

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: UMA ANÁLISE QUANTO À EFICÁCIA
DE UM IMPOSTO ÚNICO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL**

CAMILA ARIELYDA LOPES SILVA E SILVA

Rio de Janeiro
2022

CAMILA ARIELYDA LOPES SILVA E SILVA

**TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: UMA ANÁLISE QUANTO À EFICÁCIA
DE UM IMPOSTO ÚNICO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL**

Monografia de conclusão de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Dra. Clara Gomes Moreira.

Rio de Janeiro

2022

CAMILA ARIELYDA LOPES SILVA E SILVA

**TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: UMA ANÁLISE QUANTO À EFICÁCIA
DE UM IMPOSTO ÚNICO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dra. Clara Gomes Moreira.**

Data da Aprovação: ____ / ____ / ____.

Banca Examinadora:

Profª Dra. Clara Gomes Moreira

Prof. Dr. Leonardo Aguirra de Andrade

Profª Dra. Martha Toribio Leão

Prof. Dr. Pedro Júlio Sales D'Araújo

Rio de Janeiro – RJ

2022

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Renata e Aroldo, que me deram o dom da vida.

À minha irmã Caroline e avó Safira, que me ensinaram o verdadeiro valor deste dom.

À minha esposa-para-sempre Gabriela, que com sua extraordinária parceria e paciência,
me inspira a ser uma pessoa melhor, que me apoia e me transforma nessa pessoa a
cada dia.

A todxs xs amigxs, que me deram a força final.

Amo vocês incondicionalmente!

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, que até aqui me guiou e comigo permaneceu.

Agradeço a todos que contribuíram, como podiam, para a conclusão desta etapa.

Agradeço a mim mesma pela perseverança, apesar do esgotamento, em ter persistido e resistido até aqui, por tudo o que isso significa.

Agradeço à Universidade Federal do Rio de Janeiro, instituição de excelência que me oportunizou tanto crescimento, aprendizados e vivências.

Agradeço ao ensino superior público, gratuito e de qualidade.

Agradeço à Clara, professora que admiro, pela oportunidade de ser sua orientanda.

Uma vez que ninguém muda ninguém, nem ninguém muda sozinho – nós mudamos nos encontros –, agradeço aos que fizeram parte da minha trajetória até aqui e, assim, tornaram o meu caminhar menos solitário.

Minha mais profunda gratidão!

EPÍGRAFE

“(...) o debate sobre o direito e desenvolvimento tem uma virtude importante para nossos fins. Ele permite desnaturalizar os arranjos institucionais postos, em nível nacional, regional e mundial (e os respectivos arranjos de poder aos quais eles correspondem), em nome de uma demanda por desenvolvimento que implica, necessariamente, a construção de projetos de mudança social, ou seja, a adoção de novos arranjos institucionais para os países e para os problemas de alcance global. Evidentemente, a comparação de arranjos institucionais adotados nos mais diversos lugares do mundo a partir da realidade local é importante para todas essas atividades. (...) pesquisar no campo do direito e desenvolvimento significa, essencialmente, refletir sobre as demandas e os projetos de desenvolvimento criados renovadamente pelas forças sociais que colocam em xeque, continuamente, os arranjos institucionais postos. Em suma, trata-se de escrever os poemas que ainda esperam ser escritos.”

(José Rodrigo Rodriguez)¹

"Não entendo. Isso é tão vasto que ultrapassa qualquer entender. Entender é sempre limitado. Mas não entender pode não ter fronteiras. Sinto que sou muito mais completa quando não entendo. Não entender, do modo como falo, é um dom. Não entender, mas não como um simples de espírito. O bom é ser inteligente e não entender. É uma benção estranha, como ter loucura sem ser doída. É um desinteresse manso, é uma doçura de burrice. **Só que de vez em quando vem a inquietação: quero entender um pouco. Não demais: mas pelo menos entender que não entendo.**"

(Clarice Lispector)

¹ RODRIGUEZ, José Rodrigo. Fragmentos para um dicionário crítico de direito e desenvolvimento. São Paulo: Saraiva, 2011.

RESUMO

Todas as nações se deparam com enormes desafios jurídicos e fiscais diante das inovações tecnológicas e das mudanças decorrentes delas que implicam nas relações econômicas e sociais, uma vez que os sistemas tributários em vigor, estabelecidos no início do século XX, se tornam cada vez mais inaptos para lidar com a chamada 'Economia Digital'. No atual Sistema Constitucional Brasileiro, para fins de incidência tributária, é necessário que se faça uma interpretação histórico-sistemática das leis em relação às materialidades e aos seus respectivos fatos geradores, signos presuntivos de capacidade contributiva presentes à época de sua elaboração, entretanto, as antigas categorias constitucionais e legais não mais refletem as novas manifestações de riquezas decorrentes da economia digitalizada que desafia frontalmente esse modelo, e transformam a busca pela natureza jurídica do fato gerador em uma atribuição artificial de natureza fiscal. Dessa forma, muito tem-se discutido sobre a necessidade de uma remodelação tributária que unifique as materialidades em um único imposto, de forma similar ao que ocorre nos países pertencentes à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), na forma do Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Assim, a presente pesquisa contextualiza os desafios tributários decorrentes da transformação digital e percorre o panorama atual do Sistema Tributário Nacional, especialmente quanto aos tributos indiretos sobre o consumo, em particular o ISS, o ICMS e o IPI; além disso, explora os desdobramentos fiscais decorrentes do surgimento das novas tecnologias caracterizadas por sua natureza híbrida, apontando as distorções e as consequências da incompatibilidade entre essa mudança estrutural e o atual Sistema Tributário Brasileiro. Ademais, busca analisar os princípios basilares da tributação moderna sobre o consumo e o modelo IVA, para identificar as suas características, aferir o seu potencial de enfrentamento dos principais problemas da atual tributação sobre o consumo brasileira, sobretudo no contexto da economia digital. Por fim, apresenta e analisa brevemente as duas Propostas de Emenda à Constituição, quais sejam, a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019, que propõem a unificação dos tributos sobre o consumo através da instituição de um imposto único denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), à luz da problemática aventada pela pergunta de partida da presente pesquisa. A pesquisa conclui que, embora existam diversas técnicas para se tributar o consumo – sendo as mais conhecidas (i) incidência por etapas sobre o valor agregado (IVA); (ii) incidência monofásica no consumo final/varejo (Sales Tax); e (iii) incidência na origem sobre a produção (ex. IPI e ICMS) –, a técnica do valor agregado tem se mostrado a forma mais usada para arrecadação dos tributos sobre o consumo, inclusive em países federados, pois além de simplificar a atividade fiscal, a base tributável alargada do modelo IVA permitiria uma incidência mais ampla da exação, especialmente visando abarcar as novas tecnologias, que desafiam a tradicional distinção entre mercadorias e serviços adotada pela legislação tributária brasileira.. Nesse sentido, demonstra-se que a unificação da tributação sobre o consumo no Brasil, através da instituição do IBS, baseado no modelo IVA, é eficaz para tributar as novas manifestações de riquezas decorrentes da economia digital.

Palavras-chave: 1. Direito Tributário. 2. Economia Digital 3. Unificação da tributação sobre o consumo. 4. Modelo IVA. 5. Reforma Tributária. 6. Imposto sobre bens e serviços (IBS).

ABSTRACT

All nations are faced with enormous legal and fiscal challenges in the face of technological innovations and the changes resulting from them that imply in economic and social relations, since the tax systems in force, established at the beginning of the 20th century, become increasingly unsuitable. to deal with the so-called 'Digital Economy'. In the current Brazilian Constitutional System, for tax purposes, it is necessary to make a historical-systematic interpretation of the laws in relation to materialities and their respective taxable events, presumptive signs of contributory capacity present at the time of their elaboration, however, the old constitutional and legal categories no longer reflect the new manifestations of wealth arising from the digitalized economy that frontally challenges this model, and transform the search for a legal nature into an attribution of a fiscal nature that distorts reality. This way, much has been discussed about the need for a tax reform that unifies materialities into a single tax, similarly to what occurs in countries belonging to the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), in the form of the Tax on Added Value (VAT). Thus, the present research contextualizes the tax challenges arising from the digital transformation and covers the current panorama of the National Tax System, especially regarding indirect taxes on consumption, in particular the ISS, ICMS and IPI; Furthermore, it explores the fiscal consequences resulting from the emergence of new technologies characterized by their hybrid nature, pointing out the distortions and consequences of the incompatibility between this structural change and the current Brazilian Tax System. In addition, it seeks to analyze the basic principles of modern taxation on consumption and the VAT model, to identify its characteristics, assess its potential to face the main problems of current taxation on Brazilian consumption, especially in the context of the digital economy. Finally, it presents and briefly analyzes the two Proposed Amendments to the Constitution, namely, PEC 45/2019 and PEC 110/2019, which propose the unification of taxes on consumption through the institution of a single tax called Tax on Goods and Services (IBS), in light of the problem raised by the starting question of this research. The research concludes that, although there are several techniques for taxing consumption – the best known being (i) levying by stages on the added value (VAT); (ii) single-phase incidence on final/retail consumption (Sales Tax); and (iii) incidence at origin on production (IPI and ICMS) -, the value-added technique has been shown to be the most used way of collecting taxes on consumption, including in federated countries, because in addition to simplifying the activity tax, the expanded tax base of the VAT model would allow a broader incidence of taxation, especially aiming to encompass new technologies, which challenge the traditional distinction between goods and services adopted by Brazilian tax legislation. In this sense, it is demonstrated that the unification of taxation on consumption in Brazil, through the institution of the IBS, based on the VAT model, is effective in taxing the new manifestations of wealth arising from the digital economy.

Keywords: 1. Tax Law. 2. Digital Economy 3. Unification of consumption taxation. 4. VAT model. 5. Tax Reform. 6. Goods and Services Tax (IBS).

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA E O SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	14
1.1. Breves considerações acerca da transformação digital.....	14
1.2. O atual modelo de tributação sobre o consumo no Brasil.....	17
1.3. Ineficiências do Sistema Constitucional Tributário frente à nova economia	25
2. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL DA UNIFICAÇÃO DE BASES: DESAFIOS NO MODELO IVA	29
2.1. Breves considerações	29
2.2. Sistemática básica de funcionamento do IVA	31
2.3. Princípios e características básicas	35
2.3.1. Base ampla	36
2.3.2. Não cumulatividade plena: créditos e restituições.....	37
2.3.3. Tributação no destino.....	38
2.4. IVA: desafios frente à nova economia digital.....	40
2.4.1. IVA: uma perspectiva no plano internacional	42
2.4.1.1. <i>Canadá: Economia digital e IVA em um país federado</i>	45
3. PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO E O IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS)	49
3.1. IVA: uma perspectiva em âmbito nacional	49
3.2. Ajustes incrementais na tributação sobre o consumo não resolvem o problema..	51
3.3. As atuais propostas de reforma sobre o consumo que convergem para um modelo IVA: PEC 45/2019 e PEC 110/2019	53
3.3.1. Base de incidência e fato gerador	56
3.3.2. Adoção do Critério Destino.....	62
3.4. O imposto sobre bens e serviços sob a ótica do federalismo	63
CONCLUSÃO.....	67
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68

INTRODUÇÃO

Indústria, economia e sociedade se transformam em um ritmo acelerado. A tecnologia está modificando profundamente a maneira como vivemos, nos comunicamos, trabalhamos, geramos riqueza, consumimos e nos relacionamos.

A digitalização mudou a forma de fazer negócios, de criar, circular e gerir riquezas. Deu ensejo a modelos empresariais até recentemente desconhecidos, novas formas de comércio e de relacionamento entre empresas e consumidores, ao mesmo tempo em que paulatinamente tornou obsoletos modelos tradicionais. Está alterando também a natureza do trabalho e a maneira como o Poder Público e a sociedade se comunicam. Assim, Governo e instituições jurídicas precisam se adaptar à atualidade para lidar com necessidades e demandas emergentes.

Nesse cenário, ganham particular importância os ativos intangíveis, o capital intelectual e, sobretudo, a informação. Os custos marginais de muitas empresas de tecnologia digital podem se aproximar de zero. Os chamados “bens de informação”, em especial, têm preços irrisórios de armazenamento, transporte – inclusive entrega ao consumidor final – e de replicação².

Segundo a OCDE, ao menos quatro características definem o que se convencionou chamar de “Economia Digital”: (1) a acentuada dependência de intangíveis; (2) o uso maciço de dados, especialmente os de caráter pessoal dos usuários e consumidores; (3) a frequente adoção de modelos de negócios multilaterais; e (4) a dificuldade de determinar a jurisdição na qual a criação de valor ocorre, notadamente em razão da marcante mobilidade dos ativos e “estabelecimentos” (OECD, 2015)³.

A economia compartilhada das plataformas digitais se expande e o seu tamanho ainda não está devidamente mensurado. Além das vantagens fiscais, outros fatores parecem contribuir para esse crescimento, como o emprego de ativos, muitas vezes, subutilizados em poder de particulares – como no caso dos aplicativos de locação de imóveis ou de transporte – o emprego

² Schwab, Klaus. *A Quarta Revolução Industrial*. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

³ OECD. *Organisation for Economic Co-operation and Development. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

de demanda ainda reprimida por diferentes padrões de trabalho (em tempo parcial, temporário ou adicional) ainda pouco explorados. Do ponto de vista do consumidor, a praticidade do uso, o baixo custo, a facilidade e a velocidade de busca, aquisição e pagamento eletrônicos certamente são peças importantes desse quadro (OECD, 2019)⁴.

A revolução digital cria valores e formas de empreender, atravessando e modificando profundamente as formas de produção, prestação de serviços e venda de mercadorias. Em outras palavras, ela “está se tornando cada vez mais a própria economia”, e, por isso, “seria difícil, senão impossível, isolar a economia digital do resto do mundo para fins tributários” (OECD, 2015)⁵.

As repercussões são significativas em praticamente todos os segmentos econômicos e reclamam reformulação radical na atuação do Estado, notadamente em matéria de finanças públicas e tributação.

Os reflexos afetam tanto a política tributária quanto a administração fazendária. Se, por um lado, as novas tecnologias da informação, comunicação e inteligência abrem enormes oportunidades para que os fiscos cobrem, arrecadem e fiscalizem tributos com mais eficiência e agilidade; por outro, esses mesmos determinantes técnicos ou tecnológicos tornam obsoletos, inadequados e até inoportunos muitos dos impostos desenhados e cobrados para uma economia não digital.

O que se pode constatar do exposto acima, é que o Brasil necessita de uma remodelação tributária abrangente, no que diz respeito ao seu sistema de tributação de operações com bens e serviços, a fim de se atualizar e de se aproximar dos parâmetros e diretrizes dos países mais competitivos.

As demandas da digitalização da economia também convergem para a revisão mais profunda do nosso sistema de repartição de competências entre setores industrial, comercial, de

⁴ OECD. *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration*, OECD Publishing, and Paris. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/574b61f8-en>. Acesso em 10.07.2021.

⁵ OECD. *Organisation for Economic Co-operation and Development. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/ G20. Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

prestação de serviços e financeiro, na medida em que as novas tecnologias vêm rompendo as barreiras entre esses segmentos, isto é, em razão da natureza híbrida dos bens e serviços fornecidos digitalmente, fazer a determinação e a distinção entre bens tangíveis, intangíveis e serviços muitas vezes se torna impossível para fins de incidência tributária.

1.1. Premissas metodológicas: objeto, hipótese, problema e metodologia proposta.

O objeto do presente trabalho é aferir a eficácia da unificação das materialidades sobre o consumo em um imposto único de base ampla no Brasil, como proposta para adaptar a tributação sobre o consumo às novas manifestações de riquezas decorrentes da digitalização da economia.

A pergunta que se faz é: ‘**A instituição de um imposto único no Brasil, seria uma proposta eficaz para adaptar a tributação indireta sobre o consumo à nova economia digital?**’.

A partir dessa pergunta, delimita-se **a problemática** do objeto de análise: o trabalho se dedicará ao estudo do modelo do Imposto sobre Valor Agregado (doravante IVA), partindo da comparação entre a sistemática do IVA e o atual sistema tributário brasileiro, especialmente dos impostos incidentes sobre o consumo, com competências constitucionalmente instituídas, delimitadas por suas materialidades e, divididas entre os diferentes níveis da federação.

A hipótese que será testada, qual seja, a unificação das materialidades da tributação sobre o consumo em um imposto único, o modelo IVA, buscará checar se esta alternativa seria capaz de enfrentar os principais problemas do atual modelo da tributação indireta no Brasil, sobretudo frente às mudanças e demandas trazidas pelas novas práticas negociais da economia digital.

O método utilizado na presente monografia é deliberativo, ou seja, será construído a partir de fatos, argumentos e pontos de vista, e caminhará por refutar aquilo que se apresenta contrário, conforme metodologia preconizada por QUEIROZ e ACCA.⁶

⁶ “Assim como se faz em uma pesquisa propriamente científica, a ideia é caminhar por refutação: buscando fatos, argumentos e pontos de vista rivais à proposição inicial e vendo como ela lhes resiste. O resultado final desse processo pode ser um de três cenários: (i) ou a hipótese inicial é inteiramente confirmada, o que só acontece quando ela é muito bem construída de início e fruto de um conhecimento prévio muito sólido a respeito do problema investigado; (ii) ou a hipótese inicial é inteiramente desconfirmada, com o pesquisador descobrindo que a resposta

Ademais, emprega-se uma metodologia crítico-dialética, com amparo em pesquisas de ordem qualitativa e quantitativa, com consulta a material bibliográfico e a dados disponibilizados *online* por instituições públicas.

1.2.Estrutura do trabalho.

O Capítulo 1 contextualiza os desafios tributários decorrentes da transformação digital e percorre o panorama atual do Sistema Tributário Nacional, especialmente quanto aos tributos indiretos sobre o consumo, em particular o ISS, o ICMS e o IPI; além disso, explora os desdobramentos fiscais decorrentes do surgimento das novas tecnologias caracterizadas por sua natureza híbrida, apontando as distorções e as consequências da incompatibilidade entre essa mudança estrutural e o atual Sistema Tributário Brasileiro.

O Capítulo 2 busca analisar os princípios basilares da tributação moderna sobre o consumo e o modelo IVA, para identificar as suas características, aferir o seu potencial de enfrentamento dos principais problemas da atual tributação sobre o consumo brasileira, sobretudo no contexto da economia digital, identificados no Capítulo 1.

