

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA - IDP**

**ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – EDAP**

**GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ISADORA HELENA GARDÉS CARDOSO**

**OBSOLESCÊNCIA DO ICMS:**

**Economia Digital e Propostas para a Reforma Tributária**

**BRASÍLIA – DF**

**NOVEMBRO 2020**

**ISADORA HELENA GARDÉS CARDOSO**

**OBSOLESCÊNCIA DO ICMS:**

**Economia Digital e Propostas para a Reforma Tributária**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
como requisito para a conclusão da graduação em  
Direito do Instituto Brasileiro de Ensino,  
Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

Orientador: Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto

**BRASÍLIA – DF**

**NOVEMBRO 2020**

**ISADORA HELENA GARDÉS CARDOSO**

**OBSOLESCÊNCIA DO ICMS:**

**Economia Digital e Propostas para a Reforma Tributária**

Trabalho apresentado à banca examinadora como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito pelo Instituto Brasileiro De Ensino, Desenvolvimento E Pesquisa – IDP.

Orientador: Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto  
Brasília - DF, 23 de novembro de 2020

---

Professor Dr. Celso de Barros Correia Neto

Professor Orientador

Instituto Brasileiro De Ensino, Desenvolvimento E Pesquisa – IDP

---

Professor Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

Membro da Banca Examinadora

Instituto Brasileiro De Ensino, Desenvolvimento E Pesquisa – IDP

---

Professor Dr. Ivan Allegretti

Membro da Banca Examinadora

Instituto Brasileiro De Ensino, Desenvolvimento E Pesquisa – IDP

## **OBSOLESCÊNCIA DO ICMS:**

### **Economia Digital e Propostas para a Reforma Tributária**

Isadora Helena Gardés Cardoso

**SUMÁRIO:** Introdução; 1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços; 1.1. Surgimento do ICMS no Brasil; 1.2. Fato Gerador, Base de Cálculo, Alíquota e Não-Cumulatividade; 2. Economia Digital; 2.1. Consequências da Expansão da Economia Digital na Arrecadação Tributária e, em especial, no Âmbito do ICMS; 3. Imposto Sobre o Valor Agregado - IVA: Diretrizes Escolhidas Na Experiência; 4. Propostas apresentadas no Congresso Nacional; 5. Conclusão.

#### **RESUMO:**

Este artigo analisa o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, com base na bibliografia documental, aborda os principais aspectos do referido tributo, os desafios decorrentes da sua obsolescência, com fundamento no seu contexto histórico e considerando o agravamento da situação com o advento da Economia Digital. Diante desse novo cenário, investiga, com base no IVA Moderno, as propostas apresentadas no Congresso Nacional. Ao fim, o artigo estabelece que a reforma tributária é necessária ao país e, por mais que não se tenha chegado a uma conclusão que abarque todas as soluções demandadas, trata-se de buscar o aperfeiçoamento da tributação existente no país, promover o equilíbrio federativo, acabar ou minorar a concorrência fiscal entre os Estados e aprimorar o sistema arrecadatório do país em benefício das finanças públicas.

**Palavras-Chave:** ICMS; Desafios; Economia Digital; IVA Moderno; e Projetos de Lei.

#### **ABSTRACT:**

This article analyzes the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS), with base on documentary bibliography, addressing the main aspects of the contribution capacity, the challenges resulting from its obsolescence, concerning its historical context and considering the aggravation of the situation with the advent of the Digital Economy. Before this new scenario, analyzes with base in the Modern Value-Added Tax (VAT) the proposals presented in the National Congress. Lastly, the article establishes that the tributary reform is necessary for the country. Even though it has not reached a conclusion that englobes all the demanded solutions, it is seeking to improve the existing taxation in the country, promoting the federal balance, ending or alleviating the tax competition between States and improving the country's tax system for the benefit of public finances.

**Keywords:** ICMS; Challenges; Digital Economy; The modern VAT; and Bills.

## INTRODUÇÃO

O propósito do presente estudo é analisar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), diagnosticando quais são os principais sinais que indicam a sua insuficiência e obsolescência diante das características próprias da Economia Digital, versando sobre o seu impacto no Sistema Tributário Nacional, com o objetivo de esmiuçar as adaptações que são necessárias no tributo e na política fiscal para fazer frente às novas tecnologias utilizadas nos mercados de bens e serviços.

O intuito, ao estudar os principais aspectos do ICMS e da Economia Digital, é identificar os motivos pelos quais há, atualmente, redução da capacidade arrecadatória do referido imposto. Uma primeira abordagem refere-se aos problemas decorrentes do próprio tributo, e uma segunda abordagem ao advento da Economia Digital.

Partindo dessas duas abordagens, busca-se apresentar uma perspectiva para o futuro do tributo, ao examinar as propostas apresentadas no Congresso Nacional para sua modificação, baseando-se nos modelos já utilizados ao redor do mundo e no estudo do IVA Moderno. Ao fim, analisa-se se os projetos estão em um caminho que consiga solucionar ou ao menos reduzir os desafios do ICMS.

Para essa finalidade, a técnica de pesquisa a ser utilizada será, principalmente, a bibliografia documental, visto que o modelo teórico para a fundamentação que será aplicada a essa pesquisa é o argumentativo.

Considerando que o modelo teórico é a argumentação de ideias e os fundamentos e as pesquisas desenvolvidas por doutrinadores e pesquisadores do campo do direito tributário, a investigação será desenvolvida com foco na análise doutrinária do ICMS, utilizando-se também da legislação vigente, empregando, para tanto, a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental.

O primeiro tópico aborda o ICMS em dois subtópicos: o primeiro abrange o seu histórico, ou seja, a evolução do imposto no Brasil.

No segundo subtópico, são apresentados os principais aspectos do ICMS, para que, com isso, tenha-se presente o arcabouço que permitirá entender os problemas enfrentados pelo imposto e, em especial, a sua obsolescência diante do crescimento da Economia Digital.

No tópico seguinte, volta-se para a Economia Digital, com suas características e o seu conceito. Ato contínuo, são apresentados os seus principais atributos e o seus efeitos no sistema tributário nacional, em particular, na arrecadação de impostos, e, por fim, comenta-se sobre as suas repercussões para as grandes corporações.

Como terceiro ponto, a fim de entender quais devem ser os próximos passos para solucionar o problema tratado, é enfatizado o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), o que ele significa e como ele foi instituído em alguns países, abordando diferentes formas de utilização desse imposto pelos países, a fim de elucidar quais foram os seus acertos e erros no estabelecimento desse tributo. Em especial, o que faz com que esse modelo seja comumente apresentado por vários estudiosos, legisladores e doutrinadores como o melhor formato para a tributação mundial.

O último tópico, anterior à conclusão, versa sobre as propostas apresentadas ao Congresso Nacional, sobre como elas se inserem na reforma tributária e, especificamente, sobre como elas buscam solucionar o problema da obsolescência do ICMS no contexto da Economia Digital. Por fim, exploram-se quais são as suas principais repercussões para o Sistema Tributário Nacional.

## **1. IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (ICMS)**

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, que incide sobre as mercadorias, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, por fim, sobre os serviços de comunicação. Notoriamente, é um dos impostos mais importantes do país. No entanto, cada vez mais vem se tornando ultrapassado e arcaico em sua arrecadação, principalmente considerando os avanços tecnológicos, sociais e econômicos ocorridos no Brasil.

Em 2017, foi arrecadado a título de ICMS o correspondente a 6,79% do PIB (Produto Interno Bruto). Quarenta e nove anos antes, no ano de 1968, por exemplo, o ICM (imposto que antecedeu o ICMS) arrecadou 7,28% do PIB<sup>1</sup>.

Inicialmente, é notado que há uma diminuição da porcentagem arrecadada pelo ICMS no montante de 0,49 ponto percentual quando em comparação com o ICM, nos anos mencionados. Além disso, o ICM não possuía a abrangência do ICMS, pois não alcançava os serviços de transporte e de comunicação. Outra diferença entre a carga arrecadatória dos dois tributos é que o ICM possuía a alíquota fixa em 17%, ao passo que o ICMS possui alíquota variável, podendo chegar ao patamar de 30%<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. *ICMS: crise federativa e obsolescência*. Revista Direito Gv, [s.l.], v. 14, n. 3, p. 986-1018, set. 2018. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201837>. Pag. 990.

<sup>2</sup> Ibidem.

Diante dessa análise, fica constatado que, mesmo o ICM possuindo uma base não tão ampla quanto à do ICMS e tendo uma alíquota, proporcionalmente, menor, o primeiro possuía um volume arrecadatório maior do que o segundo.

