

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

TECNOLOGIA E TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO: O pagamento instantâneo do imposto na operação e a não cumulatividade brasileira

Luciana Marques Vieira da Silva Oliveira

Anteprojeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 10/10/2020

1. Tema, contexto e modelo de pesquisa predominante

A reforma tributária que tramita no Congresso Nacional parece ter como foco a tributação sobre o consumo. Nos projetos ora sob análise, PEC 110/2019 e PEC 45/2019, a solução consiste na unificação de tributos federais, estaduais e municipais em um único tributo sobre valor agregado. Essa unificação de tributos seria feita ao custo de um aumento de alíquota e de um longo período de transição de coexistência de regimes.

O objetivo dessa pesquisa, portanto, é analisar, sob a ótica da **realidade tributária brasileira**, se a adoção de tributos sobre valor agregado implica maior eficiência da tributação sobre o consumo e se de fato resolve os principais problemas tributários brasileiros. Pretende-se ainda refletir se esse tipo de tributação é o mais adequado para a realidade da economia digital do século 21, considerando especificamente o modo como a maioria dos negócios têm sido celebrados.

É fato que a maioria dos países membros da OCDE (Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico) adota a tributação sobre valor agregado no consumo de bens e serviços, denominado IVA (imposto sobre valor agregado) ou VAT (*value-added tax*). A grande exceção fica por conta dos Estados Unidos, que apesar de serem uma das maiores economias mundiais, optaram por um tributo cumulativo incidente sobre a venda final ao consumidor, o RST (*retail sales tax*).

Entretanto, é preciso que se diga que a importação de teorias tributárias, baseadas em modelos econômicos ideais ou em realidades muito diversas da vivida no Brasil, deve ser vista com ressalva. Não existe uma fórmula mágica de tributação ideal aplicável a todos países do mundo. A escolha das bases tributáveis de cada país deve levar em consideração a realidade social, econômica, política e jurídica de cada Estado soberano.

Ademais, em regra, as teorias ótimas da tributação não têm como principal escopo se preocupar com a **operacionalização da implantação do tributo, com os potenciais usuários do sistema e com a aferição *ex post* das reais consequências da política fiscal implementada no país.**

Aliás, são exatamente estes custos de operacionalização e a verificação das consequências práticas (altos índices de fraude e evasão, que somaram, só em 2017, mais de

137 bilhões de euros do VAT ou IVA¹), que estão fazendo com que a União Europeia e diversos adotantes do IVA/VAT elaborem reformas monumentais. Os projetos de reforma estão **focados exatamente no uso intensivo de tecnologias** para que a **conformidade, a fiscalização tributária e a coleta do imposto sejam feitas em tempo real**², com máxima transparência e mínima chance para evasão. Iniciativas que serão abordadas mais adiante.

Na proposição de políticas públicas tributárias é imperioso que se estude não apenas o custo econômico do tributo ou sua estrutura ótima de incidência, lastreada em modelos ideais. É importante analisar também os custos sociais da implementação dessas proposições, já que afetam diretamente o **custo real dos tributos** para o Brasil. **Esses custos são, por vezes, ocultos ou ignorados pelos formuladores de políticas públicas.**

Entre esses custos ocultos, ressalta-se a importância de se considerar para formulação das políticas tributárias:

- (i) **Custos de conformidade das empresas**³: qual o gasto com pessoal, equipamento, treinamento para cumprimento das normas tributárias? Como essa complexidade afeta o investimento do capital nacional e estrangeiro no país e o desempenho das empresas?⁴
- (ii) **Custos administrativos do Estado**: quanto custa o orçamento relacionado a pessoal, equipamento e treinamento para fiscalização, cobrança e litígios tributários?
- (iii) **Custos de impacto nas relações sociais e nos objetivos de justiça**: Como o ambiente institucional do país (funcionamento da Administração Tributária, do Judiciário, da Legislação fiscal) influencia a tomada de decisão dos contribuintes em pagar ou não o imposto? De que modo essa análise de risco sobre o pagamento dos tributos afeta as condições sociais e econômicas do Brasil?

