



A REFORMA TRIBUTÁRIA DE QUE O BRASIL PRECISA THE TAX REFORM THAT BRAZIL NEEDS

Hamilton Dias de Souza¹

Roque Antonio Carrazza²

Humberto Ávila³

RESUMO:

O artigo tem por objetivo definir e analisar a necessidade e os termos de realização de uma reforma fiscal brasileira, ou de seu sistema tributário.

Nesse âmbito, procede à crítica dos trabalhos elaborados pelo Congresso Nacional, tanto pelo Senado quanto pela Câmara, que se têm focado exclusivamente, em seus projetos, no tema da tributação do consumo.

Levando em consideração o fato de que o momento político brasileiro é singular, a partir de análise econômica e de consistente encaminhamento jurídico, os autores sugerem reforma de maior amplitude.

Este é o primeiro de uma série de três artigos, a serem publicados também pela Polifonia Revista Internacional da Academia Paulista de Direito, desenvolvidos no Núcleo de Estudos Para Uma Nova Ordem Tributária da Academia paulista de Direito, que os autores coordenam e compõem.

Nesta primeira contribuição, são criticadas as premissas equivocadas da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019, principais projetos em discussão. Na segunda parte, o que se examinará é se e como seria possível introduzir-se em nosso País um IVA dual como o aventado no Substitutivo à PEC 110/2019 apresentado pela CCJ do Senado. E, na terceira parte, serão apontadas questões a serem enfrentadas em sede de reforma constitucional ampla do sistema tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Reforma Tributária. Tributação sobre consumo. Projetos de lei. Crítica legislativa.

¹ Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

² Professor Titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

³ Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.



ABSTRACT:

The article aims to define and analyze the need and the terms of a Brazilian tax reform, or of its tax system.

In this context, it criticizes the projects proposed by the National Congress, both the Senate and the House, which have focused exclusively on the subject of taxation of consumption.

Taking into account the fact that the Brazilian political moment is unique, based on economic analysis and consistent legal direction, the authors suggest a broader reform.

This is the first in a series of three articles, to be published also by the Polifonia, developed at the Núcleo de Estudos Para Uma Nova Ordem Tributária, affiliated to Sao Paulo Law Academy, which the authors coordinate and compose.

This first contribution criticizes the mistaken assumptions of PEC 45/2019 and PEC 110/2019, the main projects under discussion. In the second part, what will be examined is whether and how it would be possible to introduce in our country a dual VAT as suggested in the proposal of modification of PEC 110/2019 presented by the Senate's Comissão de Constituição e Justiça. And in the third part, questions will be pointed out to be faced in the context of a broad constitutional reform of the tax system.

KEY WORDS: Tax Law. Tax Reform. Consumption Tax. Law Reform. Critique of Tax Reform.

1. INTRODUÇÃO

Tanto a Câmara quanto o Senado têm se debruçado sobre projetos de reforma tributária que se limitam à tributação do consumo. Propõe-se criar Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Imposto Seletivo (IS), este último para desestimular o consumo de itens geradores de “*externalidades negativas*”. O momento político do País, no entanto, é singular, pois o até então consenso quanto à necessidade de mudanças se tornou condição necessária para a superação do cenário de desaceleração persistente, a exigir que várias inconsistências sejam eliminadas. Diante dessa oportunidade única, remodelar apenas os gravames sobre o consumo não é suficiente. O esforço inerente à aprovação de Emenda Constitucional deve ser melhor aproveitado no bojo de reforma ampla, que solucione, na maior extensão possível, os inúmeros problemas do sistema tributário.



Esta série de artigos refere-se àquilo que o Brasil precisa a título de reforma tributária. Nesta primeira parte, serão tecidas considerações sobre as premissas equivocadas da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019, principais projetos em discussão. Na segunda parte, o que se examinará é se e como seria possível introduzir-se em nosso País um IVA dual como o aventado no Substitutivo à PEC 110/2019 apresentado pela CCJ do Senado. E, na terceira parte, serão apontadas questões a serem enfrentadas em sede de reforma constitucional ampla do sistema tributário.

2. PARTE I – POR QUE DIZER NÃO ÀS PRINCIPAIS PROPOSTAS EM DISCUSSÃO?

2.1. O mito da alíquota única

Um dos pilares de sustentação das propostas discutidas, sobretudo da PEC 45/2019 (Câmara), é a ideia de que tributar o consumo via alíquota única para todos os bens e serviços seria mais justo, na linha de suposta prática internacional. Tal afirmação não é correta. Dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) mostram que a maioria dos países tributa o consumo com 2 ou mais alíquotas, havendo, ainda, desoneração total para itens essenciais, como alimentos básicos, saúde e educação⁴⁻⁵. De 169 Países pesquisados, 154 encampam esse modelo, isto é, 91%. E, dos 36 membros da OCDE, 34 também o fazem, o que equivale a 94% do mundo desenvolvido. Apenas Chile e Japão têm alíquotas únicas. Diante desses números, pergunta-se: a que “prática internacional” os defensores da alíquota única se referem?

Portanto, a alíquota única não reflete a prática internacional. E isso se explica. A tributação sobre o consumo é regressiva por natureza. Somente faixas de alíquotas em número razoável (três, por exemplo) permitem minimizar esse problema, evitando iniquidades óbvias, como a incidência do mesmo percentual sobre itens da cesta básica e joias. Assim, é recomendável abandonar-se a ideia de alíquota única e concentrar o debate na definição de faixas razoáveis de tributação. A escolha deverá considerar, de um lado, as necessidades arrecadatórias dos entes tributantes e, de outro, as peculiaridades econômicas de cada setor, além, é claro, do imperativo de desonerar itens essenciais, sob pena de prejuízo às populações carentes.

⁴ Cf. OECD – Organization for Economic Co-operation and Development. *VAT/GST: standard and any reduced rates (2019)*. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/>.

⁵ Cf. OECD – Organization for Economic Co-operation and Development. *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2016-en>.



Note-se, a propósito, que, por ser regressiva, a alíquota única não se compatibiliza com mandamentos nucleares do sistema constitucional tributário em vigor, como o da isonomia. Afinal, isso faz com que consumidores com perfis de consumo e disponibilidades econômicas distintas sejam tributados na mesma intensidade, o que também contraria o princípio da capacidade contributiva.