O Capítulo 3 apresenta e analisa brevemente as duas Propostas de Emenda à Constituição, quais sejam, a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019, que propõem a unificação dos tributos sobre o consumo através da instituição de um imposto único denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), à luz da problemática aventada pela pergunta de partida da presente pesquisa.

que ele antes julgava a melhor estava completamente errada (...); (iii) ou a hipótese inicial é apenas parcialmente desconfirmada, e o pesquisador se convence de que tinha razão em relação a algumas coisas, mas que não havia considerado outras que impõem uma revisão parcial de sua maneira inicial de pensar a questão.” QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; ACCA, Thiago dos Santos. Como Respondo Cientificamente a uma Questão Jurídica Controversa. In: QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina (coord). Metodologia Jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso. 1a ed., 2a tiragem. São Paulo: Saraiva, 2013.

1. DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA E O SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

1.1. Breves considerações acerca da transformação digital

A chamada “Economia Digital”, expressão criada por Dan Tapscott (1999), há pouco mais de vinte anos, refere-se à parcela da economia baseada em tecnologia digital. As operações relacionadas a essa “nova economia”⁷, que cresceram exponencialmente em um curto espaço de tempo e atualmente respondem por boa parte da produção mundial de riqueza, materializam-se com o uso maciço de tecnologia da informação e de comunicação e tendem a facilitar, baratear e potencializar o acesso a bens e serviços.

Esse crescimento exponencial vem impactando diversos segmentos da economia nos últimos anos. As novas operações desencadeiam discussões no tocante à tributação, sobretudo em função da impossibilidade de os Poderes Legislativo e Judiciário acompanharem adequadamente a revolução tecnológica.

Segundo Marco Aurélio Greco (2000), quando se foca a análise nas mudanças trazidas pelos avanços da tecnologia no âmbito da informática, três constatações são nítidas⁸. Primeiro, a informatização levou à desmaterialização dos bens. Os bens sempre foram vistos como instrumentos para a fruição de determinadas utilidades. Alguém compra um alimento para com ele garantir sua sobrevivência, um veículo, para poder se locomover, uma roupa, para se proteger do frio. Porém essa utilidade era obtida pela fruição de determinado objeto físico no sentido de constituído ou atrelado a um conjunto de átomos.

Nesse sentido, a própria informação dependia de um suporte físico para ser guardada ou transmitida e, com isso, ser fruída. A evolução da tecnologia, especificamente no âmbito da informática, o uso da linguagem binária e outros avanços fizeram com que a mensagem adquirisse condições de circulação independente de um suporte físico ao qual estivesse agregada.⁹

⁷ TAPSCOTT, Dan. Economia Digital. São Paulo: Makron Brooks, 1999.

⁸ GRECO, Marco Aurélio. Internet e Direito. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

⁹ GRECO, Marco Aurélio. Internet e Direito. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

A desmaterialização levou à situação paradoxal de, em inúmeras hipóteses, não se saber qual imposto pagar (IPI, ICMS ou ISS), a quem pagar (a qual ente pagar desde que superada a questão anterior) e, por decorrência, quanto pagar (em função da lei tributária da entidade que vier a ser reconhecida como competente).

Tão profunda modificação trouxe, imediatamente, problemas a serem enfrentados pela tributação, a começar pela dificuldade de enquadrar determinadas figuras (p. ex. armazenamento em nuvem, *software*, impressora 3D, banco de dados) nos conceitos de mercadoria ou de serviço. A pergunta subjacente ao debate consistiria em saber se o *software* corresponde a uma “mercadoria virtual” ou se o seu licenciamento de uso corresponde a uma prestação de serviço.

Também não se pode excluir a posição daqueles que afirmam se tratar de situação não alcançada pelos dois impostos (ICMS e ISS), de modo a carecer de uma previsão constitucional específica ou apenas captável por um imposto do campo residual de competência. Esse debate, em âmbito nacional, dura décadas e tudo indica que ainda continuará.

Em suma, os avanços da informática levaram a grandes dificuldades no enquadramento da realidade dela decorrente nos conceitos tradicionalmente utilizados no Brasil, para discriminar as competências tributárias. Dúvidas relevantes quanto à ocorrência ou não do fato gerador deste ou daquele imposto.

Segundo, a informatização levou à desterritorialização das atividades. Na medida em que a mensagem não necessita mais de um suporte físico para circular, o efeito imediato é o território perder sua função de apoio e o critério definidor do local em que as atividades se desenvolvem.

Além das consequências ligadas à figura da fronteira¹⁰, essa perda do território como referencial de definição, gera efeitos não só no plano da identificação do local em que se considera ocorrido certo evento, como de seu conseqüente que é a determinação da entidade cuja legislação será aplicada àquela atividade

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

Isso implica comprometimento de conceitos de apoio utilizados pela legislação tributária que foram construídos paulatinamente. Tal é o caso, no âmbito da tributação internacional, do conceito de estabelecimento permanente que, para evitar a dupla tributação da renda, adotava-se como elemento inicial o seu caráter “fixo”. Atualmente já se fala de um estabelecimento virtual.

A desterritorialização das atividades gera, além de outros, dois efeitos tributários relevantes: coloca em dúvida a entidade política a quem será devido o tributo (p. ex., Estado ou Município) e, por consequência, deixa em aberto quanto será devido.

Terceiro, a informatização provocou a desintermediação das transações. No mundo que existia antes das alterações recentes trazidas pelo avanço da informática, as transações comerciais, financeiras, patrimoniais etc. dependiam, em sua grande maioria, de intermediários. Isto é, de pessoas que tinham por função servir de canal de trânsito das operações entre dois interessados. O comerciante tradicional é, por definição, um intermediário, assim como o é, no seu campo específico, a instituição financeira.

Ora, a informática serviu para aproximar produtores e consumidores de modo que, num sem-número de situações é possível uma negociação direta, sem a necessidade de um intermediário. Compra-se remotamente; entrega-se física ou remotamente.

Essa consequência tem relevância tributária porque um dos instrumentos de controle da ocorrência dos fatos geradores e do cumprimento das obrigações daí decorrentes é revestir os intermediários na condição de responsáveis tributários, seja como agentes de retenção (p. ex., as fontes de pagamento de renda), seja como agentes de arrecadação (ex., o substituto tributário no âmbito do ICMS).

Essa mudança de perfil do fluxo das transações ensejou o surgimento de outros mecanismos de controle igualmente informáticos e que podem atingir outros valores, como a privacidade, mas estes fogem do escopo do presente estudo.

O exemplo mais atual e que melhor mostra essas três mudanças é a figura do *bitcoin*, pois seu valor prescinde da vinculação a um suporte físico (como a moeda ao ouro ou à prata); é

aterritorial, pois se encontra “na nuvem” e afeta à intermediação financeira, pois prescinde de instituições. Apesar disso, tem valor econômico no âmbito da sociedade.

A tributação da economia digital envolve a imposição de ônus sobre diversas atividades e transações que se verificam pelo uso maciço da internet, que expandiu as possibilidades de realização de operações comerciais. Isso vale, naturalmente, tanto para o comércio de bens físicos, por meio de plataformas digitais ou *sites* de *e-commerce*, quanto para as operações que envolvem bens e serviços digitais, como programas de computador, acesso à conteúdo de áudio e vídeo disponibilizado via *streaming*, computação na nuvem e outros.

No contexto brasileiro, o sistema tributário vigente desafia os aplicadores do Direito Tributário para a difícil missão de distinguir mercadorias de serviços, num contexto econômico em que cada vez mais a distinção entre essas duas utilidades econômicas perde nitidez, principalmente com o surgimento da economia digitalizada, criando uma área nebulosa na delimitação de competência tributária entre ICMS e ISS. Os tribunais administrativos e judiciais estão repletos de processos discutindo essa matéria, revelando uma constante insegurança jurídica que tanto atormenta o contribuinte.

1.2. O atual modelo de tributação sobre o consumo no Brasil

Os impostos incidentes sobre o consumo são aqueles cujos fatos geradores correspondem à produção e à circulação de riquezas (TORRES, 2007). Não contemplam substancialmente o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, da CRFB/1988, uma vez que, à exceção da compra de mercadorias consideradas de luxo, não refletem significativamente o poderio econômico do contribuinte de fato, o consumidor.¹¹

Nesse grupo, estão o imposto sobre produtos industrializados (IPI) – previsto no artigo 153, inciso IV, da CRFB/1988, de competência da União –, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) – previsto no artigo 155, inciso II, da CRFB/1988, de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal – e o imposto sobre serviços de

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). IVA para o Brasil: contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

qualquer natureza (ISSQN) – previsto no artigo 156, inciso III, da CRFB/1988, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

O IPI possui três hipóteses de incidência definidas no artigo 46 do Código Tributário Nacional (CTN), quais sejam, “[...] a) desembaraçar produtos industrializados de origem estrangeira; b) realizar operação com produtos industrializados; e c) arrematar produtos industrializados apreendidos ou abandonados” (COSTA, 2017)¹². É um imposto seletivo (a alíquota varia conforme a essencialidade do produto) e não-cumulativo (não há a incidência em cascata ao longo da cadeia produtiva), (PAULSEN, 2018).¹³

A não-cumulatividade é característica também presente de forma compulsória no ICMS, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso I, da CRFB/1988. Já a seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço é, para esse tributo, facultativa (artigo 155, § 2º, inciso III), contudo cabendo observar o julgamento do RE 714.139/SC. Há diferentes fatos geradores desse imposto. Observa-se sua incidência, da leitura do artigo 155, inciso II, do texto constitucional, sobre “[...] a) operações relativas a circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) prestação de serviços de comunicação [...]” e, do § 3º do mesmo artigo, sobre “[...] d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais” (COSTA, 2017).¹⁴

As normas gerais do ICMS se encontram na Lei Complementar nº 87/1996, por exigência constitucional estabelecida no artigo 155, § 2º, inciso XII. Por ser um imposto de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, possui alíquotas variadas não apenas com relação a diferentes mercadorias, mas também em razão do local em que ocorre a operação. Isso, contribui para o estigma de um dos sistemas mais complexos do mundo que recai sobre a

¹² COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹³ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

¹⁴ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2017.

tributação do consumo no Brasil (GUIMARÃES, 2007).¹⁵ Tal complexidade é agravada pelos conflitos de competência com o ISSQN – imposto que cabe aos Municípios e ao Distrito Federal –, em virtude da crescente dificuldade de se diferenciarem mercadorias e serviços, dada a ampliação da economia digital.

O ISSQN é regulamentado pela Lei Complementar nº 116/2003, a qual lista os serviços que configuram o fato gerador do tributo. Apesar de parte da doutrina entender que a competência dos Municípios e do Distrito Federal para a instituição do referido imposto se estende a todos os serviços não contemplados na hipótese de incidência do ICMS, a jurisprudência consolidou o entendimento de que restam excluídos os serviços não listados (COELHO, 2016).¹⁶ Cabe referenciar a tese fixada no julgamento do RE 784.439/DF, concluído ser taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.

Além dos impostos mencionados, a tributação sobre o consumo compreende o Programa de Integração Social (PIS) e a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), os quais, embora não incidam propriamente sobre a atividade consumerista, mas sobre o faturamento das empresas, oneram o titular da atividade econômica (PAULSEN, 2018).¹⁷

Contudo, estes últimos não serão objeto do presente estudo, apesar de a tributação indireta no Brasil ser muito mais ampla que o ICMS, o ISS e o IPI em si. Esta pesquisa irá centrar suas atenções nesses impostos, pois para os fins delineados inicialmente, estas são as incidências mais relevantes.

Historicamente, a Constituinte de 1988, objetivando a descentralização política e a desconcentração econômica, ergueu dois pilares financeiros no texto constitucional: o

¹⁵ GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). IVA para o Brasil: contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 15. ed. Ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

¹⁷ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

fortalecimento da seguridade social e o aprofundamento do federalismo fiscal. O Constituinte então, optou por adotar e manter a repartição de competências tributárias entre os três níveis da federação: União (IPI, CIDEs e PIS/COFINS); Estados e Distrito Federal (ICMS) e Municípios (ISS) (OLIVEIRA, 2010)¹⁸.

Segundo Luís Eduardo Schoueri (2015), o desenho constitucional do Sistema Tributário é marcado obrigatoriamente pelo debate em torno da distribuição e do repasse das receitas arrecadadas. A Constituinte de 1988 trouxe um quadro de redistribuição de receitas complexo e atrelado, de tal sorte que, também por isso, o sistema tributário foi ganhando feições distorcidas, na medida em que, independentemente da racionalidade dos tributos existentes, os entes da federação buscavam assegurar a sua arrecadação e o seu sustento por meio de repasses e redistribuições de receitas¹⁹.

A lógica e a racionalidade do sistema deixam de ser o mais relevante, desde que se consiga assegurar, na ponta da repartição financeira da arrecadação, um certo grau de conforto que permita manter o acordo federativo e custear os gastos públicos.

Para José Souto Maior BORGES (2009), trata-se de “irracional convergência de competências tributárias”, que funciona como “obstáculo à integração comunitária e à racionalização do Sistema Constitucional Tributário”²⁰.

Cada uma dessas espécies impositivas incide sobre determinada hipótese de incidência e possui a sua correspondente base de cálculo²¹. O fato de uma base única sobre o consumo ter sido fatiada de acordo com diversos setores da economia, isto é, em diversas materialidades e cada uma dessas competências ter sido entregue a um dos três entes de níveis distintos da federação, faz com que, na prática, esses tributos sejam extremamente complexos,

¹⁸ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A Evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão n. 1.469, Brasília: Ipea, 2010.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

²⁰ 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.

²¹ MONTEIRO, Alexaxndre. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. Editora Saraiva, 2018. 9788553604500. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604500/>. Acesso em: 04 jul. 2021.

descoordenados, cumulativos, repletos de obrigações acessórias e geradores de enorme contencioso. Tal situação se reflete num cenário de insegurança jurídica, degrada o ambiente de negócios, implica perda de investimentos e da competitividade nacional.

Num panorama geral, o Brasil vem optando, para fins de tributação sobre o consumo, por uma partição múltipla da realidade econômica, dividindo e distribuindo entre os entes estatais os diferentes negócios jurídicos que podem ser praticados com bens ou mercadorias, para servirem de fonte de arrecadação de recursos.

Ao lado dessa divisão, segregou-se também a competência residual da União, instituída no art. 154, I, da CRFB/88, de maneira a lhe permitir que, quando necessário, instituisse algum eventual novo imposto sobre alguma outra base ou fato gerador, observando obrigatoriamente uma sistemática não cumulativa de tributação.

Nesse sentido, o perfil da arrecadação brasileira está concentrado na tributação sobre o consumo de bens e serviços, que representa aproximadamente 43,72% de toda arrecadação nacional. Observe-se no **Quadro 01**:

(Quadro 01: Evolução das Bases de Incidência na Arrecadação Total – 2011 a 2020)²²

Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2011 a 2020

		% da Arrecadação Total										
Cód.	Tipo de Base	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
1000	Renda	21,77%	20,71%	21,01%	21,01%	21,12%	22,69%	21,79%	21,70%	22,49%	22,47%	
2000	Folha de Salários	27,11%	28,00%	27,39%	27,71%	27,70%	28,31%	28,18%	27,41%	27,58%	27,91%	
3000	Propriedade	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,54%	4,59%	4,68%	4,84%	4,96%	
4000	Bens e Serviços	45,16%	45,49%	45,98%	45,56%	44,98%	42,78%	43,80%	44,60%	43,38%	43,72%	
5000	Trans. Financeiras	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,67%	1,63%	1,60%	1,70%	0,93%	
9000	Outros Tributos	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%	
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2020.

Cabe aqui fazer um pequeno enfoque econômico referenciado em dados fornecidos pela Receita Federal no estudo “Carga Tributária no Brasil 2020: Análise por Tributos e Bases de

²² BRASIL. Ministério da Fazenda; Receita Federal. Carga Tributária no Brasil 2020: Análise por Tributos e Bases de Incidência. p. 11. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2020-v1-publicacao.pdf>> Acesso em: 20.08.2021.

Incidência”. Observe-se no **Quadro 02** abaixo que o ICMS é o tributo indireto que mais arrecada, correspondendo à 22,22% da receita tributária total apurada em 2020, sendo equivalente à 7,02%, do total de 31,58% do PIB arrecadado em 2020.²³ Demonstrando, portanto, a relevância econômica de um dos impostos que compõe essa base de incidência.

