

OS DESAFIOS DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO DURANTE O PERÍODO DE TRANSIÇÃO DA REFORMA DA PEC 45

Por Lina Braga Santin Cooke¹

Resumo: O prazo de apenas um ano para implementação da CBS atende a expectativa de mudanças rápidas e elimina a duplicidade de obrigações acessórias com a rápida extinção do PIS e da COFINS, enquanto as novas regras de creditamento amplo devem dissolver no curto prazo os respectivos custos de adaptação de sistema. A implementação gradual do IBS concomitante à extinção do ICMS, ISS e respectivos benefícios fiscais privilegia a previsibilidade, a segurança jurídica e as disposições da LC 160/2017. Adicionalmente, em prol da simplificação pretendida é imperioso que se adotem obrigações acessórias idênticas para CBS e IBS, bem como mecanismos de incentivo para a autorregularização e suspensão da aplicação de penalidades por infrações de deveres instrumentais durante o período de transição. Estas medidas se adequam à necessidade de construirmos um novo modelo de relacionamento do fisco com os contribuintes, com foco na cooperação, adesão voluntária e boa-fé.

Palavras chave: Reforma tributária; transição; compliance.

I - INTRODUÇÃO: ATUAL TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E A PROPOSTA PARA SUA UNIFICAÇÃO

O atual Sistema Tributário Nacional foi substancialmente concebido nos anos 1965-66, com vigência a partir de 1967, e muito pouco evoluiu desde então. Os principais tributos indiretos, assim denominados aqueles que incidem sobre o consumo de bens e serviços (IPI, PIS/COFINS, ICMS e ISS) e cujo ônus econômico é - ou deveria ser - integralmente repassado ao consumidor final, além de representarem aproximadamente aproximadamente 35% de toda

¹ Doutoranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas Escola De Direito De São Paulo (FGV/DIREITO-SP), Cursou LL.M em Direito Tributário no INSPER, Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (MACK-SP). É Coordenadora e pesquisadora de grupos de trabalho do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF/FGV), Diretora do Movimento de Defesa da Advocacia (MDA) e Secretária da Comissão de Direito Tributário do IASP. Advogada, sócia de Salusse Marangoni Parente e Jabur.

arrecadação nacional² agravando a regressividade inerente a essa base de tributação³, concentram os maiores desafios e principais problemas da tributação brasileira atual.

Enquanto na maioria dos países do mundo há apenas um IVA que incide sobre base ampla de bens e serviços, aqui temos ao menos cinco tributos sobre bens e serviços: três federais (PIS, COFINS e IPI), um estadual (ICMS) e um municipal (ISS). Cada um desses tributos têm base própria: (i) o IPI incide apenas sobre produto industrializado; (ii) o ICMS incide apenas sobre bens e sobre serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal; (iii) o ISS incide sobre os demais serviços, definidos em lista; e (iv) o PIS e a Cofins têm base ampla de bens e serviços, mas incidem sobre receita ou faturamento das empresas.

O fato de uma base única sobre o consumo ter sido fatiada de acordo com diversos setores da economia e cada uma dessas competências ter sido entregue a um dos três entes de níveis distintos da federação, fez com que, na prática, esses tributos sejam extremamente complexos, descoordenados, cumulativos, repletos de obrigações acessórias e geradores de enorme contencioso⁴. Para José Souto Maior BORGES, trata-se de “irracional convergência de competências tributárias”, que funciona como “obstáculo à integração comunitária e à racionalização do sistema constitucional tributário”⁵.

Os problemas individuais de cada tributo indireto em conjunto com as práticas adotadas nos últimos anos acarretaram erosão das bases dos impostos compartilhados e diminuíram o repasse de receitas, juntamente ao aumento dos tributos não partilháveis, incluindo contribuições de incidência cumulativa, cujo efeito é ainda mais nefasto para o sistema⁶.