Sobre o que acima se disse, o quadro 1, elaborado a partir de dados do IBGE do biênio 2017-2018, mostra que, considerando o rendimento médio mensal das famílias brasileiras (R\$ 3.764,51), as despesas com habitação, alimentação, transporte e saúde correspondem a **80%** de seus ganhos. Tal constatação é surpreendente, pois mostra que as reformas discutidas, especialmente a da PEC 45/2019 (alíquota única), causarão elevação substancial de carga tributária para tais itens. Alimentos básicos deixarão de ser desonerados. Saúde, educação e transporte também serão altamente tributados. É o que se verifica dos quadros 2 a 5 abaixo.

Distribuição da despesa de consumo monetária e não monetária média mensal familiar, por tipos de despesa de consumo, segundo a situação do domicílio e as Grandes Regiões - período 2017-2018												
Situação do domicílio e Grandes Regiões	Distribuição das despesas de consumo monetária e não monetária média mensal (%)											
	Total	Tipo de despesas										
		Alimentação	Habitação	Vestuário	Transporte	Higiene e cuidados pessoais	Assistência à saúde	Educação	Recreação e cultura	Fumo	Serviços pessoais	Despesas diversas
Brasil	100,0	17,5	36,6	4,3	18,1	3,6	8,0	4,7	2,6	0,5	1,3	3,0
Urbana	100,0	16,9	37,1	4,2	17,9	3,6	8,0	4,9	2,6	0,5	1,3	3,0
Rural	100,0	23,8	30,9	4,7	20,0	4,5	8,0	2,3	1,8	0,5	0,9	2,5
Norte	100,0	21,0	36,4	5,3	16,6	5,7	5,4	3,2	2,5	0,3	1,1	2,4
Nordeste	100,0	22,0	32,4	5,1	16,2	5,0	8,0	4,7	2,5	0,4	1,3	2,4
Sudeste	100,0	15,8	39,0	3,7	17,5	3,0	8,5	5,1	2,5	0,5	1,3	3,0
Sul	100,0	17,1	35,7	4,5	20,6	3,3	7,3	3,7	2,6	0,6	1,2	3,3
Centro-Oeste	100,0	16,6	33,4	4,5	21,0	3,6	8,0	4,7	2,7	0,4	1,3	3,8

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Trabalho e Rendimento, Pesquisa de Orçamentos Familiares 2017-2018.

Quadro 1



Tributação sobre o consumo para serviços prestados por profissional autônomo (Pessoa física – Profissão não regulamentada)					
Faturamento anual de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais)					
<u>Aumento de alíquota: 470%</u>					
Regime atual			Regime da PEC 45/2019		
Tributo	Alíquota	Total devido	Tributo	Alíquota	Total devido
ISS	4,38%*	R\$ 21.900	IBS	25%	R\$ 125.000

Quadro 2 - * 4,38% é a média do ISS nas capitais brasileiras, cf. estudo do Instituto ENDEAVOR em parceria com a Ernst & Young.

Escola particular no lucro presumido					
Dados:					
420 alunos (12 turmas de 35 alunos)					
Mensalidade: R\$ 1.200,00					
Faturamento anual: R\$ 6.048.000					
<u>Aumento de alíquota: 211%</u>					
Regime atual			Regime da PEC 45/2019		
Tributo	Alíquota	Total devido	Tributo	Alíquota	Total devido
PIS	0,65%	R\$ 39.312	IBS	25%	R\$ 1.512.000
COFINS	3%	R\$ 181.440			
ISS	4,38%*	R\$ 264.902,40			



Total	R\$ 485.654,4
Alíquota total	8,03%

Quadro 3 - * 4,38% é a média do ISS nas capitais brasileiras, cf. estudo do Instituto ENDEAVOR em parceria com a Ernst & Young.

Tributação sobre o consumo incidente sobre taxista autônomo					
<u>Dados:</u>					
SP: R\$ 4,50 (bandeirada) + R\$ 2,75/KM (Portaria/SMT/SP 171/16)					
Trajeto: Igreja N. Sra. do Brasil - Terminal 2/GRU (30KM) = R\$ 87,00					
Operação diária: 5x o trajeto acima = R\$ 435,00					
Operação mensal (22 dias trabalhados) = R\$ 9.570,00					
<u>Aumento de alíquota: 1150%</u>					
Regime atual			Regime da PEC 45/2019		
Tributo	Alíquota	Total devido	Tributo	Alíquota	Total devido
ISS	2%	R\$ 191,10	IBS	25%	R\$ 2.392,50

Quadro 4

Empresa de transporte intermunicipal (regime cumulativo)					
<u>Dados:</u>					
Rota: São Paulo – Barretos					
Valor do bilhete: R\$ 117,80					
Bilhetes por dia: 720					
Operação da rota: R\$ 84.816 (1 dia) – R\$ 2.544.480 (30 dias)					
Faturamento anual da rota: R\$ 30.533.760					
<u>Aumento de alíquota: 59,74%</u>					
Regime atual			Regime da PEC 45/2019		
Tributo	Alíquota	Total devido	Tributo	Alíquota	Total devido
PIS	0,65%	R\$ 22.969,44		25%	R\$ 7.633.440

COFINS	3%	R\$ 916.012	IBS		
ICMS	12%*	R\$ 3.664.051			
Total		R\$ 4.778.533			
Alíquota total		15,65%			

Quadro 5

2.2. O problema federativo

Outro pilar das propostas discutidas é a fusão dos atuais ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS na forma de imposto único sobre bens e serviços. A hipótese não é absurda sob a ótica econômica, mas esbarra na proibição a emendas constitucionais que reduzam a autonomia dos entes federativos. Afinal, ela concentra 41,5% das verbas tributárias da União (IPI/PIS/COFINS)⁶, 88% das receitas dos Estados (ICMS)⁷ e 43% da arrecadação municipal (ISS)⁸ em um só tributo, que, nos termos da PEC 45/2019, ficará nas mãos da União. Já na fórmula da PEC 110/2019, o tributo ficará sob o poder de um Comitê Gestor integrado apenas pelos Estados, sem participação da União e sem regras de partilha, representatividade e liderança definidas. Aqui, a grande questão é de praticabilidade e viabilidade política. Imagine-se como ele funcionaria na prática, sem que a União, de alguma forma, mediasse os interesses envolvidos.