É possível apresentar três principais razões para que tenha ocorrido essa queda na arrecadação do ICMS: a sua relação com a tributação dos meios digitais; a concorrência fiscal; e a dificuldade na classificação dos produtos quanto à modalidade em que será enquadrado, ou seja, se é comércio, indústria ou serviço.

Quanto ao modelo de tributação do ICMS, um exemplo veemente da necessidade de sua atualização é o fato de que ele não abarca serviços tecnológicos, que estão em constante expansão. Assim, fica patente a necessidade de uma reforma que faça com que o imposto seja atualizado e se torne mais abrangente em sua arrecadação. Aqui, pode-se considerar a necessidade da expansão do ICMS quanto aos bens considerados intangíveis, como os arquivos de computador armazenados *em nuvem*, os quais não possuem enquadramento em nenhum dos impostos atuais.

Diante de tudo isso, é exposto por José Roberto R. Afonso, Melina Rocha Lukic e Kleber Pacheco de Castro que:

Se o ICMS continuar um imposto restrito apenas às mercadorias (basicamente, agrícolas e industriais) e alcançar poucos e parcialmente alguns serviços, é de se esperar que siga perdendo espaço no sistema tributário. Isso decorrerá da irreversível tendência de qualquer economia moderna, em que mercadorias representarão uma parcela decrescente da atividade e perderão espaço para os serviços de mais alto valor agregado. Entretanto, parece que uma visão estratégica, ampla e atenta aos aspectos da macroeconomia não se faz mais presente no horizonte dos fiscos estaduais.<sup>3</sup>

Dessa forma, resta indubitável que o ICMS perdeu valor na tributação brasileira, devido à concorrência fiscal, à Economia Digital (que vem, cada vez mais, tomando espaço no mundo, e não possui incidência do imposto), à dificuldade em ocorrer mudança legislativa quanto ao assunto, à ausência da burocracia necessária para essas alterações, que se fazem cada vez mais necessárias, e, por fim, à delonga do judiciário em solucionar as controvérsias a respeito do tema levadas a júízo.

### **1.1. O Surgimento do ICMS no Brasil**

Para entender o porquê da obsolescência do ICMS, é importante acompanhar o histórico do que hoje é chamado de ICMS.

---

<sup>3</sup> Ibidem, p. 1001.

O ICMS está disposto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal.<sup>4</sup> Nele é determinada a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituí-lo e, conforme já exposto, tem por base a realização de operações com mercadorias, com serviços de transporte intermunicipal e interestadual e com serviços de comunicação.

Antecessor do ICMS, um dos marcos para o debate atual foi o surgimento do Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC. Ele foi instituído no art. 8º, parágrafo 2º da Constituição Federal de 1934<sup>5</sup> e determinava que os impostos sobre as profissões e as indústrias seriam lançados pelos Estados e a sua arrecadação ocorreria entre eles e os Municípios, em partes iguais.

O IVC garantia o tratamento igualitário do imposto em todo o território nacional, tendo em vista que era cobrado de maneira uniforme, não havendo diferença em qual era o destino ou qual era o produto comercializado, não havendo diferença em suas alíquotas e não importando se a produção era comercializada dentro de um Estado ou vendida entre Estados<sup>6</sup>.

Em 1946, a nova Constituição<sup>7</sup> não manteve a uniformidade quanto à espécie do produto, isso como forma de fomentar a indústria mediante a Política de Substituição de Exportações<sup>8</sup>. Por mais que não fosse está a intenção por trás da mudança do tributo, a retirada da uniformidade dos produtos acabou por agravar a concorrência fiscal, que já existia desde o início da Federação.

A partir desse momento, essa competição passou a ocorrer por meio de incentivos e estimulou um grande conflito federativo entre os Estados, a que assistimos até os dias de hoje, visto que a alíquota do tributo varia entre os Estados de acordo com a espécie do produto, podendo cada região determinar diferentes alíquotas para o mesmo produto.

Em 1965, a Emenda Constitucional nº 18<sup>9</sup> alterou as disposições relativas ao Sistema Tributário Nacional, substituindo o IVC pelo Imposto sobre o Valor Adicionado na

---

<sup>4</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. Brasília, DF, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 18 set. 2020.

<sup>5</sup> BRASIL. Constituição (1934). Constituição Federal, de 16 de julho de 1934. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 14 nov. 2020.

<sup>6</sup> COSTA, Luis Alberto da. O ICMS é a marca do nosso sistema tributário: caótico, regressivo e constitucionalmente inadequado. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3654, 3 jul. 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/24872>. Acesso em: 14 nov. 2020.

<sup>7</sup> BRASIL. Constituição (1946). Constituição Federal, de 18 de setembro de 1946. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 20 set. 2020.

<sup>8</sup> SANTOS, Lucas Siqueira dos. *Reforma Tributária no Brasil: histórico, necessidades e propostas*. 2015. 233 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2015, Pag. 20.

<sup>9</sup> BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em: 20 set. 2020.

Circulação de Mercadorias – ICM. Este novo modelo buscou uma maneira de garantir um maior equilíbrio entre os Estados, visando auxiliar os que mais necessitavam de auxílio financeiro por serem menos desenvolvidos, mas a sua adoção não foi bem-sucedida na suavização dos conflitos federativos que existiam desde o IVC.

Por fim, na Constituição Federal de 1988, ocorreu a alteração do ICM, surgindo o ICMS. Este, como será demonstrado no presente estudo, ao invés de aprimorar os impostos que o antecederam, acabou por aumentar os problemas que se foram perpetuando até o momento atual.

Num primeiro momento, em que a economia era preponderantemente tangível, já se identificavam dois grandes problemas na instituição do ICMS: a disputa entre os Estados e a dificuldade em enquadrar o que seria comércio ou serviço.

Com o passar dos anos, como também será abordado no presente estudo, surgiu a Economia Digital. Esta, diferentemente da economia tradicional, que possui uma natureza intrínseca permanente, tem como característica a natureza extrínseca circunstancial.<sup>10</sup>

Digno de nota, nesta nova configuração da economia, é a dificuldade em identificar a natureza do produto e em qual tributo ele se enquadra e, conseqüentemente, se ele será abarcado por um imposto federal, estadual ou municipal.

Podem-se verificar situações, atuais, em que o produto passará de um imposto ao outro por questões irrisórias. Um exemplo para tanto é o caso de filme. Quando ele é colocado no *Netflix* ou colocado no *Globo Play* surge uma diferença no modo de tributá-lo. Isso porque o *Netflix*, por ser um serviço de *streaming*, terá a incidência do ISS e o *Globo Play*, por ser TV a cabo, é um serviço de telecomunicação e, por isso, suportará a incidência do ICMS<sup>11</sup>.

Dessa forma, verifica-se que o ICMS é um imposto, incidente sobre mercadorias e serviços, já desgastado por várias nuances decorrentes da sua própria história, devendo-se observar que alguns problemas já existem desde antes do surgimento do que hoje chamamos de ICMS, ou seja, existem desde os impostos que originaram o mencionado tributo, problemas como a concorrência fiscal entre os Estados. Acrescentou-se a esses problemas o surgimento de novas formas de negócios cujos produtos não são tributáveis da mesma forma como na antiga economia.

---

<sup>10</sup> FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na Economia Digital e o Conflito de Competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). *Tributação 4.0*. Brasília: Grupo Almedina, 2020. pag. 112.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 99.

## 1.2. Aspectos do ICMS: Fato Gerador, Base de Cálculo, Alíquota e Não-Cumulatividade

Conforme exposto anteriormente, o ICMS originou-se do ICM, que surgiu a partir do IVC. Uma grande mudança que ocorreu do IVC para o ICM foi a alteração do seu regime para o de não cumulatividade e do ICM para o ICMS foi a adição da arrecadação relativa aos serviços de telecomunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.

A arrecadação do ICMS ocorre por meio do lançamento por homologação, segundo o qual é de responsabilidade do sujeito passivo (contribuinte) lançar os valores, com a contagem do *quantum* devido, devendo realizar o pagamento do tributo antecipadamente. Em seguida, a obrigação do fisco é analisar tal lançamento, podendo homologá-lo ou rejeitá-lo.

A homologação acontece no caso de a operação realizada pelo contribuinte estar correta. O Fisco poderá realizar a homologação de duas formas: por meio da homologação expressa ou da homologação tácita. Esta última ocorre quando decorre o prazo para que a receita se manifeste, e a expressa quando, de forma declarada, a receita federal admite o lançamento.