² Em 2022 a carga tributária bruta total correspondeu a 33,90 do PIB nacional. Observe-se que o ICMS é o tributo indireto que mais arrecada, correspondendo à 6,98% do PIB. Juntos, o PIS e a COFINS constituem a segunda maior fonte de arrecadação sobre o consumo, correspondendo a 3,33% do PIB. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114?ano_selecionado=2022> Acesso em: 06.04.2023.

³ O fato de as famílias mais pobres despenderem uma parcela maior de sua renda na aquisição de bens de consumo em comparação com as famílias mais ricas, que pagam as mesmas alíquotas pelas aquisições dos mesmos bens, faz com que a incidência de tributos sobre o consumo tenha um caráter regressivo. Daí porque afirma-se que os tributos indiretos têm natureza eminentemente regressiva, ou seja, seu ônus recai proporcionalmente mais sobre a renda das famílias relativamente mais pobres.

⁴ A restrição do direito ao crédito do ICMS, PIS e COFINS, faz com que parte do tributo pago ao longo da cadeia de produção não seja recuperado, o que equivale a uma incidência cumulativa destes impostos. E discussão sobre o que pode ou não gerar crédito gera muito contencioso e aumenta o custo de compliance para as empresas. Além disso, há dificuldade no ressarcimento de créditos acumulados e a incidência de um sobre o outro compromete a transparência e a funcionalidade do sistema tributário, pois quando a mudança de alíquota do ICMS reflete na arrecadação do PIS e da COFINS, e vice-versa.

⁵ BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescido. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 348.

⁶ “Se os tributos cumulativos são os mais fáceis de serem cobrados e serem pagos, paradoxalmente, são os mais prejudiciais à economia. (...) Os tributos cumulativos não são neutros quanto às decisões de produção e alocação de recursos. Distorcem preços relativos e estimulam a integração vertical das empresas. Inibem o crescimento econômico através da taxação dos bens de capital, de forma direta ou indireta, pela tributação dos insumos utilizados na produção desses bens.” (AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO, Erika. *Pós-constituente e impostos*

O fenômeno da municipalização, com a criação de Municípios totalmente dependentes dos repasses obrigatórios e convencionados entre os entes, a incidência na origem e o fomento à guerra fiscal com erosão da base do ICMS, agravou o desequilíbrio fiscal dos entes subnacionais. Por fim, observa-se o aumento das despesas públicas em descompasso com o crescimento das receitas públicas, contribuindo ainda mais para o desequilíbrio orçamentário⁷.

Assim, o sistema tributário, que deve ser observado como instrumento de política pública para promoção de justiça (sob a ótica política) e distribuição renda (sob a ótica econômica), não tem se prestado para tais fins, impedindo a adoção de políticas efetivas para diminuição das desigualdades no país e contribuindo para o desequilíbrio fiscal dos entes subnacionais.

Diante deste cenário, foi aprovada pela Câmara dos Deputados em 06.07.2023 a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019 que propõe a adoção do modelo IVA-dual, unificando a base da tributação sobre o consumo no Brasil sobre o valor agregado, através da implementação da Contribuição sobre Bens e Serviços, a “CBS”, de competência da União e do Imposto sobre Bens e Serviços, o “IBS” de competência compartilhada dos Estados, Distrito Federal e Municípios, ambos com a natureza de um tributo sobre o valor adicionado e incidência sobre base ampla de bens e serviços, com não cumulatividade plena, direito ao crédito integral sobre as aquisições, regras homogêneas em todo país, incidência “por fora”, ou seja, sobre a base líquida do tributo e cobrados com base no princípio do destino.

O texto da PEC 45 aprovado pela Câmara dos deputados foi remetido ao Senado Federal e o relatório do Senador Eduardo Braga foi apresentado em 25.11.2023, cujas votações pela Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) está prevista para o dia 07.11.2023 e pelo Plenário do Senado para o dia 09.11.2023. Considerando que o texto ainda pode sofrer alterações, iremos nos ater a atual versão⁸.

indiretos: deformar ou reformar? In: PINTO, Márcio Percival Alves; BIASOTO Jr., Geraldo. Política fiscal e desenvolvimento no Brasil. Campinas: Editora Unicamp, 2006. p. 289-330)

