UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

TRIBUTAÇÃO INDIRETA NA ERA DIGITAL: E O BRASIL NISSO?

Propostas para o *e-commerce* de intangíveis

Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção do grau de Doutor em Direito em Ciências Fiscais

Por

Dayana de Carvalho Uhdre

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

Lisboa, Julho 2022

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

TRIBUTAÇÃO INDIRETA NA ERA DIGITAL: E O BRASIL NISSO?

Propostas para o *e-commerce* de intangíveis

Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção do grau de Doutor em Direito em Ciências Fiscais

Por

Dayana de Carvalho Uhdre

Sob orientação do Professor Doutor Sérgio Vasques

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

Lisboa, Julho 2022

Resumo

A pergunta norteadora da presente pesquisa foi: quais medidas poderiam ser implementadas no ordenamento jurídico fiscal brasileiro, relativamente à tributação indireta, a fim de adaptá-lo à era da digitalização das operações de consumo? O caminho por nós escolhidos, a fim de responder tal questão, foi o de dividir as reflexões em dois momentos distintos.

Na primeira parte do trabalho, buscamos realizar o diagnóstico relativo a adequação ou não do sistema brasileiro de tributação sobre o consumo (especificamente ICMS e ISS) para lidar com os desafios impostos pela digitalização da economia. E, para que o fizéssemos fora necessário identificar, por meio do erigimento de uma matriz de riscos, quais seriam esses desafios principais que o *e-commerce* de intangíveis impõe aos sistemas tributários, bem como esclarecer com quais balizas trabalharíamos. Optamos pelo quadro normativo estabelecido pelas Diretrizes Internacionais do IVA, elaboradas pela OCDE. Trata-se de *standards* normativos que a par de serem *softlaws* tendem a influir de forma significativa nas adaptações dos sistemas IVA a era do *e-commerce* mundo afora. Ainda, ingressamos no exame crítico do sistema europeu de IVA, especificamente no que ele toca o comércio digital, a fim de eventualmente nos municiar de mais elementos a análise do sistema brasileiro hoje vigente. Concluímos pela inadequação estrutural do sistema brasileiro às Diretrizes Internacionais, e aos riscos impostos pela digitalização da economia.

Municiados tanto das diretrizes a serem levadas em consideração quanto de alguns elementos captados da experiência europeia, ingressamos na segunda parte do trabalho, de cunho mais propositivo sobre eventuais direcionamentos a serem tomados pelo ordenamento jurídico fiscal. Focamos os debates em prol de se priorizar o endereçamento do principal risco, qual seja o de plataformização da economia. Tomada essa posição, estruturamos quais os principais direcionamentos relativos ao papel das plataformas digitais na arrecadação fiscal que estão sendo erigidos internacionalmente, mais especificamente pela OCDE, para que na parte final do trabalho sopesássemos serem eles implementáveis no sistema brasileiro. Previamente a isso, porém, foi necessário optar sob

que sistema de tributação tais ponderações estariam a ser feitas: o atual ou o proposto nos projetos de reformas tributárias? E aqui fizemos nossa primeira proposta: instituição, em conformidade ao sistema atual de um imposto sobre o consumo de intangíveis. Sob tal perspectiva, concluímos a pesquisa entendendo ser possível, observados alguns condicionamentos específicos do sistema brasileiro, instituir-se a responsabilidade tributária das plataformas de *marketplace* pelo recolhimento do imposto sobre o consumo de intangíveis.

Palavras-chave: IVA; *e-commerce;* digitalização da economia; tributação do consumo; responsabilização; plataformas digitais.

Abstract

The central question of the current study was: what measures could be implemented in the Brazilian legal and fiscal system regarding indirect taxation in order to adapt it to the digitalization of consumer transactions? The path we chose to answer this question was to divide our reflections into two distinct moments.

In the first part of the study, we sought to determine whether the Brazilian consumption taxation system (specifically, ICMS and ISS) is capable of meeting the challenges posed by economic digitalization. And, in order to do so, we had to first identify, through the creation of a risk matrix, the main challenges that electronic commerce of intangibles poses to tax systems, as well as specify which beacons would be used. We chose the OECD's VAT Guidelines as the normative framework. These are normative rules that, despite being softlaws, have a significant impact worldwide on the adaptation of VAT systems to electronic commerce. In addition, we dived into a critical examination of the European IVA system, specifically as it relates to digital commerce, in order to provide us with more elements to analyze the Brazilian system currently in place. We concluded due to the structural inadequacy of the Brazilian system to International Directives, as well as to risks posed by economic digitalization.

We enter the second part of the reseach, with a more purposeful nature on possible directions to be taken by the tax legal system, armed with both the guidelines to be taken into account and some elements captured from the European experience. We prioritize addressing the main risk, which is the platforming of the economy, in our debates. Taking this stance, we structured the main directions related to the role of digital platforms in tax collection that are being built internationally, specifically by the OECD, so that we could consider whether they could be implemented in the Brazilian system in the final part of the work. Prior to that, however, it was necessary to decide whether such considerations would be made under the current taxation system or the one proposed in tax reform projects. And it was here that we made our first proposal: the implementation, in accordance with the current system, of a tax onthe consumption of intangibles. From this perspective, we

concluded the research with the understanding that, under certain conditions of the Brazilian tax system, it is possible to establish the tax liability of marketplace platforms for the collection of tax on the consumption of intangibles.

Keywords: VAT; e-commerce; digitization of the economy; consumption taxation; tax liability; digital platforms.

Agradecimentos

Gratidão é sem dúvidas um dos sentimentos mais marcantes e presentes no coração dos candidatos ao final de sua jornada de pesquisa. Olhar em perspectiva o caminho trilhado nos inunda dessa vibração: trata-se de uma conquista silenciosa, celebrada internamente, no âmago daquele que se dispôs a enfrentar tal aventura. E ela (a conquista) significa-nos algo além do que o resultado visível, do que essas linhas entregues à leitura de quem tenha a curiosidade de adentrar nas reflexões que nós - pesquisadores- ousamos desenvolver, parece fazer crer. Significa-nos ultrapassar nossos limites conscientes e inconscientes, prosseguir mesmo quando pensamos em desistir ou quando indagamos nossas possibilidades ou mesmo capacidade de o fazer. E, como se não bastasse, ao final, quando achamos ter ultrapassado todos os desafios que nos são impostos na solitude da pesquisa, enfrentamos um outro mais que é o de desnudarmo-nos: trazer ao escrutínio público as elucubrações até então feitas na privacidade - e segurança - de nossas mentes. Por outro lado, ladeado a essa insegurança, trazer à lume nossa diminuta contribuição à comunidade acadêmica é justamente o mote que nos impulsiona a prosseguir, a ultrapassar as paisagens íngremes, e a mergulhar nas maravilhas desse cenário reflexivo...

Chegar a esse momento nos traz ainda um paradoxos de "sentires": alegria, satisfação e uma certa ansiedade prazerosa pela estréia de algo que é fruto de nosso senso criativo, *vis-à-vis* um certo saudosismo pela despedida - que se aproxima - de algo que até então era tão e só nosso. No entanto, ainda que a obra, esses nossos pensamentos concretizados em palavras que compõem a presente pesquisa, seja fruto de um trabalho em grande medida solitário, isso não significa em medida alguma dizer que não tenhamos co-autores, co-criadores e partícipes nessa empreitada. Em realidade temos inúmeros, pois apenas a confluência de todos eles permitiu-nos chegar até aqui.

No meu caso, primeiramente devo agradecer a Deus, a essa força suprema que além de me permitir saúde, me alimentou de esperança, de energia, e inspiração para seguir firme no desenvolvimento do trabalho. Em seguida, e não menos importante, agradeço a meus pais, Dona Anita e seu Claudemir, que são e sempre foram meus maiores exemplos

de amor e perseverança: muito obrigada pelo privilégio de ser sua filha! Gratidão a minha família, designação essa em que incluo também todos os meus amigos, por sempre compreenderem minhas ausências, minhas clausuras e principalmente pela paciência em escutarem um único assuntos - minha pesquisa - em nossas prosas nos últimos anos. Gratidão ao meu orientador, professor Doutor Sérgio Vasques, assim como a todos os professores que passaram por minha vida acadêmica, pela generosidade em compartilhar seus conhecimentos, demonstrando-me o verdadeiro significado do que é ser mestre: incentivar, provocar e compartilhar reflexões! Gratidão ainda a todos aqueles que me doaram -e/ou doarão - o seu tempo lendo a presente pesquisa, por me permitirem entrar em vossos âmagos, e compartilhar um pouco da minha trajetória!