(Quadro 02: Receita Tributária por Tributo em Pontos Percentuais)

Receita Tributária por Tributo e Variações em Valor e em Pontos Percentuais

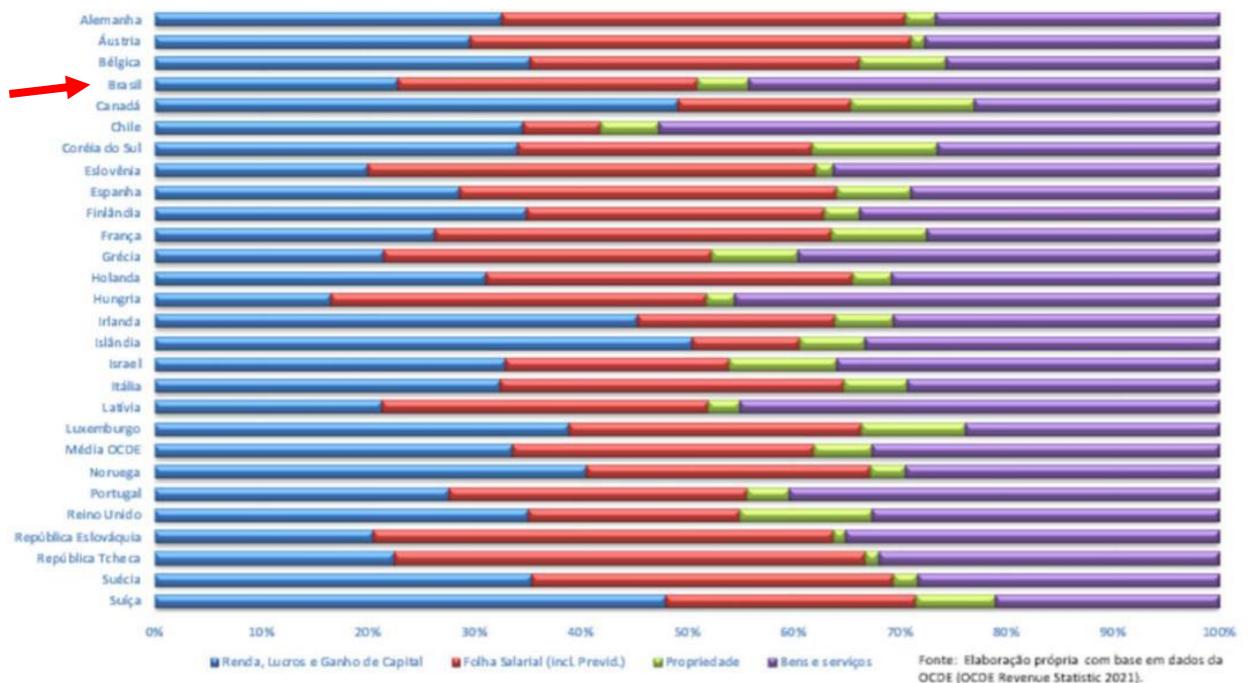
Tributo	2019			2020			Variações		
	R\$ milhões	% PIB	% da arrec.	R\$ milhões	% PIB	% da arrec.	Valor	p.p. do PIB	p.p. da arrec.
Total da Receita Tributária	2.403.946,30	32,45%	100,00%	2.352.331,93	31,58%	100,00%	-51.614,37	-0,87	0,00
1 ICMS	507.053,06	6,85%	21,09%	522.690,37	7,02%	22,22%	15.637,31	0,17	1,13
2 Imposto de Renda	457.519,93	6,18%	19,03%	448.275,32	6,02%	19,06%	-9.244,61	-0,16	0,02
3 Contribuição para a Previdência Social (1)	396.321,18	5,35%	16,49%	387.710,51	5,21%	16,48%	-8.610,67	-0,14	-0,00
4 Cofins	237.371,89	3,20%	9,87%	218.602,48	2,94%	9,29%	-18.769,41	-0,27	-0,58
5 Contribuição para o FGTS (2)	134.006,55	1,81%	5,57%	127.309,95	1,71%	5,41%	-6.696,60	-0,10	-0,16
6 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	80.374,31	1,09%	3,34%	77.352,13	1,04%	3,29%	-3.022,17	-0,05	-0,06
7 Contribuição para o PIS/Pasep	64.016,42	0,86%	2,66%	61.312,38	0,82%	2,61%	-2.704,04	-0,04	-0,06
8 ISS	70.418,88	0,95%	2,93%	66.795,73	0,90%	2,84%	-3.623,14	-0,05	-0,09
9 Imposto sobre Produtos Industrializados	52.439,90	0,71%	2,18%	55.894,35	0,75%	2,38%	3.454,45	0,04	0,19
10 IPTU	47.728,82	0,64%	1,99%	44.963,56	0,60%	1,91%	-2.765,27	-0,04	-0,07
11 IPVA	46.141,34	0,62%	1,92%	48.177,85	0,65%	2,05%	2.036,51	0,02	0,13
12 Impostos sobre o Comércio Exterior	42.932,79	0,58%	1,79%	45.721,90	0,61%	1,94%	2.789,11	0,03	0,16
13 Imposto sobre Operações Financeiras	40.945,03	0,55%	1,70%	21.949,21	0,29%	0,93%	-18.995,83	-0,26	-0,77
14 Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	35.373,66	0,48%	1,47%	33.552,46	0,45%	1,43%	-1.821,19	-0,03	-0,05
15 Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	33.290,33	0,45%	1,38%	39.625,28	0,53%	1,68%	6.334,96	0,08	0,30
16 Outros Tributos Estaduais	25.326,80	0,34%	1,05%	22.169,51	0,30%	0,94%	-3.157,29	-0,04	-0,11
17 Outros Tributos Municipais	22.161,19	0,30%	0,92%	18.069,85	0,24%	0,77%	-4.091,33	-0,06	-0,15
18 Salário Educação	21.977,50	0,30%	0,91%	21.085,81	0,28%	0,90%	-891,69	-0,01	-0,02
19 Contribuições para o Sistema S	20.549,22	0,28%	0,85%	18.970,42	0,25%	0,81%	-1.578,80	-0,02	-0,05
20 Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	14.118,62	0,19%	0,59%	15.069,01	0,20%	0,64%	950,39	0,01	0,05
21 ITBI	12.343,89	0,17%	0,51%	13.289,86	0,18%	0,56%	945,98	0,01	0,05
22 Taxas Federais	6.611,47	0,09%	0,28%	4.431,16	0,06%	0,19%	-2.180,31	-0,03	-0,09
23 ITCD	8.582,41	0,12%	0,36%	8.521,23	0,11%	0,36%	-61,18	-0,00	0,01
24 Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	2.802,45	0,04%	0,12%	2.904,20	0,04%	0,12%	101,75	0,00	0,01
25 Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	1.392,26	0,02%	0,06%	1.356,87	0,02%	0,06%	-35,38	-0,00	-0,00
26 Cide Remessas	5.127,15	0,07%	0,21%	5.899,69	0,08%	0,25%	772,53	0,01	0,04
27 Cide Combustíveis	2.775,67	0,04%	0,12%	1.985,59	0,03%	0,08%	-790,08	-0,01	-0,03
28 Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	3.230,77	0,04%	0,13%	5.208,39	0,07%	0,22%	1.977,62	0,03	0,09
29 Contrib. Custeio Pensões Militares	3.850,27	0,05%	0,16%	7.044,46	0,09%	0,30%	3.194,19	0,04	0,14
30 Contrib. Partic. Seguro DPVAT	1.027,23	0,01%	0,04%	173,47	0,00%	0,01%	-853,76	-0,01	-0,04
31 Contribuições Kurasais	1.414,43	0,02%	0,08%	1.479,90	0,02%	0,08%	65,47	0,00	0,00
32 Outras Contribuições Federais (3)	2.005,45	0,03%	0,08%	1.808,80	0,02%	0,08%	-196,65	-0,00	-0,01
33 Imposto Territorial Rural	1.629,74	0,02%	0,07%	1.760,94	0,02%	0,07%	131,20	0,00	0,01
34 Contrib. S/Rec. Concess. Permiss. Energ. Elet.	1.066,57	0,01%	0,04%	1.119,41	0,02%	0,05%	52,84	0,00	0,00
35 Cota-Parte Contrib. Sindical	19,08	0,00%	0,00%	57,85	0,00%	0,00%	38,77	0,00	0,00
36 Receita da Dívida Ativa	0,05	0,00%	0,00%	-7,99	0,00%	0,00%	-8,04	-0,00	-0,00

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2020.

²³ BRASIL. Ministério da Fazenda; Receita Federal. Carga Tributária no Brasil 2020: Análise por Tributos e Bases de Incidência. p. 21. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2020-v1-publicacao.pdf>> Acesso em: 20.08.2021.

Noutro giro, quando se compara internacionalmente a tributação por base de incidência, observa-se que o Brasil tributa menos a base “Renda” do que a média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (doravante OCDE)²⁴, ao passo que tributa a base “Bens e Serviços”, em média, mais. O **Quadro 03** apresenta uma comparação por base de incidência entre o Brasil e alguns países da OCDE no ano de 2020.²⁵

(Quadro 03: Carga Tributária por Base de Incidência – Brasil e Países da OCDE – 2020)



Fonte: Receita Federal do Brasil, 2020.

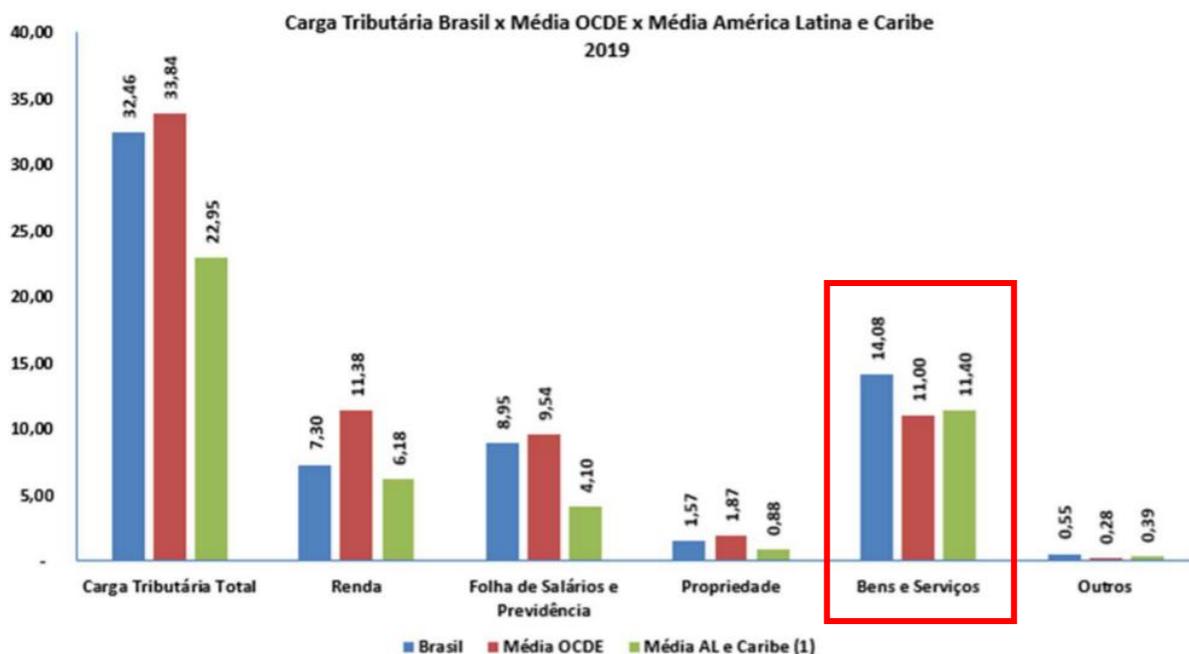
Quando se compara a carga tributária do Brasil incidente sobre a base “Bens e Serviços” com a média dos países da OCDE, da América Latina e Caribe, observa-se que a carga brasileira é a mais elevada, correspondendo a 14,08% em relação a 11,00% da Média OCDE e a 11,40%

²⁴ A OCDE é uma organização econômica intergovernamental com 38 países membros, fundada em 1961 para estimular o progresso econômico e o comércio mundial.

²⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda; Receita Federal. Carga Tributária no Brasil 2020: Análise por Tributos e Bases de Incidência. p. 14. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2020-v1-publicacao.pdf>> Acesso em: 20.08.2021.

da Média América Latina e Caribe. O **Quadro 04** apresenta um resumo da comparação por bases de incidência.²⁶

(Quadro 04: Carga Tributária Brasil x Média OCDE x Média América Latina e Caribe – 2019)



Fonte: Receita Federal do Brasil, 2020.

Ante o exposto até aqui, é possível afirmar que o modelo atual de tributação sobre o consumo no Brasil é (i) complexo, em razão da legislação fragmentada, normas locais conflitantes com as normas gerais; (ii) ineficiente do ponto de vista arrecadatório, com erosão da base tributável, além de (iii) gerar litigiosidade, diante dos conflitos de competência, variações de alíquotas, classificação e distinção de regimes; (iv) insegurança jurídica para os investidores e (v) não ser mais possível enquadrar as naturezas híbridas dos bens e serviços fornecidos digitalmente nas materialidades impositivas do sistema tributário nacional, isto é, fazer a determinação e distinção entre bens tangíveis, intangíveis e serviços muitas vezes se torna impossível para fins de incidência tributária.

Segundo dados do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, o sistema possui um grande número de tributos, há uma persistência da tributação em cascata, ocorre a

²⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda; Receita Federal. Carga Tributária no Brasil 2020: Análise por Tributos e Bases de Incidência. p. 15. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2020-v1-publicacao.pdf>> Acesso em: 20.08.2021.

tributação da folha de pagamentos, existe o excesso de burocracia, tem-se as deficiências dos mecanismos de desoneração das exportações e dos investimentos que desincentivam as atividades produtivas e a geração de empregos.²⁷

Assim, em um cenário hipotético de reforma infraconstitucional de cada um desses impostos supracitados, ainda manteria a compartimentalização da incidência por setores, com bases impositivas concorrentes distribuídas entre os diferentes níveis da federação, o conflito de competências e demais complexidades advindas desse modelo fatiado de incidência.

Nesse sentido, a tradicional distinção entre “mercadoria” e “serviço”, em tributos, competências e legislações distintas, definitivamente não se adequa à economia digital, e se mantida, irá deixar o país com grandes dificuldades para construir uma ponte para o século XXI.

Tal constatação nos instiga a pensar que o Sistema Tributário Nacional apresenta uma forte incompatibilidade com as mudanças estruturais, decorrentes das inovações tecnológicas mundiais, especialmente em razão da tributação distribuída sobre o consumo, em ICMS, IPI e ISS, portanto, são notórias as razões que demonstram a necessidade de reforma e adoção de um novo e moderno sistema de tributação no Brasil.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, o próximo tópico irá descrever as discussões nacionais atualmente existentes em torno dessas incidências para, depois, conectá-las com os desafios internacionais que hoje se impõem.

1.3. Ineficiências do Sistema Constitucional Tributário frente à Nova Economia

Como já exposto, o atual sistema tributário é calcado no postulado constitucional da legalidade estrita e na definição de competências tributárias a partir de materialidades. O referido sistema delinea fronteiras claras entre indústria, comércio e serviços e, especificamente quanto aos serviços, uma taxatividade normativa.

²⁷ Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional. 2ª Edição, março de 2011. Brasília: Presidência da República.

Em um cenário em que os objetos das transações eram majoritariamente físicos, essa divisão suscitava poucas discussões. Contudo, a digitalização da economia resultou em mudanças de paradigma quanto à separação clara entre bens e serviços, ocasionando, por consequência, debates mais intensos sobre os limites da competência de cada ente.

No contexto da digitalização da economia, o que se observa é um distanciamento muito grande entre as hipóteses normativas e as novas manifestações de riqueza. Perderam relação de pertinência com a realidade negocial da economia digital as disposições dos artigos 153²⁸, 155²⁹ e 156³⁰ da Constituição Federal, visto que a nova economia não possui fronteiras claras entre indústria, serviços e mercadorias.

Um grande exemplo disso é a impressora 3D, que poderia se enquadrar em qualquer dos itens acima, visto que: (i) pode ser um serviço de reprografia conforme capítulo 13 da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/03³¹; (ii) atende ao conceito de industrialização (artigo 3 do

²⁸ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de Lei Complementar.”

²⁹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.”

³⁰ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar. IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em Lei Complementar.”

³¹ “13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 – (VETADO)

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichêria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarem sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)”

Decreto n.º 7212/10³² e Solução de Consulta RFB n.º 97)³³, (iii) pode ser usado para impressão e venda de mercadorias em larga escala a partir de uma matriz padrão.

Outro ponto fora do enquadramento constitucional original é a cessão de direitos, não prevista expressamente nos artigos referidos e que não se qualifica, *a priori*, como mercadoria, indústria ou serviços.

As disposições contidas na Lei Complementar n.º 116/03 (ISS) ou na Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir – ICMS) também já não refletem mais os negócios jurídicos efetivamente contratados. O que se observa na prática é que ao invés do fornecimento de serviços, mercadorias ou industrialização, vendem-se soluções integradas com diferentes funcionalidades.

Ademais, ainda que se pudessem enquadrar como tal, as naturezas jurídicas estabelecidas contratualmente não se conformam com as hipóteses dispostas na legislação. Tal fato gera um artificialismo na “busca pela natureza jurídica” que na verdade acaba por se tornar uma espécie de atribuição de natureza fiscal distorcendo a prática negocial ou uma deformação semântica do conceito normativo.

Vale observar que o simples abandono dos postulados da legalidade estrita, sem uma profunda reforma no sistema geraria ainda mais controvérsias. Isso porque, no conflito de competência onde se disputam as fronteiras da incidência, qualquer alargamento da hipótese normativa causa uma sobreposição de competências.

³² “Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.”

³³ “A atividade de impressão em 3D, assim entendida aquela que se utiliza de equipamentos para a produção de modelos tridimensionais físicos (prototipagem rápida) a partir de modelos virtuais, que operam em câmaras fechadas, através de tecnologia de deposição de filamentos termoplásticos fundidos, utilizando um tipo de material ou mais, mediante deposição de camadas, caracteriza-se como uma operação de industrialização na modalidade de transformação, nos termos do art. 4º, inciso I, do RIPI/2010. O estabelecimento que executar essa operação, desde que resulte em produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento, é considerado contribuinte do IPI, devendo submetê-lo à incidência do imposto quando da saída de seu estabelecimento, de acordo com os artigos 8º, 24, inc. II e 35 do RIPI/2010. Essa atividade não será considerada industrialização se o produto resultante for confeccionado por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional, nos termos do art. 5º, inc. V, c/c art. 7º, II, "a" e "b", do RIPI/2010. Dispositivos Legais: art. 4º, inciso I e art. 5º, inc. V, c/c art. 7º, II, "a" e "b", do RIPI/2010.”

No entanto, essa disputa relativa à qualificação de uma dada operação como fornecimento de bem ou prestação de serviços não é exclusiva do Brasil. Mesmo no contexto dos países membros da União Europeia, que adotam o IVA como padrão de incidência indireta sobre bens e serviços, há debates relevantes nesse sentido em razão da classificação (por vezes artificial) de todos os *e-services* e bens digitais como serviços, genericamente.

Ainda assim, a técnica do valor agregado tem se mostrado a forma mais usada para arrecadação dos tributos sobre o consumo nesse contexto, inclusive em países federados, pois além de simplificar a atividade fiscal, a base tributável alargada do modelo IVA permitiria uma incidência mais ampla da exação, especialmente visando a abarcar as novas tecnologias, que desafiam a tradicional distinção entre mercadorias e serviços adotada pela legislação tributária brasileira.

Portanto, o cenário é mais agravado no contexto brasileiro, porque estamos diante de incidências distintas, cujas competências para tributar são igualmente distintas. Além disso, a dificuldade se acentua ainda mais em função de o Sistema Tributário Nacional se basear, primordialmente, nos conceitos utilizados pelo Constituinte originário para definir e dividir a competência tributária em matéria de impostos, com o intuito de prover recursos para os entes políticos subnacionais.

Diante do quadro acima demonstra-se, brevemente, a flagrante ineficiência do atual sistema tributário sobre o consumo – a complexidade do sistema e seu caráter obsoleto perante a economia digital – bem como os principais desafios impostos à atividade tributária que têm justificado a formulação de propostas de alteração substancial da tributação sobre o consumo, dentre as quais se destaca a instituição de um imposto similar ao IVA.

Desse modo, faz-se necessária a exposição das características desse imposto, a fim de se analisar, posteriormente, com base na experiência internacional, a sua eficácia frente à expansão da economia digitalizada.

2. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL DA UNIFICAÇÃO DE BASES: DESAFIOS NO MODELO IVA

2.1. Breves considerações

Em meados da década de 60, França e Alemanha, haviam adotado o IVA em seus sistemas jurídicos fiscais, ao passo que, em 2005, esse número já havia se expandido para 135 (cento e trinta e cinco) países.

Em 2012, cerca de mais de 150 (cento e cinquenta) já tinham adotado o modelo de tributação das transações, inspirados no que se pode chamar de “modelo IVA da União Europeia³⁴”, visto que esse imposto passou a ser obrigatório aos países europeus que buscavam fazer parte do referido bloco econômico, registrando, assim, tendência para o seu crescimento³⁵.

Conforme constatado, o êxito desse imposto, segundo a maioria dos estudiosos, assenta-se nas suas características básicas, que o tornam vantajoso e adequado dentro de um Sistema Democrático de Direito, uma vez que busca proporcionar uma neutralidade fiscal³⁶.

