadãos. Diante desse cenário, a necessidade de uma reforma tributária que promova a simplificação, a equidade e o estímulo ao crescimento econômico tem sido amplamente discutida (Junqueira, 2015; Machado; Balthazar, 2017; Silveira; Passos; Guedes, 2018).

A pesquisa sobre o tema no âmbito acadêmico ainda é escassa e, ao longo das últimas décadas, tem sido conduzida com o objetivo de compreender e propor soluções para os desafios envolvidos na reforma tributária no Brasil. Esses estudos apresentam diferentes perspectivas teóricas e metodológicas, oferecendo contribuições diversas para o debate e a formulação de políticas nessa área.

Tendo em vista esse cenário, este artigo teve como objetivo realizar uma análise bibliométrica e uma revisão sistemática da literatura nacional sobre o tema da reforma tributária no Brasil nos últimos 23 anos (2000-2023). Pretendeu-se conhecer o debate acadêmico e as propostas e contribuições trazidas pelos trabalhos. Além disso, discutiram-se as lacunas de conhecimento identificadas e que merecem atenção para motivar futuras pesquisas.

Para atingir esses objetivos, este estudo adotou procedimentos do caminho metodológico nomeado como *Knowledge Development Process – Constructivist* (Processo Construtivista de Desenvolvimento do Conhecimento) – *ProKnow-C* para guiar o processo de coleta, filtragem e classificação de dados. A abordagem de *science mapping* {*Citation*} foi utilizada para a visualização dos dados a partir de redes bibliométricas. Por meio da leitura integral e da análise sistemática das publicações, enfim, foram identificados os aspectos estudados, os conceitos adotados e as propostas sugeridas para a reforma tributária brasileira.



Ao compreender as diferentes perspectivas acadêmicas sobre a reforma tributária e analisar as propostas apresentadas, foi possível delinear um panorama das possibilidades e limitações da pesquisa sobre a problemática da reforma tributária. Essa análise tem importância para a comunidade acadêmica na medida em que a sua atividade científica é descrita e estudada, além de poder contribuir com o debate público sobre o tema auxiliando a formulação de políticas tributárias mais eficazes e adequadas às necessidades do país.

2. ASPECTOS METODOLÓGICOS

A metodologia deste trabalho agregou procedimentos de três abordagens diferentes que se complementaram para atingir o objetivo da pesquisa. A primeira delas, o Proknow-C, é composto por três etapas: seleção do portfólio de artigos; análise bibliométrica; e análise sistemática (Ensslin; Ensslin; Lacerda, 2012).

Na primeira etapa, foi realizada a busca dos artigos em bases de dados concernentes ao tema de interesse, onde houve a seleção dos artigos alinhados ao tema de pesquisa – a reforma tributária ampla e não setorizada – observando as especificidades da discussão. A segunda etapa, composta pela bibliometria, buscou identificar a estrutura social e conceitual das publicações considerando os autores que estudam o tema, e palavras-chave mais utilizadas nos trabalhos. Já a terceira etapa constituiu-se de uma análise sistemática, por meio da qual se fez uma análise do conteúdo dos artigos do portfólio a fim de identificar as perspectivas teóricas e os aspectos mais estudados, além das propostas colocadas para a reforma tributária.

Nesta pesquisa, para a recuperação dos dados, foram utilizadas as bases de dados Web of Science (WOS), Scopus e Scielo. Juntas abrangem amplo conjunto de dados bibliográficos científicos internacionais e nacionais.

A análise bibliométrica foi efetuada a partir das informações do número de citações e de redes bibliométricas numa abordagem de visualização dos dados. O *science mapping* se baseia em criar uma representação visual da estrutura do campo de pesquisa distribuindo elementos (publicações, autores, periódicos, palavras etc.) em diferentes formas de visualização (redes, gráficos) (Cobo *et al.*, 2011; Zupic; Cater, 2015). Por meio do software VOSViewer, redes de coautoria e de palavras-chave foram construídas para conhecer, respectivamente, a estrutura social e a conceitual da literatura estudada.

A leitura integral e análise sistemática das publicações foi feita por meio de levantamento bibliográfico em que se registraram num quadro-resumo as perspectivas teóricas, os conceitos adotados e as propostas sugeridas em cada publicação.

3. BUSCA E SELEÇÃO DO PORTFÓLIO DE ARTIGOS

Para realizar a pesquisa de forma eficiente, foram necessários ajustes nas estratégias e nos parâmetros de busca de cada base de dados específica, por possuírem suas próprias



regras e filtros de busca. Com o objetivo de encontrar trabalhos que abordassem a questão da reforma tributária no Brasil, foi utilizado o termo de busca entre aspas (“*tax reform*”) para buscar o termo exato e não apenas a ocorrência aleatória das palavras. Para se concentrar nos trabalhos que se dedicaram à temática proposta, a busca foi restrita aos campos dos títulos e/ou palavras-chave das publicações, onde se encontra o foco central de um trabalho científico. Além disso, foi aplicado um filtro de busca por países, selecionando apenas os registros creditados ao Brasil.

Dessa forma, as etapas realizadas na metodologia foram:

1. Definição dos termos e critérios de busca: Termo de busca “*tax reform*”; considerou-se apenas artigos de periódico; período de publicação: 2000-2023; apenas publicações conferidas ao Brasil.
2. Pesquisa nas bases de dados. As buscas foram realizadas na data de 15 de maio de 2023:
 - a. Scielo¹: “*tax reform*” apenas no título; Coleção do Scielo: Scielo Brasil; Idioma: todos os disponíveis (Português e Inglês);
 - b. Scopus: “*tax reform*” título ou palavras-chave; país: Brasil;
 - c. Web of science: “*tax reform*” título ou palavras-chave do autor; país: Brasil
3. Seleção dos estudos relevantes: Realizou-se a retirada dos registros duplicados e dos artigos que não abordassem a questão da reforma tributária de maneira ampla, isto é, a reforma do sistema tributário como um todo no contexto brasileiro. Após, foram retirados os trabalhos onde o acesso ao texto integral não foi possível por restrição dos periódicos ou por não existir versão digital do trabalho. Ao fim destes procedimentos, restaram 16 publicações (artigos de periódico), relacionados no Quadro 1.
4. Análise bibliométrica e Revisão sistemática: leitura integral das publicações e realização de um levantamento bibliográfico destacando a perspectiva teórica, conceitos adotados e propostas sugeridas para a reforma tributária brasileira. Concomitantemente os registros das publicações foram processados no software VOSViewer para criar as redes de coautoria e de palavras-chave além de extrair dados de instituições de filiação dos autores. Informações de número de citações (retiradas da plataforma Google Acadêmico) e produtividade também foram consideradas para análise bibliométrica.
5. Sistematização e interpretação dos resultados

¹ Não há opção de incluir as palavras-chave na busca na base Scielo, por isso, restringiu-se aos títulos dos trabalhos. Escolhendo o título ou o *abstract*, o resultado foi o mesmo. A busca com os termos em português e em inglês retornaram o mesmo resultado.