Índice

PARTE I 16

COMPREENDENDO O CENÁRIO BRASIL E O SEU CONTEXTO 16

CAPÍTULO 1 – CONSTRUINDO O CENÁRIO 17

1. INTRODUÇÃO 17

2. O TEMA EM SEU CONTEXTO: UM OLHAR AO ENTORNO 22

3. BREVES NOTAS SOBRE A METODOLOGIA: REALIDADE COMPLEXA E A UTILIDADE DO MÉTODO COMPARATIVO 33

3.1. METODOLOGIA INTEGRAL (NO) E O MÉTODO COMPARADO 35

4. DEFININDO O OBJETO DE ANÁLISE 42

4.1. TRIBUTAÇÃO INDIRETA E/OU TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO? 45

4.2. O SISTEMA "IVA" ENQUANTO MODELO-PADRÃO 53

4.2.1. ORIGEM E (RAZÕES) DE EXPANSÃO DO SISTEMA “IVA” 53

4.2.1.1 Sistema IVA versus Tributação sobre o Consumo Monofásica, (Produtor, Grossista e Retalhista) e Multifásica Cumulativa 54

4.2.1.2 Princípio da Neutralidade Enquanto Eixo Estruturante do IVA 60

4.2.1.3 Da Expansão do Sistema IVA Pelo Mundo 62

4.2.2. SISTEMA IVA COMO IMPOSTO INDIRETO DE BASE AMPLA INCIDENTE SOBRE O CONSUMO 65

4.2.3. O DESIGN CENTRAL DO SISTEMA IVA COMO IMPOSTO MULTIFÁSICO E NÃO CUMULATIVO 71

4.2.4. SISTEMA IVA NO CONTEXTO DAS TRANSAÇÕES TRANSFRONTEIRIÇAS: O PRINCÍPIO DO DESTINO 76

4.3. DEFININDO O QUE SERIAM SUPRIMENTOS ONLINE 77

CAPÍTULO 2 – ERIGINDO O ENREDO 83

1. OS DESAFIOS EM SE TRIBUTAR SUPRIMENTOS ONLINE 83

2. MAPA DE RISCOS: UM OLHAR ESTRATÉGICO AOS DESAFIOS IMPOSTOS PELA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA 90

2.1. ALGUMAS NOTAS SOBRE A GESTÃO DE RISCOS: O PROCESSO DE AVALIAÇÃO E MAPEAMENTO DE RISCOS 91

2.2. ANÁLISE DOS DESAFIOS IMPOSTOS PELA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA SOB A LENTE DO PROCESSO DE GESTÃO DE RISCOS .. 99

2.2.1. IDENTIFICANDO OS RISCOS 100

2.2.2. ANÁLISE DOS RISCOS.....111

2.3. CONSTRUINDO A MATRIZ DE RISCOS 117

3. AS RECOMENDAÇÕES DA OCDE COMO PADRÃO INTERNACIONAL.....120

3.1. DO OTTAWA FRAMEWORK ÀS DIRETRIZES IVA E RELATÓRIOS POSTERIORES: PRINCIPAIS ORIENTAÇÕES DA OCDE PARA LIDAR COM OS DESAFIOS IMPOSTOS PELO E-COMMERCE AOS SISTEMAS "IVA" 125

3.1.1. OTTAWA FRAMEWORK E SEUS TRABALHOS CORRELATOS 125

3.1.2. DIRETRIZ INTERNACIONAL DE IVA (VAT/GST GUIDELINE).....133

4. E, AÍ LIDARAM COM OS PRINCIPAIS RISCOS? 151

CAPÍTULO 3 – APRESENTANDO O SISTEMA IVA EUROPEU.....154

1. BREVES NOTAS SOBRE A HARMONIZAÇÃO DO SISTEMA IVA EUROPEU.....155

2. DIRETIVA IVA E O COMÉRCIO ELETRÔNICO DE INTANGÍVEIS.....163

2.1. ESTRUTURA GERAL DAS DIRETRIZES IVA: FATOS TRIBUTÁVEIS E SUAS CATEGORIZAÇÕES.....163

2.2. ADAPTANDO O SISTEMA IVA À DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA EM DOIS ATOS: A CATEGORIA "SERVIÇOS ELETRÔNICOS" E O PACOTE IVA-DIGITAL 171

3. AFINAL, AS NORMAS DO SISTEMA EUROPEU ESTÃO EM CONSONÂNCIA ÀS DIRETRIZES IVA E LIDAM COM OS PRINCIPAIS RISCOS? 181

3.1. IDENTIFICAÇÃO DA SITUAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO 183

3.2. IDENTIFICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DO CLIENTE 187

3.2.1. AS PRESUNÇÕES PARA SE DETERMINAR A LOCALIZAÇÃO DO CONSUMIDOR INTRODUZIDAS PELO REGULAMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO 1042/2013 192

3.3. CONCLUSÕES PRELIMINARES: ADEQUAÇÃO ÀS DIRETRIZES E/OU AOS RISCOS? 206

CAPÍTULO 4 – APRESENTANDO O SISTEMA BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO INDIRETA 209

1. BREVES NOTAS SOBRE O SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO 209

1.1. BREVES NOTAS SOBRE A TÉCNICA DE REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ADOTADA PELO CONSTITUINTE DE 1988 216

1.1.1. LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS 227

2. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO SISTEMA BRASILEIRO: UMA RÁPIDA INCURSÃO SOBRE SUAS MATERIALIDADES 234

2.1. ICMS 234

2.2. ISS 245

3. BREVE NARRATIVA DA PROBLEMÁTICA ICMS VERSUS ISSO NO CONTEXTO DO E-COMMERCE DE INTANGÍVEIS 249

3.1. E-COMMERCE E OS PRINCÍPIOS DO DESTINO E ORIGEM: O CASO DAS VENDAS A DISTÂNCIA 251

3.2. E-COMMERCE DE INTANGÍVEIS: O CASE “SOFTWARE” 256

3.3. ISS SOBRE O LICENCIAMENTO DE SOFTWARES E O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ENTES MUNICIPAIS 268

4. ALINHAMENTO ÀS DIRETRIZES DA OCDE E/OU AOS RISCOS? 276

PARTE 2 288

POSSÍVEIS DIRECIONAMENTOS AO SISTEMA BRASILEIRO EM UM CONTEXTO DE DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA 288

CAPÍTULO 5 – ELEGENDO A PRIORIDADE, CONFORME OS RISCOS IMPOSTOS, E ESTABELECENDO AS PREMISSAS 289

1. À GUISA DE CONTINUIDADE: PREMISSAS E CONCLUSÕES 289

2. MUDANÇA DE RUMO NECESSÁRIA. ENTENDENDO A REALIDADE DE MERCADO 293

2.1. ERA DA "PLATAFORMIZAÇÃO" DA ECONOMIA. E O SISTEMAS IVA COM ISSO? 295

3. RESPONSABILIZAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE E-COMMERCE: AS PROPOSTAS DA OCDE 315

3.1. RESPONSABILIZAÇÃO INTEGRAL DAS PLATAFORMAS.....319

3.1.1. O QUE SÃO PLATAFORMAS DIGITAIS PARA FINS DE APLICAÇÃO DE REGIME DE RESPONSABILIZAÇÃO INTEGRAL?.....321

3.1.2. INFORMAÇÕES CONSIDERADAS RELEVANTES QUANDO SE OPERA SOB O REGIME DE RESPONSABILIDADE INTEGRAL 324

3.1.3. EXEMPLOS DE JURISDIÇÕES QUE OPTARAM POR INSTITUIR REGIME DE RESPONSABILIZAÇÃO INTEGRAL.....326

3.2. RESPONSABILIZAÇÃO SUBSIDIÁRIA.....330

3.3. DEVER DE COOPERAÇÃO DAS PLATAFORMAS PARA COM A ADMINISTRAÇÃO FISCAL.....333

4. AFINAL, QUAL CAMINHO TRILHAREMOS? 336

4.1. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS DIGITAIS.....355

4.2. TOMADA POSIÇÃO 364

CAPÍTULO 6 – RESPONSABILIZAÇÃO DAS PLATAFORMAS E O SISTEMA BRASILEIRO 381

1. COMPLEXIDADE, ECONOMIA DIGITAL, PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE FISCAL E RESPONSABILIZAÇÃO 381

2. LIMITES DO SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO BRASILEIRO À RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIROS 386

2.1. SUJEIÇÃO PASSIVA E SUAS ESPÉCIES: O ESTADO DA ARTE 386

2.2. DEVER DE COOPERAÇÃO COMO FUNDAMENTO DE UM NOVO OLHAR ÀS CATEGORIAS "RESPONSABILIDADE" E "SUJEIÇÃO" TRIBUTÁRIAS, E CAPACIDADE COLABORATIVA COMO LIMITE À ELEIÇÃO DE "TERCEIROS" COMO SUJEITOS AOS DEVERES DE COOPERAÇÃO.....405

2.3. AVANÇANDO: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITE CONSTITUCIONAL E NORTE INTERPRETATIVO AO ESTABELECIMENTO DAS “CAPACIDADES COLABORATIVAS” ...419

2.4. SÍNTESE 432

3. RESPONSABILIZAÇÃO DAS PLATAFORMAS NO SISTEMA BRASILEIRO .. 434

3.1. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA? 437

3.2. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA? 446

3.3. E OUTROS DEVERES DE COOPERAÇÃO DAS PLATAFORMAS PARA COM A ADMINISTRAÇÃP FISCAL? 453

PRINCIPAIS ACHADOS E CONCLUSÕES 458

BIBLIOGRAFIA....505

Lista de Siglas/Abreviatura

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

BEPS - Base Erosion Profit Shiffiting

CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços

CENVAT - IVA Central ou Central VAT (Índia)

CFA - Comitê de Assuntos Fiscais

CGST - Central Goods and Services Tax (Índia)

CIP - Câmara Interbancária de Pagamentos

CJUE - Corte de Justiça Europeia

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CPAT - Centro de Política e Administração Tributária da OCDE

CST - Central Sales Tax (Índia)

CTN - Código Tributário Nacional

G20 - Grupo dos 20

GATS - General Agreement on Trade in Services

GATT - General Agreement on Tariffs and Trade

GST - Goods and Service Tax

GSTN - Good and Services Tax Network (Índia)

HST - Harmonized Sales Tax (Canadá)

I-OSS - Import One Stop Shop

IBS - Imposto sobre Bens e Serviços

ICANN- Internet Corporation for Assigned Names and Numbers

ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IETF - Engineering Task Force

IGST - Integrated Goods and Services Tax(Índia)

IMSI - International Mobile Subscriber Identity

IP - Internet Protocol/ Protocolo de Internet

IS - Imposto sobre Serviços (Índia)

ISS - Imposto sobre serviços

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

KYC - Know your Customer

MCC - Mobile Country Code

MLE - Multiple Legal Entity /Entidades de Localização Múltipla

MOSS - Mini One Stop Shop

MST - Manufacturers Sales Tax (Canadá)

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU - Organização das Nações Unidas

OSS - One Stop Shop

QST - Québec Sales Tax (Canadá)

RIR`s - Regional Internet Registries

RQ - Revenue Quebec (Canadá)

RST - Retail Sales Tax (Canadá)

SCM Agreement - Agreement on Subsidies and Countervailing Measures

SGST - State Goods and Services Tax (Índia)

SIM - Subscriber Identity Module

SLE - Single Legal Entity/ Entidades Empresariais Singulare

SaaS - Software as a Service.