Se a fusão do IPI, PIS e COFINS com o ICMS e o ISS esbarra em problema federativo⁹⁻¹⁰, nada impede (e até se recomenda) que haja a unificação dos tributos federais sobre o consumo (IPI, PIS, COFINS) entre si, de um lado, e do IRPJ e CSSL, de outro. Os primeiros incidem sobre bases econômicas semelhantes e que, em essência, equivalem ao faturamento das pessoas jurídicas. Da mesma forma, os últimos

⁶ Cf. RFB. Análise da arrecadação das receitas federais, dezembro/2017. P. 40. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf>.

⁷ Confirmam-se os dados do Tesouro Nacional citados no Parecer pela admissibilidade da PEC n. 45/2019 apresentado na CCIJ da Câmara.

⁸ Idem.

⁹ Confirmam-se, dentre outros, os seguintes artigos: SOUZA, Hamilton Dias de. Reforma tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo. Jota, 03.07.2019. Disponível em https://www.jota.info/paywall?redirect_to=/www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019; MACIEL, Everardo; SOUZA, Hamilton Dias de; e AVILA, Humberto; MARTINS, Ives Gandra; HARADA, Kiyoshi e CARRAZZA, Roque. Onerar mais não é o caminho O Estado de S. Paulo, 26 julho 2019. Disponível em <https://opiniao.estadao.com.br/noticias/espaco-aberto,onerar-mais-nao-e-o-caminho,70002939251>.

¹⁰ O Supremo Tribunal Federal reconhece que o Pacto Federativo em vigor inclui a cláusula de autonomia dos entes descentralizados, a qual supõe repartição de competências e receitas de tributos. Tais divisões são consideradas pela Corte Suprema “pilares da autonomia dos entes políticos” (STF, RE n. 591.033, Min. Ellen Gracie), porque “consagram a fórmula de divisão de centros de poder em um Estado de Direito” (STF, ADI n. 4228, Min. Alexandre de Moraes) e permitem que Estados e Municípios realizem suas incumbências constitucionais. Logo, “não pode emenda constitucional suspendê-la[s] ou afastá-la[s], porque, se o fizer, ofenderá o pacto federativo, enfraquecendo-o, pelo que é tendente a aboli-lo” (STF, ADI-MC n. 926-5, voto do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 6/5/94).



gravam o lucro das empresas. Em ambos os casos, há superposição de obrigações acessórias que cria custos desnecessários para o contribuinte. As unificações aventadas são opções vantajosas para racionalização e redução de complexidade do sistema. Afinal, dados do Banco Mundial mostram que os contribuintes brasileiros perdem, em média, 1950 horas por ano para cumprir obrigações fiscais. Isso é mais que 12 vezes a média dos Países da OCDE e quase 6 vezes a média de nossos vizinhos da América Latina (330 horas/ano)¹¹.

De outro lado, também não há óbice federativo para que se promovam reestruturações que envolvam a tributação estadual e municipal sobre o consumo. Pode-se pensar, inclusive, em transferir aos Estados parte da competência para a tributação dos serviços hoje detida pelos Municípios, desde que se preserve a autonomia destes para gravar serviços de interesse prevalentemente local e para fazer política fiscal¹².

2.3. A ausência de limites à instituição do Imposto Seletivo (IS)

Outro aspecto comum e controverso das propostas em debate é que, além da criação do IBS, também se pretende introduzir Imposto Seletivo, sob a justificativa de que determinados itens (p.ex., cigarros e bebidas) devam sofrer tributação adicional. A esse respeito, as maiores preocupações residem na PEC 45/2019, cujos termos não fornecem limites conceituais claros, como fato gerador, base de cálculo, contribuintes, nem parâmetros de elegibilidade dos setores e produtos a serem atingidos. Já a PEC 110/2019 indica quais itens poderão ser gravados (petróleo, combustíveis, energia, TELECOM etc.). Curiosamente, em sua justificação, a PEC 110/2019 afirma que caberá à lei complementar definir “*quais os produtos e serviços estarão incluídos*” no Seletivo e que “*sobre os demais produtos incidirá o IBS*”, embora não haja nas normas do projeto nenhum elemento que garanta essa estrutura. Enfim, ao que tudo indica, em ambas as PECs, a União poderá exigir Imposto Seletivo sobre bases idênticas às do IBS.

A propósito da PEC 45/2019, note-se que a maioria absoluta dos bens e serviços em circulação geram “*externalidades negativas*” em alguma medida. Alcool e fumo são os exemplos mais elementares, daí terem sido citados nas propostas discutidas. Porém, o mesmo critério poderia ser adotado para justificar exigências adicionais sobre grande número de atividades e setores, muitos deles estratégicos, como energia elétrica.

¹¹ Cf. Banco Mundial. Doing business in Brazil. Disponível em https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreeconomies/brazil#DB_tax

¹² Cf. art. 24 da CF.



O que acima se disse mostra que é fundamental definir o escopo do Imposto Seletivo, segundo o critério da essencialidade, exigindo-se lei complementar para indicar itens passíveis de sua incidência, além de delimitar o fato gerador e a forma de cálculo do tributo. Ainda, sua arrecadação deverá ser partilhada com os demais entes, como ocorre com outros impostos federais.

3. PARTE II – O QUE DEVE MUDAR NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO?

Diante da inadequação das propostas acima referidas, seja pelo caráter regressivo, desigual e antifederativo do IBS nelas previsto, seja pela ausência de contornos satisfatórios para o Imposto Seletivo, é preciso pensar em soluções alternativas, para compatibilizar a necessidade de reforma com as diversas limitações constitucionais e fáticas (político-econômicas) incidentes.

3.1. IBS dual, Imposto Seletivo e ISS

Em termos esquemáticos, a presente proposta defende que a tributação sobre o consumo no País seja reestruturada de modo que a União exija o IBS federal e o Imposto Seletivo. Os Estados e Distrito Federal terão competência para a instituição do IBS estadual sobre bens e serviços em geral. Já os Municípios terão competência para a tributação de serviços residuais de interesse prevalentemente local e prestados a consumidor final, listados em lei complementar. Os termos da proposta estão detalhados abaixo.

3.1.1. IBS dual

Na Comissão de Constituição e Justiça do Senado, a ideia de um IBS único foi abandonada, por entender-se que a figura “*concentra ainda mais, no âmbito da União, a concepção e formulação do sistema tributário*” e resulta em subtrair dos Estados e Municípios “*a competência para tratar, com autonomia, dos seus principais instrumentos de arrecadação*”. Por isso, o Substitutivo apresentado pela Comissão aventa a hipótese de “*bipartir o Imposto sobre Bens e Serviços*”, num modelo “*dual*”.