⁷ Marcos MENDES ressalta que a grave crise fiscal do Governo Federal é decorrente do esgotamento do modelo de política fiscal pós-redemocratização somado a erros de política econômica nos últimos anos. Desde 2011, enquanto a receita cresce apenas 1,5% a.a., a despesa cresceu 5,4% a.a. neste mesmo período. Segundo o autor, a má gestão econômica dos últimos anos, com aceleração da despesa pública e uso exacerbado das desonerações fiscais, contribuiu para o aumento do déficit fiscal e da dívida pública (MENDES, M. F. *Por Que o Brasil Cresce Pouco? - Desigualdade, Democracia e Baixo Crescimento no País do Futuro*. Elsevier, 2014.)

⁸ A tramitação da proposta, todas emendas, documentos e pareceres podem ser acompanhados pelo site <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930#tramitacao_10611472>. O relatório completo apresentado pelo Relator Senador Eduardo Braga em 25 de outubro de 2023 está disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9488605&ts=1698843041087&rendition=stored-leg-signed-pdf&disposition=inline&_gl=1*gfpu6w*_ga*MTk3MzAwMzk3Mi4xNjc0MTU0NzQ3*_ga_CW3ZH25XMK*MTY5ODg0NTEyMS4xMy4wLjE2OTg4NDUxMjEuMC4wLjA>. Acesso em 01.11.2023.

II - PERÍODO DE TRANSIÇÃO PARA IMPLEMENTAÇÃO DOS NOVOS TRIBUTOS E EXTINÇÃO DOS ATUAIS

O art. 2º da PEC 45 altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e, de acordo com a redação da proposta, o art. 124 do ADCT determina que a transição para o IBS e para CBS atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 125 a 133 do ADCT. Vale ressaltar que os prazos estabelecidos pela Câmara dos Deputados para transição do IBS e da CBS não foram alterados pelo Relatório do Senador Eduardo Braga, havendo algumas mudanças quanto ao prazo para extinção do IPI.

A PEC 45 prevê que a transição da CBS será de apenas 1 (um) ano. A nova contribuição será cobrada com uma alíquota de 0,9% (nove décimos por cento)⁹ em 2026, para que se possa observar com precisão seus efeitos sobre a arrecadação, passando a ter alíquota plena já em janeiro de 2027, concomitante à extinção do PIS e da Cofins, quando entrará em vigor o sistema do IVA federal brasileiro (vide arts. 125 e 126, I, “a” e II, “a”, ADCT).

Quanto ao IBS, a proposta prevê que que prazo de transição para os contribuintes¹⁰ terá duração de 7 (sete) anos, iniciado em 2026 e finalizado em 2032, durante o qual o IBS será implementado gradualmente e o ISS e ICMS, impostos que serão substituídos, serão reduzidos proporcionalmente até sua total extinção. Esta transição do IBS envolve duas etapas: (i) a primeira, entre os anos de 2026 e 2028, considerado o período “teste”; e, (ii) a segunda, de implementação efetiva do IBS, concomitantemente à redução até a extinção do ISS e do ICMS, que irá de 2029 a 2032.

Durante a etapa de teste, em 2026 o IBS será cobrado à alíquota de 0,1% (um décimo por cento)¹¹ com o intuito de mensurar o potencial arrecadatário do imposto (vide art. 125, ADCT). Em 2027 e 2028 será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento) e à alíquota municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento), período em que a CBS será reduzida em 0,1% (um décimo por cento) (vide art. 127, ADCT).

⁹ Compensável com o valor devido à título de PIS e Cofins e, na ausência de débitos, com qualquer outro tributo federal ou ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento.

¹⁰ Há também o prazo de transição aplicável somente aos entes públicos, no que concerne à partilha federativa da receita arrecadada, que durará 50 (cinquenta) anos, com início em 2029 e término em 2078, para garantir aos entes uma participação no montante total arrecadado similar ao atual, para que de forma gradual e serena, ocorra a transição para a repartição da receita arrecadada baseada exclusivamente no princípio do destino (vide art. 131, ADCT). Como a transição para os entes públicos não afeta o compliance dos contribuintes, iremos considerar apenas o prazo de 7 anos de transição do IBS para continuidade deste artigo.