TAG - Technical Advisory Group (OCDE)

TFUE - Tratado de Funcionamento da União Européia

TJUE - Tribunal de Justiça da União Européia

TUE - Tratado da União Européia

UNCTAD - Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento

VAT - Value Added Tax

VIES - Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA

W3 - Internet Society and World Wide Web Consortium

WP9 - Grupo de Trabalho 9 (OCDE)

PARTE I

COMPREENDENDO O CENÁRIO BRASIL E O SEU CONTEXTO

CAPÍTULO 1 – CONSTRUINDO O CENÁRIO

1. INTRODUÇÃO

A dúvida é a gênese do conhecimento[1]. E a questão que permeou a presente pesquisa foi a seguinte: quais medidas poderiam ser implementadas no ordenamento jurídico fiscal brasileiro, relativamente à tributação indireta, a fim de adaptá-lo à era da digitalização das operações de consumo? Eis a pergunta central que norteou este trabalho e as reflexões doravante lançadas. Em síntese, o que se busca com a presente tese é trazer eventuais direcionamentos para que o sistema de tributação indireta brasileiro possa estar mais adequado à realidade do comércio eletrônico digital, cada vez mais presente no nosso cotidiano.

A fim de desenvolver tal questão, reputamos relevante em um primeiro momento contextualizar o debate que se levará adiante: um olhar ao entorno no intuito de compreender os desafios e vicissitudes lançados pela mudança de paradigma socioeconômico engendrada, em grande medida, pelo período de desenvolvimento tecnológico pelo qual passamos. Mais detidamente, buscamos com tal empreitada especificar, nesse ambiente de rupturas e mudanças das relações sociais, o nosso objeto de pesquisa, qual seja, a tributação indireta do comércio eletrônico de intangíveis. Muitas são as possibilidades de recortes cognitivo – e de pesquisas científicas – no emaranhado de debates relacionados à tributação no contexto do que convencionou-se identificar como "economia digital". De outro lado, servir-nos-á de bússola condutora ter bem presente os limites dentro dos quais nosso olhar perquisitivo se aterá, evitando assim que nos percamos nesse labirinto de questões.

A escolha recaiu sobre a tributação indireta das operações de *e-commerce* em sentido estrito[2]. Estas são algumas das razões pelas quais escolhemos tal tema. Primeiro porque ao

---

[1] Gama, Tácio Lacerda. (2001). *Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. (2a ed. rev. ampl.). São Paulo: Noeses, p. XXV.

[2] Sobre vide item 4.3 do presente Capítulo.

contrário da tributação direta que conta com *standards* normativos internacionais consolidados[3] sob os quais se pautam os inúmeros debates capitaneados sobretudo pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – mormente no âmbito do projeto BEPS[4] –, a tributação sobre o consumo apenas muito recentemente recebeu um "Guia-Modelo" internacional[5], além de ocupar espaço diminuto nas atuais discussões levadas a efeito no referido projeto BEPS da OCDE. É dizer que se trata de assunto em certa medida carente de sistematização no cenário internacional, a demandar maiores estudos e reflexões por parte dos juristas.

Em segundo lugar, e paradoxalmente a essa certa carência de sistematização, grande parte da fonte de receitas tributárias dos Estados advém da tributação sobre o consumo. Dados divulgados em relatório da Receita Federal do Brasil, que tem por base o ano-calendário de 2018, por exemplo, revelam que 44,28% da arrecadação fiscal brasileira advém da base tributável "bens e serviços"[6]. De forma semelhante, estima-se que 52,3% das receitas tributárias arrecadadas no âmbito da União Europeia, em 2019, tiveram por origem o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)[7].

Por fim, e tendo em conta o cenário brasileiro, é justamente o tema da tributação indireta *vis-à-vis* à digitalização das operações comerciais o que maiores debates e desafios suscitam. E assim o é em razão de que diferentemente da grande maioria dos sistemas jurídico-tributários que atribui um único imposto às transações comerciais relativas a bens

---

[3] Referimo-nos às Convenções-Modelos da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e da ONU (Organização das Nações Unidas).

[4] Anacrônico para "Base Erosion Profit Shifiting". Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/. Acesso em: 17 abril 2022.

[5] Referimo-nos ao *International VAT/GST Guidelines*.

[6] Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. [CETAD]. (2020, março). *Carga Tributária no Brasil 2018. Análise por Tributo e Bases de Incidência*. Brasília: Ministério da Economia. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf. Acesso em: 05 maio 2021.

[7] No original: "In 2019 in the EU, revenue from taxes on products accounted for about 81.9 % and VAT for around 52.3 % of the total taxes on production and imports". Eurostat. Statistics Explained. (2021, October). *Tax revenue statistics*. Disponível em: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics#General_overview. Acesso em: 05 maio 2021.

e serviços (IVA/GST[8]), o brasileiro prevê ao menos três impostos[9] e duas contribuições[10], além de distribuir entre os três entes federados competência tributária a eles relativa. Tal estado de coisas traz complexidades ímpares à realidade brasileira, mormente tendo em consideração que tal atribuição de competências atrela-se em grande medida a conceitos dogmáticos do que consubstanciariam "operações com mercadorias", "prestação de serviços" e atividades outras que não se encaixariam em nenhuma dessas duas opções. Em realidade, parte não desprezível do contencioso judicial brasileiro relacionado a conflitos de competência entre os entes estaduais e municipais[11][12] circunda ao entorno desses debates conceituais, e tem por contexto realidades conexas à digitalização da economia. Daí nos parece ser inadiável trazer à pauta de debates acadêmicos eventuais caminhos a serem trilhados pelo sistema de tributação sobre o consumo brasileiro, a fim de que este esteja mais consentâneo à realidade atual crescentemente digital.

---

[8] Em alguns países (como Austrália, Nova Zelândia, Singapura etc.) o tributo que incide sobre o consumo de bens e serviços é chamado de *Goods and Service* Tax (GST).

[9] Seriam eles o IPI, o ICMS e o ISS. Menciona-se ainda que para além desses impostos, há ainda duas contribuições que incidem sobre o faturamento dessas transações, quais sejam o PIS e a COFINS.

[10] Referimo-nos ao PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), contribuições cuja competência para instituir pertence a União, e que tiveram seus regimes unificados pela Lei nº 9.718/98, razão pela qual são referidas de forma conjunta pelo acrônimo PIS/COFINS.

[11] Trata-se do que chamamos guerra fiscal vertical, em que há a disputa pelo exercício da competência entre entes federados distintos (União vs Estados e/ou Municípios; ou Estados vs Municípios). É entre os Estados e Municípios que reside a maior parte dos debates relacionados à competência para tributação de operações de consumo inatas ao avanço tecnológico. E isso se deve ao fato de que a partilha entre o ICMS estadual e o ISS municipal ter por pano de fundo uma realidade comercial tangível. Com a digitalização da economia, debates sobre a "mutação constitucional" do conceito de mercadoria – atrelado à atribuição de competência ao Estado e que até então carecia da nota de tangibilidade/corporalidade – começaram a entrar em cena. De outro lado, os Municípios buscavam encaixar essas inovações nos esquadros dos itens, dispostos em lei complementar, que delimitam suas competências. Icônico de tal situação é o case dos softwares que após quase duas décadas de disputas fora recentemente decidido pelo E. STF, no bojo das ADIs 1.945 e 5.659, em favor dos Municípios.

[12] Interessante pontuar que ao contrário do imaginado pelos operadores de direito tributário, recente pesquisa que buscou diagnosticar o contencioso judicial tributário brasileiro revelou que apenas 0,89% de processos pendentes de julgamento versam sobre o assunto "conflito de competência", sendo que 0,23% tramitam perante o STF. No entanto, consoante expressamente ressalvado no próprio relatório, parte desse resultado (de diminuta dimensão) pode estar conexo ao fato de que parte dos processos potencialmente relacionados a conflitos federativos identificam-se como discussões relacionadas à conceituação das materialidades dos impostos afetos a cada um dos entes (serviço ou mercadoria, por exemplo), restando identificado dessa forma, além de estarem restritos a esses específicos âmbitos locais. Conselho Nacional de Justiça. (2022). *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa*. Brasília: CNJ, p. 297.

Estabelecido o objeto – e propósito – da nossa pesquisa, o passo seguinte é o de se esclarecer por qual percurso enveredaremos no intuito de se responder à indagação inicialmente posta. Por se tratar de realidade tendencialmente global, tanto em razão da transfronteiricidade inata às transações de comércio digital quanto dos desafios enfrentados pelas Administrações Fiscais[13], parece-nos inafastável uma incursão no direito comparado, e mais especificamente nas tendências internacionalmente estabelecidas. Aqui, o papel de liderança da OCDE é incontestável. Desde o final da década de 1990, a referida organização tem fomentado espaços de debates e deliberações relacionadas ao "como" se adaptar os sistemas tributários ao comércio eletrônico. Daí o porquê optamos em examinar os modelos e propostas formulados no âmbito da OCDE, justamente por constituírem o que podemos identificar quiçá como o atual padrão internacional de diretrizes normativas para os sistemas IVA.