Seguem alguns dados da realidade tributária brasileira:

- (i) Segundo o relatório *Doing Business*⁵, o Brasil é considerado o país mais complexo em termos de *compliance* tributário por parte das empresas. São necessárias 1.500 horas anuais apenas para cumprir essas obrigações. Isso gera um alto custo de conformidade para as empresas e um baixo índice de competitividade internacional, já que esses números afugentam os investidores;

¹ In 2017 along the European Union lost EUR 137.5 billion. Therefore, the majority of recent and upcoming EU VAT changes are focused on strengthening tax compliance and increasing the effectiveness of tax collection, disponível em <https://www.linkedin.com/pulse/vat-real-time-reporting-real-ridvan-yigit/>

² https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/split_payment_report_execsummary_2017_en.pdf

³ Sobre o tema, vale a leitura do artigo: O custo social das obrigações tributárias acessórias de Hugo Mendes Plutarco, Ivo Teixeira Gico Jr. E Marcos Aurélio Pereira Valadão, disponível em:

<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/viewFile/3%20EALR%20338/3%20EALR%20338>

⁴ Compliance tributário no Brasil: As estruturas das empresas para atuar em um ambiente complexo. Estudo da Deloitte de 2014 mostra quanto custa para as empresas a área de consultoria e conformidade fiscal. Download em [ComplianceTributarioBrasil.pdf](#)

⁵Dados disponíveis em https://endeavor.org.br/ambiente/doing-business-2020/?gclid=EAIaIQobChMI0teHi_TW6QIVTQmRCh2yrgSBEAAYASAAEgKIPfD_BwE

- (ii) **O contencioso judicial e administrativo tributário do Brasil é provavelmente o mais congestionado e caro do mundo.** Recente estudo promovido pelo Instituto ETCO⁶ demonstrou que somente o contencioso tributário federal envolve o montante de **R\$ 3,4 trilhões**, praticamente 50% do PIB. Um crédito tributário, considerando a possibilidade de impugnação em processo administrativo fiscal e em seguida em processo judicial pode levar, em média, segundo a referida pesquisa, **18 anos e 11 meses** para ser definitivamente resolvido. No caso dos tributos não cumulativos como o ICMS, o fato de a não cumulatividade estar prevista na Constituição Federal permite que praticamente toda discussão chegue ao STF, o que contribuiu mais ainda para demora;
- (iii) Segundo **dados do CNJ no relatório Justiça em números**⁷, as **execuções fiscais** representam o principal fator de morosidade no Judiciário. Correspondem hoje a 39% dos casos pendentes, **mais de 30 milhões de processos**. **A média de congestionamento é de 90% e a taxa anual de recuperação do crédito exequendo não chega a ultrapassar, na grande maioria dos casos, 5%.** Se considerarmos que antes da execução fiscal um crédito tributário pode ser discutido por até 18 anos, sua chance de recuperação é ínfima. Esses dados parecem indicar a **falência desse sistema de cobrança brasileiro**. **No Brasil não faltam normas sobre a incidência tributária, mas falta efetividade nas normas e procedimentos relacionados à cobrança e gestão tributária;**
- (iv) Estudo da FGV/RJ sobre o **contencioso tributário no STF**⁸ (Supremo Tributário) concluiu que os **tributos de maior litigiosidade no STF são o ICMS, o PIS e a COFINS**. Todos preveem o regime da não cumulatividade, ainda que no caso dos dois últimos seja limitada a algumas atividades;
- (v) Estudos do SINPROFAZ (Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional), disponíveis no site www.quantocustaobrasil.com.br⁹ **mostram que quanto maior a carga tributária e a complexidade do sistema maior a indução à sonegação**. No Brasil temos uma **média de sonegação/inadimplência de ICMS da ordem de 27% do valor estimado para a arrecadação desse imposto**.
- (vi) Há estudos que demonstram a **vantagem econômica da sonegação e da litigância tributária no país**¹⁰. Vale mais a pena, na maioria dos casos, descumprir toda obrigação tributária, sonegar impostos e, se for pego, pagar todos tributos com multa, do que efetivamente pagar os tributos em dia e pegar empréstimos no mercado para crescer o negócio;

⁶ Disponível em <https://www.etc.org.br/noticias/contencioso-tributario-brasileiro-ultrapassa-50-do-pib/>

⁷ Relatório Justiça em números CNJ, disponível em https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf

⁸ Fossati, Gustavo O Supremo tributário / Gustavo Fossati, Leonardo de Andrade Costa. – Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2020

⁹ <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>

¹⁰ MENDES, Hugo Plutarco, A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento, EALR, V. 3, nº 1, p. 122-147, Jan-Jun, 2012,

- (vii) No Brasil, ao contrário dos países da OCDE, o pagamento do tributo, mesmo em casos de esquemas fraudulentos e após o trânsito em julgado penal é causa de extinção de punibilidade total do crime tributário¹¹, o que torna a decisão sobre o cumprimento de normas tributárias e penais tributárias um cálculo matemático.