¹¹ Igualmente compensável com o valor devido à título de PIS e Cofins e, na ausência de débitos, com qualquer outro tributo federal ou ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento.

Na etapa de implementação, as alíquotas do ISS e do ICMS serão reduzidas nas seguintes proporções: (i) 1/10 (um décimo), em 2029; (ii) 2/10 (dois décimos), em 2030; (iii) 3/10 (três décimos), em 2031; e (iii) 4/10 (quatro décimos), em 2032. Os benefícios, incentivos fiscais ou financeiros relativos a estes impostos serão reduzidos na mesma proporção (vide art. 128, ADCT). No mesmo período, de forma concomitante e proporcional, as alíquotas do IBS serão instituídas pelo Senado Federal a fim de compensar a equivalente redução da receita do ICMS e do ISS (vide art. 130 do ADCT). Em 2033 ficam extintos ICMS e ISS e o IBS entra em vigor com sua alíquota plena, instituindo-se o IVA subnacional brasileiro.

Por fim, com relação à extinção do IPI, antes prevista para 2033, de acordo com o texto atual poderá ocorrer já a partir de 2027, desde que instituída a contribuição de intervenção do domínio econômico (CIDE) prevista no §5º do art. 92-B, nos termos no art. 149 da Constituição Federal, sobre importação, produção ou comercialização de bens que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, garantido tratamento favorecido às operações na referida área (vide art. 126, II, “b”, ADCT).

Caso esta condição não seja cumprida, as alíquotas do IPI ficam reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar, sendo vedada sua incidência cumulativa com o Imposto Seletivo (IS) previsto no art. 153, VIII (vide art. 126, § u, I e II, ADCT).

Se por um lado a transição é bem vista pelos contribuintes que precisam de tempo para ajustar seus planos de negócio à nova realidade, por outro tem sido alvo de reiteradas críticas por trazer mais complexidade e dificuldade no cumprimento das obrigações acessórias atinentes à tributação sobre o consumo. O quadro abaixo, de elaboração própria desta autora, busca sintetizar de forma ilustrativa e didática as alterações acima descritas durante o período de transição:

	IVA federal		IVA subnacional	
	CBS	PIS e Cofins	IBS	ISS e ICMS
2026	Alíquota de 0,9%	Redução equivalente à 1% (0,9% de CBS + 0,1 % de IBS)	Alíquota de 0,1%	Sem alterações
2027	Alíquota plena com redução de 0,1% em razão do IBS	Extinção	Alíquotas (i) estadual de 0,05%; e (ii) municipal de 0,05%	Sem alterações
2028	Alíquota plena com redução de 0,1% em razão do IBS		Alíquotas (i) estadual de 0,05%; e (ii) municipal de 0,05%	Sem alterações
2029	Alíquota plena		Alíquota fixada pelo Senado equivalente à redução de 10% do ISS e do ICMS	Redução de 10% da alíquota e dos respectivos benefícios
2030			Alíquota fixada pelo Senado equivalente à redução de 20% do ISS e do ICMS	Redução de 20% da alíquota e dos respectivos benefícios
2031			Alíquota fixada pelo Senado equivalente à redução de 30% do ISS e do ICMS	Redução de 30% da alíquota e dos respectivos benefícios
2032			Alíquota fixada pelo Senado equivalente à redução de 40% do ISS e do ICMS	Redução de 40% da alíquota e dos respectivos benefícios
2033			Alíquota plena	Extinção

III - CONCLUSÃO: NECESSIDADE DE UNIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, INCENTIVO À AUTORREGULARIZAÇÃO E SUSPENSÃO DAS PENALIDADES DURANTE A TRANSIÇÃO

A adoção de um período inicial de transição majoritariamente concentrado na União confere maior segurança à implantação do novo sistema tributário, pois o governo federal dispõe de significativa base de dados e de instrumentos mais ágeis para corrigir ou compensar desvios. Mitiga-se também a possibilidade de impactos nas contas públicas, tendo em vista que a base arrecadatória da União é mais ampla.