**Quadro 1 – Publicações selecionadas para a análise sistemática**

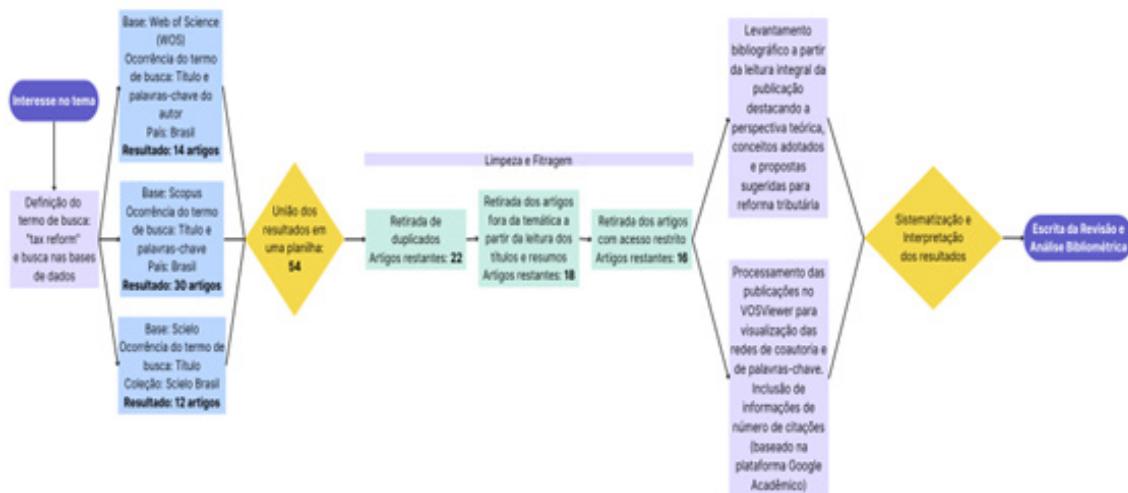
Título	Autores	Ano de publicação
A Nova Proposta de Reforma Tributária do Governo: limites do possível e incertezas envolvidas	Werneck	2000
Uma avaliação do esforço da reforma tributária de 2003 no Brasil	Werneck	2006
Reforma tributária: Impactos distributivos, sobre o bem-estar e a progressividade	Paes; Bugarin	2006
A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal	Brami-Celentano; Carvalho	2007
Mudando para um sistema tributário baseado no consumo: uma avaliação quantitativa para o Brasil	Santos; Pereira	2010
Reforma Tributária – Os efeitos macroeconômicos e setoriais da PEC nº 233/2008	Paes	2011
O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008)	Junqueira	2015
A Reforma Tributária como instrumento de efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica	Machado; Balthazar	2017
Reforma tributária no Brasil: por onde começar?	Silveira; Passos; Guedes	2018
Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate	Orair; Gobetti	2018
<i>Piketty's "Capital et Idéologie" could it inform a tax reform in post-covid-19 Brazil?</i>	Kerstenetzky; Waltenberg	2020
<i>Transnational Tax Law-Making in Brazil</i>	Oliveira; Magalhães	2020
Uma proposta de conceituação e tipologia de reformas tributárias com aplicação ao caso da América Latina	Almeida; Paes	2020
Carga Tributária e ineficiência no setor público: análises de bem-estar e crescimento econômico	Lúcio; Bezerra; Pereira	2022
<i>Why Is It So Difficult to Untangle the Knots in the Brazilian Tax Reform?</i>	Oliveira	2022
Gastos sim, progressividade não: os entraves para a redistribuição no Brasil	Cimini; Rocha	2023

Fonte: os autores (2023).



As etapas metodológicas estão esquematizadas na Figura 1.

Figura 1 – Etapas de busca e seleção do portfólio de publicações



Fonte: os autores (2023).

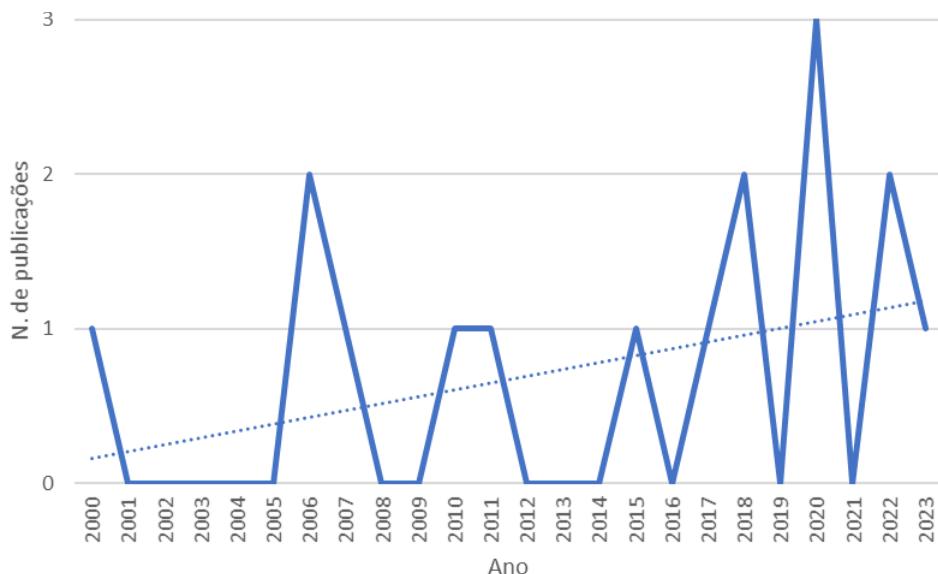
4. ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA

A presente seção aborda os indicadores bibliométricos das publicações analisadas, aspectos quantitativos, como número de citações por publicação e autor, produtividade ao longo do tempo, além das redes de coautoria e ocorrências de palavras-chave.