Esses dados dão pistas dos reais problemas que devem ser enfrentados pela reforma tributária, de modo que devem estar na prioridade da reforma tributária soluções focadas em:

- i) **simplicidade e certeza do tributo a pagar (*tax certainty*, preconizada pela OCDE como critério relevante na decisão do investimento em um país¹²),**
- ii) **utilização de tecnologia para facilitação e indução ao pagamento imediato no momento da transação e**
- iii) **desestímulo ao litígio.**

Por isso, este trabalho se propõe justamente a analisar de **que modo a implementação de um pagamento direto ou instantâneo do imposto sobre consumo (ICMS ou seu substituto), no momento da transação econômica, por um método de divisão (*split*) do valor do tributo e do valor a ser destinado ao comerciante**, poderia auxiliar a reduzir e mitigar a maior parte dos problemas tributários brasileiros.

A tendência de **evolução dos métodos de pagamento é que sejam praticamente todos digitais. Ademais, com o crescimento do comércio *online***, a cobrança do ICMS da forma como é hoje, além de ser ineficiente por fazer um e vai volta do dinheiro do ICMS na contabilidade da empresa, permite que muitas empresas se apropriem indevidamente desses montantes e se tornem inadimplentes recorrentes do Estado.

Não é despendendo lembrar que por ocasião do julgamento do RE 574.706 as empresas alegaram e o STF acatou que o ICMS é apenas um ingresso de caixa nas suas empresas, sob os quais não possuem qualquer disponibilidade e que, portanto, deveriam ser excluídos do conceito de faturamento e da base de cálculo do PIS/COFINS.

Já existem inúmeras iniciativas e pesquisas em curso dessa espécie de pagamento direto do tributo por ocasião da própria transação comercial na União Europeia, nos EUA, na América Latina (Equador), Nova Zelândia, Índia e Ilhas Fiji, bem como em outros países que adotam o VAT ou IVA, para implementação dessa forma de pagamento e cobrança imediata (VAT split-payment or Real-time VAT - Rtvat), conforme artigos e pesquisas que serão devidamente exploradas no presente trabalho.

Estão em andamento pesquisas sobre a utilização da tecnologia blockchain como um meio de evitar as fraudes relacionadas ao Imposto sobre Valor Agregado (MTIC fraud, Carousel fraud), em decorrência do sistema de crédito do imposto. Essas fraudes são extremamente comuns na União Europeia e fraudes similares afetam gravemente o Brasil também.

O Brasil é considerado um país de ponta em termos de sistema informatização das declarações aos Fiscos e tem um dos mais modernos e seguros sistemas bancários. O BACEN (Banco Central do Brasil) lançou o PIX¹³ – **sistema de pagamento instantâneo, que entrará** em funcionamento em novembro de 2020. Trata-se de um sistema inovador que

¹¹ HC 362.478/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 14/09/2017.

¹² <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>

¹³ <https://www.bcb.gov.br/content/estabilidadefinanceira/forumpireunioes/Pix.pdf>

permitirá transações em tempo real por inúmeros participantes, inclusive com os governos, e que pode ajudar a resolver um problema seríssimo de evasão dos impostos sobre consumo, se bem aproveitado pelos Fiscos.

Pretende-se questionar o abismo hoje existente entre a forma como as negociações comerciais e financeiras têm sido feitas ao redor do mundo, inclusive no Brasil, e a forma como os impostos sobre consumo, em especial o ICMS, são coletados e eventualmente cobrados administrativa e judicialmente.

A pesquisa volta-se, portanto, a explorar **de que modo a evolução tecnológica pode afetar a conformidade, a fiscalização e a cobrança dos tributos sobre consumo.**

Nada obstante, no Brasil, **um grande obstáculo à implementação desse tipo de inovação tecnológica na forma de pagamento e conformidade do ICMS é a não cumulatividade brasileira da forma como implantada.**

A definição do valor do tributo devido depende de interpretação jurídica de termos vagos como o conceito de insumos (crédito físico) e de informações prévias da empresa - compras anteriores geradoras de crédito - não disponíveis, atualmente, para consulta no momento da venda da mercadoria. É preciso fornecer mais certeza dos valores a pagar (*tax certainty*), sob pena de extrema insegurança jurídica e litigiosidade excessiva.