Um dos princípios deste imposto é a não cumulatividade, em razão do fato de que o imposto é compensado quando o que é devido em uma operação de circulação já foi cobrado anteriormente. A não cumulatividade está disposta no art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal e determina que será compensado o que for devido com o montante do valor já cobrado anteriormente pelo Estado, por outro Estado ou pelo Distrito Federal, no que se refere à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços.

Hugo de Britto Machado apresenta algumas desvantagens na utilização do regime de não cumulatividade no Brasil.<sup>12</sup> Para entender tais dificuldades, deve-se partir do pressuposto de que o regime ocorre em um imposto Estadual, num contexto federativo em que há enorme desequilíbrio econômico entre as regiões.

A primeira desvantagem apontada pelo autor é a complexidade em administrar o imposto, necessitando de uma burocracia que acaba por tornar oneroso esse controle. O segundo ponto é que esse regime acaba facilitando a ocorrência de fraudes. Em terceiro lugar, o autor chama atenção para que a não cumulatividade enseja situações de injustiça. Ressalta que os setores que são mais prejudicados por esse sistema são a indústria e a agropecuária.

Além disso, como o ICMS pode apresentar alíquotas elevadas, chegando ao patamar de 25%, ele favorece a evasão fiscal.

---

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38.ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 388.

E, por fim, o autor alude ao fato de que o regime do ICMS produz muitos conflitos entre o Contribuinte e o Fisco, o que faz com que as questões relativas ao pagamento do tributo sejam uma das maiores causas de ajuizamento de ações judiciais na área tributária.

Além da não-cumulatividade, conforme preceituado no art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, ao ICMS foi atribuída a possibilidade de seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. O princípio da seletividade impõe ser possível existirem alíquotas diferentes para mercadorias diversas, em razão do grau de essencialidade do produto.

Sobre a seletividade do tributo, é importante ressaltar que, tendo como pressuposto a essencialidade do produto, não há obrigatoriedade na redução ou no aumento da alíquota, sendo determinado pelo ente público, discricionariamente, o grau dessa essencialidade. A título exemplificativo, foi o que ocorreu com a alíquota do ICMS para o álcool em gel, para as máscaras e para as luvas em Brasília – DF, devido à pandemia da Covid-19.<sup>13</sup> A alíquota do ICMS, anteriormente, era 18% e passou a ser 7%.

No entanto, esse caráter extrafiscal trouxe prejuízos ao agravar a guerra fiscal existente entre os Estados. Por essa razão, conforme o art. 155 da Constituição Federal de 1988, é facultado ao Senado Federal a tarefa de estabelecer limites a essa essencialidade, podendo determinar um mínimo e um máximo para o *quantum* das alíquotas que poderá ser aplicado pelos Estados a cada produto e serviço.

Em relação à possibilidade de o Senado Federal estabelecer o mínimo e o máximo permitidos na fixação da alíquota dos produtos, o procedimento legislativo ocorre da seguinte maneira. No estabelecimento do mínimo da alíquota, a aprovação tem de ocorrer por maioria absoluta dos senadores e a iniciativa tem de ser por um terço deles. No estabelecimento do máximo, há necessidade de aprovação por dois terços, por iniciativa da maioria absoluta da Casa.

Quanto à seletividade da alíquota, há de ressaltar que ela só pode justificar-se em razão da essencialidade do produto. Em resumo, quanto mais essencial for o produto, menor será sua alíquota, e quanto menos essencial for o produto, maior será sua alíquota, sempre respeitado o limite determinado pelo Senado Federal. Por essa razão, conforme apresentado anteriormente, agravada a situação pandêmica no Brasil devido à Covid-19, a alíquota referente

---

<sup>13</sup> MOURA, Renata. *Após liminar, GDF reduz ICMS de álcool gel, máscaras e luvas*. Disponível em: <https://www.agenciabrasilia.df.gov.br/2020/03/24/apos-liminar-gdf-reduz-icms-de-alcool-gel-mascaras-e-luvas/>. Acesso em: 01 maio 2020.

ao álcool em gel, às máscaras e às luvas foram diminuídas, uma vez que esses produtos foram julgados essenciais naquele momento.

Outro ponto crucial para o entendimento acerca do ICMS é a sua base de cálculo, instituída no art. 13, §1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87 do ano de 1996<sup>14</sup>, a qual, em regra, será o valor da operação relativa à movimentação que o produto teve ou à prestação do serviço e, quando não houver um valor ao certo estabelecido, este será igual ao preço do produto similar comercializado no local.

Esta questão quanto ao valor da mercadoria ou do serviço interliga-se à última característica essencial a ser apresentada no presente estudo, que é a substituição tributária. Nela, procurando obstar a sonegação em desfavor dos Estados e do Distrito Federal, foi criado um mecanismo pelo qual é instituído um valor das mercadorias e dos serviços arbitrários pela Fazenda Nacional. Calcula-se o ICMS com base nesse montante.

Por fim, quanto à substituição tributária, após algumas discussões no âmbito dos Tribunais Superiores, o RE 593.849 firmou a tese – Tema 201<sup>15</sup> – segundo a qual, quando o valor denominado pela Receita Federal for maior do que o efetivo valor do produto ou do serviço, será devida ao contribuinte a restituição do valor que foi pago a maior.

## 2. A ECONOMIA DIGITAL

Inicialmente, é importante diferenciar, por um lado, a economia tradicional, fundada na troca de informações físicas<sup>16</sup>, por meio de moedas, cheques, relatórios e faturas, da, por outro lado, economia atual, que, com o passar do tempo, tornou-se digital. Este último modelo será abordado no presente estudo de três formas: Economia Digital; nova economia; e digitalização da economia.

Nesta nova economia, é comumente utilizado o comércio eletrônico, isto é, a venda de mercadorias por meio de *sites* e plataformas digitais, existindo serviços ofertados unicamente na “nuvem”, que é o caso do *Netflix* e da *Amazon Prime*. Há também bancos aos quais o acesso é feito única e exclusivamente por meio da *Internet*, como o NuBank. Podemos falar também

---

<sup>14</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 13 set. 2020.

<sup>15</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema nº 201. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>. Acesso em: 16 nov. 2020.

<sup>16</sup> REZENDE, Fernando. A revolução digital e a reforma tributária. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). *Tributação 4.0*. Brasília: Grupo Almedina, 2020. p. 126.

em moedas que não são corpóreas, ou seja, existem apenas no meio digital, como é o caso do *Bitcoin*. Alguns serviços são prestados exclusivamente por meio de *streaming*, como o *Spotify*. Pode-se afirmar, portanto, que o meio digital se expandiu para diferentes ramos do cotidiano de forma exponencial.

Nesse ponto, não devemos tratar apenas sobre as novas empresas, que já surgiram sendo predominantemente digitais. Constatemos também que a maioria das empresas usam digitalização em seus trabalhos, e a digitalização de rotinas tornou-se um dos fatores principais para que o empreendimento continue competitivo no mercado.

Observa-se essa tendência em diversos ramos do cotidiano, como no Agronegócio, que passou a utilizar *drones* como ferramenta de monitoramento das culturas, porque o seu uso torna o controle das plantações mais eficiente, econômico e seguro. Um exemplo do uso dos *drones* pelas fazendas é a cultura da cana-de-açúcar, em que o aparelho é utilizado para o mapeamento da lavoura e para a liberação de agentes biológicos que combatem as pragas, uma vez que, nessa cultura, no momento em que as plantas crescem a certa altura, não mais há possibilidade de entrar com maquinário para a aplicação de defensivos agrícolas.<sup>17</sup>

Quanto à Economia Digital, inicialmente, é importante entender o seu significado. Segundo Fábio Queirós, ela deve ser definida como:

(...) um modelo de operação alternativo aos canais tradicionais, assente numa utilização intensiva de activos intangíveis e tecnologias de informação e comunicação para promover a experiência e inovação constante dos seus produtos, por forma a criar um nicho do mercado onde seja possível o alcance de uma posição dominante de determinada empresa, de forma a criar valor para si mesma.<sup>18</sup>

A digitalização da economia pode ser caracterizada através de quatro principais aspectos, os quais são: a dificuldade de delimitar um local corpóreo onde se situam os produtos ou serviços que criam valor obtidos por meio das mercadorias e serviços, como nos casos dos lucros obtidos por meio da “nuvem”, em que não há um estabelecimento físico; o uso maciço de dados que possuem alcance global; instantâneo; e a abundante utilização de bens intangíveis.<sup>19</sup>

<sup>17</sup> DRONES são usados para lançar cápsulas de controle biológico em lavouras. *Globo Play*, 2018. Bauru: Organizações Globo. (3 min.), son., color. Disponível em: <http://www.canaonline.com.br/conteudo/drones-sao-usados-para-lancar-capsulas-de-controle-biologico-em-lavouras.html>. Acesso em: 07 nov. 2020.