4.1 Visão geral e estrutura social e conceitual das publicações

O relativo baixo número de publicações (16) corrobora o cenário de escassez da pesquisa nacional sobre temas relacionados ao sistema tributário brasileiro. Foi identificado um padrão de publicação que acompanha o debate/implementação das reformas tributárias por parte do governo federal, em especial as PECs nºs 45/2019, 110/2019 e 46/2022.

A discussão e implementação final da reforma de 2003 impulsionou publicações entre 2004-2007. A reforma da PEC nº 233/2008 motivou os debates até 2016. A partir de 2017, o debate começa a se reaquecer recebendo muitas contribuições até atingir um pico em 2020 (Figura 2) – anos que foram marcados por turbulências na vida pública brasileira, principalmente em decorrência do aumento do desemprego, da alta da inflação, da pandemia da covid-19 e da apresentação das duas PECs em 2019, que propõem a reforma ampla do sistema tributário nacional.

**Figura 2 – Publicações ao longo do tempo**

Fonte: os autores (2023).

A análise dos artigos mais citados (Tabela 1) demonstrou que, em geral, os trabalhos com um número maior de citações são aqueles que tratam de temas específicos e relevantes para o contexto brasileiro, como os impactos distributivos da reforma (Paes; Bugarin, 2006), os efeitos macroeconômicos e setoriais (Paes, 2011), e a justiça fiscal (Brami-Celentano; Carvalho, 2007).

Tabela 1 – As 5 publicações mais citadas

Referência	N. de citações
Brami-Celentano e Carvalho (2007)	41
Paes e Bugarin (2006)	37
Orair e Gobetti (2018)	32
Paes (2011)	27
Machado; Balthazar (2017)	26

Fonte: os autores (2023).

Os trabalhos mais recentes parecem se direcionar para uma perspectiva de retomada da discussão sob uma análise histórica da questão (Machado; Balthazar, 2017), juntamente com tentativas de trazer luz às ideias colocadas no debate, estabelecendo princípios norteadores, tais como: simplificação e racionalização do sistema tributário; equidade horizontal e vertical; ampliação da base de incidência e combate à sonegação e evasão fiscal (Orair; Gobetti, 2018).

A partir dessas informações, é possível perceber que a reforma tributária é um tema recorrente e relevante na academia brasileira ao longo dos anos. Os trabalhos selecionados



abordam diferentes aspectos dessa questão, desde a distribuição de impactos, bem-estar e progressividade até os efeitos macroeconômicos e setoriais das propostas de reforma tributária.

Quando se analisa a produtividade e o padrão de coautoria entre os pesquisadores (Tabela 2 e Figura 3) e suas principais instituições (Tabela 3) de filiação, percebe-se que não há interação entre os diferentes grupos de coautores, não se criando uma rede conectada (Figura 3). Isso indica pouco intercâmbio de ideias e propostas na comunidade científica dedicada à reforma tributária, o que pode fragilizar a participação desse grupo social na formulação e construção do debate em âmbito público.

Dentre as 18 instituições identificadas, destacaram-se o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), a Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), a Universidade Federal Fluminense (UFF), a Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), a Universidade de São Paulo (USP) e a Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC – RJ). Com exceção do Ipea, as universidades abrigam cursos de graduação e pós-graduação em economia tradicionais e consolidados no cenário nacional.

Dentre os autores, destacou-se o Professor Doutor na UFPE e Auditor Fiscal da Receita Federal Nelson Leitão Paes, com expertise em Modelagem Econômica, Avaliação de Gastos Tributários e Política Fiscal do Brasil. Seus trabalhos versaram principalmente sobre os modelos matemáticos de equilíbrio geral da tributação do sistema (Paes; Bugarin, 2006; Paes, 2011), além de discutirem os diferentes conceitos e tipologias de reformas tributárias na América Latina (Almeida; Paes, 2020).

Também são valiosas as contribuições do Professor Doutor Rogério Ladeira Furquim Werneck na PUC-RJ, cuja pesquisa se concentra na economia do setor público. Seus textos analisados nesta pesquisa abordam a temática da reforma tributária, mas cada um trata de uma reforma específica em momentos diferentes da história do Brasil. O primeiro trabalho de Werneck enfoca a reforma anunciada em 1997², e o segundo trabalho analisa a reforma iniciada em 2003³. Esses estudos fornecem uma visão abrangente das questões relacionadas à reforma tributária no país, incluindo aspectos econômicos, políticos e de governança intergovernamental, além de seu valor para o aprendizado sobre o percurso histórico na busca de um sistema de tributação socialmente justo no país.