Assim, o presente trabalho pretende analisar quais são os benefícios apontados pela doutrina quanto aos tributos não cumulativos sobre o consumo e quais desses realmente se aplicam e se verificam no caso do ICMS brasileiro. Objetiva-se verificar quais circunstâncias peculiares do sistema brasileiro impedem ou dificultam a implantação de um IVA puro ou ideal, conforme defendido pela doutrina econômica.

A partir dessas reflexões pretende-se apontar alguns caminhos para a reforma da tributação sobre o consumo, que possam torná-la mais eficiente, simples e adequada à realidade da economia digital e compatível com um pagamento instantâneo do tributo.

Trata-se, portanto, de trabalho de natureza eminentemente exploratória.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

1. Que vantagens e desvantagens são apontadas pelo Direito e pela Economia de um tributo sobre valor agregado ou não cumulativo sobre o consumo? Quais condições ideais para que ele seja implantado? Que desafios foram enfrentados pelos países que adotaram o referido modelo e quais medidas estão sendo estudadas para contornar esses problemas?

2. Quais das vantagens apontadas pela doutrina em relação a tributação não cumulativa podemos observar no ICMS? Que problemas podem ser diagnosticados no Brasil no tocante à implementação e operacionalização do ICMS no Brasil?

3. Que vantagens e desvantagens possuem os tributos cumulativos sobre o consumo?

4. Como a evolução tecnológica dos meios eletrônicos de pagamento e novas tecnologias, como *blockchain*, podem influenciar a eficiência da arrecadação e a conformidade da tributação sobre o consumo? Qual a importância da certeza do valor a pagar do tributo (*tax certainty*) para

implementação de um meio de pagamento de instantâneo do tributo? Em que medida o atual sistema de autodeclaração e recolhimento do ICMS é compatível com a economia digital e com a forma como os negócios têm sido realizados?

5. Considerando os seguintes problemas tributários brasileiros:

- (a) Alto custo de conformidade das empresas para cumprimento das obrigações tributárias acessórias e principais;
- (b) Alto custo de fiscalização e cobrança (administrativa e judicial, via execução fiscal);
- (c) Litigiosidade excessiva e demora na apreciação judicial;
- (d) Alto índice de evasão/inadimplência fiscal;

Quais desses problemas são mitigados ou resolvidos com um pagamento direto do imposto sobre consumo no momento da operação e que adaptações jurídicas seriam necessárias a essa sistemática?

Fontes de pesquisa e forma de acesso: artigos e livros variados de Direito, Economia e Tecnologia, legislação correlata ao tema, análise de jurisprudência e pesquisas de empresas de auditoria ou institutos de pesquisa públicos e privados. Será também fonte de pesquisa a experiência profissional própria da pesquisadora como Procuradora de Estado e advogada e entrevistas/pesquisas com os usuários do sistema tributário: Fisco/Procuradorias/Judiciário/Contribuintes Empresários e Consumidores em geral.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

O debate acerca da adoção de tecnologia para propiciar meios de pagamentos diretos e eletrônicos no âmbito da tributação do consumo (ICMS ou eventual substituto) tem como finalidade a modernização, eficiência na arrecadação e redução drástica da inadimplência e sonegação. Trata-se de debate já inaugurado em outros países, mas até o momento desconhecido ou incipiente no Brasil.

Ao simplificar o tributo e tornar a conformidade e o pagamento automatizados, haverá uma redução dos custos de: (i) *compliance* das empresas, (ii) de fiscalização estatal e (iii) de litigiosidade tributária. Ou seja, há benefícios para todos usuários do sistema.

No entanto, a adoção de uma tecnologia para permitir meios de pagamento direto do ICMS no momento da venda pode ter como desafio no Brasil a questão da indefinição do montante de ICMS devido, em razão das discussões acerca do que daria direito a crédito de ICMS no país. Assim, o presente estudo tem como objetivo analisar quais as reais vantagens experimentadas pelo Brasil no tocante a suposta não cumulatividade do ICMS e quanto há de litigiosidade envolvida. Por meio dessa reflexão, pretende-se sugerir adaptações jurídicas que permitam a tributação sobre o consumo no Brasil ser automatizada e eficiente.