Necessário um parêntese aqui. Pontua-se que os debates e estandardização internacionais relativos aos sistemas de tributação indireta tomam por base a sistemática do IVA, justamente por se tratar do regime de tributação sobre o consumo de maior adesão pelos países no mundo[14]. Em que pese não ter sido adotado, ao menos não em sua inteireza, no sistema de tributação sobre o consumo brasileiro, ainda assim será ele que servirá de norte ao exame crítico do regime brasileiro. É que para além de estar expressamente entre as pautas de discussão da reforma tributária, a sua adoção ampla no Brasil – sob a rubrica de IBS (Imposto sobre Bens e Serviço) –, em um mundo globalizado e interconectado eventuais propostas de revisões ou adaptações dos sistemas tributários, devem ter também por norte aproximações às tendências e padrões internacionais e

---

[13] Como bem nos lembra Rita Calçada Pires, essa globalidade dos desafios não é restrita à realidade digital, ainda que no contexto do *e-commerce* se os agudizem, estando em realidade atrelada aos próprios movimentos de globalização da economia. Pires, Rita Calçada. (2011). *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico. Desvendar mitos e construir realidades*. Porto: Almedina, p. 38 et seq.

[14] Há notícias de que 168 (cento e sessenta e oito) países adotaram o sistema IVA. Notícia disponível em: https://www.insper.edu.br/noticias/reforma-tributaria-endeavour-aprender-168-paises/. Acesso em: 08 fev. 2021. Tendo em conta que a Organização das Nações Unidas (ONU), umas das principais referências no reconhecimento de países em âmbito internacional, reconhece atualmente 193 países, estaríamos falando de um tributo adoptado em 87% dos sistemas tributários nacionais. Lista dos países membros da ONU disponível em: https://www.un.org/en/about-us/member-states. Acesso em: 08 fev. 2021.

globais[15]. E, assim o é tanto por questões de mútuas implicações entre os sistemas quanto por motivos de praticabilidade fiscal em um contexto de transações comerciais inteiramente eletrônicas e, portanto, potencialmente transnacionais.

Retomando nosso itinerário de pesquisa, ajustadas nossas lentes com o quadro delineado pela OCDE, adentraremos o exame do sistema europeu de IVA. A escolha pelo sistema europeu se dá primeiro porque recentemente fora objeto de reformas visando, em grande medida, sua adequação à realidade da economia digital, consoante às Diretrizes Internacionais de IVA (o chamado "Pacote IVA digital"). Segundo, porque da forma como estruturado o regime europeu de IVA, com normas gerais (dispostas na Diretiva europeia do IVA[16]) a serem observadas pelos Estados Membros (limites supranacionais), há uma grande similitude com o sistema federado de tributação sobre o consumo brasileiro, também escorado em diretrizes nacionais aos Estados-Membros e Municípios. O objetivo aqui é, paralelamente a uma análise crítica acerca da adoção ampla – ou não – das diretrizes internacionais pelo sistema europeu, buscar inspiração de práticas ali implementadas e que poderiam ser úteis ao sistema brasileiro.

---

[15] Nesse sentido, Gustavo Binenbojm chama a atenção para o fato de que o fenômeno globalização, viabilizado sobretudo pela revolução dos meios de transporte, comunicação e da tecnologia da informação, alterou, de forma substancial, "a lógica das relações sociais e trouxe evidentes repercussões nos sistemas jurídicos nacionais, notadamente para a readequação institucional do Estado aos novos desafios trazidos pelas novas relações globais, o que traz consequências óbvias à atuação das Administrações Públicas nacionais". Mais especificamente, afirma que *a globalização embora não represente um completo esfacelamento do Estado, constitui verdadeira mola propulsora de reformas institucionais que, em que pese enfraquecerem, em certa medida, a soberania interna dos países, estimulam a redefinição de estratégias regulatórias para adaptação a uma nova realidade internacional, trazendo novos atores produtores de normas e fontes adicionais ao direito administrativo*. Em poucas palavras, defende o autor que estamos a testemunhar o crescimento de uma normatividade administrativa transacional, atrelada de forma íntima a criação, por parte de vários países, de inúmeras organizações internacionais voltadas à discussão de temas de interesse comum com relevância global. "Tais organizações transnacionais deram ensejo à criação de ambientes internos de deliberação ou fóruns de discussão voltados a debater pautas mínimas de convergência ou concertação entre os respectivos membros, utilizando-se, essencialmente, de instrumentos de *soft law*, aptos a orientar políticas públicas ou recomendar a implementação de mudanças institucionais aos países delas integrantes, geralmente pela edição estruturada, por tema de interesse, de *guidelines* (diretrizes), *list of general principle* (princípios gerais), ou *recommendations* (recomendações)". Por conseguinte, é possível se verificar, nesse contexto, um processo de "harmonização de sistemas jurídicos com tendência à homogeneização normativa, baseado na troca de experiências, equalização e difusão de informações entre participantes, que tem gerado, a partir de deliberações com ampla participação procedimental, documentos consensuais com diretrizes regulatórias compartilháveis, dotados de grau considerável de eficácia persuasiva". Binenbojm, Gustavo. (2021). *O poder de polícia, ordenação, regulação transformações político-jurídicas, económicas e institucionais do direito administrativo ordenador*. São Paulo: Fórum, p. 335-338.

[16] Diretiva 2006/112/CE.

Na sequência, e ainda com as lentes das diretrizes internacionais estabelecidas pela OCDE, analisaremos o sistema de tributação indireta brasileiro. Tal olhar tem por objetivo trazer à baila justamente os eventuais problemas e deficiências do regime brasileiro diante das tendências internacionais às quais deveríamos nos sujeitar – especialmente ante sua pretensão de ingresso, como país membro, na OCDE. Pontua-se ainda que o debate em *terra brasilis* ganha especial relevância em razão do contexto de reformas tributárias atualmente em pauta no Congresso Nacional. Referimo-nos às propostas de Emendas Constitucionais nº 45/2019 e nº 110/2019 que também serão objeto de exame dentro do recorte da pesquisa. Realizado esse diagnóstico, e municiados tanto das diretrizes a serem levadas em consideração quanto de alguns elementos captados da experiência europeia, passaremos à segunda parte do trabalho, de cunho mais propositivo. É nesse ponto do trabalho que buscaremos responder à indagação inicialmente feita a respeito da eventual adoção de medidas e/ou direcionamentos a serem tomados pelo ordenamento jurídico fiscal brasileiro para adaptá-lo à era da digitalização das operações de consumo.

2. O TEMA EM SEU CONTEXTO: UM OLHAR AO ENTORNO

Presenciamos uma era de mudanças profundas na sociedade, mudanças essas que claramente impactam a economia, o direito, assim como as demais relações sociais em que estamos inseridos[17]. "Desmaterialização"[18], "descentralização/distribuição"[19],

---

[17] Ulrich Beck afirma inclusive que "Elas [Estados-nação] precisam encontrar seu lugar no mundo digital em risco, em que fronteiras se tornam líquidas e flexíveis; precisam se (re)inventar, girando em torno das novas estrelas fixas de 'mundo' e 'humanidade'". Beck, Ulrich. (2018). *A metamorfose do mundo: novos conceitos para uma nova realidade*. Rio de Janeiro: Zahar, p. 18.

[18] Sousa, Antonio Freitas de. (2018). Desmaterialização da economia é o principal desafio da máquina fiscal. *O Jornal Económico*. Disponível em: www.jornaleconomico.sapo.pt/noticias/desmaterializacao-da-economia-e-o-principal-desafio-da-maquina-fiscal-313582. Acesso em: 01 maio 2022.

[19] Disponível em: https://aovivonaweb.tv/blog/tecnologias-da-descentralizacao.

"digitalização"[20], "plataformização"[21], "tokenização"[22] são temas – e realidades – cada vez mais recorrentes em nosso cotidiano. Trata-se de efeitos daquilo que catalogamos como a "Quarta Revolução Industrial"[23], revolução essa que se sustenta nas mudanças propiciadas pela Terceira Revolução, e que avança em níveis jamais imagináveis e, nesse momento, ainda não dimensionáveis[24].

Utilizando-nos das lições de Klaus Schwab[25], a Primeira Revolução Industrial, principiada em meados do século XVIII pela mecanização da fiação e da tecelagem (que transformou a indústria então existente e originou outras, tais como máquinas operatrizes, manufatura do aço, motor a vapor etc.), tornou o mundo mais próspero[26]. Já a Segunda Revolução, deflagrada entre 1870 e 1930, caracterizou-se pelo poder inovador da energia elétrica (rádio, telefone, televisão, além do motor de combustão interna, que possibilitou a existência de automóveis, do avião e seus ecossistemas), tendo sido responsável pelo início do que conhecemos como mundo moderno[27].

A Terceira Revolução Industrial, iniciada em meados do século XX e marcada pelo avanço das tecnologias da informação e comunicação e da computação digital, possibilitou

---

[20] Revoredo, Tatiana Trícia de Paiva. (2017). A digitalização da sociedade: economia da Web no Brasil Impactos e reflexos na sociedade atual. *Jota.* Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-digitalizacao-da-sociedade-economia-da-web-no-brasil-18052017. Acesso em: 01 maio 2022. Pinto, Ilídia. (2016). Indústria 4.0. Só os mais preparados sobrevivem à digitalização. *Dinheiro Vivo.* Disponível em: https://www.dinheirovivo.pt/economia/industria-4-0-so-os-mais-preparados-escapam-a-digitalizacao/. Acesso em: 01 maio 2022.

[21] Srnicek, Nick. (2017). *Platform capitalism.* Cambridge: Polity Press.