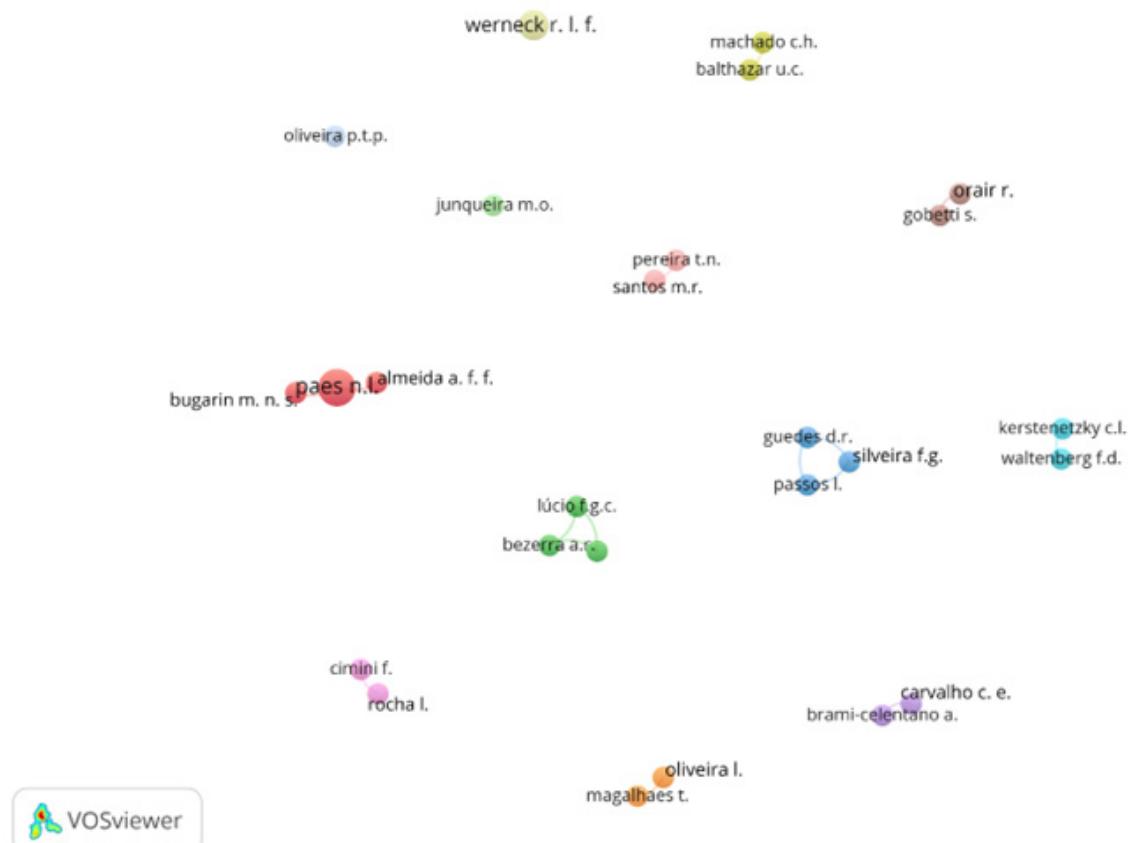
2 A reforma tributária proposta em 1997 visava substituir os impostos sobre o faturamento por um imposto sobre valor agregado (IVA) coordenado pelo governo federal. No entanto, devido a desafios políticos e resistência, a reforma não foi plenamente implementada. Algumas mudanças ocorreram nos impostos estaduais sobre o valor agregado (ICMS) e no imposto sobre serviços municipais, buscando maior coerência e harmonização. No entanto, a reforma não alcançou uma revisão abrangente e completa do sistema tributário, ficando aquém das expectativas iniciais.

3 A reforma tributária de 2003 enfrentou desafios políticos e foi implementada de forma mais limitada. Entre as mudanças efetivas, destacam-se a simplificação e unificação das alíquotas do ICMS para reduzir a guerra fiscal entre os estados. Também ocorreram ajustes no Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). No entanto, as mudanças foram menos abrangentes do que o inicialmente planejado, devido às dificuldades políticas enfrentadas durante o processo de reforma.

**Tabela 2 – Os 10 autores mais citados**

Autor	Pub.	Citações
Paes N.L.	3	50
Werneck R. L. F.	2	44
Brami-Celentano A.	1	41
Carvalho C.E.	1	41
Guedes D.R.	1	32
Passos L.	1	32
Silveira F.G.	1	32
Balthazar U.C.	1	26
Machado C.H.	1	26
Bugarin M.N.S.	1	23

Fonte: os autores (2023).

Figura 3 – Rede de coautoria

Fonte: os autores (2023).



O Ipea, por sua vez, sendo um órgão especializado, desempenha um papel importante no debate da reforma tributária no Brasil. Como um órgão de pesquisa vinculado ao governo federal, o Ipea tem como objetivo fornecer subsídios técnicos e análises para embasar a formulação de políticas públicas, incluindo a reforma tributária.

No contexto da reforma tributária, o Ipea tem contribuído por meio da produção de estudos, pesquisas e análises que buscam avaliar os impactos econômicos, sociais e fiscais das propostas em discussão. Além disso, o Ipea promove debates, seminários e eventos que reúnem especialistas, pesquisadores, representantes do governo e da sociedade civil para discutir e aprofundar as questões relacionadas à reforma tributária.

Tabela 3 – Principais instituições de filiação identificadas (mais de 1 publicação)

Instituição	Publicações
Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)	2
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)	2
Universidade Federal Fluminense (UFF)	2
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)	2
Universidade de São Paulo (USP)	2
Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC – RJ)	2

Fonte: os autores (2023).

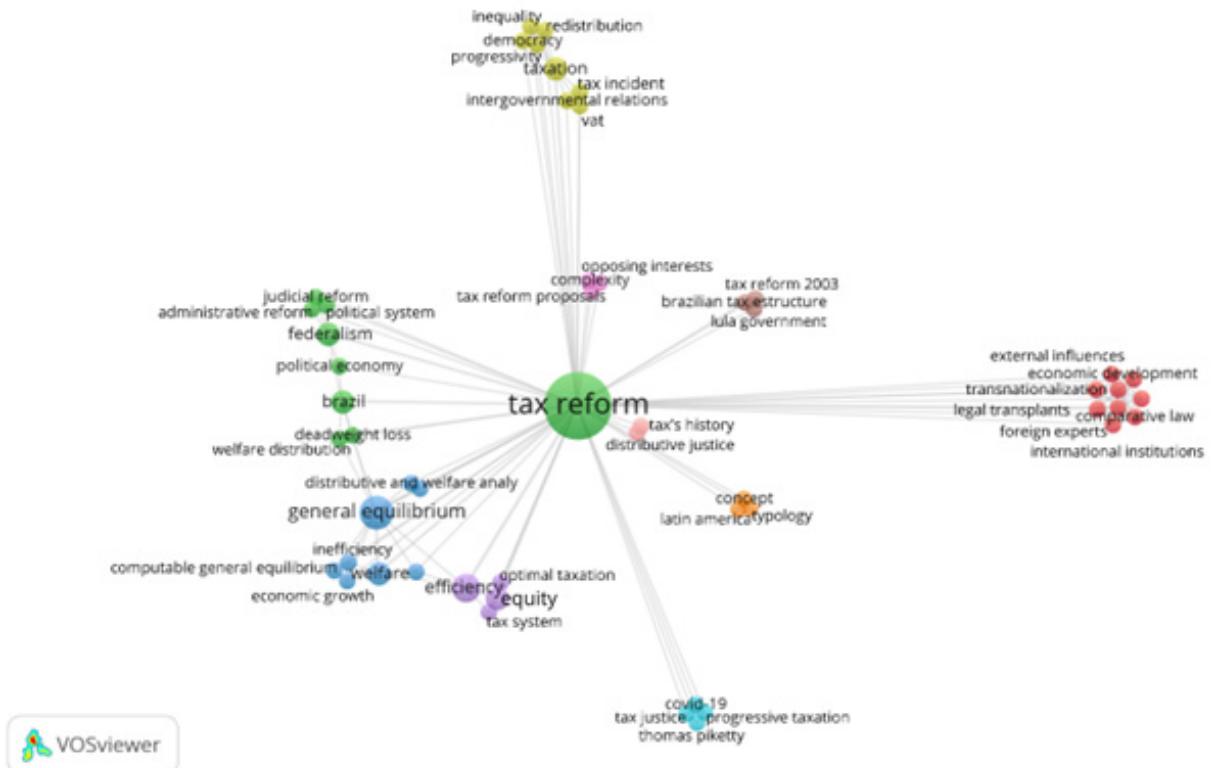
A análise da estrutura conceitual das publicações selecionadas por meio da rede de palavras-chave revela algumas informações importantes sobre as temáticas pesquisadas (Figura 4).