Em suma, seriam fundidos “em um IBS” o IPI, PIS, COFINS, Salário-Educação e CIDE-Combustíveis, e, “em outro IBS”, “o ICMS e o ISS”, sendo que “este último” teria “alíquotas fixadas por lei complementar, mas com a gestão e administração a cargo de um conselho composto por membros indicados” pelos Estados e Municípios.

Com isso, tenta-se contornar os problemas federativos e de regressividade anteriormente descritos. Alguns afirmam, inclusive, que o modelo dual conta com os precedentes do Canadá e da Índia, cujas federações têm dimensões e características semelhantes às do Brasil. Porém, o Conselho para administração do IBS cria instabilidade entre os entes, pois não há critérios que permitam o controle de sua futura atuação. Ademais, a transição imediata para esse modelo não é viável, como adiante se verificará dos exemplos canadense e indiano.

✓ **Canadá: IVA dual introduzido gradativamente mediante construção política dificultosa**

Na década de 1980, a tributação sobre o consumo canadense se dava por meio do *Manufacturers Sales Tax* (MST) no âmbito federal, além dos impostos de vendas provinciais. O MST respondia por 15% da arrecadação da União, mas seus vícios estruturais resultavam em falta de transparência e efeito cumulativo, onerando insumos, bens de capital, alimentos básicos e exportações. Com a crise e o recém firmado acordo de livre comércio com os Estados Unidos, tais problemas se agravaram. O imposto, originalmente concebido para onerar apenas a indústria, teve suas bases ampliadas, passando a incidir sobre diversos elos da distribuição. Além disso, de 1984 a 1989, as alíquotas saltaram de 9% para 13,5%, isto é, houve aumento de 50% no período. Tais fatores fizeram com que a tributação sobre o consumo se tornasse questão relevante a ser enfrentada nos anos seguintes¹³⁻¹⁴.

Houve uma tentativa de substituir os tributos federal e provinciais acima referidos por um IVA amplo, não cumulativo e com carga não superior à então vigente, em 1989. A ideia, porém, foi abandonada, pois as províncias não aceitaram renunciar à autonomia para dispor sobre *como e em que intensidade* tributar as vendas. Assim, na reforma de 1991, a União optou por introduzir seu próprio *Goods and Services Tax*

¹³ Cf. BOADWAY, Robin & WATTS, Ronald. Fiscal federalism in Canada. Queen’s University: Ontario, julho/2000. PP. 82-85.

¹⁴ Cf. BIRD, Richard. The GST/HST: creating an integrated sales tax in a federal country. Georgia State University: Atlanta, abril/2013. PP. 2-14.

(GST) e deixar para momento oportuno discussões sobre eventual harmonização. Refratária a esse conceito, ainda em 1991, a província de *Québec* somente aceitou adotar IVA semelhante ao federal desde que, em seu território, tanto o GST quanto o *Québec Sales Tax* (QST) fossem administrados, arrecadados e fiscalizados pelo poder local para posterior repasse à União dos valores que lhe competiam, sistema que perdura até hoje. A harmonização propriamente dita, em que o tributo local é administrado, arrecadado e fiscalizado pelo poder central, iniciou-se apenas em 1997 mediante adesão acordada junto ao governo federal pelas províncias de Nova Scotia, New Brunswick e Newfoundland and Labrador¹⁵. Somente em 2010 a província mais próspera do País (Ontário) aderiu ao sistema harmonizado¹⁶. E há províncias que, ainda hoje, não se alinham a esse sistema, possuindo ou não tributos próprios sobre vendas¹⁷.

Portanto, embora haja consenso quanto a seus efeitos benéficos para o País¹⁸, o IVA dual canadense é fruto de longo processo político e, mesmo agora, não há harmonização completa.

✓ **Índia: IVA dual introduzido por completo mediante acordo político com os entes descentralizados**

A discussão quanto ao IVA na Índia remonta ao início da década de 1990, alimentada por críticas aos tributos indiretos e seletivos então vigentes. Dentre elas, a existência de mais de 390 alíquotas, bases fragmentadas por alto número de isenções concedidas a *lobbies*, sobreposição entre gravames federais e estaduais e incidência de tributos sobre si próprios ou sobre outros tributos. Também havia efeito cascata, causado pela tributação de insumos e bens de capital e por falhas na desoneração das exportações. Trocas interestaduais eram desestimuladas pela incidência do *Central Sales Tax* (CST) federal e de seus análogos locais. Além disso, a administração e arrecadação padeciam de ineficiência, dada sua estrutura retrógrada e pulverizada. Apesar de algumas tentativas, a divisão pouco racional de competências impositivas entre União e Estados impediu a criação de IVAs efetivamente uniformes e neutros, fossem eles federais ou estaduais¹⁹.

¹⁵ Cf. Canada. Excise tax act, parte IX e item 277.1 e ss..

¹⁶ *Idem, ibidem.*

¹⁷ Cf. Ernst & Young. Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2019. Disponível em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide/\\$FILE/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide.PDF](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide/$FILE/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide.PDF).

¹⁸ Cf. BIRD, Richard. *Op. cit.*

¹⁹ Cf. BURGESS, Robin; HOWES, Stephen & STERN, Nicholas. Value-added tax options for India. In: International Tax and Public Finance Review, 2. Kluwer Academic Publishers, 1995. PP. 109-141.



Para viabilizar a adoção de IVA genuíno e com estrutura dual (em respeito às autonomias locais), a então divisão constitucional de competências privativas federais e estaduais para tributação do consumo teve que ser substituída pelo atual modelo, em que tanto União quanto Estados detêm competência concorrente para tributar essas bases. Pelos interesses envolvidos, tal alteração observou rito específico, que exige, além de aprovação por maioria especial nas duas Casas do Parlamento, ratificação por pelo menos metade dos legislativos estaduais. Esse mecanismo confere à realocação de competências impositivas tônica federativa, na medida em que esta não se dá por imposição do poder central (Parlamento), mas mediante concordância de parcela relevante dos Estados. Desse modo, a partir da 101ª Emenda à Constituição Indiana, em setembro de 2016, mediante acordo entre os poderes central e locais, com adesão de ampla maioria destes, tornou-se possível introduzir o *Goods and Services Tax*, em suas versões central (CGST) e estadual (SGST), em vigor desde julho/2017²⁰.