[22] O'Neal, Stephen. (2019). O que é tokenização e como ela pode revolucionar a economia mundial. *Cointelegraph Brasil.* Disponível em: https://cointelegraph.com.br/explained/tokenization-explained. Acesso em: 01 maio 2022.

[23] Também chamada de Revolução 4.0.

[24] Sendo de se indagar se é que poderá ser. É que, consoante pontuado por Thomas Friedmann, a capacidade humana de aprendizado e adaptação já não mais acompanha o ritmo das mudanças. Friedmann, Thomas L. (2017). *Obrigada pelo atraso: um guia otimista para sobreviver em um mundo cada vez mais veloz*. São Paulo: Objetiva.

[25] Schwab, Klaus. (2018). *Aplicando a Quarta Revolução Industrial*. São Paulo: Edipro.

[26] Schwab, Klaus. (2018). *Aplicando a Quarta Revolução Industrial*. São Paulo: Edipro, p. 37.

[27] Schwab, Klaus. (2018). *Aplicando a Quarta Revolução Industrial.* São Paulo: Edipro, p. 38.

o início da era digital[28]. A Quarta, por seu turno, estende e transforma os sistemas digitais então imperantes. Isto é, as tecnologias nascentes nessa última revolução são todas integradas e construídas sobre os recursos e sistemas desenvolvidos pela Terceira Revolução. Justamente por isso, há quem alegue se tratar apenas de uma continuação da própria revolução digital[29]. No entanto, o que as aparta é o fato de que as tecnologias da Quarta Revolução "prometem causar disrupções até mesmo aos sistemas digitais atuais e criar fonte de valor inteiramente novas"[30].

De toda forma, percebe-se que, em todos esses momentos, vivenciamos profundas transformações no modo como interagimos, produzimos e consumimos, pressionando os Estados a se readaptarem e a se readequarem a esses novos paradigmas. Assim acontece porque a regulamentação jurídica das relações sociais serve de norte e proteção àqueles que se aventuram a empreender e a interagir em dada ordem estatal. Em outras palavras, o direito é elemento essencial à garantia de segurança nos relacionamentos interpessoais; uma porque traduz as expectativas de comportamentos esperados das partes que se inter-relacionam, previsibilidade essa que possibilita os acordos/acertamento entre as partes; e outra porque tal previsibilidade é assegurada – em tese – pelo poder coercitivo estatal. Em suma, a previsibilidade das condutas, e a garantia de suas observâncias (certeza) concretizam a propalada segurança jurídica das relações sociais, possibilitando-as e incentivando-as[31].

---

[28] Schwab, Klaus. (2018). *Aplicando a Quarta Revolução Industrial.* São Paulo: Edipro, p. 38.

[29] "Evidentemente, há uma área borrada entre o que se pode definir como tecnologia da Terceira ou da Quarta revolução, mas é uma discussão bizantina, irrelevante, pois é preponderante e inegável que estamos vivenciando o limiar de transformações disruptivas e avassaladoras[...]". Venturi, Jacir. (2018). Estamos no limiar da Quarta Revolução Industrial. *Gazeta do Povo*. 04 fev. 2018. Disponível em: https://www.gazetadopovo.com.br/opiniao/artigos/estamos-no-limiar-da-quarta-revolucao-industrial-885y6uwhv24ams3xr5pd0eykw. Acesso em: 30 jul. 2021.

[30] Schwab, Klaus. (2018). *Aplicando a Quarta Revolução Industrial*. São Paulo: Edipro, p. 52.

[31] Trata-se do aspecto funcional da segurança jurídica. Nesse sentido, esclarece Heleno Taveira Torres que relativamente aos aspectos funcionais, "a segurança jurídica concorre para o aperfeiçoamento permanente do Estado Democrático de Direito e, por conseguinte, para a efetividade do Sistema Constitucional Tributário, na medida em que a segurança jurídica tem por finalidade reduzir as incertezas decorrentes do ordenamento e preservar a confiança gerada sobre seu *bom funcionamento*, sem concessões para subjetivismos e tratamentos diferenciados, exceto nos casos autorizados pela Constituição". Torres, Heleno Taveira. (2012). *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário* (2a ed. rev., atual. e ampliada.). São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 192-193.

Ocorre que nossa estrutura organizacional estatal fora forjada sob a lógica subjacente à era industrial (séculos XIX e XX), em que a organização burocrática era sinônimo de eficiência e eficácia administrativa. Afinal, o mundo era, e ainda é, em grande monta e sob a ótica de estruturação administrativa, Weberiano[32]. E mais, a relação de poder estatal inerente a um tal pensar é em toda distinta ao que nos é apresentado hodiernamente. Na era industrial, o poder socioeconômico era concentrado em menos atores, dada à altíssima barreira para ingresso[33] de novos agentes no mercado produtor. Da mesma forma, os objetos das transações econômicas eram, geralmente, tangíveis, facilitando a identificação da (ou das) territorialidade(s) a que eram vinculadas.

Em pouco mais de 20 anos vivenciamos o desenvolvimento e difusão, em escala global, da internet, difusão essa que permitiu o florescimento do *e-commerce* de tangíveis[34], num primeiro momento, e do *e-commerce* de intangíveis[35] na sequência. Presenciamos mais recentemente o advento da impressora 3D, que tende a desmantelar grande parte do polo industrial, tornando mesmo fluida a distinção entre produção de mercadoria *versus* prestação de serviços. Ainda, demos vida à era da robotização, da Inteligência Artificial, e da Internet das Coisas[36]. Criptoativos, *blockchain* e tecnologias correlatas dão vida a uma forma de relacionamento de ponta a ponta, em que não mais se faz necessária a presença das tradicionais instituições intermediárias de confiança. Toda

---

[32] Linhas gerais, Max Webber elaborou um conceito de burocracia baseado no contexto do Estado moderno (aumento do tamanho das organizações sociais e empresariais, racionalidade, Estado de Direito). Dentro da perspectiva jurídica, o termo era empregado para indicar funções da administração pública, que era guiada por normas, atribuições específicas, esferas de competência bem delimitadas e critérios de seleção de funcionários. Tratar-se-ia, a burocracia, de aparato técnico-administrativo, formado por profissionais especializados, selecionados segundo critérios racionais e que se encarregavam de diversas tarefas importantes dentro do sistema. Tal divisão e distribuição de funções, seleção de pessoal especializado, regulamentação normativa e a disciplina hierárquica são fatores que fazem da burocracia o modo mais eficiente de administração, tanto na esfera pública quanto privada.

[33] O custo para se estruturar uma unidade industrial limita o livre ingresso de novos atores. Naim, Moises. (2013). *O Fim do Poder: nas salas da diretoria ou nos campos de batalha, em Igrejas ou Estados, por que estar no poder não é mais o que costumava ser?* São Paulo: LeYa.

[34] Encomenda de um livro físico no site da livraria, por exemplo.

[35] Aquisição de um *e-book* (versão digital da obra) no site da livraria, por exemplo. De se esclarecer que ao longo do texto buscaremos utilizar a locução e-commerce de intangíveis, ou fornecimento digital, ou serviços eletrônicos para se referir a comercialização de intangíveis.

[36] Originalmente, Internet of Things (IOT).

essa efervescência tecnológica[37] muda o cenário até então estabelecido[38]: as relações econômicas desenrolam-se, muitas vezes, de forma inteiramente intangível, tornando despicienda a própria noção de territorialidade[39].

As mudanças propiciadas pelas revoluções tecnológicas em curso nos relacionamentos sociais têm imposto novos desafios ao Direito, e, por óbvio, ao Direito Tributário. Inúmeros são os questionamentos feitos. Que novas realidades são essas? Aplicam-se-lhes as regras vigentes, ou é preciso regulamentá-las distintamente? Quem deteria a competência? Como lidar com tais fenômenos nesse momento? Há novas manifestações de riquezas, ou seriam apenas novas formas de realizar eventos tributáveis já previstos em hipóteses normativas? Ante a intangibilidade das operações, quem deteria competência para tributar? De que forma se deve fazê-lo? E por aí se vai...

Trata-se de perguntas formuladas no mundo todo. Aliás, o descompasso entre essas "novas formas" de "manifestações de riqueza" e/ou de realização de negócios *versus* a estrutura normativa posta, há tempos é alvo de preocupações na seara tributária, vital à subsistência do Estado. Entidades como a OCDE e o G20[40], por exemplo, já diagnosticaram que as digitalizações das operações tradicionais levantam inéditos desafios nas políticas públicas que, a toda evidência, trazem uma necessidade de reformulação dos

---

[37] Em realidade o ritmo das mudanças tecnológicas é de tal forma acelerada, que impede o acompanhamento e adaptação do homem a todas elas. Friedmann, Thomas L. (2017). *Obrigada pelo atraso: um guia otimista para sobreviver em um mundo cada vez mais veloz*. São Paulo: Objetiva.

[38] Sobre os impactos da tecnologia na própria dinâmica comercial então estabelecida, veja: World Trade Organization [WTO]. (2018). *The future of world trade: How digital technologies are transforming global commerce*. World Trade Organization Report. Disponível em: https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/world_trade_report18_e.pdf. Acesso em: 04 ago. 2021.

[39] Uber, Airbnb são exemplos de empreendimentos que começaram como ideias de baixíssimo investimento inicial, e que hoje detêm valor de mercado bilionário. Da mesma forma, o protocolo "Bitcoin", cujo valor de mercado, considerando a data de 05 de fevereiro de 2021, é de aproximadamente €753,379,265,263. Dado disponível em: https://coinmarketcap.com/pt-br/. Acesso em: 05 fev.2021.