A estrutura conceitual gerada revelou uma rede de temas parcialmente interconectados. A reforma tributária em si é o tópico central, com ênfase em eficiência, equidade, federalismo e no equilíbrio geral por meio de questões como ineficiência, desigualdade e crescimento econômico, refletindo a abordagem dos principais aspectos que afetam todo o sistema tributário.

Além disso, a influência de fatores externos, como especialistas estrangeiros, instituições internacionais e transnacionalização (Oliveira; Magalhaes, 2020), bem como análises conceituais e históricas que envolvem questões de legitimidade política e desigualdade social desempenham um papel importante nas discussões (Werneck, 2006; Orair; Gobetti, 2018; Silveira; Passos; Guedes, 2018; Almeida; Paes, 2020; Oliveira, 2022).



Figura 4 – Rede de coocorrência de palavras-chave



Fonte: os autores (2023).

Além disso, é interessante notar que as palavras-chave relacionadas a justiça e equidade também estão presentes na rede. Termos como “equity” (equidade), “*distributive justice*” (justiça distributiva), “*progressive taxation*” (tributação progressiva) e “*tax justice*” (justiça tributária) indicam a preocupação com a distribuição de renda e a busca por um sistema tributário mais justo e igualitário (Brami-Celentano; Carvalho, 2007; Machado; Balthazar, 2017; Kerstenetzky; Waltenberg, 2020; Cimini; Rocha, 2023).

A palavra-chave “*general equilibrium*” está relacionada aos estudos que utilizaram métodos de modelagem de sistemas tributários a partir do paradigma do equilíbrio econômico geral. Isso implica que as interações entre os diferentes setores e agentes socioeconômicos são levadas em conta ao se discutir mudanças no sistema tributário. Tal abordagem quantitativa do problema é relevante para avaliar objetivamente o impacto das políticas nos sistema tributário e analisar questões de eficiência e equidade a partir de parâmetros matemáticos (Werneck, 2000; Lúcio; Bezerra; Pereira, 2022; Paes, 2011; Paes; Bugarin, 2006; Santos; Pereira, 2010).

A partir dessa visão geral fornecida pela análise bibliométrica, passa-se à análise: a) dos principais conceitos adotados nos debates teóricos dos trabalhos analisados; b) das propostas de reforma tributária apresentadas; e c) dos últimos projetos de reforma que tramitaram no Congresso Nacional.



5. REVISÃO SISTEMÁTICA

Esta seção aborda os aspectos teóricos contidos nas publicações analisadas em que se praticam os conceitos adotados, os aspectos considerados pelos autores, as diferentes propostas de reforma tributária observadas, e as principais lacunas de pesquisa identificadas.

5.1 Conceitos e principais aspectos estudados

Observou-se na Figura 2 que, nos últimos cinco anos, houve maior interesse pela temática da reforma tributária. Esse cenário pode ser explicado pelo aquecimento recente do debate na esfera pública. A reforma tributária brasileira se insere na esteira da crise política e econômica que culminou, em 2016, no *impeachment* da ex-Presidente Dilma Rousseff. Essa crise foi continuada pelas reformas trabalhista e previdenciária aprovadas no governo Michel Temer, que, na época, era vice-Presidente, e agravada pela pandemia da covid-19 no Governo Bolsonaro. A sucessão desses acontecimentos gerou um cenário de crescimento do desemprego, desigualdades socioeconômicas agravadas, aumento do gasto público e um setor empresarial insatisfeito (Kerstenetzky; Waltenber, 2020; Cimini; Rocha, 2023). Tal contexto histórico auxilia a compreensão da discussão aqui trazida.

Importante destacar também a conceituação de reforma tributária proposta por Almeida e Paes (2020, p. 185), que analisaram diferentes conceitos, aspectos e efeitos das distintas reformas tributárias realizadas na América Latina e concluíram que o conceito mais apropriado para o termo seria:

reforma tributária é toda e qualquer alteração (ou conjunto de alterações) de natureza tributária, selecionada por determinado critério de relevância, prevista em lei de determinada jurisdição, que importe mudança de base de incidência ou de alíquota de tributo, ou, ainda, a definição de novos tributos ou extinção de tributos existentes.

O conceito proposto envolve mudanças na base de incidência ou na alíquota de um tributo, bem como a criação de novos tributos ou a extinção de tributos existentes. No contexto brasileiro, esse conceito se aplica de forma relevante. As reformas tributárias no país podem variar desde pequenas alterações pontuais em tributos específicos até reformas mais abrangentes que afetam diversos aspectos do sistema tributário. As mudanças são selecionadas com base em critérios de relevância, considerando-se seu impacto na arrecadação de receitas, na distribuição da carga tributária e na eficiência econômica do sistema tributário.

Os diferentes trabalhos apresentam conceitos diversos que abordam a necessidade de mudanças no sistema tributário do país. Silveira, Passos e Guedes (2018) destacam a importância da simplificação e eficiência do sistema tributário a partir da ideia da



Tributação Ótima⁴. Já Orair e Gobetti (2018) ressaltam a necessidade de equidade e progressividade na tributação, principalmente sobre o capital e a poupança⁵. Esses dois conceitos, embora distintos, são complementares na busca por um sistema tributário mais justo e eficiente. É recorrente o binômio eficiência-equidade nas análises realizadas.