<sup>18</sup> QUEIRÓS, Fábio. *A economia digital: novos desafios para um regime estabelecido*. 2016. 83 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa, Lisboa. p. 22.

<sup>19</sup> OECD. Organisation for Economic Cooperation 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.

O crescente avanço da digitalização da economia já é amplamente discutido ao redor do mundo há mais de uma década, sendo realçados alguns temas como o impacto que a Economia Digital causou na criação de valor e a arrecadação que as empresas digitais geram para as receitas fiscais.<sup>20</sup>

Atualmente, as maiores empresas existentes, em termos de lucratividade, são marcas de tecnologia, como é o caso da *Apple*, do *Google*, da *Amazon* e da *Microsoft*, que foram consideradas pelo relatório da *Interbrand*<sup>21</sup> as quatro maiores marcas mundiais, possuindo, respectivamente, os valores de US\$ 234.241 milhões, US\$ 167.713 milhões, US\$ 125.263 milhões e US\$ 108.847 milhões.

É possível observar que outras empresas de tecnologia têm, cada vez mais, atingido os maiores valores de mercado da lista, como é o caso do *Uber* que, em 2019, entrou pela primeira vez no *ranking* da *Interbrand*.

Além disso, a *Internet* se tornou um meio indispensável ao cotidiano da população mundial e, como não poderia deixar de ser, da sociedade brasileira, que usam as plataformas digitais para comunicação e para entretenimento, como no caso do *Facebook*, do *Instagram* e do *WhatsApp*. E, mais, esses aplicativos são utilizados não apenas como diversão, mas também como ferramenta de propaganda, um tipo de ferramenta conhecido como *marketing de influência*.<sup>22</sup> Geram, também, trabalho para inúmeras pessoas que produzem conteúdo no meio digital, utilizando plataformas como *Instagram*, *Youtube* e *Tiktok*.

A evolução do meio digital ocorreu com tal rapidez que inúmeras empresas começaram a produzir conteúdos digitais. Com o aparecimento dos *ebooks* e dos *tablets*, as escolas, por exemplo, passaram a utilizar desses mecanismos para o ensino.<sup>23</sup>

## **2.1. Consequências da Expansão da Economia Digital para a arrecadação tributária e, em especial, no âmbito do ICMS**

O sistema tributário não conseguiu acompanhar essa rápida evolução digital. Essa é uma preocupação da OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

---

<sup>20</sup> COLIN, Pierre; COLIN, Nicolas: *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, Paris, 2013, pág. 1.

<sup>21</sup> BEST Global Brands 2019 Rankings. 2019. *Interbrand*. Disponível em: <https://www.interbrand.com/best-brands/best-global-brands/2019/ranking/#?filter=Technology&listFormat=ls>. Acesso em: 1 maio 2020.

<sup>22</sup> POLITI, Cassio. O que é marketing de influência. 2017. Disponível em: <https://www.comunique-se.com.br/blog/o-que-e-marketing-de-influencia/>. Acesso em: 6 nov. 2020.

<sup>23</sup> ADJUTO, Graça. Escolas particulares adotam tablets em substituição ao livro impresso. 2014. Disponível em: <http://memoria.etc.com.br/agenciabrasil/noticia/2014-01-17/escolas-particulares-adotam-tablets-em-substituicao-ao-livro-impresso>. Acesso em: 01 maio 2020.

–, organização que patrocina discussões acerca da economia mundial, buscando instruir os países quanto à promoção de políticas que auxiliem o crescimento econômico global.<sup>24</sup> Em 1998, quando ocorreu uma conferência da OCDE em que foi apresentado o trabalho intitulado “Electronic Taxation Framework Conditions”<sup>25</sup>, já se reconhecia a emergência dessa nova área e já se afirmava que os Governos precisariam dispor de princípios de tributação para o comércio eletrônico.

Ressalta-se aqui o primeiro problema da digitalização da economia quando considerado do ponto de vista tributário. Refere-se ao fato que o mundo digital avança de forma extremamente rápida, enquanto o sistema governamental é lento, quando se trata de questões tributárias.

A OCDE, em maio de 2017,<sup>26</sup> publicou o *Base Erosion and Profit Shifting* (conhecido como Projeto BEPS), o qual dispunha sobre os desafios enfrentados pela tributação internacional em virtude do crescente avanço da Economia Digital. Nele, foi apresentado um plano de ação com a intenção de aprimorar a forma de tributar e, mais, de preencher as lacunas existentes, focado em três principais circunstâncias, as quais são: substância; coerência do sistema tributário internacional; e transparência.

Conforme já apresentado, a questão da tributação digital é uma constante preocupação da OCDE, e há sempre intensos debates acerca do assunto no âmbito da entidade. Em outubro de 2019, em relação às grandes corporações digitais, foi levado à Organização a discussão da tributação sobre os seus rendimentos, visando descobrir uma forma em que a distribuição da sua arrecadação ocorra de forma mais igualitária entre os países que essas “Gigantes da Tecnologia<sup>27</sup>” atuam.

As grandes empresas digitais acabam beneficiando-se de um sistema tributário voltado à arrecadação de bens tangíveis, podendo a pouca carga tributária que sobre elas incide ser citada como um dos fatores responsáveis pelo crescimento exponencial dessas *Big Techs*.<sup>28</sup>

<sup>24</sup> SOUSA, Rafaela. “OCDE”. *Brasil Escola*. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/geografia/ocde.htm>. Acesso em: 24.10.2020.

<sup>25</sup> OECD. *Electronic Commerce: taxation framework conditions*. – interim report 1998: Inclusive Framework on BEPS; OCDE/G20. OECD Publishing; Canada. 1998. p. 3 (tradução minha).

<sup>26</sup> NOVOS DESAFIOS PARA A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL. – interim report 2015: Inclusive Framework on BEPS; OCDE/G20. OECD Publishing; Turquia 2015.

<sup>27</sup> ARAUJO, José Evande Carvalho; AFONSO, José Roberto R.. *A Tributação dos Lucros das Gigantes da Tecnologia: Possibilidades para o Brasil*. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). *Tributação 4.0*. Brasília: Grupo Almedina, 2020. p. 411-427. Pag. 411

<sup>28</sup> BLOG, Simply (ed.). *Big Techs: o que são e seu impacto no mercado financeiro*. 2020. Disponível em: <https://blog.simply.com.br/big-techs-o-que-sao-e-seu-impacto-no-mercado-financeiro/>. Acesso em: 16 jun. 2020.

São chamadas de *Big Techs*, como sabemos, as grandes corporações que modernizaram o mercado mundial através de suas tecnologias e se desvincularam dos sistemas de mercado antes tradicionais, apresentando produtos intangíveis, produções dinâmicas e modos de operar que ultrapassaram o mundo corpóreo.

Estudiosos sobre o tema entendem que a forma de tributação de tais empresas auxiliou nesse processo de vertiginoso crescimento. José Evande Carvalho Araujo e José Roberto R. Afonso afirmam que:

[...] é inegável que o aparato legal e fiscalizador foi construído, muitas vezes, em passado já distante, para tributar mercadorias e serviços que eram transnacionais unicamente em meios físicos. Não se construíram sistemas tributários considerando que muito do que era apenas ficção científica pudesse se tornar realidade. O diferencial de tratamento tributário exerceu um forte ou decisivo para ditar o rumo da concorrência entre negócios digitais e convencionais.<sup>29</sup>

Tais autores afirmam ainda que, além da necessidade de os países adaptarem o seu sistema de tributação para incluir os bens intangíveis e de buscarem arrecadar tributos proporcionais à receita dessas grandes empresas de tecnologia, também é fundamental que os países cooperem entre si e atuem conjuntamente para que se adotem medidas eficazes na tributação dessas empresas, que, na maior parte das vezes, têm caráter multinacional.

Então, com a digitalização da economia, é de fácil percepção que o problema já repassado anteriormente, quanto à definição das competências tributárias no Brasil, tornou-se ainda maior.

Isso porque, no Brasil, o sistema tributário estrutura-se a partir da definição do que é indústria, comércio e serviços, e, atualmente, há uma grande incerteza quanto às normas específicas que são estabelecidas sobre a definição do produto, considerando que há uma interconexão entre os setores econômicos.<sup>30</sup>

Vale mencionar que a norma do sistema tributário ainda é baseada em uma estrita taxatividade quanto à definição dos produtos e, em especial, quanto aos serviços<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> ARAUJO, José Evande Carvalho; AFONSO, José Roberto R. A tributação dos lucros das gigantes da tecnologia: possibilidades para o Brasil. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (Org.). *Tributação 4.0*. Brasília: Grupo Almedina, 2020. p. 412.