[40] O Grupo dos 20, conhecido como G20, é na verdade uma organização que reúne ministros da Economia e presidentes dos Bancos Centrais de 19 países e da União Europeia.

modelos fiscais tradicionais[41]. Inclusive já foram iniciados debates relativos a tais mudanças paradigmáticas perpetradas pelo que convencionamos chamar de economia digital, caracterizada, dentre outros, *por uma dependência incomparável de intangíveis, o uso massivo de dados (principalmente dados pessoais), a adoção generalizada de modelos de negócios multilaterais que capturam valor de "externalidades" (notadamente dados) geradas por produtos gratuitos e a dificuldade de determinar a jurisdição em que ocorre a criação de valor*[42].

Faz-se um parêntese aqui. Há de se esclarecer que inexiste uma definição exata e pacífica do que seria "a economia digital". Aliás, constou-se sequer ser possível (ou ao menos não sem artificialidade e dificuldades irrazoáveis) delimitar uma tal categoria face à economia tradicional, posto que a própria economia é cada vez mais inteiramente digital[43].

---

41 "Digitalisation raises a large number of public policy challenges, and is also changing the nature of policy-making itself, through the emergence of a new range of tools available to both develop and implement effective policies. The work being undertaken to consider the impact of digitalisation on the international tax rules and other aspects of the tax system forms only one part of this broader unfolding transformation". Organization For Economic Co-Operation And Development [OECD]. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/9789264293083-en., p. 14.

42 Trata-se da definição dada pela OCDE no âmbito do plano BEPS. No original: "The digital economy is characterised by an unparalleled reliance on intangibles, the massive use of data (notably personal data), the widespread adoption of multi-sided business models capturing value from externalities generated by free products, and the difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs". Organization OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, p. 10.

43 "Because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes". OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, p. 11.

No entanto, o que aparece sempre como fio condutor de sua "tipificação"[44] é o seu entrelaçamento com a tecnologia de informação e comunicação[45] (*internet,* dentre outros). Daí que, com base nessa infraestrutura tecnológica, os negócios e transações com bens e serviços até então conduzidos com um nexo de tangibilidade, passam a serem feitos de forma digital (*e-commerce* de bens tangíveis e/ou de bens intangíveis), além de se presenciar o erigimento de novas possibilidades e formas de relacionamento socioeconômicos inatas a esse ambiente digital. Em uma frase, passamos a testemunhar a digitalização da economia.

Feito esse parêntese, voltemos ao raciocínio anterior, qual seja o de que tal estado de coisas traz inúmeros desafios às políticas e aos sistemas de tributação instituídos, sendo inclusive tônica de discussões na seara da OCDE. No que tange à tributação direta, mencionam-se as discussões levadas a efeito no âmbito do projeto BEPS da OCDE.

---

[44] Utilizamos o termo em referência a "tipo". Vale aqui pontuar a distinção entre "tipo" e "conceito", muitas vezes, tratado de forma equivocada em doutrina. Consoante Luis Eduardo Schoueri, a ideia de "tipo" foi sistematizada, em doutrina germânica, em oposição à de "conceito": enquanto um "conceito jurídico" permite uma definição exata, com contornos precisos e específicos, no "tipo" não cabe falar em definição, mas em descrição. Assim, esclarece que "[...] o conceito se define a partir de seus contornos, i.e., afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir do seu cerne, i.e, daquilo que ele deve preferencialmente possuir. Schoueri, Luís Eduardo. (2014). *Direito Tributário* (4a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 269. Em suma, entende o autor supracitado que a pedra de toque aos "tipos" seria sua fluidez e unidade de pensamento, ao passo que aos "conceitos" seria a existência de limites expressos. Foi, porém, Mizabel de Abreu Machado Derzi quem aprofundou a ideia de "tipo" na nossa doutrina especializada. Demonstrou a confusão terminológica ao entorno do termo "tipo". Segundo ela, "tipos" "[...] além de serem uma abstração generalizadora, são ordens fluidas, que, colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para a ordenação dos fenômenos aos quais se estendem. São notas fundamentais ao tipo, a abertura, a graduabilidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade". Derzi, Misabel de Abreu Machado. (1988). *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 48. No entanto, "a tipicidade é utilizada incorretamente no campo do Direito Penal e do Tributário, com mais frequência, em sentido oposto, como sinônimo de legalidade material rígida da hipótese de norma, do pressuposto ou fato gerador. [...] o estudo da tipicidade, como ordem fluida e transitiva do pensamento, ficou severamente prejudicado nos países de língua espanhola ou portuguesa". Derzi, Misabel de Abreu Machado. (2005). Mutações, Complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In Heleno Taveira Torres (coord). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, p. 262. Voltaremos ao assunto na segunda parte da tese.

[45] Nesse sentido, Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 31 et seq. De se mencionar aliás que um dos primeiros livros a utilizar a expressão "economia digital", qual seja "The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence" de Don Tapscott, atrelava-a ao debate de como a Internet (tecnologia da comunicação e informação) impactaria na forma como fazemos negócio. Ainda, no âmbito da ciência econômica já há propostas de nominar de "Economia Digital" o ramo que estuda os bens intangíveis de custo marginal zero na rede (Internet). In: Fournier, Laurent. (2014). *Merchant Sharing Towards a Zero Marginal Cost Economy*. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/262188913_Merchant_Sharing_Towards_a_Zero_Marginal_Cost_Economy. Acesso em: 05 fev. 2021.

Consoante relatórios elaborados no âmbito desse projeto, as reformulações do sistema jurídico-tributário internacional dar-se-ão, em um primeiro momento, através de novas qualificações/adaptações de conceitos já existentes. Nesse contexto, dentre as frentes de discussão em pauta, podemos destacar duas: a identificação da criação de valor na economia digital[46] e a possibilidade de se desenvolver a ideia de um estabelecimento permanente digital[47]. A longo prazo, parece-nos ser inevitável, porém, repensar a própria arquitetura em que forjadas as competências arrecadatórias, consoante princípios mundialmente assentes[48].

Já no que tange à tributação indireta, podemos citar a Conferência de Ottawa (1998). Tal encontro, aliás, consubstanciou-se como verdadeiro pontapé inicial para a formação, no âmbito da OCDE, de comissões técnicas e grupos de trabalho afetos a debater o tema e propor diretrizes a fim de adaptar os sistemas IVA à era digital. Trataremos mais detalhadamente do assunto no próximo capítulo.

É, sem dúvidas, um caminho sem volta[49]. Não há como negar que vivemos uma crise do Estado Fiscal, tal como o conhecemos. Identificados a mudança paradigmática das

---

[46] The concept of the value chain models businesses where value is created on the basis of a linear production process as, for instance, in traditional, vertically-integrated manufacturing businesses. It also includes resellers in so far as their primary activities follow a sequential pattern. The concept of the value network portrays businesses where value is created by linking users, suppliers or customers (i.e., creating a network relationship) using a mediating technology. This category covers all types of multi-sided platforms. The concept of the value shop describes businesses where value is created by marshalling resources, that is, hardware and software as well as specialised knowledge, to resolve customer problems/ demands. This includes digital and non-digital service providers that (i) do not operate linear production processes and (ii) do not act as intermediaries across multi-sided markets. OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, p. 36.

[47] Some countries have responded to the structural changes resulting from digitalisation by reconsidering the way the threshold for source-based taxation of business profits – the permanent establishment (PE) definition – is applied under their domestic law and/or in tax treaties. In contrast to the traditional approach,2 these amendments or new interpretations of the PE threshold are generally aimed at diluting the requirement for permanence and physical presence at a specific geographical location to establish a nexus for net-basis taxation. OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, p. 135.

[48] Aliás, esse ponto fora inclusive abordado, ainda que brevemente, em Pistone, Pasquale et al. (2020). OECD – The OECD Public Consultation Document "Secretariat Proposal for a 'Unified Approach' under Pillar One": An Assessment. *Bulletin for International Taxation*, 74(1).

[49] OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, p. 14.

relações sociais e o erigimento de um Estado pós-moderno[50], em que noções de territorialidade e tangibilidade dos bens econômicos mostram-se, em certa medida, ultrapassados (e em que alicerçados os sistemas jurídico-fiscais), é de se concluir que o regime jurídico fiscal não mais parece poder se sustentar nos moldes tradicionais.

O Estado centralizador de poder que se mostrava apto a acompanhar, regulamentar e fiscalizar as atividades econômicas (tangíveis) que ocorriam em seu território não mais existe. Para além de vivermos uma pulverização do poder (inclusive estatal) com o "empoderamento" de outros poderes menores até então inexistente (micropoderes), mas que mobilizam massas e/ou as intermedeiam (redes sociais, plataformas digitais etc.)[51], a tecnologia permite uma fluidez, rapidez e alcance global das atividades econômicas sem quaisquer precedentes[52].

Tais situações trazem perplexidades, e dificuldades ao *status quo*, justamente por atingir seus pilares. O advento e aperfeiçoamento das tecnologias da informação possibilitou, por exemplo, o surgimento de modelos de relacionamentos socioeconômicos descentralizados (Airbnb, Uber etc.), os quais questionam e desafiam as relações centralizadas tradicionais (hotéis, táxis), premissa sob a qual foram erigidas as normas

---

50 Segundo Ana Carolina de Faria Silvestre, "o momento atual – quer se designe como momento pós-moderno ou não – está fortemente cunhado pela transição, fragmentação e pelo dissenso". A autora prossegue salientando que a expressão "pós-modernidade" é controversa, e mesmo dentre os que adotam a expressão, existe divergência quanto ao marco inicial desse período. Citando Eduardo Bittar (O direito na pós-modernidade), destaca que a primeira característica da pós-modernidade é justamente a sua incapacidade de gerar consensos. Silvestre, Ana Carolina de Faria. (2013). O contribuinte e o fisco – ou pela necessária assunção das emoções no âmbito das relações entre o contribuinte e o fisco. In António Carlos dos Santos, Cidália Maria da Mota Lopes (coord.). *Fiscalidade – Outros Olhares*. Porto: Vida Econômica, p. 334.