Dessa forma, adiante serão apresentadas as características e princípios gerais do IVA, a fim de averiguar as vantagens e desvantagens da difusão desse imposto nos sistemas fiscais ao redor do globo.

A seguir, o **Quadro 05** demonstra a adoção, entre 1989 e 2013, a nível global, da sistemática de tributação do modelo IVA pelos 151 países:

³⁴ O Brasil, seguindo a mesma ideia de imposto plurifásico e não cumulativo deu origem a Emenda Constitucional 18/65. A Comunidade Econômica Europeia adota o Imposto sobre o Valor Acrescido em 1967, expandindo para outros países como Dinamarca, em 1967; Alemanha, em 1968; Luxemburgo e Bélgica, em 1969; Irlanda, em 1972; Inglaterra, em 1973, além de outros países na América do sul, como, Uruguai, Bolívia, Argentina, e, por fim, Paraguai para a futura harmonização do IVA. Ver DERZY. Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. In: Reforma Tributária e MERCOSUL. Organizado por BALHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998. p. 19.

³⁵ PALMA, Clotilde Celorico. Estudos de IVA II. 2012, p. 8 e 9.

³⁶ “Por neutralidade entende-se a característica de um tributo que se analisa em não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes econômicos, não originando assim distorções dos seus comportamentos”. XAVIER DE BASTO, José Guilherme. A tributação do consumo e sua coordenação/ José Guilherme Xavier Bastos Ciência e Técnica Fiscal. - 0870-340X. - N. 361 (Jan./Mar. 1991). p. 33.

(Quadro 05: Os 151 países que adotaram o IVA até 2013)

Até 1989		1990-94		1995-99		2000-13	
Ano	País	Ano	País	Ano	País	Ano	País
1954	França 1/	1990	Islândia	1995	Gabão	2000	Austrália
1960	Costa do Marfim	1990	Quênia	1995	Malta	2000	Chade
1961	Senegal	1990	Paquistão	1995	Mauritânia	2000	Macedônia
1967	Brasil	1990	Trinidad e Tobago	1995	Suíça	2000	Namíbia
1967	Dinamarca	1991	Bangladesh	1995	Togo	2000	Sudão
1968	Alemanha	1991	Benin	1995	Zâmbia	2001	R. Centro-Africana
1968	Suécia	1991	Canadá	1996	Albânia	2001	Jordânia
1968	Uruguai	1991	Egito	1996	Guiné	2001	Ruanda
1969	Países Baixos	1991	Jamaica	1996	Uganda	2002	Botswana
1970	Equador	1991	Mali	1997	Barbados	2002	Líbano
1970	Luxemburgo	1991	África do Sul	1997	República do Congo	2003	Etiópia
1970	Noruega	1992	Argélia	1997	Nepal	2003	Lesoto
1971	Bélgica	1992	Armênia	1998	Croácia	2003	Montenegro
1972	Irlanda	1992	Azerbaijão	1998	Gana	2003	Sérvia
1973	Áustria	1992	Belarus	1998	Maurício	2004	Cabo Verde
1973	Bolívia	1992	Chipre	1998	Mongólia	2004	Zimbábue
1973	Itália	1992	El Salvador	1998	Sri Lanka	2005	Guiné Equatorial
1973	Peru	1992	Estônia	1998	Tanzânia	2005	St. Vincent
1973	Reino Unido	1992	Fiji	1998	Vanuatu	2006	Belize
1975	Argentina	1992	Geórgia	1999	Camboja	2006	Bósnia Herzegovina
1975	Chile	1992	Cazaquistão	1999	Camarões	2006	Dominica
1975	Colômbia	1992	Quirguistão	1999	Moçambique	2006	Laos
1975	Costa Rica	1992	Letônia	1999	Papua Nova Guiné	2007	Antígua e Barbuda
1975	Nicarágua	1992	Lituânia	1999	Eslovênia	2007	Guiana
1976	Honduras	1992	Moldova	1999	Suriname	2008	Iran
1976	Israel	1992	Rússia	1999	Vietnam	2009	Burundi
1976	Cisjordânia e Gaza	1992	Taijiquistão			2009	Djibuti
1977	Coreia do Sul	1992	Tailândia			2010	Eritreia
1977	Panamá	1992	Turquemenistão			2010	St. Kitts e Nevis
1980	México	1992	Ucrânia			2012	Seychelles
1982	Haiti	1992	Uzbequistão			2012	St. Lucia
1983	Rep. Dominicana	1993	Burkina Faso			2013	Suazilândia
1983	Guatemala	1993	República Tcheca			2013	Turks e Caicos
1985	Indonésia	1993	Paraguai				
1985	Turquia	1993	Polônia				
1986	Marrocos	1993	România				
1986	Nova Zelândia	1993	Eslováquia				
1986	Níger	1993	Venezuela				
1986	Portugal	1994	Bulgária				
1986	Espanha	1994	China				
1986	Taiwan	1994	Finlândia				
1987	Grécia	1994	Madagascar				
1988	Hungria	1994	Nigéria				
1988	Filipinas	1994	Samoa				
1988	Tunísia	1994	Singapura				
1989	Japão						
1989	Malawi						

Fonte: Fundo Monetário Internacional/Departamento de Finanças Públicas.

1/ Até 1968, a base do IVA francês não abrangia as vendas do comércio varejista nem as prestações de serviços.

Fonte: Fundo Monetário Internacional/Departamento de Finanças Públicas.

O IVA consiste em um imposto geral sobre o consumo, marcado por ser indireto, plurifásico e de matriz comunitária, o qual incide de forma subtrativa indireta. Todos esses atributos contribuem para expansão e adoção desse modelo tributário em vários países, não apenas da Europa, como do mundo, por se tratar de uma forma de tributação que visa a atingir a eficiente integração tributária entre vários Estados.

Trata-se de um imposto geral por atingir a generalidade dos produtos e serviços e não categorias especiais de bens ou especialmente identificados. Sua incidência é definida por

exceção, não por meio da indicação dos bens e serviços sobre os quais incide, mas por uma lista de bens e serviços sobre os quais não irá incidir.³⁷

É indireto pelo fato de poder ser transmitido o encargo desse imposto a outra pessoa, ou seja, o imposto indireto ocorre quando existe uma pessoa que contribui, e outra que, para o fisco, deverá cumprir as obrigações de recolher o tributo, ficando responsável pelo débito caso não proceda como a lei estabelece.³⁸

É plurifásico, por incidir sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao varejista, por meio do chamado método subtrativo indireto, que nada mais é do que o método de liquidação e dedução do imposto em cada fase do ciclo econômico. Segundo Palma³⁹, isso significa dizer que tal imposto somente incidirá sobre o valor acrescentado ao produto, ou seja, o imposto somente recairá sobre o montante o qual foi acrescentado, retirando o valor pago inicialmente, bem como os custos para aperfeiçoamento ou incremento do bem. Torna-se, dessa forma, um imposto significativamente atrativo por essas características.

O IVA consiste, ainda, em um imposto de matriz comunitária e, muito embora não tenha sido criado para ser abraçado por sistemas comunitários, suas características básicas acabaram por proporcionar uma grande integração fiscal entre os países que o adotam. Com isso, na União Europeia, o IVA passa a ser um exemplo de harmonização fiscal comunitária, uma vez que todos os Estados que aderem a essa comunidade devem, obrigatoriamente, substituir seus modelos de impostos pelo modelo IVA.⁴⁰

2.2.Sistemática básica de funcionamento do IVA

³⁷ XAVIER BASTOS, José. Temas de Integração. Tendência de Evolução dos Sistemas Fiscais na União Europeia. 1996, p. 26.

³⁸ XAVIER BASTOS, José. Temas de Integração. Tendência de Evolução dos Sistemas Fiscais na União Europeia. 1996, p. 27.

³⁹ PALMA, Clotilde Celorico. Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Editora Almedina. Coimbra. 2005. pag. 17.

⁴⁰ GASSEN, Valcir. Tributação na Origem e Destino. Saraiva, 2013. 2ª Ed.

Segundo a definição do Centro de Cidadania Fiscal⁴¹, o IVA é um imposto não-cumulativo, com base no destino, garantindo, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto pago na etapa anterior.

Essa característica da não-cumulatividade do IVA faz com que seja um tributo, cuja incidência independe da forma como está organizada a produção e a circulação, de modo que o imposto pago pelo consumidor na etapa final de venda corresponda ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização, e o crédito corresponde ao débito da cadeia anterior, considerando que o modelo de cálculo foi base a base. Vejamos o **Quadro 06**:

(Quadro 06: Sistemática de tributação no modelo IVA)

IVA - TRIBUTAÇÃO SOBRE O VALOR ADICIONADO ALÍQUOTA "FICTÍCIA" DE 10%			
INDÚSTRIA	VALOR	DÉBITO	CRÉDITO
CUSTO DE PRODUÇÃO	R\$ 1.000,00	-	R\$ 100,00
VALOR DE VENDA	R\$ 2.000,00	R\$ 200,00	-
IVA DEVIDO	R\$ 100,00		

ATACADO	VALOR	DÉBITO	CRÉDITO
CUSTO DE AQUISIÇÃO	R\$ 2.000,00	-	R\$ 200,00
VALOR DE VENDA	R\$ 3.000,00	R\$ 300,00	-
IVA DEVIDO	R\$ 100,00		
IVA DEVIDO = VALOR ADICIONADO *10%			
VALOR ADICIONADO	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	-

Fonte: Elaborado pela autora.

Imagine que uma fábrica vende seu produto por R\$ 2.000,00 (dois mil reais) a um atacadista, e o atacadista revende esse mesmo produto para o consumidor final por R\$ 3.000,00 (três mil reais). Se a tributação se dá por meio do IVA, com uma alíquota a 10%, a fábrica e o atacadista terão o direito de se creditar do valor pago na operação anterior, crédito esse que poderá ser abatido do valor do imposto por ele devido na revenda. De forma que, ao final, só pague o IVA equivalente a 10% sobre o valor agregado que ele acresceu ao preço na revenda, sendo este ônus repassado na cadeia, através do preço, ao consumidor final.

⁴¹ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços - Versão 2.2. Julho de 2019. Disponível em: <http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2_2.pdf> Acesso em: 02.12.2021.

A base de cálculo se dá sobre a base líquida de imposto, isto é, não se admite a integração do imposto na própria base, a chamada “tributação por dentro”, nem tampouco é admitida a inclusão de outros tributos sobre o consumo em sua base de cálculo.

A sua concepção teve como pressuposto a aplicação em cadeias de produção longas com produção, distribuição e, ao final, venda ao consumidor, em que há agregação de valor em cada etapa. Apesar disso, nada impede que o imposto seja aplicado em situações nas quais essas cadeias são reduzidas ou mesmo inexistentes, como é o caso dos serviços e produtos da economia digital. Esta seria, portanto, a sistemática básica de funcionamento do modelo IVA.

Embora existam diversas técnicas para se tributar o consumo – as mais conhecidas são (i) incidência por etapas sobre o valor agregado (IVA/VAT); (ii) incidência monofásica no consumo final/varejo (*Sales Tax*); e (iii) incidência na origem sobre a produção (ex. IPI e ICMS) – em princípio todas têm o mesmo objetivo: tributar os consumidores de bens e serviços para garantir receita ao Estado.

Mas se toda técnica da tributação sobre o consumo pressupõe que o ônus econômico seja arcado pelo consumidor final, por que a técnica do valor agregado tem se mostrado a forma mais usada para arrecadação dos tributos sobre o consumo?

Em linhas gerais, a primeira e mais importante razão é a tributação multifásica, distribuída pela cadeia de produção. O IVA é arrecadado ao longo da cadeia, ou seja, a cada operação de saída há incidência do imposto sobre o valor agregado na etapa, de modo que o total da tributação sobre a cadeia é igual à alíquota total sobre o preço final pago pelo consumidor. Assim, apesar de recair economicamente sobre o consumidor na última etapa da cadeia, o modelo possibilita que parte do valor total do imposto que será arcado pelo consumidor final seja antecipado nas várias etapas prévias da cadeia.

Além de representar dinheiro em caixa a cada etapa da produção – não sendo necessário esperar o final da cadeia para arrecadar –, o modelo IVA diminui a evasão ao fracionar seu recolhimento e estimula o “*third party reporting*”⁴², ou seja, as empresas contribuintes se

⁴² Cria-se, assim, um ambiente em que os próprios agentes econômicos se fiscalizam entre si, pois para que haja dedução do imposto, deve-se exigir a nota fiscal daquele que pagou anteriormente. (Rita DE LA FERIA, disponível em: <<https://youtu.be/zcql1wM7QzE?t=557>>. Acesso em: 03.12.2021.)

fiscalizam entre si ao longo da cadeia. Isso porque, uma vez que o crédito é sempre repassado para a etapa subsequente, é interesse do adquirente que se emita a nota fiscal com destaque do valor do imposto devido, o que facilita a fiscalização pelas autoridades. Em suma, ao dividir o recolhimento ao longo da cadeia, o modelo IVA é mais vantajoso pois favorece a arrecadação e facilita a fiscalização, já que os próprios agentes são incentivados a fiscalizar seus fornecedores para poderem se creditar do imposto pago.

Já no *Sales Tax*, a tributação é concentrada na última fase da cadeia de produção, aumentando a possibilidade de evasão, pois na medida em que recai sobre uma única etapa, esse modelo também aumenta a dificuldade de fiscalização, vez que sua incidência é altamente pulverizada.

Por sua vez, no modelo da tributação na origem, sobre a produção, tem-se a vantagem da facilidade de arrecadação e fiscalização, principalmente em cadeias concentradas. Por outro lado, no caso dos produtos que servem de insumos para outras cadeias, como não há a possibilidade de aproveitamento de crédito, haverá a incidência cumulativa desse imposto.

Outras razões técnicas que justificam a superioridade do IVA é: (i) baixo custo de *compliance* para as sociedades e grande facilidade de arrecadação para o fisco, (ii) baixo grau de evasão, com grande potencial de receita; (iii) neutralidade interna, pois tributa de uma só forma toda base de consumo e assim não cria distorções de mercado; e (iv) neutralidade externa, já que utiliza o princípio do destino e não cria distorções nas decisões de investimento.

Além de simplificar a atividade fiscal, a base tributável alargada do modelo IVA permitiria uma incidência mais ampla da exação, especialmente no que concerne às novas tecnologias, que desafiam a tradicional distinção entre mercadorias e serviços adotada pela legislação tributária brasileira.

Ademais, esse é um modelo de tributação bastante comum em diversos países do mundo, inclusive em nações federadas, tais como a Alemanha, a Nova Zelândia, a Índia e o Canadá, além de países do Mercosul.

Por fim, e não menos importante, as razões práticas que justificam a adoção do modelo dizem respeito à economia política, diante da alta aceitação desse modelo por organizações internacionais, como OCDE, BID e FMI e a possibilidade de aproveitamento da larga experiência internacional na utilização deste imposto, todo arcabouço doutrinário, legislativo e jurisprudencial, permitindo o transplante jurídico das melhores regras e práticas aplicáveis à realidade da federação brasileira.

2.3. Princípios e características básicas

O Comitê de Assuntos Fiscais (doravante CFA) da OCDE, na chamada Conferência de *Ottawa Taxation Framework Conditions*, delineou os princípios a partir dos quais a tributação da economia digital deve se dar, são os seguintes: (i) neutralidade, (ii) eficiência, (iii) certeza e simplicidade, (iv) eficácia e justiça e (v) flexibilidade.⁴³

O princípio da neutralidade diz que a tributação do comércio eletrônico deve procurar ser neutra e equitativa. As decisões de negócios devem ser motivadas essencialmente por questões econômicas, e não por questões tributárias. Contribuintes em situações semelhantes, efetuando transações similares devem estar sujeitos a níveis de tributação equivalentes. Por ser fundamental no *design* de impostos sobre valor agregado, tem um papel fundamental na construção das orientações, seja para reforçar a tributação equivalente com os negócios não digitais, seja para justificar a tributação no destino.

Já o princípio da eficiência diz que os custos de *compliance* para os contribuintes e os custos administrativos para as autoridades fiscais devem ser minimizados ao máximo.

No que tange à simplicidade, as regras fiscais devem ser claras e simples de entender para que os contribuintes possam antecipar as consequências fiscais de uma transação, inclusive sabendo quando, onde e como o tributo deve ser contabilizado.

A eficácia determina que a tributação deve produzir a quantidade certa de imposto no momento certo. O potencial de evasão e elisão fiscal deve ser minimizado por meio de medidas de combate proporcionais aos riscos envolvidos.

⁴³ Organisation for Economic Co-operation Development. (2017). International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing.

Por fim, segundo o princípio da flexibilidade, os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos para acompanhar a evolução tecnológica e comercial.

Ademais, segundo VARSANO (2014)⁴⁴ a tributação ideal sobre o consumo demanda arrecadação da maior receita possível da forma mais neutra e menos onerosa ao contribuinte. Este é o ideal princípio fundante dos melhores “IVA modernos”.⁴⁵

Nesse sentido, o economista aponta as características básicas que podem ser incorporadas por um IVA moderno: i) base ampla; ii) não cumulatividade plena: créditos e restituições; iii) princípio da tributação no destino. Estas características serão brevemente apresentadas nos tópicos a diante.

2.3.1. Base ampla

No que tange à base ampla, conforme ressaltam EBRILL, KEEN, BODIN e SUMMERS⁴⁶, autores do livro "The modern VAT", publicado pelo FMI em 2001, tratando das melhores práticas internacionais do IVA, a base desse imposto deve incluir todos os bens e serviços, menos aqueles explicitamente excluídos.

Dessa forma, esse tributo, deve incorporar uma base de incidência ampla o suficiente não apenas para assegurar a manutenção da tributação sobre os negócios da economia tradicional, mas especialmente sobre os negócios da economia digital.

⁴⁴ VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. Publicação do Banco Interamericano de Desenvolvimento, Instituições para o Desenvolvimento Divisão de Gestão Fiscal e Municipal, IDB-DP-335, fevereiro de 2014. Disponível em <<https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/A-tributação-do-valor-adicionado-o-ICMS-e-as-reformas-necessárias-para-conformá-lo-às-melhores-práticas-internacionais.pdf>>. Acesso em: 02.12.2021.

⁴⁵ Segundo VARSANO, “IVA moderno” é um termo cunhado por um livro publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) que a literatura econômica recente tem usado como sinônimo de um IVA simples, de base ampla, boas características econômicas e alto poder de arrecadar. Ver EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS. *The Modern VAT*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001. Disponível em: <<https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/07173-9781589060265-en/07173-9781589060265-en-book.xml>> Acesso em: 02.12.2021.