As principais características da nova figura são a tributação no destino, base ampla, faixas limitadas de alíquotas²¹, não cumulatividade plena, administração computadorizada a nível nacional e baixo custo de *compliance* (nota fiscal eletrônica). Pelo prazo de 5 anos, a União deverá compensar financeiramente os Estados por eventuais perdas resultantes do novo modelo, adotando-se como base o biênio 2015/2016²².

Embora o modelo acima descrito seja interessante, dada a similitude entre dois países de dimensões continentais e estruturados sob a forma federativa, parece-nos que ele seria de difícil implementação no Brasil. As considerações feitas, entretanto, justificam-se por se tratar de um dos países que implementaram reformas similares às que agora se pretende introduzir.

✓ **Brasil: como introduzir o IVA dual?**

Diante dos precedentes acima examinados, questão que se põe é saber como introduzir o IVA dual em nosso País sem que isso implique imposição do poder central e viole a autonomia dos entes. De fato, embora dotado de dualidade, o IBS previsto no Substitutivo da PEC 110/19 é de natureza impositiva. Como tal, não é próprio

²⁰ Cf. Governo da Índia. GST – concept and status. Relatório oficial do Comitê de Tributos Indiretos e Aduaneiros, da Receita Federal / Ministério das Finanças da Índia. Abril/2019.

²¹ As alíquotas são 0%, 5%, 12%, 18% e 28% (Cf. Governo da Índia. *Op. cit. ibid.*).

²² Governo da Índia. *Op. cit. ibid.*



compará-lo aos modelos do Canadá e da Índia, que, cada qual a seu modo, respeitaram os interesses e o poder de decisão dos entes locais. Realmente, o IBS dual previsto no Substitutivo seria instituído por lei complementar federal, uniforme, com alíquota e regulamentação únicas, sendo expressamente “vedada a adoção de norma estadual autônoma”. Portanto, diferentemente do que se fez naqueles países, a ideia elimina por completo o poder de os entes, por lei própria, disciplinarem quaisquer aspectos da tributação do consumo.

Essa simples constatação recomenda que o debate se concentre em encontrar soluções que permitam uma introdução que prestigie o pacto federativo, e não o contrário. Para tanto, num primeiro momento, a estrutura constitucional de um IBS federal e outro estadual deve ser delineada de forma a eliminar os vícios dos atuais tributos sobre o consumo. Leis complementares definirão os contornos gerais de ambos os impostos, mas União e Estados terão autonomia para instituí-los por leis próprias e, no que for possível, estruturá-los conforme os respectivos interesses. Num segundo momento, poderá ocorrer a harmonização dos tributos locais com o IBS federal, por adesão dos respectivos Estados manifestada nos termos da Constituição e da lei complementar.

a) IBS federal

Para ser válido e funcional, o IBS federal deverá ter como fato gerador operações com bens móveis, direitos e serviços, de modo que a tributação não recaia sobre a simples propriedade, posse, uso e materialidades sem conteúdo econômico. Essa base é ampla, ou seja, o imposto incidirá sobre todos os bens, serviços, cessões de uso etc., inclusive os negócios realizados por meio digital. A única exceção são os serviços prestados a consumidor final de interesse preponderantemente municipal, listados em lei complementar, que permanecerão sujeitos ao ISS. O imposto deverá ter até 3 faixas de alíquotas (padrão, reduzida e zero), conforme prática internacional, na linha do levantamento realizado pela OCDE acima descrito. A não cumulatividade deverá ser plena, mediante crédito financeiro de insumos e bens de capital, ficando desoneradas as exportações. No que se refere à Zona Franca de Manaus, enquanto mantida, deverá haver redução do IBS federal proporcional aos atuais incentivos de IPI.

b) IBS estadual



Com mesmo fato gerador, base de cálculo, faixas de alíquotas e demais contornos gerais do IBS federal, a versão estadual deverá ser orientada pela tributação no destino, a fim de eliminar a Guerra Fiscal entre os entes. Lei complementar definirá os elementos essenciais desse tributo, como fato gerador, regime de compensação, hipóteses de substituição tributária e incidência monofásica, desoneração das exportações, dentre outros aspectos. Os respectivos entes terão competência para alocar produtos e serviços nas faixas de alíquotas predefinidas, bem como para arrecadar e fiscalizar o tributo, conforme leis estaduais próprias, no exercício de sua autonomia.

Incentivos regionais passarão a ser concedidos via gasto orçamentário e não mais com base no imposto estadual. Em caso de não pagamento do incentivo a tempo e modo por parte do Estado concedente, o respectivo valor poderá ser compensado com débitos tributários estaduais do contribuinte, com possibilidade de cessão após determinado prazo.

3.1.2. Imposto Seletivo

A par do IBS federal, a União terá competência para a instituição de Imposto Seletivo sobre operações com bens e serviços. Para evitar que ele incida nas mesmas condições do IBS, deverá constar do texto constitucional que somente os bens especificados em lei complementar poderão ser por ele alcançados e, assim mesmo, em função de sua essencialidade. No contexto atual, é desejável que a coexistência de ambas as figuras não gere aumento de carga tributária, de modo que a alíquota do IBS seja graduada tendo em vista a previsão de arrecadação do seletivo. O montante arrecadado terá as mesmas destinações aplicáveis ao IBS.

✓ Imposto municipal sobre serviços prestados prevalentemente a consumidor final (ISS).

A fim de preservar a autonomia impositiva e financeira dos Municípios, o atual ISS terá seu escopo alterado, passando a incidir sobre a prestação de serviços que atendam a interesses locais e que sejam prestados prevalentemente a consumidor final. Tais serviços deverão ser previstos de forma taxativa em lista veiculada por lei complementar. Sobre esses serviços não recairá o IBS. Dentre outros, estarão sujeitos ao novo ISS, em especial, aqueles serviços classificados pelo IBGE como “prestados às famílias”, entre os quais: hotelaria, serviços de alimentação e bebidas, serviços de



recreação, cultura e lazer, serviços esportivos e cubes sociais, além dos chamados serviços pessoais (lavanderias, salões de beleza, funerárias, estabelecimentos de ensino, pequenas clínicas e consultórios médicos). A carga tributária deverá ser dimensionada de modo a absorver o PIS e a COFINS, que hoje incidem sobre esses itens e pertencem à União²³.