Foi identificado que os principais desafios e aspectos relacionados à reforma tributária são:

1. Complexidade do sistema tributário: a maioria dos estudos reconhece a complexidade do sistema tributário brasileiro como um dos principais entraves para a eficiência e o crescimento econômico. A multiplicidade de normas, obrigações acessórias e tributos dificulta o cumprimento das obrigações fiscais e onera as empresas.
2. Elevada carga tributária: a carga tributária brasileira é amplamente reconhecida como uma das mais altas do mundo. Esse aspecto tem impactos negativos sobre a competitividade das empresas, o poder de consumo dos cidadãos e a capacidade de investimento do setor privado.
3. Regressividade do sistema: a regressividade do sistema tributário, que implica maior tributação sobre os contribuintes de menor renda, é apontada como uma questão a ser enfrentada na reforma tributária. A busca por maior equidade e progressividade é uma preocupação presente nos estudos.
4. Insegurança jurídica: a instabilidade e a imprevisibilidade das normas tributárias são apontadas como desafios para o ambiente de negócios no país. A complexidade e a falta

4 A Teoria da Tributação Ótima (TTO) é uma abordagem teórica que busca estabelecer os princípios e diretrizes para a construção de sistemas tributários eficientes e equitativos. Baseada nos conceitos e métodos da Teoria Neoclássica, a TTO propõe caminhos para minimizar os efeitos distorcivos da tributação na economia. A TTO parte do pressuposto de que a tributação ideal seria aquela que taxasse as habilidades naturais dos indivíduos, uma vez que essas habilidades estão relacionadas à capacidade de gerar renda e são características pessoais que diferenciam os contribuintes. No entanto, como essas informações são privadas e não perfeitamente reveladas na economia, a definição ótima da tributação se torna difícil (Barbosa; Siqueira, 2001). A principal contribuição da TTO é a consideração dos efeitos distorcivos da tributação nas decisões dos agentes econômicos, como o efeito-renda e o efeito-substituição. A TTO tem sido alvo de críticas. Algumas críticas apontam para a falta de aderência da teoria à realidade observável, uma vez que pressupõe que os indivíduos agem como agentes racionais, com informações plenas e que têm livre escolha entre trabalho e lazer, o que nem sempre ocorre. Além disso, a TTO desconsidera custos administrativos, incerteza e objetivos macroeconômicos em sua modelagem (Lagemann, 2004). Atualmente, há uma tendência de revisão da TTO, com propostas de reformas que buscam uma maior tributação do capital, do patrimônio e das altas rendas, a fim de promover a justiça fiscal.

5 A tributação sobre capital e poupança é importante para promover a equidade na sociedade, garantindo que aqueles com maior capacidade financeira contribuam de forma proporcionalmente maior para o financiamento do Estado. Além disso, a progressividade na tributação sobre o capital e a poupança pode incentivar a utilização mais eficiente dos recursos, direcionando investimentos para setores produtivos e estimulando o crescimento econômico.



de clareza das leis e regulamentos tributários geram insegurança jurídica, prejudicando os investimentos e a tomada de decisões das empresas.

5. Coordenação federativa: a reforma tributária envolve questões de coordenação entre os diferentes entes federativos (União, Estados e Municípios), o que gera conflitos de interesse. A busca por um sistema tributário mais harmonizado e equilibrado entre as esferas de governo é um desafio a ser enfrentado. Essa disputa é conhecida como “guerra fiscal”.

Identificados os principais desafios da questão, diversas são as propostas dos autores. As principais foram aqui trazidas e brevemente discutidas.

5.2 Propostas para a reforma tributária brasileira

A análise das propostas para a reforma tributária presentes nos trabalhos selecionados revelou a variedade das diferentes perspectivas previamente debatidas. A seguir, elas serão discutidas.

Destacam-se algumas medidas relevantes no contexto da reforma tributária no Brasil. O Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) é mencionado como uma proposta para simplificar e unificar a tributação sobre o consumo. O IVA busca eliminar a complexidade e a cumulatividade dos impostos indiretos, modernizando o sistema tributário e reduzindo a carga tributária sobre o consumo (Paes; Bugarin, 2006; Silveira; Passos; Guedes, 2018; Almeida; Paes, 2020; Waltenberg; Kerstenetzy, 2022; Oliveira, 2022 Cimini; Rocha, 2023).

A introdução de um imposto sobre valor agregado federal é discutida como forma de simplificar e modernizar o sistema tributário, buscando impulsionar o crescimento econômico. A participação de instituições como a Fundação Getúlio Vargas (FGV) e o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) tem sido importante no processo de elaboração de propostas em virtude do envolvimento de especialistas em tributação na elaboração do projeto de reforma, em especial da PEC nº 45/2019. A consultoria externa também é destacada, com a presença da professora Rita de La Feria, especialista em imposto sobre valor agregado, trazendo sua experiência para apoiar o plano de IVA federal proposto pelo CCiF.

Além disso, é proposta a adoção de modelos matemáticos baseados no equilíbrio na reforma tributária, que buscam conciliar a necessidade de arrecadação com a capacidade contributiva dos cidadãos. Esses modelos enfatizam a importância de uma tributação justa e equitativa, levando em consideração a distribuição de renda e a progressividade da carga tributária (Lúcio; Bezerra; Pereira, 2022; Paes, 2011; Santos; Pereira, 2010; Werneck, 2000). Propostas baseadas em modelos de equilíbrio geral partiram de uma perspectiva teórica neoclássica em que foram analisados os efeitos das políticas de redução de carga tributária e de ineficiência nos principais agregados macroeconômicos, como produto, consumo privado, investimento privado e receita tributária. Tais modelos devem sempre ser analisados de maneira crítica em face da grande simplificação da realidade.

Cimini e Rocha (2023) mencionam especificamente as propostas de reforma tributária recentemente em tramitação no Congresso Nacional (PEC nº 45/19 e PEC nº 110/19). Ambas as



propostas buscam mudanças no sistema tributário, com foco na unificação de tributos federais e na criação de novos impostos. No entanto, é ressaltado que essas propostas não abordam a questão do imposto de renda e não enfatizam a redistribuição de renda como objetivo central da reforma. Tais modelos de propostas podem afetar a federação do Brasil, em que os estados perdem autonomia econômica e financeira e se submetem à política da União, popularmente conhecida como “pires na mão”, transformando governadores em meros ordenadores de despesas, havendo também omissões sobre a forma de manutenção dos benefícios fiscais concedidos a longo prazo.