⁴⁶ EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS. *The Modern VAT*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001. Disponível em: <<https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/07173-9781589060265-en/07173-9781589060265-en-book.xml>> Acesso em: 02.12.2021

Uma recomendação objetiva da OCDE, em relação à conformação da base de incidência, é que seja identificada pela receita obtida com o fornecimento de bens, serviços e especialmente com transações envolvendo intangíveis.

Entretanto, não cabe fazer distinções quanto à natureza dos bens e serviços envolvidos, muito menos se são fornecidos de forma física ou digital, por meio de um estabelecimento permanente ou não.

Para que o IVA consiga fazer frente aos desafios da economia digital, observando, ao mesmo tempo, os princípios globais de política fiscal, esse imposto deve focar na receita de toda transação, interna ou transfronteiriça, envolvendo bens, serviços e intangíveis.

2.3.2. Não cumulatividade plena: créditos e restituições

Segundo Ebril et. Al (2001), os impostos não cumulativos são aqueles que incidem sobre o valor agregado entre uma operação e outra. Na prática, o contribuinte tem o direito de compensar em operações futuras o tributo pago nas operações antecedentes – em um sistema de créditos e débitos.

Em linhas gerais, enquanto os impostos cumulativos precisam ser aplicados sobre todas as etapas da produção e comercialização de um bem, os não cumulativos incidem somente sobre o valor agregado entre as operações, podendo gerar um crédito. Por essa razão, os cumulativos também são conhecidos como tributos em cascata.

Uma das principais características do IVA é a possibilidade de creditamento do imposto pago nas operações anteriores. O creditamento existe para que: 1) a cadeia produtiva seja desonerada; 2) para que o imposto seja não cumulativo; e 3) para que o IVA seja repassado ao consumidor final.

Segundo VARSANO (2014), a característica de destaque no IVA diz respeito à concessão de crédito referente a todos os insumos tributados, inclusive bens de capital. Contudo, uma restrição comum é a imposta a bens que podem ter a dupla finalidade de insumo para a atividade empresarial ou consumo pessoal dos sócios e empregados. Alguns países simplesmente negam

o crédito para esses bens enquanto outros exigem que o contribuinte comprove que os bens estão ligados à atividade empresarial para gerar o crédito correspondente⁴⁷.

O critério de crédito financeiro é o aplicado por praticamente todos os países: os impostos pagos sobre todos os insumos adquiridos pelo contribuinte dão direito a crédito, ressalvada a distinção mencionada entre bens tributados e isentos e aqueles para o consumo pessoal.

Esclarece o autor que, nos IVAs modernos não existe o conceito de crédito físico⁴⁸. Assim, o princípio da não-cumulatividade deve possibilitar a tomada dos créditos relativos a todas e quaisquer aquisições feitas pelo contribuinte que tenham sido oneradas pelo respectivo tributo.⁴⁹

Dessa forma, a restituição eficaz e rápida dos créditos acumulados se faz uma importante característica do IVA moderno. Idealmente o crédito verificado em cada período do imposto deveria ser imediatamente restituído. Sem esse procedimento de restituição adequado, os créditos acumulados se transformam em custos, criando desvantagem competitiva para os produtores nacionais em relação aos estrangeiros tanto no mercado interno como no internacional, prejudicando o investimento e o crescimento econômico⁵⁰.

2.3.3. Tributação no destino

Segundo Ebril et. Al (2001), “a neutralidade do IVA no comércio internacional é geralmente alcançada através da implementação do “princípio do destino”, o qual é concebido

⁴⁷ VARSANO, 2014. Op. Cit.

⁴⁸ VARSANO, 2014. Op. Cit.

⁴⁹ Segundo os autores, créditos físicos seriam aqueles referentes à aquisição de bens efetivamente utilizados e diretamente relacionados à comercialização ou à industrialização das mercadorias objeto das saídas físicas promovidas pelo contribuinte adquirente. Seriam, portanto, créditos relacionados às próprias mercadorias destinadas à revenda, como também aos insumos, matérias-primas e produtos intermediários consumidos no processo de industrialização. créditos financeiros, seriam os relativos ao imposto pago na aquisição de bens que, apesar de não integrados fisicamente aos que fossem objeto de saídas tributadas promovidas pelo contribuinte adquirente, tivessem sido adquiridos para integrar o ativo permanente, ou destinados a seu uso e consumo.

⁵⁰ VARSANO, 2014. Op. Cit.

para garantir que o imposto sobre os fornecimentos transfronteiriços seja, em última análise, cobrado apenas na jurisdição onde ocorre o consumo final.”⁵¹

A aplicação do IVA é baseada no princípio de destino. Esse princípio consiste na cobrança do imposto no local onde os bens e serviços são consumidos. É a tributação no destino que permite que o IVA seja de fato um imposto sobre o consumo ao invés de um imposto que onere a produção de bens e serviços.

Este princípio é estabelecido pela Diretriz 3.1, no capítulo 3, das *International VAT/GST Guidelines for consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption*.⁵²

Essas Diretrizes estabelecem as abordagens recomendadas que refletem o princípio do destino para determinar o local de tributação para fornecimentos transfronteiriços de serviços e bens incorpóreos entre empresas e consumidores.

Para aplicar o princípio da destinação aos serviços e intangíveis negociados internacionalmente na economia digital, o modelo do IVA deve ter mecanismos para identificar a jurisdição do consumo.

Esse modelo necessita de regras de lugar de tributação para implementar o princípio de destino não só para fornecimentos *business-to-consumer* (B2C), mas também para fornecimentos *business-to-business* (B2B), ainda que tais fornecimentos não envolvam consumo final. As entregas *business-to-business* (B2B) são tributadas no âmbito do processo de cobrança faseada do IVA e, nesse contexto, as regras de lugar de tributação devem facilitar o objetivo último do imposto, que é tributar o consumo final.

As regras de lugar de tributação são necessárias para entregas de bens, assim como para entregas de serviços e intangíveis. A aplicação do princípio do destino no que diz respeito às

⁵¹ Ebril et. Al., 2001. Op. Cit.

⁵² OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf> > Acesso em: 02.02.2022. <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

entregas transfronteiriças de bens é facilitada pela existência de controles fronteiriços ou fronteiras fiscais.

Implementando o princípio do destino no que diz respeito ao comércio internacional de serviços e intangíveis é mais difícil, porque a natureza dos serviços e bens incorpóreos é tal que não podem estar sujeitos a controles fronteiriços da mesma forma que os demais bens.

2.4. IVA: desafios frente à nova economia digital

Segundo LUKIC (2020)⁵³, na economia digital as transações são prioritariamente B2C – *business-to-consumer* – nas quais, portanto, geralmente não há qualquer intermediário entre o fabricante/prestador de serviço e o consumidor final. O valor é adicionado somente na única e última etapa de circulação do bem ou do serviço.

É nessa etapa que o IVA pode ser perfeitamente cobrado diretamente do consumidor final. Essa flexibilidade de funcionar tanto em cadeias longas quanto em modelos em que só há transações diretas com consumidores finais é, sem dúvida, uma das grandes vantagens do IVA.

Uma outra vantagem é que em um sistema IVA de base ampla, alíquota única ou até mesmo alíquotas variadas, e com as mesmas regras que determinam o local de ocorrência do fato gerador – “*place-of-supply rules*” —, não é preciso distinguir bens tangíveis, intangíveis e serviços.

No contexto da economia digital essa característica do IVA é extremamente relevante, já que esta diferenciação é cada vez mais difícil – ou até mesmo impossível – tendo em vista a natureza muitas vezes híbrida dos bens e serviços fornecidos digitalmente.

Explica a autora, que os potenciais problemas do IVA na economia digital se referem a uma gama bem definida de transações, bem como a tipos bem específicos de produtos e serviços.

⁵³ LUKIC, Melina Rocha. Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 16, n. 3, p. 1-15, dez. 2020. ISSN 2238-0604. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4418>>. Acesso em: 06 fev. 2022. doi: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2020.v16i3.4418>.

Primeiramente, nas operações *business-to-business* (B2B), o não recolhimento do imposto nessas transações não traz, em princípio, perdas para a Administração Tributária, uma vez que o pagamento do IVA pela pessoa jurídica adquirente inscrita enseja a possibilidade de creditamento. Em outras palavras, a pessoa jurídica inscrita deverá em tese recolher o imposto na operação de venda/saída e, portanto, não terá direito ao crédito, tendo em vista que não pagou o IVA na aquisição/entrada.

Já nas operações *business-to-consumer* (B2C), isto é, aquelas destinadas a consumidores finais, são as que demandam um maior controle por parte da Administração Tributária. No entanto, esse controle é direcionado a uma gama bem definida de operações realizadas com produtos e serviços que usualmente são entregues, disponibilizados, fornecidos, consumidos por meio eletrônico/digital, de forma intangível. Por essa razão, o controle da operação é mais difícil e envolve a utilização de sistemas tecnológicos. Assim, são problemas envolvendo transações bem definidas que são cada vez mais importantes em termos de proporção da economia global. Ao contrário, a fiscalização e o controle de operações com produtos físicos, por serem tangíveis, são realizados mais facilmente, principalmente no caso de importação de mercadorias⁵⁴.

Contudo, LUKIC (2020)⁵⁵ ressalta que os desafios envolvendo essas operações digitais não estão no modelo IVA em si – já que o sistema pode se aplicar perfeitamente a estas transações – mas na operacionalidade administrativa da cobrança, isto é, o *enforcement*.

Considerando que o IVA é um imposto cobrado no destino, o primeiro problema diz respeito à escolha do critério que define quem vai recolher o imposto, nos casos em que os fornecedores de produtos e serviços digitais estão localizados fora do país de origem da transação realizada com consumidores transfronteiriços. Resta então definir se será o fornecedor não residente ou o próprio adquirente, e/ou como exigir que estes fornecedores cobrem e recolham o imposto incidente nas suas transações.

⁵⁴ LUKIC, 2020. Op. Cit.

⁵⁵ LUKIC, 2020. Op. Cit.

O segundo problema é a determinação da localização do consumidor, uma vez que o IVA deve ser cobrado pela jurisdição de destino. Normalmente este problema envolve determinar se o consumidor está ou não localizado no país de origem.

Contudo, algumas soluções para os principais desafios da tributação da economia digital pelo IVA – como a cobrança de não-residentes e de plataformas digitais – já foram sugeridas pela OCDE⁵⁶.

No caso de fornecimentos por não residentes, estas soluções passam, por exemplo, por tornar obrigatória a inscrição de fornecedores não residentes no país de destino e determinar a cobrança e recolhimento do imposto sempre que fornecerem produtos e serviços a consumidores finais localizados em outra jurisdição internacional.

Em resumo, portanto, não há dúvidas de que o IVA é um modelo eficiente e adequado à tributação do consumo no contexto da economia digital. O problema do IVA diz respeito especificamente a transações B2C e, ainda assim, está limitado a produtos e serviços fornecidos e entregues digitalmente.

Assim, essas soluções delineadas pela OCDE, demonstram que o IVA pode ser adequadamente aplicado em um contexto de tributação do consumo na economia digital.

2.4.1. IVA: uma perspectiva no plano internacional

A OCDE iniciou a discussão na área de IVA e Comércio Digital em 1998, na Conferência sobre comércio eletrônico de Ottawa, na *Ottawa Ministerial Conference on Electronic Commerce*, forjados ao longo de dois anos anteriores pelo *OECD Committee on Fiscal Affairs* (CFA), que endossou a *Ottawa Taxation Framework Conditions*.⁵⁷

⁵⁶ OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>

⁵⁷ Para um breve histórico da atuação da OCDE na tributação indireta da economia digital, confira: LANG, M.; e LEJEUNE, I. (2015). *VAT/GST in a global digital economy. Eucotax series on European taxation* v. 43. Alphen an den Rijn, the Netherlands. Confira-se, também: *Organisation for Economic Co-operation Development*. (2017). *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing.

Com base nesse documento, a Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE (doravante CFA), publicou em 2001 as *Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce*, que foram complementadas pela *Consumption Tax Guidance Series* de 2002.⁵⁸

Todavia, tendo em vista o forte aumento do comércio internacional de serviços, a OCDE percebeu que as questões tributárias não se limitavam ao comércio eletrônico, mas que o IVA igualmente poderia distorcer o comércio internacional de serviços e intangíveis de maneira mais ampla. Segundo a OCDE, essa situação estava criando obstáculos à atividade empresarial, impedindo o crescimento econômico e distorcendo a concorrência.

Desde então, diversos relatórios foram produzidos, com evoluções significativas, especialmente do ponto de vista da tributação indireta. Por conta disso, a CFA da OCDE lançou em 2006 um projeto para desenvolver as diretrizes internacionais de VAT/GST⁵⁹ (*OECD International VAT/GST Guidelines*)⁶⁰, que foram inicialmente publicadas em novembro de 2015.

Em seguida, o Projeto BEPS (*Project on Base and Erosion and Profit Shifting*), isto é, “Erosão de base e transferência de lucros”, da OCDE e G20 de 2015, também identificou que os principais desafios tributários do IVA na economia digital estão relacionados ao forte crescimento do comércio de serviços e intangíveis, principalmente vendas a consumidores finais, sobre as quais muitas vezes não é pago qualquer imposto. O relatório final da Ação 1 do Projeto BEPS então recomendou a adoção dos princípios e mecanismos das Diretrizes da OCDE para enfrentar os desafios da cobrança do IVA nas vendas internacionais de produtos digitais que foram identificados no contexto do projeto⁶¹.

⁵⁸ OECD. *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>>. Acesso em: 03.12.2021.

⁵⁹ Na íntegra: *Value Added Tax/Goods and Service Tax*. Tradução livre: Imposto sobre Valor Agregado/Imposto sobre Bens e Serviços.

⁶⁰ OECD. *Organisation for Economic Co-operation Development. (2017). International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, p. 3.

⁶¹ OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. 2015. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>> Acesso em: 03.12.2021.

Por fim, no documento “*Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*” de 2017, a OCDE detalha as propostas da *International VAT/GST Guidelines* e discute mais a fundo as questões relativas à cobrança do IVA sobre prestação de serviços e intangíveis nos casos em que o fornecedor não esteja localizado no país de destino dos bens e serviços. No mesmo documento, a OCDE também desenvolve mais detalhadamente os modelos de cobrança de IVA a serem adotados pelos países nesses casos.

Com relação às regras para a determinação do local da tributação para fornecimentos de serviços e intangíveis entre duas jurisdições, as diretrizes partem do pressuposto de que a neutralidade do IVA no comércio internacional é atingida pela implementação do princípio do destino, que assegura que a arrecadação do imposto seja feita pelo país onde o consumo final ocorre.

O princípio do destino foi incorporado na Diretriz 3.1 “para fins de imposto sobre o consumo, serviços prestados internacionalmente e intangíveis devem ser tributados de acordo com as regras da jurisdição de consumo”⁶². Para que a aplicação da Diretriz 3.1 seja possível, é preciso que os sistemas de IVA tenham mecanismos para identificar onde o consumo final de serviços e intangíveis ocorre. Para isso, os países precisam adotar regras de local de tributação com base no princípio do destino tanto para fornecimentos entre empresas quanto para consumidores finais.

Em suma, o objetivo das orientações publicadas pela OCDE é oferecer a estrutura geral para a tributação indireta da economia digital, nas operações internacionais. Naturalmente não são medidas impositivas, mas fortemente recomendadas para os países que possuam relação bilateral com a organização, ou que pretendam integrá-la – como é o caso do Brasil.

Diante disso, tem-se em mente as duas premissas gerais estabelecidas pela OCDE na tributação indireta do comércio eletrônico, quais sejam, aplicação ampla da neutralidade fiscal, somada com a tributação no destino.

⁶² OECD. *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris. 2017 Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>>. Acesso em: 03.12.2021.

A construção dessas orientações adota como ponto de partida as características centrais dos impostos sobre valor agregado: incidência ampla, plurifásica e não cumulativa. Além disso, também adota como premissa os princípios gerais de política fiscal para a tributação da economia digital, firmados na já mencionada *Ottawa Ministerial Conference on Electronic Commerce*, ocorrida em 1998.

2.4.1.1. Canadá: Economia digital e IVA em um país federado

O objetivo do presente tópico é analisar, à luz do modelo canadense, os desafios da economia digital em um país federativo em que a competência para tributar o consumo é repartida entre o governo federal e as unidades subnacionais. Conforme veremos a seguir, a discussão não se centra mais na qualificação do fato gerador, mas em onde este ocorre, bem como na localização do destinatário final da operação.

LUKIC entende que a "experiência do Canadá mostrou que um IVA federal pode perfeitamente funcionar em um país onde os entes federativos subnacionais têm seus próprios sistemas de tributação de bens e serviços".⁶³

Segundo estudos da pesquisadora, o Canadá implementou o GST (Goods and Services Tax) – imposto nos moldes do IVA – na esfera federal em 1991. De acordo com a Constituição canadense, visão que também foi referendado pela Suprema Corte do país, tanto a esfera federal quanto as províncias têm competência para criar tributos indiretos sobre o consumo.

LUKIC (2019) esclarece ainda que, por razões políticas e federativas, o governo federal decidiu unilateralmente iniciar a implementação do GST primeiramente na sua esfera, mas a proposta original já previa a possibilidade de as provinciais adotarem o IVA em suas esferas de forma harmonizada ao GST do governo federal.

Segundo a pesquisadora, atualmente 5 das 10 províncias adotam o modelo harmonizado, aplica-se o HST (*Harmonized Sales Tax*), com uma alíquota total que engloba a federal de 5% e a provincial de 8% a 10%. Já a província de Quebec tem seu próprio IVA (QST), contudo

⁶³ LUKIC, Melina Rocha. Reforma Tributária: a solução é o modelo canadense. Disponível em: <<https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017>>. Acesso em: 02.12.2021.

harmonizado ao IVA Federal. Nas demais províncias só se aplica o GST federal e cada uma mantém seus respectivos *Retail Sales Tax*.

A base de incidência do tributo é o fornecimento – denominado “supply” –, amplamente definido pela legislação como a provisão de bens ou serviços de qualquer maneira. O termo é amplo o suficiente para abranger praticamente todas as transações, incluindo: venda ou aluguel de mercadorias; prestação de serviços; venda, arrendamento, licença ou outra transferência ou concessão direito de uso de bens imóveis; cessão de direitos sob um contrato; licenciamento para uso de direito autoral ou patente; permuta ou troca de bens ou serviços⁶⁴.

A legislação Canadense define amplamente propriedade como, qualquer propriedade, real ou pessoal, móvel ou imóvel, tangível ou intangível, corporal ou incorpórea, e inclui um direito ou interesse de qualquer espécie, uma ação e uma ação escolhida, mas não inclui dinheiro. Serviços são igualmente definidos de forma ampla como sendo qualquer coisa que não seja propriedade.