Deve-se salientar, a propósito, que a transferência dos demais serviços ao campo impositivo do IBS federal e do IBS estadual não prejudicará os Municípios. Afinal de contas, tanto um quanto outro serão obrigatoriamente partilhados com as autoridades municipais, o que garante uma justa repartição do bolo tributário. Ademais, como a União e os Estados estão melhor equipados para a fiscalização de grandes negócios (inclusive os de natureza digital), haverá ganhos de eficiência arrecadatória que também aproveitarão aos Municípios.

4. PARTE III – QUE OUTROS PROBLEMAS A REFORMA TRIBUTÁRIA DEVE ENFRENTAR?

Há problemas no sistema tributário que ultrapassam a esfera da tributação sobre o consumo e que devem ser enfrentados em sede de reforma tributária. Nesse sentido são feitas as propostas abaixo listadas.

4.1. Eliminação do acúmulo de créditos de ICMS nas exportações

A EC 42/03 eliminou o ICMS da exportação de bens e serviços e assegurou crédito do imposto cobrado na aquisição de itens empregados em seu processo produtivo. Em contrapartida, atribuiu-se à União o dever de compensar os Estados/DF pelas perdas arrecadatórias daí decorrentes (ADCT, art. 91). Entretanto, os repasses federais a esse título sempre foram insuficientes e, em 2019, sequer houve pagamento. Isso tem levado as autoridades estaduais a simplesmente não devolverem os créditos a que os exportadores fazem jus. O acúmulo de saldos credores daí resultante tem prejudicado empresas dos mais variados setores (automotivo, metais não ferrosos, papel e celulose, automação etc.).

Ainda que o ICMS seja substituído pelo IBS estadual, devem ser criados mecanismos para eliminar os saldos acumulados. Uma alternativa seria desonerar a

²³ Os serviços municipais prestados a contribuintes do IBS federal e estadual poderão gerar créditos equivalentes ao quanto recolhido aos municípios a título de ISS, caso o texto constitucional assim disponha.



cadeia circulatória prévia à exportação e responsabilizar a União por ressarcir os eventuais créditos que não possam ser compensados com débitos do próprio ICMS, devidamente atualizados. Afinal, é da União o dever de estimular exportações e obter balança comercial favorável (CF, art. 22, VIII). Ademais, tal medida aumentaria a confiança e reduziria disputas entre os Estados e a União quanto à defasagem da compensação financeira que não lhes tem sido paga a tempo e modo.

4.2. Limites ao instituto da substituição tributária “para frente” (fato gerador presumido)

A substituição tributária “para frente” é meio pelo qual se concentra a tributação no início de determinada cadeia produtiva, como método de facilitação da arrecadação e fiscalização do tributo. Além disso, presta-se a evitar sonegação. Como isso pressupõe bases de cálculo presumidas pelo Estado, garante-se ao contribuinte a restituição do excesso no caso de operações realizadas em dimensão menor que a prevista, para protegê-lo de investidas fiscais ilegítimas (CF, art. 150, §7º e RE/STF n. 593.849/MG). Porém, as Fazendas Públicas têm exigido recolhimento complementar, caso o valor da operação final exceda o presumido. Além de subverter a lógica interna desse sistema, tais exigências tornam a substituição tributária algo similar ao regime de estimativa.

Assim, para acabar com as disputas, justifica-se limitar o instituto. Deve-se explicitar que há direito à restituição do excesso em favor do contribuinte e que são proibidas exigências complementares pelo Fisco, pois o regime é instituído no seu próprio interesse, daí competir-lhe o ônus de arcar com prejuízos resultantes de pautas mal calculadas. Ademais, a substituição tributária deve restringir-se aos setores indicados em lei complementar, para haver uniformidade a nível nacional.

4.3. Proibição à incidência de tributo sobre tributo

Para aumentar a arrecadação, tem-se exigido a inclusão de tributo em sua própria base de cálculo ou nas bases de outros tributos. Essa ampliação indireta e artificial da base imponível acentua a complexidade e falta de transparência do sistema tributário.

Com o objetivo de assegurar ao cidadão o direito de saber a real dimensão da carga tributária incidente sobre os produtos e serviços (Lei n. 12.741/12), deve ser



inserida no texto constitucional proibição a que um tributo seja incluído na sua própria base ou nas de outros tributos com mesmo suporte fático ou jurídico, como, por exemplo, se verifica na importação (II, IPI, ICMS, PIS, COFINS). Essa alteração está conforme aos princípios da publicidade e razoabilidade, permitindo o controle social quanto à carga tributária efetiva.

4.4. Exigência de motivação para majoração de tributos pelo Poder Executivo

A manifestação prévia do Legislativo quanto à criação ou aumento de tributos é direito fundamental do cidadão-contribuinte (CF, arts. 5º, II e 150, I). Entretanto, alguns gravames são extrafiscais, podendo ser utilizados para induzir o particular a comportamentos desejados pelo Estado. Nesses casos, a CF admite que o tributo seja graduado pelo Executivo dentro de balizas pré-fixadas e para atender a objetivos indicados em lei, o que pressupõe fundamentação específica quanto aos motivos que autorizam a adoção da medida.

Contudo, a União tem manipulado o II, IE, IPI e IOF sem justificativa ou com base em razões genéricas que poderiam legitimar qualquer decisão. Isso tem permitido ao Executivo variar alíquotas a seu talante, sem obedecer às condicionantes legais e invadindo a competência normativa reservada ao Congresso Nacional, além de dificultar o controle judicial quanto à adequação entre os respectivos atos (meios) e os fins que autorizam sua prática. Desse modo, em prestígio à segurança jurídica e à harmonia e independência entre os Poderes, deve ser obrigatória a motivação dos atos em questão, para que se evidencie a compatibilidade entre a alteração praticada e sua razão subjacente, sob pena de nulidade.

4.5. Limites à instituição de contribuições

Contribuições não são impostos. Estes últimos são tributos desvinculados de qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte (CTN, art. 16). Daí, inclusive, terem os impostos sido distribuídos entre os entes federativos a título exclusivo, como fontes próprias para custeio de suas despesas gerais. Já as contribuições são tributos finalísticos e, como tal, vinculados a ações estatais voltadas a objetivos específicos, relativos a determinados grupos econômicos, profissionais e/ou sociais constitucionalmente indicados. Disso resulta que somente os integrantes desses

segmentos possam ser seus sujeitos passivos, impondo-se, ainda, que haja proporcionalidade entre o *quantum* cobrado e o custo da atuação estatal que justifique a exigência, proibida sua utilização para outros fins²⁴⁻²⁵.