<sup>30</sup> MASUKO, Ana Clarissa. O conceito de serviço como "obrigação de fazer" no Direito Tributário brasileiro, seus reflexos para a reforma tributária e economia digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (Org.). *Tributação 4.0*. Brasília: Grupo Almedina, 2020. p. 303-338.

<sup>31</sup> FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e o conflito de competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (Org.). *Tributação 4.0*. Brasília: Grupo Almedina, 2020. p. 107

Assim, problemas relacionados à definição sobre qual seria o fato gerador dos tributos agravam a concorrência fiscal entre os entes federativos, pois há incerteza em relação a qual imposto deva ser cobrado e em relação à competência de cobrança, ou seja, se ele é estadual (ICMS) ou municipal (ISS).

Tal confusão fica cada vez mais difícil considerando as novas ferramentas tecnológicas existentes, como os *streamings*, a IoT (Internet das coisas) e a computação na nuvem.

Essas controvérsias, inclusive, acabam por ser objeto de ações no Supremo Tribunal Federal.<sup>32</sup> No caso, por exemplo, da ADI 1.945, que versa sobre a incidência do ICMS sobre operações com *softwares*, há mais de 20 anos aguarda-se o resultado do seu julgamento. A delonga na resolução de controvérsias desse tipo causa enorme insegurança jurídica, ainda mais quando se trata do ICMS.<sup>33</sup>

Lembre-se de que determinar se incidirá o ICMS ou o ISS tem grande relevância arrecadatória no país por dois principais pontos: altera quem vai receber o montante arrecadado, pois o ICMS é de competência estadual e o ISS de competência municipal. Quanto à alíquota, a do ICMS é maior do que a do ISS.

Seja como for, impõe-se a urgente necessidade de alteração legislativa do regime dos tributos para disciplinar a inclusão dos bens digitais no Brasil. É papel do Congresso Nacional promover alterações legislativas necessárias.

Há, ainda, a dificuldade de que muitos serviços e produtos das Corporações Digitais não sejam enquadrados em nenhum dos modelos atuais da tributação.

Diante de tantos problemas tributários, não é de hoje que Organizações Internacionais, o próprio Governo e a população vêm discutindo meios e formas de promover uma reforma tributária no Brasil que beneficie a todos, buscando corrigir ou diminuir as dificuldades inerentes ao atual modelo de tributação, com foco também em promover justiça tributária.

Quanto à justiça tributária, há dois tópicos principais a serem abordados que são relacionados ao tema da presente pesquisa.

O primeiro, que não envolve necessariamente a Economia Digital, relaciona-se à população menos favorecida, que paga proporcionalmente mais do que a população rica no

---

<sup>32</sup> Encontram-se ajuizadas no STF as seguintes Ações Diretas de Inconstitucionalidade a respeito da incidência do ICMS sobre operações com *softwares*: ADI 1.945; ADI 5.659; ADI 5.576; e ADI 5.958.

<sup>33</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O STF vai definir como o Brasil deve tributar os bens virtuais? *Consultor Jurídico*. Brasília, 21 mar. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-21/observatorio-constitucional-stf-definir-brasil-tributar-bens-virtuais>. Acesso em: 15 nov. 2020.

Brasil, o que aumenta ainda mais a desigualdade já existente. Impostos sobre consumo e, em especial, o ICMS são fundamentais para melhorar esse problema.

O segundo ponto versa sobre as empresas digitais, as quais, por estar diante de uma tributação nacional desatualizada, pautada no modelo tradicional voltado à tributação de bens tangíveis, modelo calcado na produção e venda de bens físicos, lucram mais do que as empresas convencionais. É fato corrente que as empresas digitais arrecadam bem menos tributos.

Acerca desse fato, sabe-se que “enquanto aplicativos e plataformas digitais pagam em média 8,5% a 10%, as empresas tradicionais pagam em média 21,5 a 23% em impostos”.<sup>34</sup>

A discussão acerca dos problemas ocasionados pela digitalização da economia e seu reflexo na tributação não é exclusiva do Brasil. Outros países vêm tentando criar mecanismos que anulem ou diminuam a injustiça tributária decorrente do advento das corporações digitais, como é o caso da Colômbia, do Uruguai e da Argentina. Na Comissão Europeia, por exemplo, foi apresentada a ideia de que se tributasse em 3% o faturamento das empresas que atuam no mercado digital.<sup>35</sup>

Outro debate sobre o tema versa sobre como essa nova realidade deveria ser incluída no sistema tributário, ou seja, se deveriam ser instituídos novos tributos apenas para as empresas digitais ou se deveriam ser utilizados os tributos já existentes, criando, porém, outras regras ou modificando-as, com o objetivo de abranger os bens intangíveis.

No Brasil, existem propostas que envolvem ambas as escolhas, ou seja, que criam novos tributos, unicamente dedicados à tributação digital, ou que modificam os tributos já existentes no sistema tributário nacional com o intuito de abranger a Economia Digital.

Uma iniciativa que procura criar um tributo unicamente para os meios digitais é o Projeto de Lei nº 2358 de 2020, que “institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital)”<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> *PODCAST #7: é hora de Facebook, Amazon e Google pagarem o justo de impostos*. [Locução de Grazieli Davi e Daniela Stefano]. Entrevistados: Johan Bernardo Langeroc, Mustapha Ndajiwo, Marcio Verdi, Celso de Barros Correia Neto, Sergio Gobetti, Maria Regina Paiva Duarte, Nick Shaxson e Dereje Alemayehu. *Tax Justice Network*. 24 set 2020. Podcast. Disponível em: <https://www.thetaxcast.com/17-e-hora-de-facebook-amazon-e-google-pagarem-o-justo-de-impostos-2/?lang=pt-br>. Acesso em: 29 set 2020.

<sup>35</sup> URUPÁ, Marcos. Trump ameaça países parceiros comerciais que tributarem plataformas digitais. 2020. Disponível em: <https://teletime.com.br/04/06/2020/trump-ameaca-paises-parceiros-comerciais-que-tributarem-plataformas-digitais/>. Acesso em: 4 out. 2020.

<sup>36</sup> BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2358/2020*. Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2251395>>. Acesso em: 12 out 2020. Texto original.

Quanto aos projetos que têm como intuito modificar tributos já existentes, de modo a aprimorá-los para adaptá-los à nova fase da economia mundial, menciona-se a Proposta de Emenda Constitucional nº 45, que substitui cinco tributos existentes por um tributo único nominado Imposto sobre Bens e Serviços – IBS. Além dela, existe também a Proposta de Emenda Constitucional nº 110, que tem como finalidade a substituição de 9 tributos por um só, o qual também seria chamado de IBS (Imposto sobre Bens e Serviços).

Por fim, há a proposta apresentada pelo Executivo – Projeto de Lei nº 3887, em decorrência do qual se substituiria o PIS e o COFINS por uma contribuição social chamada de Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS.

Antes de adentrar, com maior profundidade, em cada uma dessas propostas, será apresentado um panorama geral do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).

### **3. IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO -IVA: DIRETRIZES ESCOLHIDAS NA EXPERIÊNCIA**

O Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) é um tributo unificado que pode substituir diversos outros tributos. Esse tipo de tributação já é utilizado em muitos países do mundo. Na América do Sul, na Argentina. Na América do Norte, no Canadá. Na Europa, na Alemanha, na Suíça, na Áustria. Na Oceania, na Austrália. Esse tipo de tributo simplifica a arrecadação e, em geral, possui uma base ampla de incidência que abarca diversos setores.

Existem dois tipos de IVA que são utilizados ao redor do mundo: o que é aplicado apenas pelos Estados Federados, em uma Federação, e o que é aplicado pelo Governo Central dos países, que, em seguida, faz a distribuição aos Estados Federados ou às regiões. A Alemanha, a Áustria, a Bélgica, a Suíça e a Austrália são países nos quais o IVA é administrado pelo Governo Central. Um exemplo de IVA Estadual ocorre no Quebec, Estado do Canadá, que instituiu o *Quebec Sales Tax* (QST).

Na União Europeia, cada país tem sua alíquota de IVA, sendo necessário obedecer ao mínimo estabelecido pelo EVD – Diretoria Europeia do IVA, que é de 15% (quinze por cento), podendo, como exceção, cada país adotar até duas alíquotas no total de 5%, desde que essas duas alíquotas incidam sobre bens e serviços que estejam na lista do EVD.<sup>37</sup>

Na Argentina, o IVA é aplicado pelo governo central, e uma parte da sua receita é transferida para as suas províncias por intermédio de um sistema chamado *coparticipación*.