Essas definições tão amplas, tanto de propriedade quanto de serviço, fazem com que a base tributável do GST inclua a maioria dos produtos e serviços da economia digital. O desafio, portanto, não seria o enquadramento das transações praticadas pela economia digital, mas onde elas ocorrem, pois sempre que houver um fornecimento, seja do que e como for, haverá a tributação pelo GST. Para que o GST incida, o fornecimento tem que ser de propriedade e serviços.

Outro ponto importante é que, o IVA Dual do Canadá implica que a alíquota do HST (a parte provincial) varia de acordo com a província. Para se definir a alíquota aplicável, bem como para fins de determinação da destinação do dinheiro entre as províncias, já que a arrecadação é feita de forma centralizada pelo governo federal, se faz necessário definir onde o fornecimento ocorre. Essas regras são chamadas de regras do local de fornecimento – “*place-of-supply rules*”.

⁶⁴ Excise Tax Act, section 123: “*Any property, whether real or personal, movable or immovable, tangible or intangible, corporeal or incorporeal, and includes a right or interest of any kind, a share and a chose in action, but does not include money.*”

Segundo LUKIC (2019), “são estas regras que trazem mais dificuldades aos novos produtos e serviços da economia digital. Isso porque, para se definir a regra e as alíquotas aplicáveis, é preciso determinar, primeiro, se o fornecimento se refere a um produto tangível, intangível ou a um serviço”.

O local do fornecimento de bens, mercadorias tangíveis, via de regra, é determinado pelo local da entrega. Se a entrega ocorre na província de Ontário, por exemplo, se aplica o HST com a alíquota de Ontário (13%).

Quanto aos serviços, a regra geral é que estes serão prestados no local de domicílio do tomador. Entretanto, alguns serviços – chamados de pessoais –, são tributados no local onde eles serão prestados.

Quando se trata de bens intangíveis, as regras se complicam ainda mais, pois variam dependendo se os direitos podem ser usados apenas em uma província ou não, se não são restritos e se podem ser usados em todo o Canadá sem restrição geográfica.

Segundo LUKIC (2019), a diferenciação das regras do local de fornecimento, de acordo com o que está sendo fornecido “tem trazido dificuldades na aplicação do GST/HST no Canadá já que, em virtude destas regras, se faz necessário uma determinação quanto à natureza do fato gerador que está sendo tributado, isto é, se bem tangível, intangível ou serviços”.

Mesmo que não se tenha muitas dúvidas que o fornecimento será tributado, já que a sua definição é bem ampla, a determinação do local onde ele ocorre e da alíquota aplicável na prática exigem o mesmo tipo de determinação quanto à natureza do fato gerador e, portanto, acabam gerando o mesmo tipo de discussão de um sistema de bases fragmentadas ou de alíquotas diferenciadas.

Com relação às regras do local de fornecimento, se o fornecimento foi realizado dentro do Canadá, então a transação ficará sujeita à incidência de GST/HST. Entretanto, o Governo Federal não exige que as empresas que fornecem produtos ao país se registrem, recolham e paguem o GST/HST a não ser que estejam realizando negócios no Canadá.

Contudo, segundo LUKIC (2019), as regras de realização de negócios não são objetivas e apenas indicam uma série de critérios, em geral ligados à presença física do fornecedor, para definir se uma pessoa deve se registrar ou não para fins de GST/HST e, assim, passar a recolher e pagar o tributo sobre as vendas realizadas no país. Caso o fornecedor não seja registrado, o destinatário do bem ou serviço passa a ser o responsável pelo pagamento do tributo devido.⁶⁵

Ou seja, tendo em vista que as regras de realização de negócios dificilmente se aplicam a fornecedores de bens e serviços digitais, já que não mantêm qualquer presença física no país, os consumidores de tais bens e serviços deveriam pagar o tributo de forma espontânea.

Este é um problema recorrente em diversos países do mundo e muitos deles têm criado regras especiais para exigir o registro e o recolhimento dos tributos pelos fornecedores estrangeiros quando o consumidor está localizado no respectivo país.

Entretanto, o atual governo federal do Canadá se nega a apresentar regra semelhante à de outros países para não-residentes. Apenas duas províncias – Quebec e Saskatchewan criaram regras mais abrangentes para registro de não residentes, de modo a enquadrar fornecedores de bens e serviços digitais que não tem presença física nas províncias.

No Quebec, são obrigados a se registrarem e a recolherem o QST os não residentes do Quebec que fornecerem bens tangíveis, intangíveis e serviços para destinatários localizados na província. A província inclusive criou regras especiais para plataformas digitais. Neste caso, a plataforma é a única responsável a recolher o tributo pelas vendas por ela realizadas.

Em conclusão, conforme o exposto, um IVA com base ampla tende a abranger todos os serviços e produtos fornecidos pela economia digital. Entretanto, quando se trata de um país federativo em que diferentes alíquotas podem ser aplicadas pelos entes subnacionais, a questão passa a ser onde se realiza a operação e qual alíquota aplicar. Essa discussão deve ser bem definida nas novas regras a serem criadas pela reforma tributária no Brasil para não voltarmos a toda discussão sobre a natureza da operação tal como ocorre no atual modelo.

⁶⁵ LUKIC, Melina Rocha. Economia Digital e IVA em países federativos: os desafios do caso canadense. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/economia-digital-iva-canadense-13122019#_ftnref2>. Acesso em: 02.12.2021.

3. PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO E O IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS)

3.1. IVA: uma perspectiva em âmbito nacional

Em 2017, o Brasil enviou uma proposta para integrar a OCDE como membro oficial⁶⁶, considerando a longa relação que mantém com a organização: é jurisdição membro do G20 e integrante do *Inclusive Framework* das medidas do BEPS⁶⁷.

Desde logo, porém, recorde-se que o Brasil, diferente da maioria dos países, não possui um imposto único que abarque por completo a tributação indireta de bens e serviços, sequer é possível afirmar que o Brasil possui um IVA, nos termos da definição delineada pela OCDE. Segundo a Organização, um IVA seria:

Qualquer imposto nacional, seja qual for o seu nome ou sigla, tal como o imposto sobre bens e serviços – “*Good-Services-Tax*” – que incorpore as características básicas de um imposto sobre o valor acrescentado, ou seja, um imposto de base ampla sobre o consumo final cobrado às empresas, mas em princípio não suportado por elas, através de um processo de cobrança faseado”⁶⁸.

O ICMS, a despeito de ser um imposto que onera o consumidor final e se aproximar desse conceito, não é um tributo nacional, em que pese o STF trate como se fosse, nem assegura que o imposto atravesse a empresa sem onerá-la. Explica-se. Como é sabido, nos termos da legislação brasileira, o ICMS devido em uma dada operação de circulação de mercadorias será incluído em sua própria base de cálculo, derivando daí a onerosidade. Essa providência resulta no aumento nominal da alíquota, sem que o crédito gerado para o próximo da cadeia reflita tal majoração, pois será calculado considerando a alíquota padrão do imposto. O ISS, de outro lado, ainda que incida sobre o consumo, genericamente, não adota qualquer mecanismo de créditos ao longo da cadeia, sendo um imposto largamente cumulativo.

⁶⁶ Presidência da República, Casa Civil. *Brazil's candidacy for OECD membership: where we are now?* Disponível em: <<http://www.casacivil.gov.br/brasil-ocde/documentos/material-institucional/brazil-ocde-porqueacessao-9-3-2018.pdf>>. Acesso em 03.12.2021

⁶⁷ Em um painel de debates no *International Fiscal Association Congress* no Rio de Janeiro, em 2017, Pascal Saint-Adams, diretor de política fiscal da OCDE, afirmou não ser possível o ingresso do Brasil na OCDE sem mudanças no sistema tributário. Cf. *Brazil's tax system is barrier to OECD membership*. Disponível em: <<https://www.bna.com/brazils-tax-system-n73014463878>>. Acesso em: 05.12.2021.

⁶⁸ OECD. *Organisation for Economic Co-operation Development. (2017). International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing,

Do ponto de vista internacional, a OCDE vem discutindo medidas para enfrentar os desafios de tributar essa nova realidade há pelo menos duas décadas. Como visto no tópico 2.3.1, em 2012 criou-se o *Fórum Global in VAT*, como forma de permitir o diálogo entre todos os atores envolvidos nesse tipo de tributação, o que contemplou, países em desenvolvimento. A versão final das orientações foi apresentada em 2015 e validada por 104 jurisdições, “como um padrão global para o tratamento do IVA no comércio internacional de serviços e bens incorpóreos, para servir como ponto de referência para a elaboração e aplicação da legislação”.

Em 2016, as orientações foram incorporadas na *Recommendation on the Application of Value Added Tax/Goods and Service Tax to the International Trade on Services and Intangibles*, adotado pela Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE (CFA) no mesmo ano.

Segundo a OCDE, essa recomendação é dirigida a membros e não membros que a ela aderiram e:

Representa a vontade política destas jurisdições quanto à aplicação do IVA ao comércio internacional de serviços e bens incorpóreos [...]. Em especial, são incentivadas a prosseguir os esforços para aplicar os princípios da neutralidade do IVA e os princípios de destino para determinar o lugar de tributação dos fornecimentos transfronteiriços, a fim de facilitar uma aplicação coerente da legislação nacional em matéria de IVA ao comércio internacional.⁶⁹ (grifos nossos)

Como se vê, o cenário brasileiro, de início, não conversa com as orientações da OCDE. Isso se dá, naturalmente, em razão das especificidades federativas de nosso país e da forma como a Constituição escolheu dividir e formatar as competências tributárias.

Especificamente do ponto de vista da economia digital, o debate tem se centrado no ICMS e no ISS, impostos de competência estadual e municipal, respectivamente. Isso se dá em razão das próprias bases de incidência – como descrito no Capítulo 1, o ICMS onera a circulação de bens, enquanto o ISS onera a prestação de serviços. Nenhum dos impostos, reitera-se, é exemplar de um IVA nos termos definidos pela OCDE. Ainda assim, nas operações internacionais com o Brasil, a disputa sobre a incidência tributária se dá em torno desses dois impostos.

⁶⁹ OECD. *Organisation for Economic Co-operation Development. (2017). International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, p. 4.

As propostas de reforma tributária no Brasil, ao escolher o melhor modelo de tributação com base nas recomendações da OCDE e nas experiências internacionais, devem levar em conta optar pela versão que melhor se adequa e/ou que menos se distancie dos preceitos básicos de um modelo IVA, quais sejam, tributação em cada etapa da cadeia, possibilidade de deduções do crédito, ônus repassado ao consumidor final.

3.2. Ajustes incrementais na tributação sobre o consumo não resolvem o problema

O modelo de tributação sobre o consumo adotado no Brasil, que surgiu de forma inovadora no século passado, acumulou distorções ao longo do tempo que o tornaram ineficaz, extremamente complexo e instável, dado que as principais causas da frustração do modelo em sua concepção original são a fragmentação e a concomitância das competências tributantes.

Com cada ente federativo possuindo competência para tributar e legislar sobre sua fração, houve uma proliferação normativa exacerbada, em especial quanto às infundáveis normas infra legais (instruções normativas, solução de consultas, portarias, etc.). Normas estas que pelo seu volume e, por vezes, pelo seu viés parcial na interpretação das leis que lhes dão fundamentação legal, são contrárias à harmonização federativa e opostas ao que se entende como uma tributação eficaz sobre o consumo no mundo.

Além disso, uma reforma do Sistema Tributário Brasileiro é uma necessidade inquestionável para estabilizar as relações entre o Fisco e o contribuinte, implantando um sistema harmonizado com grau de simplicidade a não dificultar o cumprimento das obrigações tributárias de quem as deve cumprir, com o propósito de alcançar uma maior segurança jurídica.

Ocorre que diversas mudanças constitucionais e legislativas graduais e incrementais já foram feitas na tentativa de melhorar os tributos atuais e todas elas foram insuficientes para solucionar os principais problemas da tributação sobre o consumo. Essas alterações pontuais, principalmente as que tentaram adotar uma tributação no destino e acabar com a guerra fiscal, não tiveram sucesso.

O que não faltam são exemplos notórios de medidas que acabaram por piorar o sistema como um todo ou que tiveram efeitos limitados. Dentre essas medidas, destaca-se i) a Emenda

Constitucional nº 87/2015⁷⁰ que dividiu o ICMS entre origem e destino nas vendas não presenciais à consumidor final que se realizam entre distintas unidades da federação e ii) a Proposta de Súmula Vinculante nº 69 e a Lei Complementar nº 160/2017⁷¹ que tentaram pôr um fim à guerra fiscal, mas que na verdade somente legalizaram tal prática por um longo período.

Esse cenário ilustra que nenhum ajuste incremental foi ou poderá ser capaz de resolver os principais problemas da tributação sobre o consumo, nem suficiente para i) adoção de uma base ampla, necessária principalmente para superar a dualidade mercadoria *versus* serviços, cada vez mais presente na economia digital com os intangíveis, ii) garantir a não-cumulatividade plena, essencial para o creditamento completo dos tributos pagos na cadeia e iii) promover neutralidade e uniformidade na tributação sobre o consumo e, assim, acabar com a tributação diferenciada entre os setores. Os princípios mencionados no Capítulo 2, são extremamente importantes para dar mais racionalidade e eficiência à tributação sobre o consumo e diminuir o contencioso do atual sistema.

⁷⁰ A EC nº 87/2015 surgiu após a proliferação das vendas pela internet a partir da primeira década do século XXI. Até então, tais vendas eram realizadas por catálogo ou telefone e não tinham a relevância que as primeiras viriam a ter anos depois. Por se considerar que tais vendas fechavam o ciclo da agregação de valor, a alíquota incidente nestas operações era a última alíquota da cadeia, ou seja, a do estado de origem. Assim, a arrecadação ficava para este estado em detrimento do estado de destino. Com o aumento exponencial de vendas online intermediadas por centros de distribuição localizados principalmente nos estados de maior renda do centro-sul, os estados destinatários de regiões menos desenvolvidas se viram no direito de receber pelo menos uma parcela desta receita e passaram a cobrar um adicional de ICMS sobre estas operações mediante um Protocolo firmado no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) sob o número 21/2011. Este Protocolo foi declarado inconstitucional pelo STF no julgamento da ADI 5469. Partiu-se, então, para uma solução constitucional que se consolidou quatro anos depois por meio da EC nº 87/2015, que criou uma repartição escalonada desta receita entre origem e destino obedecendo um cronograma de 5 anos entre 2015 e 2019. A iniciativa de transferir o ICMS para o destino nestas operações é sem dúvida positiva e se alinha com o modelo IVA. Porém, no fundo, a medida tem efeito limitado, já que se aplica somente a certas operações, e introduziu mais um elemento de complexidade no sistema ao invés de resolvê-lo por vias mais simples.

⁷¹ Com relação à guerra fiscal, após uma série de julgamentos em que o STF declarou a inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados, foi proposta a Súmula Vinculante nº 69/2012 nos seguintes termos: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido em prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”. Caso fosse adotada, seus efeitos sobre a responsabilização de governantes e secretários de fazenda poderiam ser devastadores, bem como sobre as diversas economias locais que receberam investimentos com base em benefícios fiscais inconstitucionais. Por anos, esta Proposta de Súmula Vinculante pairou sobre a cabeça daqueles agentes públicos e empresas que atuavam sob uma condição de enorme insegurança jurídica. Para resolver a questão, foi editada a Lei Complementar nº 160/2017 que autorizou que os Estados convalidassem os referidos benefícios mediante convênio do CONFAZ aprovado por fórum de exceção com não unanimidade. Editou-se, assim, o Convênio nº 190/2017 que estabeleceu os prazos setoriais de vigência dos benefícios até 31/12/2035. Além disto, a referida Lei Complementar e o respectivo Convênio permitiram que os Estados estendessem os mesmos benefícios a outros contribuintes estabelecidos em seus territórios ou aderissem aos benefícios concedidos por outro Estado da mesma região. Ou seja, a intenção da Proposta de Súmula Vinculante 69/2012 de pôr um fim à guerra fiscal, na prática, teve como consequência a sua vigência por mais 18 anos, só que agora, legalizada.

Não há dúvidas que as modificações incrementais podem ter tido efeitos positivos, no sentido de melhorar pontualmente algum aspecto do atual sistema tributário. Porém, tais medidas foram inegavelmente insuficientes para resolver os principais problemas e, muitas vezes, tiveram efeitos catastróficos em termos de aumento da complexidade e do contencioso tributário.

Nesse sentido, somente através de um IVA será possível tributar o consumo, sobretudo de um mercado digital – desmaterializado, desintermediado, desterritorializado –, a partir de uma base ampla, com tributação no destino, neutralidade e uniformidade entre os setores.

Atualmente, tramitam no Congresso Nacional três projetos reformistas encartados na PEC nº 45 (Câmara dos Deputados) e na PEC nº 110 (Senado Federal), além do Projeto de Lei nº 3.887/20, de iniciativa do governo federal.

As duas propostas projetam a diminuição expressiva da quantidade de tributos do sistema, sustentando a ideia de simplificação, tida como o objetivo do movimento reformista. Este é o panorama geral com relação às propostas de reforma tributária sobre o consumo em tramitação no Congresso Nacional e, com a evolução do movimento reformista, um desses projetos, de forma isolada, ou a reunião de mais de um, de forma aglutinada, poderá dar ao país a nova estrutura do Sistema Tributário Nacional nesse tocante.

3.3. As atuais propostas de reforma sobre o consumo que convergem para um modelo IVA: PEC 45/2019 e PEC 110/2019

Em primeiro lugar, é importante saber que a Reforma Tributária tramita no Congresso desde 2003. Porém, ela só tomou força e se estruturou nos moldes atuais durante os anos de 2019 e 2020, quando duas Propostas de Emenda Constitucional (PEC) ganharam notoriedade e avançaram no debate sobre a adoção no Brasil de um único imposto sobre bens e serviços, no

modelo IVA: a PEC 45/2019, protocolada na Câmara dos Deputados⁷² e a PEC 110/2019, em trâmite no Senado⁷³.

A Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, foi encabeçada pelo deputado Baleia Rossi (MDB-SP), baseada nos estudos do economista Bernard Appy, do Centro de Cidadania Fiscal. Essa proposta prevê a substituição de cinco tributos— PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISSQN — pelo Imposto sobre Bens e Serviços (doravante, IBS), cuja receita seria partilhada entre a União, os Estados e os Municípios.

A Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019, de relatoria do Senador Roberto Rocha, possui como base a PEC nº 293/2004, já aprovada por Comissão Especial da Câmara dos Deputados, que teve como idealizador e relator o ex-deputado Luiz Carlos Hauly. Pretende-se que nove tributos sejam extintos (IPI, IOF, PIS/PASEP, COFINS, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, ICMS e ISSQN) e substituídos pelo Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), de competência estadual, e um Imposto Seletivo (IS), de competência federal.