Não obstante, o fato de que as contribuições respondem por 58,73% da arrecadação federal²⁶ (12,95% do PIBI²⁷) evidencia que as contribuições têm sido utilizadas como se impostos fossem. A prova cabal disso é que, nos debates quanto à reforma tributária, o PIS e COFINS vêm sendo considerados **impostos de fato**, por: (a) incidirem sobre as mesmas bases do IPI, ICMS e ISS; (b) serem exigidos de todas as empresas (e não de um grupo); e (c) terem suas arrecadações destinadas ao custeio de despesas gerais da União. Dentre outros exemplos, também há o FUST, que teve 98,8% de sua arrecadação desviada, segundo dados do Tribunal de Contas da União²⁸.

Diante disso, é necessário estabelecer mecanismos que contenham o uso indiscriminado de contribuições pela União e que impeçam que elas venham a figurar como adicionais do IBS que se pretende criar. Para tanto, os contornos gerais das contribuições devem ser melhor explicitados na Constituição, em especial a destinação obrigatória dos recursos arrecadados a órgão, fundo ou despesas específicas, com a definição de sanções ao descumprimento dessa regra. Além disso, deve tornar-se expresso o princípio da referibilidade, proibindo-se contribuições cujos sujeitos passivos não pertençam ao grupo interessado na atividade estatal financiada, bem como cobranças que não sejam proporcionais aos respectivos custos.

4.6. Limites à instituição de taxas

As taxas são tributos vinculados e finalísticos, de modo que sua cobrança só é admitida se houver atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte. Deve, ainda, haver equivalência razoável entre o respectivo valor a o custo estimado daquela atividade, proibida a utilização para despesas outras.

²⁴ Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições Especiais. In: Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Ed. Saraiva. p. 688.

²⁵ Cf. CARRAZA. Roque Antonio. Curso de Direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 679.

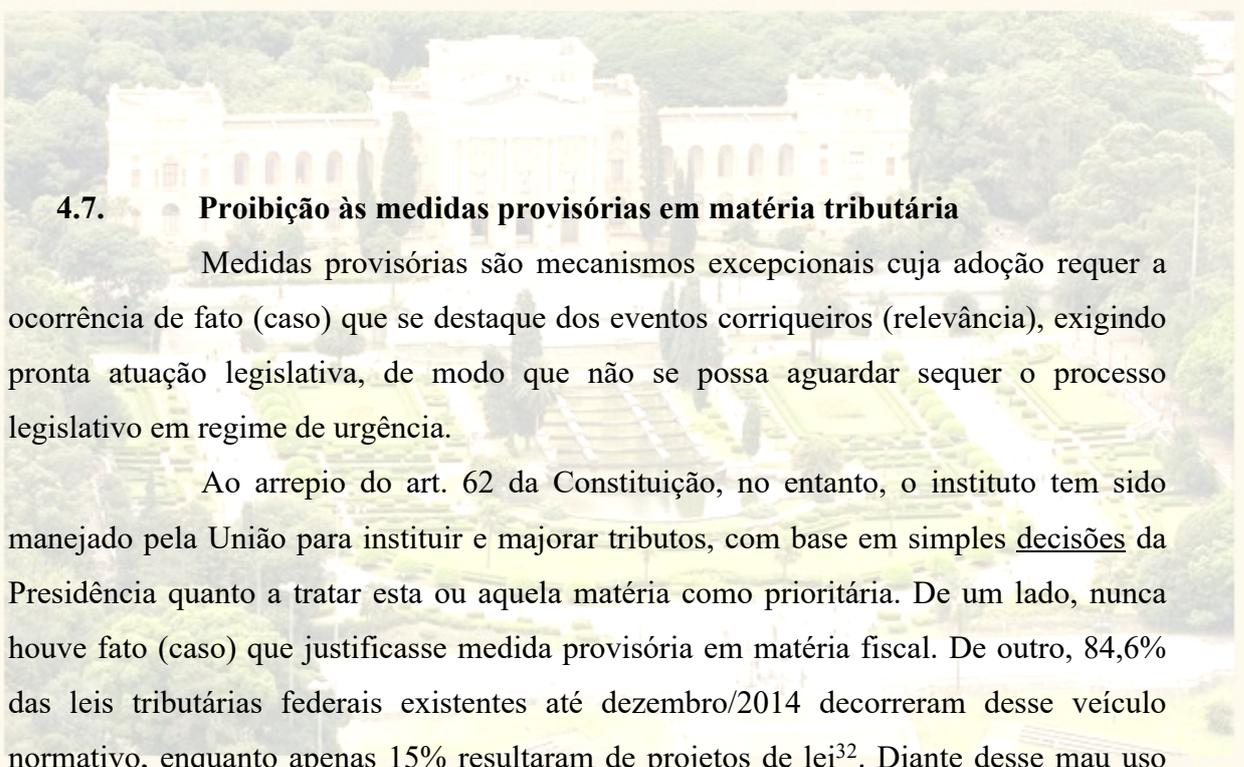
²⁶ Cf. RFB. Análise da arrecadação das receitas federais, dezembro/2017. P. 40. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf>.

²⁷ Cf. RFB. Carga tributária no Brasil, 2017 (dezembro/2018). Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf/view>

²⁸ Acórdão TCU n. 008.293/2015-5.

Entretanto, tais regras não têm sido observadas. No âmbito federal, auditoria do TCU revela que o FISTEL arrecadou “desde 1997... o montante de R\$ 85,4 bilhões, mas apenas 5% do valor aplicado foram destinados às atividades originalmente previstas”²⁹. No Estado do Rio de Janeiro, a Taxa Fiscalização do Petróleo e Gás (TFPG) arrecada 10 vezes o valor das despesas do respectivo órgão³⁰. E, em São Paulo, a Taxa Judiciária tem 1/3 de sua arrecadação retido pela SEFAZ/SP, para custear despesas alheias à Justiça Paulista³¹.

Tais problemas mostram que as taxas também precisam ter seus traços melhor explicitados na Constituição para evitar sua utilização de forma desproporcional e com desvio de finalidade.