---

<sup>37</sup> VAZANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. *Banco Interamericano de Desenvolvimento*. Brasília, fev 2014. p. 37

No Canadá, a legislação instituiu uma estrutura composta por um IVA central, chamado de *Goods and Services Tax – GTS*, e por um imposto provincial chamado de *Harmonized Sales Taxes – HST*, administrado por cinco províncias. O Quebec, como já dito, tem seu próprio IVA Estadual, denominado de HST.<sup>38</sup>

O GTS, que é o tributo federal, tem a sua incidência estabelecida pelo nomeado *supply*, que é definido como a provisão sobre quaisquer bens e serviços. Com esse modelo, percebe-se que o tributo possui alta abrangência e, por ser tão amplo, alcança praticamente todos os bens e serviços do país, inclusive, também, os provenientes da Economia Digital.

Essa percepção sobre a amplitude da base do GTS é apresentada por Melina Rocha Lukic, a qual enumera inúmeros serviços e bens que são abrangidos pelo imposto:

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 de 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 serviços, etc.

Para que o GST incida o *supply* tem que ser de propriedade e serviços. A legislação define então 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”.<sup>39</sup> Serviços são igualmente definidos de forma ampla como sendo “qualquer coisa que não seja propriedade”.<sup>40</sup>

Da leitura do dispositivo, é possível verificar que o legislador fez questão de deixar expresso, no texto da lei, que não importa se a propriedade é tangível ou intangível, corpórea ou incorpórea, o que resta indubitável é a amplitude da incidência do imposto.

Esse método adotado pelo Canadá fez com que não se tenha necessidade de compensação ou de administração conjunta dos dois tributos, o federal e o estadual, sendo

<sup>38</sup> LUKIC, Melina Rocha; NOBREGA, Marcos. Economia digital e IVA em países federativos: os desafios do caso canadense. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (Org.). *Tributação 4.0*. Brasília: Grupo Almedina, 2020. p. 298.

<sup>39</sup> Excise Tax Act, section 23: “Any property, whether real ou 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”.

<sup>40</sup> LUKIC, Melina Rocha; NOBREGA, Marcos. Economia digital e IVA em países federativos: os desafios do caso canadense. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (Org.). *Tributação 4.0*. Brasília: Grupo Almedina, 2020. p. 299.

necessário apenas a cooperação entre a província e o governo federal para que não haja fraude na arrecadação desses impostos.<sup>41</sup>

No entanto, no Canadá, por mais que já sejam utilizados com êxito um IVA Federal e um IVA provincial, há algumas questões que necessitam ser analisadas, uma vez que existem alguns problemas nesse modelo de tributação.

Quanto ao GST, a sua principal dificuldade é a determinação de qual é o local de incidência do imposto e, por conseguinte, qual é a alíquota aplicada e qual província deve receber a quantia arrecadada. Para tal objetivo, precisa-se definir qual é o *supply*, decidindo se ele é um serviço ou se ele é um bem.

Ao determinar que o *supply* é um bem, precisa-se diferenciar o bem entre tangível e intangível. A divisão ocorre de forma que, quando se está diante de bens tangíveis, o recolhimento do tributo acontece na região da entrega do bem; quando se está diante de serviços, em regra, é no local do tomador do serviço, mas se for pessoal, o recolhimento faz-se no local da sua prestação.

Quanto aos bens intangíveis, depende se a mercadoria é usada em só uma província ou no país todo. Dessa forma, há a necessidade de definir qual é a natureza do fato gerador e isso dificulta na determinação sobre qual tributo incidirá, o GST ou o HST.

Neste caso, verifica-se que, em se tratando de mercadorias, os problemas relacionados à sua arrecadação e à sua distribuição se assemelham aos problemas que possuímos no Brasil, pois não há uma única regra para a tributação.

#### **4. PROPOSTAS APRESENTADAS NO CONGRESSO NACIONAL**

Devido a todos os problemas relativos ao ICMS, não é de hoje que se discutem propostas visando a alteração do modo como são tributados os produtos e serviços no Brasil.

Atualmente, há algumas propostas em trâmite no Congresso Nacional versando sobre a Reforma Tributária, propostas que se destinam a melhorar o sistema tributário nacional como um todo e, principalmente, a modificar o ICMS.

As duas propostas de iniciativa do Poder Legislativo que já foram mencionadas, a PEC n.º 45 e a PEC n.º 110, têm características diferentes, mas ambas têm por escopo a unificação de diferentes tributos e a adoção do IVA Moderno.

---

<sup>41</sup> PIFFANO, Horacio L.P. ¿Es el IVA subnacional la alternativa preferible? Buenos Aires: Universidad Nacional de La Plata, 2001.

O IVA Moderno, assim como comumente é chamado pelos doutrinadores e estudiosos do tema, é um imposto simplificado, com base ampla, vale dizer, com grande abrangência de incidência.

Além disso, possui alíquota bastante uniforme, com poucas diferenças entre elas, tendo como princípio a taxaço no destino,<sup>42</sup> ou seja, a sua incidência acontecerá na unidade federativa em que o produto ou serviço for adquirido. O IVA Moderno incide em todos os bens e serviços, havendo previsão de crédito devido ao contribuinte para evitar que ocorra tributação em cascata.

Ambas as propostas buscam corrigir os problemas tributários existentes no Brasil que ocorrem desde a década de 60 por conta do chamado ICM, imposto que originou o ICMS.

O principal objetivo da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n.º 45,<sup>43</sup> em trâmite na Câmara dos Deputados, é a substituição do ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS por um único tributo chamado de Imposto sobre Bens e Serviços – IBS. Instituir-se-iam, também, impostos seletivos, os quais, porém, não serão objetos de estudo no presente estudo.

Por sua vez, a Proposta de Emenda Constitucional n.º 110,<sup>44</sup> em trâmite no Senado Federal, além de criar um IBS Federal, que deverá ser instituído por meio de lei complementar, cria também um outro IBS, destinado ao plano Estadual e Municipal, igualmente instituído por meio de lei complementar. A competência deste segundo imposto seria reservada aos Estados e aos Municípios. Assim como na PEC n.º 45, criar-se-ia um imposto seletivo.

Cumprir dizer que a PEC n.º 110 visa extinguir nove tributos, os quais são: ICMS, ISS, PIS, COFINS, IPI (os cinco que também são substituídos na PEC n.º 45), IOF, Pasep, Salário-Educação e CIDE-Combustíveis.

As duas PECs – n.º 45 e n.º 110 – têm como uma de suas principais mudanças a criação do IBS, um tributo de valor agregado, que substituiu outros tributos, unificando-os. O IBS, em ambas as PECs, incidiria sobre bens e serviços, de modo amplo e geral, englobando os bens e os direitos que são tangíveis ou intangíveis, além de abranger as operações de importações e a locação de bens.

---

<sup>42</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. *Reforma Tributária: um imposto justo para o desenvolvimento do país e da construção civil*. Brasília. 2020. 12 slides, color.

<sup>43</sup> BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. *Projeto de Emenda Constitucional n.º 45/2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 22 out. 2020. Texto original.

<sup>44</sup> BRASÍLIA. Senado Federal. *Projeto de Emenda Constitucional n.º 110/2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em: 14 out. 2020. Texto original.

Existe também o Projeto de Lei (PL) nº 3887, este apresentado pelo atual Governo no ano de 2020 ao Congresso Nacional, projeto que pretende criar a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS e extinguir o PIS e a COFINS. Sendo estas duas contribuições a ser extintas tributos federais, o alcance de tal modificação limita-se ao âmbito da União.

Uma característica em comum entre as três propostas de reforma é a criação de impostos de valor agregado. Deve-se ressaltar, além disso, que nenhuma das três propostas versa sobre o Imposto de Exportação.

No entanto, como o PL nº 3887 não trata do ICMS, limitando-se à tributação em nível federal, ele não será detalhado nesta pesquisa, considerando que o objetivo do presente estudo é a análise de propostas que pretendem aprimorar e melhorar o regime tributário do atual ICMS.

No entanto, é importante aludir brevemente ao Projeto de Lei 2.358/2020, de relatoria do Deputado João Maia, que foi apresentado à Câmara dos Deputados, no ano de 2020. Essa proposta pretende instituir uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de grandes empresas de tecnologia que prestam serviços digitais (CIDE-Digital). A arrecadação resultante da nova contribuição seria destinada ao FNDCT – Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico.<sup>45</sup>

O projeto de lei trabalha com os conceitos de conteúdo digital, plataforma digital e receita bruta. A nova contribuição teria como característica a progressividade.