Ambas compreendem a criação de um novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), instituído por Lei Complementar, incidente no destino, sobre base ampla de bens e serviços, não cumulatividade plena, não incidência sobre as exportações, que irá substituir os atuais tributos, buscando uniformizar a tributação federal e subnacional sobre o consumo, cuja receita seria partilhada entre a União, os Estados e os Municípios. Preveem também a criação de um imposto seletivo (IS), com caráter predominantemente extrafiscal, com o objetivo de desestimular o consumo de certos bens e serviços, como bebidas e derivados do tabaco.

Em 14.02.2020, foi instalada a Comissão Mista do Congresso, formada por 25 senadores e 25 deputados, com a tarefa de produzir um texto único sobre a PEC 45/2019 e PEC 110/2019. Antes de instalada a comissão mista, a assessoria legislativa do Congresso Nacional publicou

⁷² BRASIL, Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>> Acesso em: 02.12.2021.

⁷³ FEDERAL, Senado. Proposta de Emenda Constitucional n.º 110, de 2019. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline>>. Acesso em: 02.12.2021.

um comparativo entre as duas propostas⁷⁴, ressaltando que ambas convergem para adoção do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na maioria dos países desenvolvidos, com base de incidência ampla praticamente idênticas: todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis e a locação.

O documento ressalta, ainda, as diferenças específicas de cada proposta nos seguintes aspectos: (i) competência tributária do IBS; (ii) número de tributos substituídos pelo IBS; (iii) determinação da alíquota do IBS; (iv) concessão de benefícios fiscais; (v) partilha da arrecadação do IBS; (vi) vinculação da arrecadação do IBS; (vii) transição do sistema de cobrança dos tributos; (viii) transição da partilha de recursos; (ix) o Imposto Seletivo; e (x) outras matérias.

Posteriormente, a Instituição Fiscal Independente (IFI) do Senado Federal⁷⁵ publicou a Nota Técnica nº 38 de 11.10.2019⁷⁶. O documento faz um diagnóstico inicial sobre os problemas da tributação brasileira sobre o consumo e ressalta que a experiência e a literatura internacional recomendam que a tributação sobre bens e serviços seja feita por intermédio de um único imposto sobre valor adicionado (IVA), no qual o valor devido em cada operação é deduzido do valor pago na etapa anterior. Com essa sistemática, a incidência se dá exclusivamente sobre o consumo. Outras características desejáveis são simplicidade, base ampla (restrita ao consumo), menor número possível de alíquotas, de benefícios e de regimes especiais, e uniformidade em todo o território nacional.

Nesse sentido, haveria uma aproximação do IVA europeu em que serviço não é sinônimo de uma prestação de fazer humana (atividade) associada a uma utilidade, mas à própria utilidade decorrente de uma atividade que venha a agregar valor no processo econômico.

⁷⁴ NETO, Celso de Barros Correia; e outros. Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados. Consultorias Legislativa do Congresso Nacional, 25.06.2019. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf> . Acesso em 02.12.2021.

⁷⁵ A IFI – Instituição Fiscal Independente – foi criada no final de 2016 com o objetivo de ampliar a transparência nas contas públicas. Veja mais em: <https://www12.senado.leg.br/ifi>, acessado em 02.12.2021.

⁷⁶ PELLEGRINI, Josué. Nota Técnica nº 38 de 11.10.2019 – Instituição Fiscal Independente (IFI). 2019. Disponível em <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>>. Acessado em 02.12.2021.

Alega-se que a criação de um IVA nacional desse gênero, contribuiria para alcançar todos os fatos econômicos relevantes para a sociedade contemporânea, aumentando a eficiência da arrecadação e, ao mesmo tempo, simplificando o sistema mediante a eliminação de vários tributos por alguns poucos.

Entretanto, de início, o que chama a atenção é que o imposto previsto pelas propostas de reforma não se chama imposto sobre valor agregado – IVA, mas imposto sobre bens e serviços – IBS. Sem a pretensão de reduzir o debate à literalidade, o fato é que um imposto cuja denominação traz em si apenas as ideias de bens e serviços já nasce ultrapassado no contexto do século XXI (Schoueri, 2015).

As palavras são importantes e a necessidade de fixação de diretrizes seguras e, ao mesmo tempo, atuais a respeito dos fatos tributáveis revela haver, no mínimo, um problema de técnica legislativa que precisa ser corrigido.

Se assim for aprovada eventual reforma que preveja o IBS, corre-se o risco de judicialização de diversas situações para discutir, por exemplo, se houve serviço na etimologia civilista da palavra.

Portanto, a análise que será realizada a seguir, traz discussões sobre o modelo de fato gerador a ser adotado para o novo imposto IBS/IVA, examinando os elementos que podem constar nessa definição e, ao final, avalia algumas redações possíveis para definir o fato gerador na Lei Complementar.

3.3.1. Base de incidência e fato gerador

Conforme analisado no tópico 2.3.1 do Capítulo 2, em linhas gerais, a base de incidência do modelo IVA é ampla, sobre todo o consumo de bens e serviços, eliminando a atual divisão existente entre setores da economia (indústria, comércio e serviço) e respectivos entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Nesse sentido, a base de incidência do novo IBS será a mesma para todos os entes que compartilharem essa competência, ainda que se adote um IVA dual, será expandido o âmbito

material de suas respectivas competências, suas materialidades serão somadas e outorgadas em conjunto aos entes federados.

O atual conflito de competências e as denominadas “zonas cinzentas” que residem entre os limites de incidência dos tributos indiretos geram insegurança para o contribuinte e muita litigiosidade, além de, em muitos casos, beneficiarem a evasão fiscal. Eliminá-las, através da unificação da base de incidência é uma medida eficaz para aumentar o potencial arrecadatório dos entes e acabar com os conflitos de competência.

Tanto a PEC 45/2019 quanto a PEC 110/2019 propõem a unificação da base de incidência sobre o consumo e têm potencial de promover aumento da capacidade arrecadatória dos entes federados, com eliminação dos conflitos de competência atualmente existentes entre os entes, diminuindo a litigiosidade e as tensões federativas nas disputas pelas bases de incidência.

Além disso, as propostas têm o potencial de corrigir a deficiência do sistema brasileiro de não capturar, com segurança jurídica, as novas bases da economia digital, especialmente em relação aos bens intangíveis.

Contudo, tão importante quanto a construção do desenho do novo imposto será a definição do fato gerador, bem como de seus critérios principais, tal como o local e o momento de sua ocorrência.

De acordo com o que foi estudado ao longo do Capítulo 2, o IBS para funcionar efetivamente nos moldes desse modelo econômico sobre o qual se baseia, ou seja, no modelo IVA, precisará ser apreendido minuciosamente pela lei que regulará o futuro imposto. Em outros termos, a Lei Complementar que esclarecer o fato gerador e os demais critérios precisa traduzir perfeitamente em linguagem jurídica os conceitos e pressupostos econômicos do modelo.

No cenário internacional, há dois modelos jurídicos de definição do fato gerador do IVA. A consequência prática dos dois modelos é a mesma: tributar toda e qualquer operação envolvendo o fornecimento/ provisão de bens e serviços.

Um primeiro é o modelo da União Europeia, que define como fato gerador do IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso. O problema do modelo europeu é que define “entregas de bens” de maneira muito restritiva, como sendo somente “a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário” (Art. 14 (1) da Diretiva 2006/112/CE).

A diretiva do IVA então equipara à prestação de serviços (Art. 24 (1) da Diretiva 2006/112/CE) toda e qualquer operação que não constitua uma entrega de bens. Ou seja, a diretiva europeia considera operação com bens somente aquelas em que haja a transferência da propriedade, enquanto todos os demais tipos de operações com bens (ex. locação, arrendamento, cessão de direitos etc.) são equiparadas a serviços.

Contudo, segundo LUKIC (2019), o principal problema do modelo da União Europeia é a equiparação de todas as demais transações envolvendo bens, casos em que não há a transferência de propriedade, como sendo serviços⁷⁷. Explica-se.

Ao transplantar-se a mesma lógica para o Brasil, a matéria tributária constante na Constituição brasileira é extensa e, por isso, se pressupõe que os conceitos ali subentendidos devem ser seguidos pelas leis inferiores. Essa preocupação com pretensas definições constitucionais não ocorre em outras jurisdições – tal como na União Europeia, por exemplo – já que a matéria tributária é muito reduzida ou quase inexistente na Constituição destes países.

Neste sentido, tanto a doutrina quanto o Supremo Tribunal Federal (doravante, STF) têm posicionamento consolidado de que haveria um conceito constitucional implícito de serviço e este conceito abrange obrigações de fazer que envolvam um esforço humano. O STF já editou a Súmula Vinculante n.º 31⁷⁸ declarando inconstitucional a definição de serviços elencados na

⁷⁷ LUKIC, Melina Rocha. Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil. Publicado em 2020 Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020#sdfootnote8anc>>. Acesso em: 02.12.2021.

⁷⁸ Súmula Vinculante n.º 31: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”.

LC 116/03 que não envolvem obrigação de fazer, e tem reiterado este entendimento ainda hoje para casos em que há locação de bens dissociada de serviços.⁷⁹

Portanto, o futuro do IBS não pode, deste modo, ficar sujeito à mínima possibilidade de restrições de ordem conceitual-jurídica que não condizem com os pressupostos econômicos do modelo. Além disso, igualmente não se tem aceitado tributação fundada em presunções ou equiparações e, mesmo que o STF admita um alargamento do conceito de serviços, ainda se estaria equiparando e presumindo que operação exclusivamente com bens seriam serviços.

Assim, se a lei complementar que regular o IBS equiparar a serviços prestações que não envolvem uma obrigação de fazer, um esforço humano ou uma combinação disso com uma obrigação de dar (locação de bens, cessão de direitos, arrendamento mercantil etc.), tal lei vai ficar inevitavelmente sujeita a discussões de ordem constitucional, podendo inclusive ter seu alcance limitado pelo STF.

Há que se evitar, portanto, esse tipo de equiparação no Brasil até porque há uma solução muito mais fácil que evitaria toda esta discussão. Essa solução é o modelo que foi adotado pelo Canadá. O fato gerador do respectivo IVA abrange toda e qualquer transação tanto com bens quanto com serviços, como visto anteriormente no *tópico 2.4.1.1* do Capítulo 2, contudo sem restringir as operações com bens somente àquelas que envolvam a transferência de propriedade. Ou seja, não se faz qualquer equiparação de transações que não transfiram a propriedade de bens a serviços.

Importante notar que a legislação define serviço como tudo que não seja bem, mantendo assim uma definição residual para serviços, veja que isso é muito diferente de equiparar prestações com bens sem transferência de propriedade a serviços, tal como na União Europeia.

Em outras palavras, o que a legislação do Canadá faz é determinar que tudo que não se enquadre no conceito de bens será serviços, separando, portanto, o tipo de transação de seu objeto. Por consequência, locação e arrendamento de bens, cessão de direitos e demais

⁷⁹ RE 626.706/SP, Rcl 28.324/SC, ARE 1.082.875/SP, Rcl 24.917/MG, RE 602.295 AgR, AI 623.226 AgR, AI 623.226 AgR.

operações com bens jamais podem ser definidas como prestação de serviços, pois se trata efetivamente de transações com bens, que não a transferência de propriedade.

Nesse modelo, o fato de não haver uma transferência de propriedade não descaracteriza haver uma provisão/fornecimento de bens (mas, nesse caso, através de outro tipo de transação, como a locação), já que o conceito de provisão de bens envolve toda e qualquer transação. A operação ainda continua sendo com um bem.

Portanto, considerando o exposto, conclui-se que este é o modelo mais compatível com a realidade e com o sistema brasileiro, haja vista que separa a transação do seu objeto e previne discussões tais como o enquadramento à pretensa definição constitucional implícita de serviço como obrigação de fazer e esforço humano. Esse modelo continua tributando todas as transações envolvendo bens sem, no entanto, defini-las ou equipará-las à prestação de serviços.

Importante se ter claro que, tanto juridicamente e conforme a literatura internacional, o IVA é um imposto sobre transações. O IVA tributa qualquer tipo de operação que envolva o fornecimento/provisão (“*supply*”) de bens e serviços de forma onerosa.

Assim, LUKIC (2019) elucida que o fato gerador do IVA deve conter de forma clara ao menos três elementos: i) transação/operação; ii) objeto da operação; e iii) onerosidade⁸⁰.

No que tange à transação, o gerador deve ser amplo o suficiente para abranger toda e qualquer tipo de operação que envolva o fornecimento de bens e serviços, de modo a incluir as seguintes transações: venda (alienação) ou aluguel de mercadorias, prestação de serviços, arrendamento, licenciamento, qualquer tipo de transferência, permissão ou concessão de direito de uso de bens tangíveis e intangíveis; permuta ou troca de bens ou serviços etc. A lei pode ou não categorizar de forma exemplificativa os tipos de transação, mas deve deixar em aberto para a possibilidade de se tributar tipos de operação não previstos ou que venham a surgir no futuro.

Por objeto, entende-se que a operação deverá ter por objeto bens e serviços, devendo ser evitada presunções que liguem a transação em si com o objeto, tal como equiparar todas as

⁸⁰ LUKIC, Melina Rocha. Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil. Publicado em 2020 Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020#sdfootnote8anc>>. Acesso em: 02.12.2021.

transações de bens que não sejam alienações a prestação de serviços, como no modelo da União Europeia. Bens devem ter um conceito mais amplo que mercadorias no atual sistema, de modo a ultrapassar a discussão doutrinária atual que diferencia bens e mercadorias. Bens devem ser definidos em tangíveis e intangíveis. Os bens tangíveis são ainda subdivididos em móveis (*personal property*) e imóveis (*real property*). Os serviços normalmente são definidos como tudo o que não seja bem, de forma residual. Estas definições são importantes principalmente para fins de se determinar as regras do momento e local de ocorrência do fato gerador.

Com relação à onerosidade, tem-se que a transação deve ser onerosa, no sentido de haver a troca do bem ou do serviço por algum tipo de remuneração, podendo ser em dinheiro ou não.

Por fim, importante ressaltar que as legislações internacionais também incluem, como um dos elementos do fato gerador, a necessidade de que a transação seja feita por pessoa inscrita. Normalmente há a obrigatoriedade de se cadastrar para fins de IVA quando se efetua a provisão de bens e serviços no curso de atividades comerciais. Por consequência, caso não se tenha a obrigatoriedade de se inscrever – por exemplo, pessoa física que vende alguma coisa esporadicamente –, a operação não é tributável pelo IVA. Isso acontece porque, não se cumpre um dos requisitos que é ser realizada por pessoa inscrita ou que tenha a obrigatoriedade de se inscrever.

Segundo a pesquisadora, a utilização do termo “contribuinte”, para designar a pessoa jurídica inscrita que deve cobrar o IBS do adquirente e recolher aos cofres públicos, em um sistema IVA, deve ser atribuído somente ao consumidor final, refletindo, portanto, o pressuposto econômico do sistema IVA, no qual o imposto só recai no último elo da cadeia. O tratamento seria então modificado para “inscritos/cadastrados”, tal como no Canadá ou “sujeito passivo”, como na Diretiva do IVA Europeu.

Dessa maneira, a partir das reflexões frutos da pesquisa de LUKIC (2019),⁸¹ algumas sugestões serão tecidas para que o fato gerador do IBS seja definido de acordo com alguma destas redações: i) O IBS incide sobre todo e qualquer tipo de fornecimento ou provisão de bens e serviços, realizados de forma onerosa e por pessoa inscrita; ii) O IBS incide sobre qualquer

⁸¹ LUKIC, Melina Rocha. Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil. Publicado em 2020 Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020#sdfnote8anc>>. Acesso em: 02.12.2021.

tipo de transação que tenha por objeto o fornecimento ou provisão de bens e serviços de forma onerosa por pessoa inscrita; ou iii) O IBS incide sobre o fornecimento ou provisão de bens e serviços por qualquer forma ou tipo de transação de forma onerosa, realizado por pessoa inscrita.

Segundo conclusão do estudo da autora, “a lei deve especificar a definição de fornecimento/provisão e exemplificar os tipos de transações, além de conceituar os diversos tipos de bens e definir serviços como tudo que não seja bem” (LUKIC, 2019).

Em conclusão, o sistema brasileiro exige uma definição clara, objetiva e direta do fato gerador do IBS/IVA, sem presunções ou equiparações que podem posteriormente ser discutidas judicialmente e fazer com que a base ampla do IBS seja limitada pelos Tribunais Superiores.

3.3.2. Adoção do Critério Destino

Atualmente, dentro da lógica federativa brasileira, o princípio do destino pode ser verificado nos termos do Convênio ICMS n.º 106/2017, o qual estabelece, de forma análoga às *International VAT/GST Guidelines*, que o imposto será devido à unidade federada em que estiver localizado o usuário final do bem digital.

É possível citar como aspecto positivo da tributação no destino, o rompimento da prática da Guerra Fiscal entre os Estados, conhecida como a concessão de incentivos que visam à atração de investimentos e às instalações de empresas em seus territórios.

Com a mudança para o critério destino cada ente federado arrecadaria o imposto incidente apenas nas operações realizadas por consumidores finais localizados dentro do seu território, não importando o local de origem em que foram produzidos. Na mudança para o critério destino, os bens e serviços remetidos para outros Estados/Municípios não geram arrecadação. A arrecadação se dá apenas no consumo final.

Portanto, a adoção do princípio do destino nas operações interestaduais dá fim ao atual e principal incentivo à guerra fiscal, corrigindo um grande problema da tributação indireta brasileira, que ao incidir na origem recai sobre a produção e não sobre o consumo.

Segundo dados do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o princípio da origem tende a favorecer os entes mais ricos da federação, já que os Estados e Municípios que concentram a atividade produtiva são mais ricos e arrecadam mais. No caso brasileiro, o ICMS na origem favorece Estados do Sudeste, que ficam com mais da metade da arrecadação (51,7%); seguido pela região Sul (17,1%), Nordeste (16,1%), Centro-Oeste (9,3%) e, por fim, Norte (5,8%).⁸²

Por outro lado, a mudança para o critério destino tende a beneficiar os Estados do Nordeste, que apesar de serem populosos com mercado consumidor ativo – tanto local quanto turístico – têm um nível de produção relativamente menor, já que a indústria está mais concentrada nas outras regiões do país e acabam por arrecadar menos na lógica da origem.

Assim, a adoção do critério destino contribui para descentralizar a arrecadação deslocando-a dos polos mais desenvolvidos para os locais de consumo, portanto, a arrecadação do ente passará a ser proporcional ao tamanho do mercado consumidor do território.

Como consequência desta mudança, a tendência é que os *lobbies*⁸³ deixem de trabalhar pela renúncia fiscal dos tributos indiretos e passem a focar no pleito por investimentos seja em infraestrutura, seja em qualificação de mão de obra, ou até mesmo subsídios via orçamento.