Ademais, o período de transição da CBS de apenas 1 (um) ano atende a expectativa de mudanças rápidas e elimina a duplicidade de obrigações acessórias com a rápida extinção do

PIS e da Cofins. Paralelamente, as novas regras de não cumulatividade plena devem refletir, na prática, em menor complexidade e maior facilidade quanto à apropriação dos créditos das respectivas aquisições. Assim, espera-se que a implementação da CBS não traga maiores dificuldades para os contribuintes, que deverão ser impactados por custos de conformidade apenas em que pese a adaptação dos atuais sistemas às regras do novo tributo e cujo ônus estima-se que seja dissolvido pela almejada simplificação das regras de creditamento já nos primeiros anos de vigência da CBS.

No que concerne à transição para o IVA subnacional, a proposta é exitosa ao prever a implementação gradual do IBS concomitante à extinção igualmente paulatina do ICMS e do ISS e respectivos benefícios fiscais, em respeito à previsibilidade e à segurança jurídica, preservando as relações já constituídas, em especial ao observar o prazo final de 2032 instituído pela Lei Complementar 160/2017 para o fim dos incentivos fiscais. Por outro lado, a manutenção da existência concomitante de dois sistemas por 7 (sete) anos tem causado desconforto aos contribuintes, que já são penalizados pela complexidade e dificuldade no cumprimento das obrigações acessórias dos atuais ICMS e ISS.

Pois bem. Vale ressaltar que o §6º do art. 156-B da PEC 45 prevê que o Comitê Gestor, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas ao IBS e à CBS e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos.

Assim, a convivência do sistema antigo com o novo pode ser mais simples do que parece. Isto porque, considerando a harmonização das normas, procedimentos e deveres instrumentais do IBS e da CBS, ao término do período de teste do IBS e início do seu período de implementação em 2029, a implementação da CBS já estará concluída e bastará replicar seus procedimentos para o IBS. Em outras palavras, quer-se dizer que a implementação do IBS já terá um caminho traçado pela CBS para ser percorrido.

De toda forma, em prol da simplificação pretendida é imperioso que se adotem obrigações acessórias idênticas para CBS e IBS. Ademais, a Lei Complementar deve instituir mecanismos de incentivo para a autorregularização do contribuinte, bem como prever a suspensão da aplicação de penalidades por eventuais infrações de deveres instrumentais durante o período de transição. Estas medidas se adequam à necessidade de construirmos um novo modelo de relacionamento do fisco com os contribuintes, com foco na cooperação, adesão voluntária e boa-fé.

As melhores práticas internacionais, pautadas pela literatura contemporânea, buscam conduzir as administrações e os processos tributários na direção de superar o chamado

paradigma da repressão e do crime¹², avançando na direção do paradigma do serviço, cujo enfoque é facilitar e ajudar o contribuinte no cumprimento das leis tributárias¹³.

Na medida em que o direito deve ser capaz de encontrar respostas regulatórias satisfatórias a novos atores, contextos, demandas e expectativas, parece não apenas adequada como necessária a adoção de mecanismos para incentivo à auto regulação bem como a suspensão da aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias durante o período de transição, mormente diante das dificuldades em adaptar-se ao novo sistema, agravada pela convivência com o antigo sistema.

Além de estar em linha com o contemporâneo objetivo de preservação do meio ambiente, a reforma tributária pretendida pela PEC 45 não deve perder a oportunidade de alinhar-se à nova lógica de atuação das administrações tributárias mais modernas e eficientes, voltadas ao apoio e à colaboração, mediante a disposição de substituir o modelo atual excessivamente focado na lavratura de autos de infração - grande gerador de insegurança jurídica e indutor do contencioso administrativo e judicial - evoluindo para um modelo que incrementa a boa governança tributária, melhora o ambiente de negócios e incentiva a realização de novos investimentos sustentáveis de médio e longo prazo em nosso país.