O PL nº 2.358 tampouco trata do ICMS, versando apenas sobre um dos problemas apresentados no presente artigo, ou seja, a arrecadação incidente sobre a digitalização da economia.

Retome-se agora a análise sobre as Propostas de Emenda Constitucional nº 45 e nº 110.

Talvez a principal características dessas duas propostas seja a criação de um imposto unificado e não-cumulativo, o IBS. Ambas propõem aplicar o regime de crédito financeiro, ou seja, proceder à dedução de créditos acumulados, da mesma forma que ocorre hoje com o ICMS.

---

<sup>45</sup> BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2358/2020*. Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital). Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2251395>>. Acesso em: 12 out. 2020. Texto original.

Em relação à distribuição federativa da arrecadação, quanto à PEC nº 45, seria aplicado uma “sub-alíquota” na base de cálculo do IBS, tendo os entes federativos direito a uma quantia do valor arrecadado com base na aplicação dessa parcela.

Já na PEC nº 110, a arrecadação seria dividida entre os entes federativos de acordo com percentual previsto na Constituição Federal. Em relação à arrecadação destinada à educação, à saúde, ao BNDES, ao seguro-desemprego e aos fundos constitucionais, haveria vinculação a tais despesas. Quanto aos fundos, haveria um piso mínimo de gastos ou um percentual da arrecadação a eles destinadas.

No mais, quanto ao imposto seletivo instituído pela PEC nº 45, não foi especificado no projeto quais seriam os seus objetos; apenas é informado que este seria utilizado para desestimular o consumo de determinados bens e serviços. Ocorre o mesmo com a PEC nº 110, com a diferença de que existe a ressalva de que, aqui, o imposto seletivo não poderia levar a situações que encareceriam os insumos usados na cadeia produtiva.

Tanto a PEC nº 45 quanto a PEC nº 110 adotam medidas importantes para fazer face à obsolescência do ICMS. Tentam diminuir os conflitos entre o ICMS e o ISS, pois com a criação do IBS, ocorrerá a unificação da arrecadação dos serviços e mercadorias, adotando uma base ampla e, com isso, não se terá mais o conflito sobre qual será o tributo a ser arrecadado.

As PECs buscam a ampliação do creditamento dos insumos, além da redução de obrigações acessórias, trazendo simplificação ao sistema de tributação.<sup>46</sup>

Um dos pontos que precisam ser analisados quanto ao substitutivo do Senado na PEC nº 110 é a indicação quanto à adoção de um IVA Federal e de um IVA Estadual. Por mais que a base do imposto seja ampla, a divisão de sua arrecadação entre um IBS voltado ao plano Federal e outro ao plano Estadual/Municipal pode gerar necessidade de distinção quanto à natureza do fato gerador, o que retornaria à mesma discussão atual, ou seja, a quem compete a arrecadação.

Essa dificuldade remete à discussão sobre o que ocorre no Quebec - Canadá,<sup>47</sup> lembrando que, em seu sistema tributário, existe um IVA Federal e um IVA para a província. A arrecadação continuou fragmentada, pois é necessário que se promova a divisão clara entre serviços prestados, mercadorias tangíveis e intangíveis. Por essa razão, continuou-se diante de uma situação em que é preciso delimitar qual alíquota e qual ente irá receber a arrecadação.

---

<sup>46</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. *Reforma Tributária: um imposto justo para o desenvolvimento do país e da construção civil*. Brasília, 2020. 12 slides, color.

<sup>47</sup> LUKIC, Melina Rocha; NOBREGA, Marcos. Economia Digital e IVA em Países Federativos: os Desafios do Caso Canadense. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). *Tributação 4.0*. Brasília. Grupo Almedina, 2020. p. 298.

Abaixo, transcreve-se a conclusão a que chegou Melina Rocha Lukic quando apresentou as características do IVA Canadense:

Mesmo que não se tenha muitas dúvidas que o *supply* 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<sup>48</sup>.

Desse modo, é de suma importância que a alteração legislativa nas PECs aconteça de forma que solucione o problema da base fragmentada do sistema arrecadatário, para que seja superada a discussão sobre em qual operação a mercadoria ou o serviço se enquadra, visto que esse é exatamente um dos maiores problemas do ICMS atualmente.

Consequentemente, para não incorrer na mesma discussão atual, as propostas precisam determinar uniformidade das alíquotas em toda a Federação e também utilizar o princípio do destino para que a arrecadação fique integralmente no local onde se situa o consumidor da mercadoria ou do serviço adquirido. Somente dessa forma a guerra fiscal existente atualmente entre os Estados Federados poderia ser superada.

Assim, por mais que essas propostas tragam soluções positivas para os problemas apresentados no presente estudo, há algumas preocupações que devem ser levantadas.

Quanto à PEC nº 45, como o IBS seria um tributo de competência federal, ou seja, caberia à União arrecadá-lo e depois repassá-lo aos Estados e aos Municípios, é preciso definir a forma de distribuição da arrecadação aos entes mencionados e determinar quais critérios seriam utilizados.

Não resta dúvida de que é necessário compatibilizar os interesses dos diversos entes federativos, de forma que a arrecadação e a distribuição dela entre eles não ocorram de forma desigual.

Ricardo Varzano apresenta outro problema sobre a reforma tributária que merece atenção por sua relevância, embora se refira não propriamente ao conteúdo das propostas, mas ao processo legislativo e ao sistema parlamentar de representação democrática.

Em um ambiente democrático, é praticamente impossível elaborar e enviar ao Congresso um projeto completo de reforma do Estado e lograr a aprovação sem que sua consistência seja quebrada. De um lado, debates amplos são incapazes de gerar um projeto completo e consistente; de outro, mesmo projetos parciais de reforma preparados pelo Poder Executivo, bem mais limitados do que o necessário para realizar o ajuste estrutural do setor público,

---

<sup>48</sup> LUKIC, Melina Rocha; NOBREGA, Marcos. *Economia Digital e IVA em Países Federativos: os Desafios do Caso Canadense*. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). *Tributação 4.0*. Brasília: Grupo Almedina, 2020. p. 300.

têm sofrido tamanha mutilação durante o processo legislativo que se tornaram de pouca valia até mesmo para o ajuste fiscal de curto prazo.<sup>49</sup>

Feita essa necessária observação a respeito das inúmeras mutilações que tendem a acontecer no decorrer do processo de discussão e de votação de matérias no Poder Legislativo, cumpre retomar o objeto principal deste estudo e não perder o eixo central do que se está procurando buscar, ou seja, a alteração do Sistema Tributário Nacional a fim de instituir um IVA Moderno, de base ampla, que abarque também os bens intangíveis e que acabe ou ao menos diminua a concorrência fiscal existente entre os Estados.

Outra preocupação sobre a nova forma de tributação sobre os bens e serviços é como manter a carga tributária nos níveis atuais e, ao mesmo tempo, não onerar excessivamente alguns setores, em prol de outros. Ou seja, é uma preocupação com manter ou obter justiça tributária entre setores econômicos, uma justa distribuição da carga tributária.

Por fim, conforme discutido anteriormente, apenas aludimos, de passagem, à questão da tributação das *Big Techs*,<sup>50</sup> pois por mais que tratemos sobre a tributação nacional, um novo Sistema Tributário não abarcará completamente as Empresas Multinacionais. A discussão sobre como impedir que essas empresas deixem de pagar os tributos devidos aos Fiscos nacionais ocorre em âmbito global. Ainda não se encontrou, que se saiba, uma fórmula satisfatória para impedir a evasão fiscal correntemente perpetrada por essas empresas, que mantêm filiais espalhadas por vários países do mundo.

## 5. CONCLUSÃO

Este estudo teve como intuito, partindo de pesquisas e estudos globais e de textos de doutrinadores acerca do tema, expor as características do ICMS e entender as causas pelas quais, atualmente, o imposto se encontra ultrapassado e obsoleto, especialmente no que se refere aos problemas enfrentados sob a perspectiva da Economia Digital.

Resta indubitável que a forma como se cobra o ICMS passou a privilegiar as grandes empresas de tecnologia, tendo em vista que os produtos por elas ofertados não suportam a incidência desse tributo.

---

<sup>49</sup> VARSANO, Ricardo. Um método para as reformas. In: VARSANO, Ricardo (Coord.). *O Brasil no fim do século*: desafios e propostas para a ação governamental. Rio de Janeiro: IPEA, 1994, p. 51.

<sup>50</sup> BLOG, Simply (Ed.). *Big Techs: o que são e seu impacto no mercado financeiro*. 2020. Disponível em: <https://blog.simply.com.br/big-techs-o-que-sao-e-seu-impacto-no-mercado-financeiro/>. Acesso em: 16 jun. 2020.