51 Naim, Moises. (2013). *O Fim do Poder: nas salas da diretoria ou nos campos de batalha, em Igrejas ou Estados, por que estar no poder não é mais o que costumava ser?* São Paulo: LeYa.

52 Nesse sentido, Marcelo Rodrigues de Siqueira salienta que "a facilidade nas trocas mercantis *online* contrasta com as dificuldades da administração tributária em fiscalizar e controlar tais operações". Ora, algumas sociedades empresariais "existem apenas no mundo virtual, não possuindo sequer estrutura física, o que dificulta muito a fiscalização do fluxo de mercadorias e eventuais estoques". Ademais os "próprios bens e serviços comercializados, às vezes, só existem no plano digital, como é o caso dos softwares, músicas, filmes, fotografias, livros etc. Todos esses aspectos "criam empecilhos não só à fiscalização dos fatos geradores e obrigações acessórias, mas, também, à própria exação dos tributos". Siqueira, Marcelo Rodrigues de. (2011). Os desafios do Estado Fiscal Contemporâneo e a Transparência Fiscal. In José Casalta Nabais & Suzana Tavares da Silva. *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, pp. 136-137.

jurídicas afetas à regulação e fiscalização dessas atividades[53]. É dizer que a "era da plataformização"[54] facilitou operações diretamente entre particulares[55] (o chamado C2C[56]), para além de possibilitar acesso ao mercado global a empreendimentos menores (aqui na lógica tradicional B2B[57] e B2C[58]). Por meio desses prestadores de serviços em rede, muitos fornecedores puderam realizar transações para além dos limites territoriais a que conexos seus estabelecimentos (isso quando existem). Em síntese, de um lado tem-se a pulverização, intangibilidade, transfronteiricidade, certa anonimidade, e de outro sistemas jurídico-fiscais que tem por premissa agentes centralizadores, tangibilidade, territorialidade e identificação das partes (ou possibilidade de).

Eis o contexto em que a presente tese tem por intenção se imiscuir. Por óbvio que o panorama é enorme, as discussões e os desafios são vários, o que torna a necessidade de escolha e delimitação do tema de pesquisa para além de um desafio, um imperativo necessário. Reiteramos que nossa escolha de pesquisa recai sobre a tributação indireta. É dizer que nosso olhar se situa sobre os desafios impostos pela digitalização da economia aos sistemas de tributação sobre o consumo instituídos, mais especificamente, sobre os

---

53 Sobre, vide: Miller, Stephen R. (2015, fevereiro). First Principles for Regulating the Sharing Economy. *SSRN Eletronic Journal*. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2568016. Acesso em: 21 jul. 2021; Rauch, Daniel E.; Schleicher, David. (2015). Like Uber, But for Local Government Policy: The Future of Local Regulation of the 'Sharing Economy'. *George Mason Law & Economics Research Paper*, 15(1). Arlington: 14 jan. 2015. Disponível em: http://ssrn.com/abstract=2549919. Acesso em: 21 jul. 2022; Stangler, Cole. (2015). Why the Uber, Lyft Driver Union Push Could Disrupt the Gig Economy. *International Business Time*, 18 dez 2015. Disponível em: https://www.ibtimes.com/why-uber-lyft-driver-union-push-could-disrupt-gig-economy-2232778. Acesso em: 21 jul. 2021; Stone, Brad. (2017). *As Upstarts. Como a Uber, o Airbnb e as Killer Companies do Novo Vale do Silício estão mudando o mundo*. Rio de Janeiro: Instrínsica; Sundararajan, Arun. (2014, jan.). Peer-to-Peer Businesses and the Sharing (Collaborative) Economy: Overview, *Economic Effects and Regulatory Issues*. Disponível em: https://republicans-smallbusiness.house.gov/uploadedfiles/1-15-2014_revised_sundararajan_testimony.pdf. Acesso em: 21 jul. 2021; Zanatta, Rafael A. F.; Paula, Pedro do Carmo B. de; Kira, Beatriz (coord.). (2017). *Economias do Compartilhamento e o Direito*. Juruá: Curitiba.

54 Voltaremos a esse assunto, em específico, na segunda parte do trabalho.

55 De se mencionar ainda que a era da plataformização possibilitou também o erigimento de relações C2B (*Consumer-to-Business*) a exemplo do marketing de produtos realizado, nas redes sociais, pelos chamados "influenciadores digitais".

56 *Consumer-to-Consumer*.

57 *Business-to-Business.*

58 *Business-to-Consumer.*

desafios que o comércio eletrônico de intangíveis têm imposto a esses sistemas de tributação.

Como adiantamos linhas atrás, a pergunta que rege o presente estudo é sobre as medidas que poderiam ser implementadas para que o sistema brasileiro estivesse mais apto a lidar com a tributação do comércio eletrônico de intangíveis. Para respondê-la, recorreremos aos direcionamentos estabelecidos pela OCDE, em suas Diretrizes ao IVA, e documentos a ele conexos, por se tratar justamente das tentativas mais maduras de estabelecimento de padrões mais globais ao enfrentamento dos principais desafios impostos pela economia digital à tributação do consumo[59]. Com tal lente internacional, perpassaremos pelo exame do sistema IVA europeu, a fim de se verificar como ali são tratados os desafios impostos por essas transações, e eventualmente nos arvorar de medidas implementadas de forma profícua.

Tal olhar para além dos esquadros do direito nacional brasileiro parece se justificar na medida em que os desafios impostos pela digitalização da economia são iguais a todos os sistemas fiscais. Buscar examinar como a maioria deles está lidando (ou não) com eles revela-se como uma etapa prévia em todo profícua ao estabelecimento de balizas argumentativas para um diálogo normativo de pretensões mais globais[60] – tal qual exigido pelo contexto de fluidez e intangibilidade imposto pelas revoluções industriais em curso. Ante a impossibilidade de se aventurar por todos os sistemas mundo afora, elegemos o europeu como o "outro" que queremos visitar. É que, ao se estudar o sistema IVA europeu, para além de indiretamente estarmos a olhar a lógica subjacente a, ao menos, 27 sistemas jurídico-fiscais, e que no plano supranacional (comunitário) se comporta de forma

---

[59] "The Guidelines are the first international legal instrument for VAT outside of the EU. The document was the result of years of painstaking work by governments, tax authorities, businesses, trade bodies, and organisations". Stanley-Smith, Joe. (2016, october). E-commerce: The global shift in taxation. *International Tax Review*, 27, p. 22. Disponível em: https://heinonline.org/hol-cgi-bin/get_pdf.cgi?handle=hein.journals/intaxr27&section=162.

[60] Sobre Direito Regulatório Global: Cassese, Sabino (ed). (2016). *Research Handbook on Global Administrative Law*. Massachussets: Edward Elgar Publishing Limited; Chiti, Edoardo; Mattarella, Bernardo Giorgio (ed.). (2011). Global Administrative Law and EU Administrative Law. *Relationships, Legal Issues and Comparison*. Springer; Cohen, Jean L. (2012). *Globalization and Sovereignty. Rethinking Legality, Legitimacy, and Constitutionalism*. New York: Cambridge University Press; Kuo, Ming-Sung. (2012, october). Inter-public legality or post- public legitimacy? Global governance and the curious case of global administrative law as a new paradigm of law. *International Journal of Constitutional Law*, 10(4), pp. 1050–1075. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2013079. Acesso em: 19 abr. 2022.

semelhante à uma Federação (tal qual o Estado brasileiro), estaremos a entrar em contato com um sistema mesmo paradigmático a tantos outros[61] (inclusive o brasileiro).

Nessa empreitada, a metodologia comparatista do direito mostra-se sedutora, dada sua utilidade ao estabelecimento adequado desse diálogo entre os dois sistemas *vis-à-vis* as propostas de *frameworks* normativos rascunhados pela OCDE ("softlaws"). Por se tratar de um trabalho científico, cuja honestidade intelectual é mesmo pressuposta, teceremos no próximo tópico breves linhas acerca da metodologia que subsidia o desenvolvimento do presente trabalho – focado, repita-se, nas vicissitudes que a digitalização da economia, e mais especificamente as transações de fornecimentos digitais (ou serviços eletrônicos[62]), têm imposto ao sistema de tributação indireta, e a forma como os sistemas IVA europeu e brasileiro têm (ou não) lidado com elas.

3. BREVES NOTAS SOBRE A METODOLOGIA: REALIDADE COMPLEXA E A UTILIDADE DO MÉTODO COMPARATIVO

A visão clássica, positivista do Direito, enquanto sistema rígido de normas hierarquicamente compostas e atreladas a um determinado território, tem sido desafiada pelo mundo globalizado, transcultural e interconectado em que vivemos. De um lado temos a realidade em sua cadência de reinvenção e transformação constantes, de outro vãs tentativas de enclausurá-la em esquadros normativos erigidos sob a lógica cartesiana. Ante tal perplexidade, é preciso, para além de reconhecer, que enfrentemos a complexidade do real, buscando edificar uma estrutura epistemológica que permita à ciência jurídica avançar em coerência ao *modus operandi* do século XXI.

---

61 "Since the EU's rules came into force, South Africa, South Korea, Japan and New Zealand have all introduced their own regimes based on the destination principle, with the rules in Russia and Australia scheduled to be effective from January 1 2017 and July 1 2017, respective". Stanley-Smith, Joe. (2016, october). E-commerce: The global shift in taxation. *International Tax Review*, 27.