Essa mudança também traz mais transparência para o processo político e diminui a utilização da tributação sobre o consumo como instrumento político, contribuindo para manter a receita da arrecadação.

3.4. O Imposto sobre Bens e Serviços sob a ótica do federalismo

⁸² ENDEAVOR, Brasil. Reforma Tributária e Desigualdade de Arrecadação. Fonte: do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Publicado em: 04 de novembro, 2019. Disponível em: <<https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/reforma-tributaria-desigualdade-de-arrecadacao/>> Acesso em 02.01.2022.

⁸³ Assim entendidos os grupos de pressão, formados por pessoas ou organizações em prol de interesses comuns e que têm como atividade buscar influenciar, aberta ou secretamente, decisões do poder público, especialmente do poder legislativo, em favor destes determinados interesses privados - são movimentos legítimos e naturais em qualquer democracia. Ocorre que um sistema tributário frágil e passível de concessões acaba sendo alvo constante desses lobbies que o utilizam como instrumento para garantia de alguma vantagem ou benefício para determinado setor da economia. A utilização deste mecanismo e o crescente número de concessões de benefícios e desonerações fiscais contribuiu para o cenário de crise fiscal atual.

Superado esse primeiro obstáculo, quanto à ausência de clara demarcação da hipótese de incidência do IBS, não há dúvida de que a ideia de um único IVA é atraente. Na prática, porém, há problemas jurídicos relacionados à sua conformação ao federalismo brasileiro e à capacidade contributiva.

Nessa perspectiva, Hamilton Dias de Souza⁸⁴, Humberto Ávila⁸⁵, Ives Gandra da Silva Martins⁸⁶, Heleno Taveira Torres⁸⁷, José Maria Arruda de Andrade⁸⁸, Kiyoshi Harada⁸⁹, Fernando Facury Scaff⁹⁰, Ricardo Lodi Ribeiro⁹¹, Roque Carrazza⁹², têm sustentado que a unificação dos impostos estaduais, federais e municipais sobre consumo reduz gravemente a autonomia financeira de Estados e Municípios e ignora as disparidades regionais existentes em nossa extensa federação, razão por que encontra óbice na cláusula pétrea do pacto federativo (art. 60, § 4º, I da CRFB/1988). Isso porque o IBS seria, na verdade, um imposto do tipo federal

⁸⁴ Souza, Hamilton Dias de. Reforma tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo, JOTA, 03/07/2019. Acesso em 25/10/2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto--federativo-03072019>>. Emenda substitutiva à PEC 293-A/2004 agride pacto federativo. Revista Consultor Jurídico, 03 de novembro de 2018. Acesso em 28/10/2021: <https://www.conjur.com.br/2018-nov-03/dias-souza-substitutivo-pec-293-a2004-agride-pacto-federativo>.

⁸⁵ Ávila, Humberto; Carrazza, Roque Antonio; Harada, Kiyoshi; Maciel, Everardo; Martins, Ives Gandra da Silva, Souza, Hamilton Dias de; Reforma tributária: onerar mais não é o caminho; 2019, JUS. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/75628/reforma-tributaria-onerar-mais-nao-e-o-caminho>>. Também publicado em “O Estado de São Paulo” em 2 de julho de 2019. A2. Acesso em 25/10/2021.

⁸⁶ Idem 82.

⁸⁷ Torres, Heleno Taveira. Reforma tributária infraconstitucional precisa avançar. Revista Consultor Jurídico, 05 de junho de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jun-05/consultor-tributario-reforma-tributaria-infraconstitucional-avancar>>. Acesso em 25/10/2021.

⁸⁸ Andrade, José Maria Arruda de. Armadilhas retóricas da reforma tributária: entre o simples e o simplório, Revista Consultor Jurídico, 09 de junho de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jun-09/estado-economia-armadilhas-retoricas-reforma--tributaria-entre-simples-simplorio>>. Acesso em 25/10/2021.

⁸⁹ Idem 82.

⁹⁰ Scaff, Fernando Facury, Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF, Revista Consultor Jurídico, 16 de abril de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf> >. Acesso em 25/10/2021.

⁹¹ Ribeiro, Ricardo Lodi, Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores, Revista Consultor Jurídico, 08 de abril de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regres-sivos> >. Acesso em: 25/10/2021.

⁹² Ávila, Humberto Bergman, Carrazza, Roque Antônio; Souza, Hamilton Dias de. A reforma tributária que o Brasil precisa – parte I, Revista Consultor Jurídico, 08 de novembro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opiniao-reforma--tributaria-brasil-parte>>. Acesso em: 25/10/2021.

(criado, regulado e julgado por órgãos federais) que impossibilitaria a realização de políticas tributárias próprias de cada um dos entes subnacionais.

Haveria, ainda, um problema relacionado à previsão de alíquota única, tal como sugere a PEC n.º 45/2019. Humberto Ávila, Roque Antônio Carrazza e Hamilton Dias de Souza⁹³, demonstraram ser falaciosa a afirmação de que o padrão internacional é o de alíquotas únicas. Na realidade, de acordo com dados da OCDE, esse tipo de imposto agregado com mais de uma alíquota corresponde a 91% dos países pesquisados e, dentre os mais desenvolvidos, o percentual salta para 94%. A preocupação faz sentido, pois, de acordo com esses e outros tributaristas⁹⁴, a existência de alíquota única – que grava de igual modo, por exemplo, os itens alimentícios da cesta básica e os carros de luxo – acentua a regressividade de um sistema que já é notoriamente injusto, especialmente sobre itens e serviços básicos consumidos pela maior parte da população, tais como alimentação, habitação, transporte e saúde.

Segundo Martha Leão (2021)⁹⁵, embora a previsão de alíquotas reduzidas, alíquota zero e isenções adicione complexidade ao sistema tributário, é importante reconhecer que a simplificação e a eficiência não são as únicas finalidades a serem buscadas pelo sistema tributário. A ideia de que a busca de eficiência administrativa poderia justificar o tratamento uniforme de bens e serviços de diferentes essencialidades, afastando-se da igualdade particular e da capacidade contributiva concreta, não se justifica. A eficiência não é uma finalidade em si mesma: ela não estabelece um estado autônomo de coisas que deva ser realizado. Trata-se, ao contrário, de um princípio instrumental, só se é eficiente em relação a alguma coisa com base em algum critério. Isso significa dizer que o dever de eficiência (assim como a simplificação) não deveria ser buscado de forma autônoma, como se a partir desses princípios houvesse uma autorização para abandonar a justiça individual em nome exclusivamente da justiça geral. E isso sem se distanciar dos princípios da seletividade em razão da essencialidade (pela imposição de carga tributária distinta conforme a classificação dos bens e serviços) e da possibilidade de

⁹³ Ávila, Humberto Bergman, Carrazza, Roque Antônio; Souza, Hamilton Dias de. A reforma tributária que o Brasil precisa – parte I, Revista Consultor Jurídico, 08 de novembro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opiniao-reforma--tributaria-brasil-parte>>.

⁹⁴ Scaff, Fernando Facury. Algumas sugestões para aprimorar a Reforma Constitucional Tributária, Revista Consultor Jurídico, 07 de outubro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-out-07/justica-tributaria-algumas-sugestoes-aprimorar-reforma--constitucional-tributaria>> Acesso em: 25/10/2021.

⁹⁵ LEÃO, Martha. A Tributação Indireta e o Mito da Alíquota Única. São Paulo: IBDT/ Revista Direito Tributário Atual, 2021.

utilização setorial, regional e momentânea da tributação indireta para fins extrafiscais (pela imposição de carga tributária distinta em função de outras finalidades, que não a finalidade arrecadatória).

Embora já sustentada, em tese, a possibilidade de instituição de um único imposto sobre consumo do tipo IVA para alcançar todas as realidades econômicas do mundo digital, o fato é que a conformação da federação brasileira realmente dificulta a aprovação de reformas que simplesmente suprimam competências tributárias originalmente previstas na Constituição.

Esse debate prévio a respeito da constitucionalidade dos projetos de reforma tributária à luz das autonomias dos entes federativos é fundamental e demonstra que uma eventual reforma que unifique tributos de distintos entes federativos seguramente será questionada pelo STF.

CONCLUSÃO

A economia digital está transmutando a forma de criar e gerir riqueza conhecida até então, enquanto o modelo tributário do Brasil ainda é pensado para uma economia industrial.

Dessa forma, o Brasil está tentando entrar em um debate global, sendo impulsionado pela realidade da economia digital que está se impondo a todos, assim, surge como proposta a tributação moderna sobre o consumo, que demanda arrecadação da maior receita possível pela forma mais neutra e menos onerosa ao contribuinte. O modelo IVA se revela adequado para atingir tais objetivos, especialmente quando pautado pelos princípios da certeza e simplicidade, eficiência, eficácia e justiça, neutralidade e flexibilidade, com características básicas de incidência no destino, sobre receita líquida de impostos e base ampla, não cumulatividade plena com direito a crédito integral e imediato.

Uma reforma tributária que propicie diretrizes seguras acerca da materialidade dos tributos e uma tributação dos negócios jurídicos nascidos no contexto da revolução digital experimentada pela sociedade, é o que deve impulsionar o Brasil a, desta forma, utilizar o IVA como ponto de partida, mantendo-se atento para como os países que já o adotam vêm lidando com os desafios da economia digital, seguindo as diretrizes da OCDE que oferece a estrutura geral para a tributação indireta da economia digital, nas operações internacionais.

Por se tratar de uma tributação com base unificada, os Estados Federados que adotam o modelo IVA aplicam características específicas para atender ao requisito da autonomia dos entes subnacionais. Quando comparado com outros modelos de tributação sobre o consumo, conclui-se pela superioridade do modelo IVA que, inclusive, revela potencial de solucionar os principais problemas da tributação sobre o consumo do Brasil, sobretudo no contexto da economia digital.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Armadilhas retóricas da reforma tributária: entre o simples e o simplório**. Revista Consultor Jurídico, 09 de junho de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jun-09/estado-economia-armadilhas-retoricas-reforma-tributaria-entre-simples-simplorio>>. Acesso em 25 out. 2021.

ÁVILA, Humberto. **IVA, uma proposta inconstitucional**. Exame, 2018. Disponível em: <<https://exame.com/blog/opinioao/iva-uma-proposta-inconstitucional/>>. Acesso em: 02 dez. 2021

ÁVILA, Humberto Bergman; CARRAZZA, Roque Antônio; SOUZA, Hamilton Dias de. **A reforma tributária que o Brasil precisa – parte I**. Revista Consultor Jurídico, 08 de novembro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opinioao-reforma-tributaria-brasil-parte>>. Acesso em: 25 out. 2021.

ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antonio; HARADA, Kiyoshi; MACIEL, Everardo; MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Hamilton Dias de; **Reforma tributária: onerar mais não é o caminho; 2019, JUS**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/75628/reforma-tributaria-onerar-mais-nao-e-o-caminho>>. Também publicado em “O Estado de São Paulo” em 2 de julho de 2019. A2. Acesso em 25 out. 2021.

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.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>> Acesso em: 02 dez. 2021.

_____. Ministério da Fazenda; Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2020: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. pp. 11, 14, 15 e 21. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2020-v1-publicacao.pdf>> Acesso em: 20 ago. 2021.

_____. Presidência da República, Casa Civil. **Brazil's candidacy for OECD membership: where we are now?** Disponível em: <<http://www.casacivil.gov.br/brasil-ocde/documentos/material-institucional/brazil-oecd-porque-aceso-9-3-2018.pdf>>. Acesso em 03 dez. 2021.

_____. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição n° 110, de 2019**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline>>. Acesso em: 02 dez. 2021.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços - Versão 2.2**. julho de 2019. Disponível em: <https://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf> Acesso em: 02 dez. 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL – CDES. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. 2ª Edição, março de 2011. Brasília: Presidência da República.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2017.

DERZY, Misabel Abreu Machado. **A necessidade de instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. In: Reforma Tributária e MERCOSUL. Organizado por BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Belo Horizonte. Del Rey. 1998.

DE LA FERIA, Rita. **Reforma Tributária e Simplificação da Tributação do Consumo: Um IVA Moderno para o Brasil**. YouTube, FGV Direito SP, dezembro de 2018. Disponível em: <<https://youtu.be/zcqllwM7QzE?t=9790>>. Acesso em 02 dez. 2021.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. **Reforma Tributária: a PEC 45/19 afronta o Pacto Federativo**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019>> Acesso em: 02 dez. 2021

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-tributação-do-valor-adicionado-o-ICMS-e-as-reformas-necessárias-para-conformá-lo-às-melhores-práticas-internacionais.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2021.

ENDEAVOR, Brasil. **Implementado uma Reforma Tributária de sucesso: O que o Brasil pode aprender com a Austrália, Canadá e Índia. Relatório de pesquisa Endeavor Brasil**. Publicado em 2019 Disponível em: <<https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/implementando-uma-reforma-tributaria-de-sucesso/?gclid=CjwKCAiAnfjyBRBxEiwA-EECLP9oMN0OYJ1j>>

[VUjsuV2twgbMncY0V0nBAhzzsf0fK78Qq9Fes51hoCO8QQAavD BwE](https://www.vujsu.v2twgbMncY0V0nBAhzzsf0fK78Qq9Fes51hoCO8QQAavD BwE)>. Acesso em: 03 dez. 2021.

ENDEAVOR, Brasil. **Reforma Tributária e Desigualdade de Arrecadação. Fonte: do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).** Publicado em: 04 de novembro, 2019. Disponível em: <<https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/reforma-tributaria-desigualdade-de-arrecadacao/>> Acesso em 02 jan. 2022.

GASSEN, Valcir. **Tributação na Origem e Destino.** Saraiva, 2013. 2ª Ed.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

GUIMARÃES, Vasco Branco. **A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **IVA para o Brasil: contributos para a Reforma da Tributação do Consumo.** Belo Horizonte: Forum, 2007.

LANG, M.; e LEJEUNE, I. (2015). *VAT/GST in a global digital economy.* Eucotax series on European taxation v. 43. Alphen an den Rijn, the Netherlands.

LEÃO, Martha. **A Tributação Indireta e o Mito da Alíquota Única.** São Paulo: IBDT/ Revista Direito Tributário Atual, 2021.

LUKIC, Melina Rocha. **Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil.** Publicado em 2020 Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020#sdfootnote8anc>>. Acesso em: 02 dez. 2021.

LUKIC, Melina Rocha. **Economia Digital e IVA em países federativos: os desafios do caso canadense.** Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/economia-digital-iva-canadense-13122019#_ftnref2>. Acesso em: 02 dez. 2021.

LUKIC, Melina Rocha. **Reforma Tributária: a solução é o modelo canadense.** Disponível em: <<https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017>>. Acesso em: 02 dez. 2021.

LUKIC, Melina Rocha. **Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. Revista Brasileira de Direito,** Passo Fundo, dez. 2020. ISSN 2238-0604. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4418>>. Acesso em: 06 fev. 2022. doi: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2020.v16i3.4418>.

MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. Editora Saraiva, 2018.

NETO, Celso de Barros Correia; e outros. **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados**. Consultorias Legislativa do Congresso Nacional, 25.06.2019. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf>. Acesso em 02 dez. 2021.

OCDE. **Relatórios Econômicos da OCDE: Brasil 2018. O relatório foi debatido pelo Comitê de Revisão Econômica e de Desenvolvimento da OCDE em 13 de novembro 2017**. O relatório é publicado sob a responsabilidade do Secretário Geral da OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 03 dez. 2021.

OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, Paris. 2015. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>> Acesso em: 03 dez. 2021.

OECD. *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. OECD, Paris, 2012.

OECD. *Organisation for Economic Co-operation Development. (2017). International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, p. 3.

OECD. *International VAT/GST Guidelines*. OECD Publishing, Paris. 2017 Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>> Acesso em: 03 dez. 2021.

OECD. *Organisation for Economic Co-operation and Development. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

OECD. *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration*. OECD Publishing, and Paris. 2019.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. Texto para Discussão n. 1.469, Brasília: Ipea, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PELLEGRINI, Josué. **Nota Técnica nº 38 de 11.10.2019 – Instituição Fiscal Independente (IFI)**. 2019. Disponível em <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>>. Acessado em 02 dez. 2021.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; ACCA, Thiago dos Santos. Como Respondo Cientificamente a uma Questão Jurídica Controversa. In: QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. **Metodologia Jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso**. 1a ed., 2a tiragem. São Paulo: Saraiva, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi, **Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores**. Revista Consultor Jurídico, 08 de abril de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>>. Acesso em: 02 dez. 2021.

ROCHA, Melina. **Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções**. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, dez. 2020. ISSN 2238-0604. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4418>>. Acesso em: 06 fev. 2022.

SCAFF, Fernando Facury. **Algumas sugestões para aprimorar a Reforma Constitucional Tributária**, Revista Consultor Jurídico, 07 de outubro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-out-07/justica-tributaria-algumas-sugestoes-aprimorar-reforma-constitucional-tributaria> > Acesso em: 25 out. 2021.

SCAFF, Fernando Facury, **Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF**. Revista Consultor Jurídico, 16 de abril de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>>. Acesso em 25 out. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Reforma tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo**, JOTA, 03.07.2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto--federativo-03072019>>. Acesso em 25 out. 2021.

Emenda substitutiva à PEC 293-A/2004 agride pacto federativo. Revista Consultor Jurídico, 03 de novembro de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-nov-03/dias-souza-substitutivo-pec-293-a2004-agride-pacto-federativo>>. Acesso em 28 out. 2021.

SWISTAK, Arthur. *VAT in federal countries: international experience. Seminar: ICMS and the Future of the States*. Sao Paulo, Brazil, Setembro, 2015.

TAPSCOTT, Dan. **Economia Digital**. São Paulo: Makron Brooks, 1999.

TORRES, Heleno Taveira. **Reforma tributária infraconstitucional precisa avançar.** Revista Consultor Jurídico, 05 de junho de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jun-05/consultor-tributario-reforma-tributaria-infraconstitucional-avancar>>. Acesso em 25 out. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **É possível a criação do IVA no Brasil?** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **IVA para o Brasil: contributos para a Reforma da Tributação do Consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais.** Publicação do Banco Interamericano de Desenvolvimento, Instituições para o Desenvolvimento Divisão de Gestão Fiscal e Municipal, IDB-DP-335, fevereiro de 2014.

XAVIER DE BASTOS, José Guilherme. **Temas de Integração. Tendência de Evolução dos Sistemas Fiscais na União Europeia**. 1996.

WEIGHT, Daniel. *Parliament of Australia. Commonwealth payments to the states. Budget Review 2013–14 Index. 2014.* Disponível em: <https://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_Departments/Parliamentary_Library/pubs/rp/BudgetReview201314/ComPayments>. Acesso em 02 dez. 2021.