BIBLIOGRAFIA

AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO, Erika. *Pós-constituente e impostos indiretos: deformar ou reformar?* In: PINTO, Márcio Percival Alves; BIASOTO Jr., Geraldo. *Política fiscal e desenvolvimento no Brasil*. Campinas: Editora Unicamp, 2006. p. 289-330.

¹² James Alm (Georgia State University) insiste na importância de superar o “paradigma do crime” que, desde a década de 1960, pauta a maioria das pesquisas em economia. Trata-se de ir além da ideia de que o comportamento do indivíduo (no caso o contribuinte) funda-se em uma escolha racional que visa sempre à maximização da utilidade e de que, por extensão, para aumentar a arrecadação, o fisco deve utilizar quase que exclusivamente mecanismos de detecção e punição (auditorias e multas). O autor demonstra, por meio de pesquisas empíricas realizadas na América Latina que, mesmo nos países que possuem baixo índice de cumprimento de obrigações tributárias (compliance), a evasão nunca cresce até os níveis previstos por uma análise que tem em conta apenas elementos de ordem financeira. Há, portanto, outros fatores que devem ser considerados se quisermos compreender os motivos pelos quais contribuintes cumprem normas tributárias (também por isso, a associação entre economia com outras disciplinas, como teoria social e ciência política, é fundamental). (in *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*, Thomson Reuters, p. 275-313.)

¹³ Richard Bird (University of Toronto), alinhado com James Alm, mostra que as Administrações Fiscais que têm atingido os melhores resultados são aquelas que levam tal diversidade de fatores em conta e aprenderam não só a realizar auditorias e aplicar multas de modo eficiente, mas também a utilizar instrumentos capazes de impulsionar a construção de um relacionamento de confiança com contribuintes e, sobretudo, alinhar normas tributárias e normas sociais. (in *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*, Thomson Reuters, p. 171-199.)

BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescentado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 348.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC 45/2019. Texto final aprovado em 07/07/2023, disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2305786&filena me=REDACAO%20FINAL%20PEC%2045/2019>. Acesso em 01.11.2023.

_____. Senado Federal. PEC 45/2019. Relatório do Senador Eduardo Braga, Relator da PEC 45/2019, apresentado em 25.10.2023, disponível em https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9488605&ts=1698843041087&rendition=stored-leg-signed-pdf&disposition=inline&_gl=1*gfpu6w*_ga*MTk3MzAwMzk3Mi4xNjc0MTU0NzQ3*_ga_CW3ZH25XMK*MTY5ODg0NTEyMS4xMy4wLjE2OTg4NDUxMjEuMC4wLjA>. Acesso em 01.11.2023.

_____. Tesouro Nacional Transparente. Carga Tributária do Governo Geral. Disponível em https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114?ano_selecionado=2022>. Acesso em 01.11.2023.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coordenador). Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho, Thomson Reuters.

EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS. *The Modern VAT*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/A-tributa%C3%A7%C3%A3o-do-valor-adicionado-o-ICMS-e-as-reformas-necess%C3%A1rias-para-conform%C3%A1-lo-%C3%A0s-melhores-pr%C3%A1ticas-internacionais.pdf>>. Acesso em: 01.11.2023.

MENDES, M. F. *Por Que o Brasil Cresce Pouco? - Desigualdade, Democracia e Baixo Crescimento no País do Futuro*. Elsevier, 2014.

SANTIN COOKE, Lina Braga. A unificação da tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro. Dissertação de Mestrado - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo. Disponível em:

[https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30295/DISSERTA%
c3%87%c3%83O%20-%20MESTRADO%20-%20LINA%20BRAGA%20SANTIN%20COOKE.pdf?sequence=5&isAllowed=y](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30295/DISSERTA%c3%87%c3%83O%20-%20MESTRADO%20-%20LINA%20BRAGA%20SANTIN%20COOKE.pdf?sequence=5&isAllowed=y)>. Acesso em: 01.11.2023.