Por essa razão, a arrecadação dos Estados Federados é afetada negativamente. Além disso, ocorre uma nefasta diferença entre o nível de tributação que onera as empresas tradicionais que comercializam produtos tangíveis em ambientes físicos, e as empresas chamadas tecnológicas que vendem, predominantemente, produtos intangíveis em ambiente virtual. Olhando pela óptica da concorrência entre esses dois tipos de comércio, a incidência de tributos sobre as últimas é consideravelmente menor que a incidência sobre as primeiras.

A obsolescência do ICMS restou clara por três principais defeitos, os quais são: as lacunas existentes no tributo; a diminuição da arrecadação estatal; e os conflitos decorrentes da concorrência fiscal.

Quanto às lacunas, elas foram observadas em mais de um momento ao longo deste estudo. Talvez a mais importante lacuna se refira à estreita base de incidência do imposto, que não abarca os bens intangíveis. Lacunas tributárias são identificadas quando há itens que deixam de suportar a incidência de qualquer tributo.

Uma segunda falha do sistema que disciplina esse imposto ocorre porque há situações em que não é possível realizar a distinção entre bens e serviços. Por isso, alguns produtos, que se situam nessa zona nebulosa, acabam por ser taxados por dois impostos: o ICMS, estadual, e o ISS, municipal.

Do ponto de vista arrecadatário, ficou claro que o ICMS, com o passar dos anos, perdeu capacidade de arrecadar, em especial devido ao advento da digitalização da economia, visto que os bens intangíveis não possuem enquadramento na estrutura tributária estabelecida na década de 60.

Em seguida, há também os conflitos originados pela concorrência fiscal

Por conta de todos os fatores que foram apontados e que indicam a evidente obsolescência do ICMS, faz-se necessária uma urgente alteração legislativa em seu regime de tributação.

Por esse motivo, deve-se enaltecer o aparecimento das Propostas de Emenda Constitucional nº 45 e nº 110, que tramitam presentemente no Congresso Nacional e que, entre outras reformas de tributos necessárias, buscam modificar o regime atual do ICMS. Isso porque ambas miram na adoção de um IVA Moderno, denominadas em ambas as propostas Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

As duas PECs possuem, como ponto em comum, a extinção de cinco tributos, os quais são: ICMS, ISS, PIS, COFINS, IPI. Ambas promovem a junção da tributação dos bens e serviços, de forma ampla, deixando de existir o ICMS e o ISS, o que atende a uma das mais insistentes demandas de autoridades públicas e de estudiosos do assunto.

Outro ponto importantíssimo é que, segundo as propostas, o imposto seria cobrado no destino. Sua base tornar-se-ia ampla, e sua alíquota uniforme. Isso, em conjunto com o fato de não mais estar em debate se determinado produto é serviço ou mercadoria, tende a alcançar quaisquer operações com intangíveis. Todas essas mudanças, certamente, auxiliarão o combate à Concorrência Fiscal, a qual, conforme já exposto, prejudica enormemente as finanças dos Estados.

Cumprе reiterar, à guisa de conclusão, que o eixo central deste estudo foi investigar a alteração do Sistema Tributário Nacional que a sociedade brasileira vem buscando nos últimos anos e até nas últimas décadas com o fim de instituir um IVA Moderno de base ampla, que abarque os bens intangíveis e que acabe, ou ao menos diminua, a concorrência fiscal atualmente existente entre os Estados.

Ressalta-se que a intenção do artigo não foi apresentar soluções técnicas e detalhadas para a obsolescência do ICMS, para a sua arrecadação ineficiente pelo Estado e para a tributação das Empresas digitais. O intuito foi apresentar uma análise da situação atual, expondo os pontos a serem melhorados e as oportunidades que as PECs e os Projetos de Lei em discussão no Congresso Nacional podem trazer para a questão, abordando suas características positivas e negativas.

Ademais, deve-se levar em consideração que a Economia Digital é uma realidade que já está solidamente presente no nosso cotidiano, e, por mais que toda mudança apresente riscos, a reforma do sistema tributário é cada vez mais urgente e imprescindível, considerando ainda que, a cada dia que passa, a economia se vai tornando mais e mais intangível.

A reforma tributária no país é necessária para enfrentar todas as situações trazidas ao longo do presente estudo. Por mais que não se tenha uma resposta concreta de qual é a melhor mudança para o país, é com base no debate qualificado acerca do tema que se chegará ao melhor resultado possível. Trata-se de buscar o aperfeiçoamento da tributação existente no país, promover o equilíbrio federativo, acabar ou minorar a guerra fiscal entre os Estados, e aprimorar o sistema arrecadatório do país em benefício das finanças públicas.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. *Revista Direito Gv*, [s.l.], v. 14, n. 3, p. 986-1018, set. 2018. FapUNIFESP (SciELO). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201837>.

AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (Org.). *Tributação 4.0*. Brasília: Grupo Almedina, 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Emenda Constitucional nº 45/2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> Texto original.

BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Emenda Constitucional nº 110/2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Texto original.

COLIN, Pierre; COLIN, Nicolas. *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, Paris, 2013.

CORREIA NETO, Celso de Barros; MONTENEGRO, Evanderson R. Pina; CORDEIRO, Kamila de Araújo. A guerra fiscal em ICMS e o papel do Supremo Tribunal Federal: precedentes e desafios atuais. *EALR*, V. 9, nº 2, maio/ago., 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros. O STF vai definir como o Brasil deve tributar os bens virtuais? *Consultor Jurídico*. Brasília, 21 mar. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-21/observatorio-constitucional-stf-definir-brasil-tributar-bens-virtuais>. Acesso em: 15 nov. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, v. 15, n. 1, set. 2019. ISSN 2238-0604. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 18 nov. 2020. doi:<https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>.

COSTA, Luis Alberto da. O ICMS é a marca do nosso sistema tributário: caótico, regressivo e constitucionalmente inadequado. *Revista Jus Navigandi*. ISSN 1518-4862. Teresina, ano 18, n. 3654, 3 jul. 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/24872>. Acesso em: 14 nov. 2020.

EBRILL, Lian et al. *The modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001. 241 p.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. *A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

GENDRON, Pierre-Pascal. *VATS in federal states: International experience and emerging possibilities*. University of Toronto, 2001.

INATOMI, Aline Yuko; NASCIMENTO, Isaura Mendes do. *O livro eletrônico como marco evolutivo no contexto da História do Livro*. 2011. 73 f. Monografia (Especialização) - Curso de Biblioteconomia, Faculdade de Ciência da Informação, Universidade de Brasília - Unb, Brasília, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. 561 p.

OECD. *Electronic Commerce Taxation Framework Conditions*. – interim report 1998: Inclusive Framework on BEPS; OECD/G20. OECD Publishing; Canada. 1998.

OECD. *Novos desafios para a tributação internacional*. – interim report 2015: Inclusive Framework on BEPS; OECD/G20. OECD Publishing; Turquia, 2015.

PIFFANO, Horacio L.P. *¿Es el IVA subnacional la alternativa preferible?* Buenos Aires: Universidad Nacional de La Plata, 2001.

PODCAST #5: qual a reforma tributária o Brasil precisa? [Locução de Grazieli Davi e Daniela Stefano]. Entrevistados: Luiz Carlos Haully, Bernard Appy, Rodrigo Orair, Nick Shaxson, Charles Alcântara, Antonio Romero, Camila Gramkow e Marcello Fragano. *Tax Justice Network*. 26 set 2020. Podcast. Disponível em: <https://www.thetaxcast.com/podcast-5-qual-reforma-tributaria-o-brasil-precisa/?lang=pt-br>.

PODCAST #17: é hora de Facebook, Amazon e Google pagarem o justo de impostos. [Locução de Grazieli Davi e Daniela Stefano]. Entrevistados: Johan Bernardo Langeroc, Mustapha Ndajiwo, Marcio Verdi, Celso de Barros Correia Neto, Sergio Gobetti, Maria Regina Paiva Duarte, Nick Shaxson e Dereje Alemayehu. *Tax Justice Network*. 24 set 2020. Podcast. Disponível em: <https://www.thetaxcast.com/17-e-hora-de-facebook-amazon-e-google-pagarem-o-justo-de-impostos-2/?lang=pt-br>.

QUEIRÓS, Fábio. *A economia digital: novos desafios para um regime estabelecido*. 2016. 83 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa, Lisboa, 2016.

SANTOS, Lucas Siqueira dos. *Reforma tributária no Brasil: histórico, necessidades e propostas*. 2015. 233 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2015.

VAZANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Brasília, fev. 2014.