Com a redução drástica da evasão, pode-se inclusive reduzir a carga tributária e o montante gasto com a fiscalização tributária. Ademais, a simplificação, a certeza, o aumento da segurança jurídica e a redução dos custos de conformidade propiciarão um ambiente de negócios mais atrativo ao Brasil no plano nacional e internacional.

4. Familiaridade da pesquisadora com o objeto da pesquisa

A mestranda atua como Procuradora do Distrito Federal há 12 anos, sendo 10 anos atuando diretamente em temas tributários. Já assumiu inúmeros cargos de gestão na Procuradoria-Geral do Distrito Federal, tais como: Procuradora-Geral Adjunta do Consultivo, Procuradora-Geral Adjunta da Procuradoria Fiscal do Distrito Federal, Representante da Procuradoria do DF junto ao CONFAZ e Representante da Procuradoria do Distrito Federal na Câmara Técnica das Procuradorias-Gerais dos Estados.

Atuou diretamente em grupos estratégicos de combate ao inadimplemento contumaz de ICMS. Conhece de perto os problemas enfrentados na gestão do ICMS. Assim, a disposição de pesquisar e estudar o tema surge pelo objetivo de poder contribuir para o debate e criação de um ambiente tributário mais saudável e mais eficiente para todas as partes.

5. Bibliografia preliminar

AINSWORTH, Richard Thompson, MADZHAROVA, Boryana, Real-Time Collection of The Value-Added Tax: Some Business and legal implications, BU School of Law, disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2166316, acesso 20/06/2020

AINSWORTH, Richard Thompson, SHACT, Andrew, BLOCKCHAIN (DISTRIBUTED LEDGER TECHNOLOGY) SOLVES VAT FRAUD, Boston University School of Law, Law & Economics Working Paper no. 16-41

AINSWORTH, Richard Thompson, VAT fraud as a policy stimulus – is the US Watching? VAT withholding, RTVAT, and the Mittler Moder, Boston University School of Law Working Paper n. 11-08 (February 24, 2011), disponível em <https://www.bu.edu/law/files/2016/10/2-Ainsworth-65-AULR-1241-2016.pdf>, acesso em 20/07/2020

AIZENMAN, Joshua & JINJARAK, Yothin (2008) The collection efficiency of the Value Added Tax: Theory and international evidence, The Journal of International Trade & Economic Development, 17:3, 391-410, DOI: 10.1080/09638190802137059

AVI-YONAH, Reuven, FISHBIEN, Nir Fishbien, The Digital Consumption Tax, INTERTAX, Volume 48, Issue 5, 2020 Kluwer Law International BV, The Netherlands.

CABELLO, Otávio Gomes, GAIO, Luiz Eduardo, REZENDE, Amaury José, State value-added tax collection efficiency in brazil, v. 12, n.3 set-dez (2019), disponível em https://www.researchgate.net/publication/338449417_STATE_VALUE-ADDED_TAX_COLLECTION_EFFICIENCY_IN_BRAZIL

CALIENDO, Paulo, Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil, In: MONTEIRO, Alexandre, Tributação da Economia Digital – Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas/ Alexandre Monteiro, Renato Faria, Ricardo Maitto, São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 791-805

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado e OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva, Pensando a reforma tributária pós-pandemia: a regra da não cumulatividade. Publicado 09/07/2020 no JOTA, Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pensando-a-reforma-tributaria-pos-pandemia-a-regra-da-nao-cumulatividade-07072020>

CHAN, Kim, W. a estratégia do oceano azul: como criar novos mercados e tornar a concorrência irrelevante: edição estendida/ Kim, W. Chan, Renée Mauborgne; tradução Afonso Celso da Cunha Serra, Christiane Simyss – 1 ed.- Rio de Janeiro: Elsevier, 2015. 312 p. il 23 cm.

CORREA, Henrique, A Industria 4.0 e suas implicações para as cadeias de suprimento, Dezembro 2018, Disponível em <https://www.researchgate.net/profile/Henrique-Correa/publication/329874318-A-Industria-a-40-e-suas-implicacoes-para-as-cadeias-de-suprimento/links/5c1e90e892851c22a33fcf44/A-Industria-40-e-suas-implicacoes-para-as-cadeias-de-suprimento.pdf>

GRECO, Marco Aurélio. *Tributação e Novas Tecnologias: Reformular as Incidências ou o Modo de Arrecadar? Um “SIMPLES” Informático*, In: MONTEIRO, Alexandre, *Tributação da Economia Digital – Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas/ Alexandre Monteiro, Renato Faria, Ricardo Maitto*, São Paulo: Saraiva Educação, 2018, P. 780-790