5.3 As PECs nºs 45/2019, 110/2019 e 46/2022

Tendo em vista os conceitos, os aspectos e as propostas mencionadas, o debate da reforma tributária levou à apresentação de três Propostas de Emenda Constitucional (PECs): a nº 45/2019, a nº 110/2019 e a nº 46/2022.

A PEC nº 45/2019, também conhecida como “PEC da Reforma Tributária”, foi apresentada na Câmara dos Deputados e propõe a substituição de cinco impostos (ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI) por um único imposto sobre o valor agregado, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Já a PEC nº 110/2019, também conhecida como “PEC do Pacto Federativo”, foi apresentada no Senado Federal e propõe uma reforma mais abrangente, envolvendo não apenas os impostos sobre o consumo, mas também os impostos sobre a renda e o patrimônio. Essa proposta visa promover uma ampla reestruturação do sistema tributário brasileiro, com a criação de um Imposto sobre Bens e Serviços Ampliado (IBSA), a simplificação do Imposto de Renda e a extinção de diversos tributos, como o PIS, o Cofins e o IPI. Além disso, a PEC nº 110/2019 propõe mudanças no federalismo fiscal, buscando uma redistribuição mais equilibrada das receitas entre os entes federativos.

Por fim, a PEC nº 46/2022 visou simplificar o sistema tributário por meio da unificação do ICMS e do ISS em um único imposto nacional. Além disso, estabelecia que a regra federal seria aplicável em todo o território nacional e também previa a redução do número de alíquotas de imposto, com o objetivo de tornar a tributação mais simples e previsível.

Após a tramitação e discussão das três propostas, a reforma apresentada pela PEC nº 45/2019 foi aprovada⁶ pela Câmara dos Deputados em 15 de dezembro de 2023. Esta aprovação foi um marco histórico, pois a reforma tributária foi discutida durante 30 anos por sucessivos governos. No entanto, não houve evidências da participação dos autores ou mesmo da utilização de suas publicações acadêmicas aqui analisadas para embasar o debate e votação por parte dos parlamentares.

⁶ Ela foi aprovada, no primeiro turno, com 371 votos a favor e 121 contra. No segundo turno, com 365 e 118, respectivamente.



5.4 Lacunas de conhecimento e novos caminhos de pesquisa

Apesar dos avanços na literatura acadêmica sobre a reforma tributária no Brasil, ainda existem algumas lacunas de conhecimento que merecem ser abordadas para embasar o debate e a formulação de políticas mais eficazes. A seguir, são identificadas algumas dessas lacunas e propostos novos caminhos de pesquisa:

1. Impacto econômico da reforma tributária: embora muitos estudos tenham discutido os efeitos econômicos esperados das propostas de reforma tributária, ainda há a necessidade de pesquisas mais aprofundadas para quantificar e avaliar o impacto real dessas mudanças na economia brasileira. Essas pesquisas podem abordar questões como o efeito sobre o investimento, o consumo, o crescimento econômico e a geração de empregos.
2. Avaliação dos mecanismos de implementação: uma lacuna significativa é a falta de estudos que analisem os mecanismos de implementação da reforma tributária. É fundamental compreender como as propostas podem ser efetivamente implementadas, considerando as capacidades administrativas, os aspectos legais, as resistências políticas e os desafios operacionais. Essas pesquisas podem ajudar a identificar as melhores estratégias e abordagens para garantir uma implementação bem-sucedida.
3. Impacto social da reforma tributária: embora a equidade e a progressividade sejam amplamente discutidas nas propostas de reforma tributária, é necessário um aprofundamento na análise do impacto social dessas medidas. Pesquisas futuras podem investigar como a reforma tributária pode afetar a distribuição de renda, a redução das desigualdades sociais e o acesso a serviços públicos essenciais, como saúde e educação.
4. Aspectos regionais e setoriais: poucos estudos exploraram os aspectos regionais e setoriais da reforma tributária no Brasil. Uma abordagem mais detalhada pode levar em consideração as especificidades de cada região e setor da economia, considerando as diferenças nas estruturas produtivas, nas demandas locais e nas capacidades financeiras dos entes federativos. Essas pesquisas podem contribuir para a formulação de políticas mais adaptadas e inclusivas.
5. Comparação internacional: uma análise comparativa com experiências de outros países pode fornecer insights valiosos para a reforma tributária no Brasil. Estudos que examinem os sistemas tributários de países semelhantes, bem como aqueles que passaram por reformas bem-sucedidas, podem ajudar a identificar boas práticas, lições aprendidas e possíveis soluções para os desafios específicos enfrentados pelo Brasil.

Em suma, o debate sobre a reforma tributária no Brasil pode ser fortalecido por meio de pesquisas que abordem as lacunas de conhecimento identificadas. Essas pesquisas podem fornecer embasamento teórico e empírico para a formulação de políticas tributárias mais eficientes, justas e adequadas à realidade do país.



6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise bibliométrica e a análise sistemática realizadas neste estudo revelaram uma ampla gama de perspectivas e abordagens em relação à reforma tributária no Brasil. Diversos estudos destacam a necessidade de uma reforma tributária para promover a redistribuição de renda e reduzir a desigualdade social. No entanto, os desafios para implementar reformas progressivas e efetivas são evidentes. A falta de consenso sobre os princípios norteadores e as dificuldades políticas têm sido obstáculos significativos.

Embora existam convergências em relação aos desafios enfrentados, como a complexidade e a regressividade do sistema tributário, há divergências quanto às soluções propostas. Essas diferenças podem ser atribuídas a diferentes abordagens teóricas, prioridades e interesses dos pesquisadores.

A literatura destaca a importância de considerar a carga tributária e a eficiência do setor público ao planejar uma reforma tributária. Estudos mostram que a carga tributária no Brasil é alta e pode afetar negativamente o bem-estar e o crescimento econômico. Nesse sentido, é fundamental buscar um equilíbrio entre a necessidade de aumentar a arrecadação e a promoção da eficiência do sistema tributário.

Outro ponto importante levantado pela literatura é a complexidade e a dificuldade de implementação de uma reforma tributária no Brasil. Os obstáculos políticos, as divergências de interesses e as limitações institucionais são desafios a serem enfrentados. É necessário um amplo diálogo e engajamento de diferentes atores, como o Congresso Nacional, o governo e a sociedade civil, para superar esses obstáculos e avançar em direção a uma reforma tributária mais justa e eficiente.