4.7. Proibição às medidas provisórias em matéria tributária

Medidas provisórias são mecanismos excepcionais cuja adoção requer a ocorrência de fato (caso) que se destaque dos eventos corriqueiros (relevância), exigindo pronta atuação legislativa, de modo que não se possa aguardar sequer o processo legislativo em regime de urgência.

Ao arripio do art. 62 da Constituição, no entanto, o instituto tem sido manejado pela União para instituir e majorar tributos, com base em simples decisões da Presidência quanto a tratar esta ou aquela matéria como prioritária. De um lado, nunca houve fato (caso) que justificasse medida provisória em matéria fiscal. De outro, 84,6% das leis tributárias federais existentes até dezembro/2014 decorreram desse veículo normativo, enquanto apenas 15% resultaram de projetos de lei³². Diante desse mau uso sistemático, deve ser proibida medida provisória em matéria tributária.

4.8. Extinção das competências tributárias residuais da União

²⁹ Acórdãos TCU ns. 2127/2017 e 749/2017 (2320/2015 e 28/2016).

³⁰ Cf. MAZZA, Lessa & MAIA, Marcos. Supremo pode limitar taxa de exploração do petróleo no Rio de Janeiro. In: CONJUR, 5/8/2019.

³¹ Segundo a Lei n. 16.788/18, apenas 70% (setenta por cento) das taxas judiciárias são entregues ao TJ/SP, permanecendo o remanescente sob poder da SEFAZ/SP. Na prática, há confissões da SEFAZ/SP e do TJ/SP no sentido de que tal excedente é empregado para despesas gerais do tesouro estadual.

³² Cf. SANTOS, Bruno Carazza. Interesses econômicos, representação política e produção legislativa no Brasil sob a ótica do financiamento de campanhas eleitorais (tese de doutorado). Belo Horizonte: UFMG, 2016. p. 80.



Além do IBS e do Imposto Seletivo, tanto a PEC 45/2019 quanto a PEC 110/2019 implicam a manutenção dos atuais ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS, por determinado período. Diante desse grande número de tributos, não há sentido na manutenção das competências tributárias residuais da União, até porque os novos gravames teriam base ampla, podendo o produto de sua arrecadação ser parcialmente destinado à seguridade. De outro lado, como PIS e COFINS seriam extintos, nada impediria que a União recriasse essas contribuições com base no art. 195, §4º, da Constituição.

Enfim, para evitar a criação de novos impostos e contribuições como desdobramento das reformas promovidas, frustrando seus propósitos de simplificação, redução da onerosidade e aumento da transparência fiscal, devem ser eliminadas as competências residuais da União.

4.9. Uniformização das normas sobre processo administrativo tributário

O Brasil é composto pela União, 27 Estados e por volta de 5.570 Municípios, que possuem regramento próprio para processamento de defesas e recursos administrativos em matéria fiscal. Essa quantidade de normas procedimentais gera insegurança e custos excessivos, especialmente para empresas que operam em diferentes locais e têm que se adaptar aos ritos aplicáveis e cada um deles. Assim, convém uniformizar procedimentos mediante lei nacional. Nesta, deverão ser introduzidas garantias de imparcialidade no controle da atividade dos agentes fiscais, como paridade dos órgãos de julgamento, alternância de juízes nas posições de desempate etc. (CF, art. 37).

5. CONCLUSÃO

São essas, em síntese, as principais questões a serem enfrentadas em sede de reforma ampla do sistema tributário. Todos os setores da atividade econômica e, a comunidade jurídica, devem estar atentos a cada particularidade dos projetos discutidos, para que o País não incorra no erro de considerar que “qualquer reforma é bem vinda”. Mudanças erráticas no sistema atual podem ser desastrosas para a economia e levar anos para serem revertidas.

O que se pretende é suscitar debate quanto às sugestões aqui contidas.

6. BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª. Edição, 2012.

SOUZA, Hamilton Dias de. Reforma tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo. Jota, 03.07.2019. Disponível em https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019;

MACIEL, Everardo; SOUZA, Hamilton Dias de; e ÁVILA, Humberto; MARTINS, Ives Gandra; HARADA, Kiyoshi e CARRAZZA, Roque. Onerar mais não é o caminho O Estado de S. Paulo, 26 julho 2019. Disponível em <https://opiniao.estadao.com.br/noticias/espaco-aberto,onerar-mais-nao-e-o-caminho,70002939251>.

BOADWAY, Robin & WATTS, Ronald. Fiscal federalism in Canada. Queen's University: Ontario, júlio/2000. PP. 82-85.

BIRD, Richard. The GST/HST: creating an integrated sales tax in a federal country. Georgia State University: Atlanta, abril/2013. PP. 2-14.

BURGESS, Robin; HOWES, Stephen & STERN, Nicholas. Value-added tax options for India. In: International Tax and Public Finance Review, 2. Kluwer Academic Publishers, 1995. PP. 109-141.

SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições Especiais. In: Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Ed. Saraiva. p. 688.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 679.

MAZZA, Lessa & MAIA, Marcos. Supremo pode limitar taxa de exploração do petróleo no Rio de Janeiro. In: CONJUR, 5/8/2019.

SANTOS, Bruno Carazza. Interesses econômicos, representação política e produção legislativa no Brasil sob a ótica do financiamento de campanhas eleitorais (tese de doutorado). Belo Horizonte: UFMG, 2016. p. 80.

RFB. Análise da arrecadação das receitas federais, dezembro/2017. P. 40. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf>.

RFB. Carga tributária no Brasil, 2017 (dezembro/2018). Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf/view>

OECD – Organization for Economic Co-operation and Development. *VAT/GST: standard and any reduced rates (2019)*. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/> .

OECD – Organization for Economic Co-operation and Development. Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2016-en>.

RFB. Análise da arrecadação das receitas federais, dezembro/2017. P. 40. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf>.

Banco Mundial. Doing business in Brazil. Disponível em https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax

Ernst & Young. Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2019. Disponível em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide/\\$FILE/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide.PDF](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide/$FILE/ey-2019-Worldwide-VAT-GST-and-Sales-Tax-Guide.PDF).

Governo da Índia. GST – concept and status. Relatório oficial do Comitê de Tributos Indiretos e Aduaneiros, da Receita Federal / Ministério das Finanças da Índia. Abril/2019.

Acórdão TCU n. 008.293/2015-5.

Acórdãos TCU ns. 2127/2017 e 749/2017 (2320/2015 e 28/2016).