GRYZIAK, Bartosz, European Union - Split Payment across the European Union – Review and Analysis Vol. 31 Issue: International VAT Monitor, 2020 (Volume 31), No. 1 Published online: 8 January 2020

HYBKA, Malgorzata Magdalena, Comparing efficiency of Tax Debt Collection in Germany, Poland and the United Kingdom, *Ekonomia i. Prawo. Economics and Law*, Polkszakiewicz, B, Boehlke J. (ed.), vol. 14, nº 4/2015, pp. 427-442, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/Eip.2015.028>

ISMAIL, Salim, *Organizações exponenciais: por que elas são 10 vezes melhores, mais rápidas e mais baratas que a sua (e o que fazer a respeito)* Salim Ismail, Michael S. Malone, Turi Van Geest; tradução de Gerson Yamagami – São Paulo HSm Editora, 2015

JAMES, Kathryn, *The Rise of the value-added tax'*, Monash University, Faculty of Law, Cambridge University Press, 2015

KAHNEMAN, Daniel, *Rápido e Devagar, Duas Formas de pensar*, tradução Cássio Arantes Leite, 1ª ed. – Rio de Janeiro: Objetiva, 2012, 608 p.

LAMENSCH, Marie, *The OECD International VAT/GST Guidelines: Completion of a (first) major step towards Global Coordination of Value-Added-tax Systems*, Intertax, volume 44, Issue 5, 2016, Kluwer Law International BV, The Netherlands

LOPES, Herton Castiglioni Lopes, *O Modelo Estrutura-Condução-Desempenho e a Teoria Evolucionária Neoschumpeteriana: Uma Proposta De Integração Teórica*, *Revista de Economia Contemporânea* (2016) 20(2): p. 336-358

MOREIRA, André Mendes, *Não -cumulatividade tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições residuais)*, Tese de Doutorado, Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2009

MÜLLER, Robert, European Union - Proposal for an Automated Real-Time VAT Collection Mechanism in B2C E-Commerce Using Blockchain Technology, Vol. 31 Issue: International VAT Monitor, 2020 (Volume 31), No. 3, Published online: 18 May 2020

O'REILLY, Tim, Government as a Platform, volume 6, number 1, disponível em https://www.mitpressjournals.org/doi/pdf/10.1162/INOV_a_00056

OLIVEIRA, Pedro Henrique Duarte, Contabilidade baseada em Blockchain: um estudo exploratório sobre possibilidades, desafios, ameaças e oportunidades, Trabalho de conclusão de Curso – MBA em Estratégia de Negócio Digitais e Inovação Bancária – Departamento de Administração de Empresas. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2019

PALLOT, Marie (2017), Recent GST developments in New Zealand, World Journal of VAT/GST Law, 6:1, 21-26, DOI: 10.1080/20488432.2017.1308681, disponível em <https://doi.org/10.1080/20488432.2017.1308681>

PLUTARCO, Hugo Mendes, A Sonogação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento, EALR, V. 3, nº 1, p. 122-147, Jan-Jun, 2012

PORTO, Éderson Garin, **Ensaio sobre os custos de conformidade no Brasil: análise do peso das obrigações tributárias acessórias**, Revista FESDT n. 9/ abr 2019. Disponível em <https://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/9/artigos/2.pdf>

SILVA, Giovanni Padilha, Personalização do IVA para o Brasil: Harmonizando os objetivos de eficiência e equidade – Plataforma Política Social, Reforma Tributária 14, 2018. Disponível em <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>, acesso em 20/06/2020

SPRADLIN, Dwayne, Harvard Business Review – Você está resolvendo o problema certo?, Disponível em <https://hrbr.uol.com.br/voce-esta-resolvendo-o-problema-certo>

VARSAÑO, Ricardo, A tributação do valor adicionado, O ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais, Banco Interamericano de Desenvolvimento, Fevereiro 2014, 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>

VEITZMAN, Flávio, Impressão 3D e sistema tributário nacional In: MONTEIRO, Alexandre, Tributação da Economia Digital – Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas/ Alexandre Monteiro, Renato Faria, Ricardo Maitto, São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 899-905

Pesquisas

Estudo da Deloitte para a União Europeia: Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method, disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/split_payment_report2017_en.pdf, acesso em 20/6/2020