Foram identificadas algumas lacunas de conhecimento no campo da reforma tributária no Brasil, tais como a análise dos impactos distributivos das propostas, a consideração dos efeitos regionais e setoriais, e a avaliação da viabilidade política das reformas. Sugere-se que pesquisas futuras se concentrem nessas áreas para embasar o debate e a formulação de políticas mais efetivas.

Em suma, a discussão em torno da reforma tributária no Brasil é complexa e abrange várias dimensões, desde a redistribuição de renda até a eficiência do sistema tributário. A literatura analisada destaca a importância de uma abordagem progressiva, considerando princípios norteadores (eficiência x equidade) e experiências internacionais. No entanto, a implementação de uma reforma tributária eficaz requer superar desafios políticos e institucionais, além de interesses divergentes. Apesar das dificuldades, o debate em torno da reforma tributária no Brasil é central para promover um sistema tributário mais justo e adequado às necessidades do país e de seus cidadãos.



REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. Reforma Tributária será a próxima emenda em votação. **Senado Notícias**, Brasília, 4 out. 1995. Matérias. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/1995/08/04/reforma-tributaria-sera-a-proxima-emenda-em-votacao>. Acesso em: 22 maio 2023.

AGÊNCIA SENADO. Congresso e Planalto vão tentar mais uma vez aprovar a reforma tributária. **Senado Notícias**, Brasília, 3 fev. 2023. Matérias. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/02/03/congresso-e-planalto-vao-tentar-mais-uma-vez-aprovar-a-reforma-tributaria>. Acesso em: 22 maio 2023.

ALMEIDA, Aloisio Flávio Ferreira de; PAES, Nelson Leitão. Uma proposta de conceituação e tipologia de reformas tributárias com aplicação ao caso da América Latina. **Economia e Sociedade**, São Paulo, v. 29, n. 1, p. 179-193, jan./abr. 2020.

BARBOSA, Ana Luiza Neves; SIQUEIRA, Rosane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo:** resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Aplicada – Ipea, 2001.

BRAMI-CELENTANO, Alexandre; CARVALHO, Carlos Eduardo. A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal. **Revista Katálysis**, Florianópolis, v. 10, n. 1, p. 44-53, jan./jun. 2007.

CIMINI, Fernanda; ROCHA, Laura. Gastos sim, progressividade não: os entraves para a redistribuição no Brasil. **Brazilian Journal of Political Economy**, [s. l.], v. 43, n. 1, p. 236-255, jan./mar. 2023.

COBO, Manuel J.; LÓPEZ-HERRERA, A. G.; HERRERA-VIEDMA, Enrique; HERRERA, Francisco. Science mapping software tools: Review, analysis, and cooperative study among tools. **Journal of the American Society for Information Science and Technology**, [s. l.], v. 62, n. 7, p. 1382-1402, maio 2011.

ENSSLIN, Leonardo; ENSSLIN, Sandra Rolim; LACERDA, Rogério Tadeu de Oliveira. Uma análise bibliométrica da literatura sobre estratégia e avaliação de desempenho. **Gestão & Produção**, [s. l.], v. 19, n. 1, p. 59-78, 2012.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008). **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 30, n. 89, p. 93-196, out. 2015.

KERSTENETZKY, Celia Lessa; WALTENBERG, Fábio Domingos. Piketty's "Capital et Idéologie": Could it Inform a Tax Reform in Post-Covid19 Brazil? **Novos Estudos CEBRAP**, São Paulo, v. 39, n. 3, p. 621-639, set./dez. 2020.

LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. **Ensaios FEE**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 404-426, out. 2004.



LIMA, Eduardo Carlos Pontes. Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. **Contabilidade Gestão e Governança**, [s. l.], v. 1, n. 2, p. 38-61, 1998.

LÚCIO, Francisco Germano Carvalho; BEZERRA, Arley Rodrigues; PEREIRA, Ricardo A. de Castro. **Carga tributária e ineficiência no setor público:** análises de bem-estar e crescimento econômico. *Economia Aplicada*, Pernambuco, v. 26, n. 2, p. 151-174, jun. 2022.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo César. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. **Seqüência: estudos jurídicos e políticos**, Santa Catarina, v. 38, n. 77, p. 221-252, nov. 2017.

OLIVEIRA, Ludmila; MAGALHAES, Tarcisio. Transnational Tax Law-Making in Brazil. **Intertax**, The Netherlands, v. 48, n. 8/9, p. 708-718, ago. 2020.

OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. Why is it so difficult to untangle the knots in the Brazilian tax reform? **International VAT Monitor**, [s. l.], p. 123-128, maio/jun. 2022.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas para debate. **Novos Estudos CEBRAP**, São Paulo, v. 37, n. 2, p. 213-244, maio/ago. 2018.

PAES, Nelson Leitão. Reforma tributária: os efeitos macroeconômicos e setoriais da PEC 233/2008. **Estudos Econômicos (São Paulo)**, São Paulo, v. 41, n. 2, p. 487-512, abr./jun. 2011.

PAES, Nelson Leitão; BUGARIN, Mirta Noemi Sataka. Reforma tributária: impactos distributivos, sobre o bem-estar e a progressividade. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 60, n. 1, p. 33-56, jan./mar. 2006.

SANTOS, Marcelo Rodrigues dos; PEREIRA, Thiago Neves. Moving to a consumption-based tax system: a quantitative assessment for Brazil. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 64, n. 2, p. 209-228, abr./jun. 2010.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyego Rocha. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? **Saúde em Debate**, Rio de Janeiro, v. 42, n. esp. 3, p. 212-225, nov. 2018.

WERNECK, Rogério. L. F. A Nova Proposta de Reforma Tributária do Governo: limites do possível e incertezas envolvidas. **Brazilian Journal of Political Economy**, [s. l.], v. 20, n. 1, p. 96-123, jan./mar. 2000.

WERNECK, Rogério L. F. An evaluation of the 2003 tax reform effort in Brazil. **Brazilian Journal of Political Economy**, [s. l.], v. 26, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2006.

ZUPIC, Ivan; CATER, Tomaz. Bibliometric Methods in Management and Organization. **Organizational Research Methods**, [s. l.], v. 18, n. 3, p. 429-472, 2015.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.