62 A locução "serviço eletrônico" aqui faz alusão à tal categoria consoante o sistema europeu de tributação (Artigo 7º do Regulamento de Execução 282/2011 do Conselho Europeu). Trata-se de identificar as operações comerciais de intangíveis feitos de forma automatizada e com mínima intervenção humana. Utiliza-se, assim, o termo aqui como sinônimo de fornecimento de intangíveis ou fornecimento de bens digitais.

Situando-nos no terreno da hermenêutica jurídica, uma proposta em todo interessante e que busca justamente trazer estratégias metodológicas de construção das normas jurídicas em meio a essa ambiência reconhecidamente complexa é a elaborada por António Cortês, por ele denominada metodologia integral. Consoante o professor da Universidade Católica de Lisboa, "(...) as soluções jurídicas são o resultado não tanto de raciocínios lógicos ou logicamente enquadráveis, por mais sofisticados que se apresentem, mas antes da actuação conjugada de um maior ou menor número de argumentos', isto é, de uma 'ponderação argumentava racionalmente orientada que conduz, por isso mesmo, a uma solução comunicativamente fundada'". Daí que o processo de descoberta do direito é espiral: "uma espiral hermenêutica e argumentativa, em que as fontes textuais são múltiplas e os argumentos concretos a considerar potencialmente incomensuráveis".

Prossegue o professor esclarecendo que é justamente diante desta complexidade argumentativa no processo de descoberta ou determinação do direito que se falar de método jurídico mostra-se essencial. Destarte, diante da constatação da complexidade subjacente à determinação da juridicidade, teorizar sobre "o modo de descoberta e determinação de soluções jurídicas acertadas" revela-se elemento "angular e verdadeiramente constitutivo da juridicidade"[63].

É de se destacar, porém, que o método e a metodologia não garantem resultados, mas traçam fronteiras. É dizer que estes definem parâmetros e critérios que "sem determinarem por si só o juízo jurídico, o delimitam nas suas possibilidades, estreitando, em larga medida, o domínio das opções possíveis e conduzindo, assim, à formação de convicções decisórias ou científicas que se possam considerar racional e objetivamente fundadas"[64]. Daí a proposta de António Cortês de o método e a metodologia serem compreendidos no que ele denominou como "perspectiva integral".

Nesse sentido, o autor esclarece ser necessário, dentre outras coisas, levar a sério a relativa indeterminação, a abertura e a complexidade do sistema de fontes normativas de direito e, correlativamente, a necessidade de o integrar com uma dimensão jurisprudencial

---

[63] Cortês, António. (2013). Para uma metodologia Jurídica Integral. *Direito e Justiça, 1*(Especial). Faculdade de Direito. Universidade Católica Portuguesa, pp. 42-43.

[64] Cortês, António. (2013). Para uma metodologia Jurídica Integral. *Direito e Justiça, 1*(Especial). Faculdade de Direito. Universidade Católica Portuguesa, p. 43.

e doutrinal que vá consolidando as soluções e abrindo pistas para a resolução de novos problemas jurídicos. Aliás, salienta que tendo em vista a permanente novidade inerente à atividade de resolução dos casos jurídicos, "poderá dizer-se que o problema jurídico concreto, é o *prius* metódico do direito". É dizer, a resolução de cada caso "não se consegue apenas recorrendo às fontes de direito de cariz normativo, jurisprudencial ou doutrinal, ela exige uma prática argumentativa em torno do caso ou problema jurídico concreto, parametrizada pelas exigências da razão prática aplicadas no específico domínio das fontes de direito e por princípios de justiça". Em síntese, conclui o professor da Universidade Católica de Lisboa que os "textos mais não são do que pontos de partida – ou, se quisermos, a 'matéria-prima' – de que o jurista dispõe para construir boas soluções de direito"[65].

3.1. METODOLOGIA INTEGRAL (NO) E O MÉTODO COMPARADO

Com tal raciocínio metodológico em mente e ingressando na realidade hodierna, em que os problemas jurídicos são mesmo de escala transfronteiriça ou/e até mesmo global, parece essencial que sejam analisados os argumentos jurídicos disponibilizados por mais de um sistema normativo. Trazer a componente relativa aos "direitos estrangeiros"[66], para além de útil, mostra-se em todo inafastável ante a problemática jurídica, e cada vez mais presente, de se regular os fenômenos sociais transfronteiriços, e/ou mesmo globais. Ingressar nesse terreno, porém, exige uma certa ousadia do jurista ao sair de sua zona de conforto, que é composta pelo sistema jurídico a que pertencente. Utilizando-nos das palavras de Pierre Legrand, seria um verdadeiro ato de "destotalização", posto que o "'Meu Direito' não é mais 'todo' o Direito que conta para mim, o que significa que eu aceito que há, em matéria de conhecimento jurídico útil, outra coisa para além do 'meu'

---

65 Cortês, António. (2013). Para uma metodologia Jurídica Integral. *Direito e Justiça, 1*(Especial). Faculdade de Direito. Universidade Católica Portuguesa, p. 51.

66 Estrangeiros à ótica do narrador.

Direito"[67]. Isto é, reconhecer que outros "Direitos" podem possuir valor normativo, sob a ótica persuasiva, para o "meu" Direito.

Dentro do contexto "tradicionalmente" concebido de Direito (leia-se positivista), a normatividade jurídica está atrelada a uma perspectiva estritamente territorial. Em outras palavras, o Direito de fora da fronteira nacional não detém valor jurídico do lado de dentro dessa mesma fronteira, sendo encarado tão apenas como mera questão fática. Eis a razão pela qual trazer o "direito de fora", a título argumentativo, para dentro faz todo o sentido estratégico na instituição de normas mais globais e consentâneas à atual complexidade do real, desapegada que é de qualquer nexo de territorialidade[68].

É necessário, portanto, abrir-se ao outro, estar disposto a reconhecê-lo, ouvi-lo, e em certa medida acolhê-lo empaticamente. Ingressar no estudo de direito comparado é de certa forma paradoxal: um misto de poder e humildade. Humildade em (re)conhecer esse outro sem julgar, desnudar-se do que até então parecia ser o "Direito"; e, também poder, afinal é o investigador comparatista que nessa sua empreitada "responderá em nome do Direito estrangeiro"[69]. Todo ato de conhecer tem algo de pessoal: é o investigador enquanto ser complexo, detentor de visões de mundo (pré-conceitos), valores e conhecimentos, quem toma contato com o objeto cognoscente, analisa-o, descreve-o e opina a seu respeito.

De se pontuar que a análise comparativa do Direito só ganhou *status* de disciplina científica ao final do século XIX e início do século XX, particularmente por ocasião do

---

67 Legrand, Pierre. (2018). *Como ler o Direito Estrangeiro*. São Paulo: Contracorrente. No mesmo sentido, Rui Pinto Duarte, *verbis*: "(…) o confronto de soluções contribui para o melhor entendimento da solução consagrada pelo nosso Direito. Prende-se isto com a função formativa do Direito Comparado, que é inegável do prisma em que ele destrói o caráter falsamente absoluto com que certas figuras do nosso Direito ou do nosso pensamento jurídico podem surgir, à primeira vista, e obriga a uma reflexão mais ampla e mais profunda". Duarte, Rui Pinto. (2006). Uma introdução ao direito comparado. Separata da Revista "O Direito IV". Edições Almedina, S.A. Relatório da Série N.º 138. Disponível em: https://run.unl.pt/bitstream/10362/2472/1/RPD_Direito_2006.pdf. Acesso em: 30 jul. 2021.

68 Vide nota de rodapé nº 60.

69 Legrand, Pierre. (2018). *Como ler o Direito Estrangeiro*. São Paulo: Contracorrente.

Congresso Internacional de Direito Comparado, realizado em Paris em 1900[70]. A partir de então, intensos esforços foram realizados para que ao Direito Comparado fosse conferida uma metodologia propriamente científica. Nesse mister, chegou-se ao método funcional.

Fundado por Rabel, e posteriormente desenvolvido sobretudo por Zweigert e Kötz, o método funcional parte da premissa de que os diversos ordenamentos jurídicos tiveram de lidar com problemas similares, de modo que as soluções por eles encontradas, ainda que distintas, desempenham funções semelhantes[71]. Assim, em lugar das normas, propunha-se que as funções jurídicas fossem utilizadas como objeto de análise comparativa. Com isso, estava aberto o caminho para que tanto as decisões judiciais quanto a literatura jurídica pudessem ser incluídas e consideradas no processo comparativo, em oposição ao método dogmático centrado em uma análise mais normativa, legalista, e em certa medida desconexa da realidade[72].

Destaca-se, aliás, que a utilização dessas várias camadas de fontes está em consonância com a proposta de metodologia integral de análise do direito, metodologia essa que se mostra, como vimos, mais adequada para lidar com a complexidade ora reinante[73]. No entanto, e já chamando a atenção ao potencial protagonismo do estudo comparado do Direito no erigimento de balizas normativas de mais ampla aceitabilidade, a utilização desse instrumento deve ser levada mais longe. É dizer, deve-se ir para além da

---

70 Antes disso, em pleno século XVIII, é de noticiar facto pitoresco, e ao que parece reservado ao ordenamento jurídico português, de se fazer expressa menção ao direito estrangeiro como fonte de direito. Referimo-nos à Lei de 18 de agosto de 1769 que, pela constante referência à boa razão, acabou por ser assim conhecida ("Lei da Boa Razão"). Sobre o assunto, vide: Silva, Nuno J. Espinosa Gomes da. (2011). *História do Direito Português. Fontes de Direito* (5a ed. rev. e actual.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, pp. 466-473; pp. 512-523; e pp. 708-715.

71 "(…) different legal system give the same or very similar solutions, even as to detail, to the same problem of life, despite the great differences in their historical development, conceptual structure, and style of operation". Zweigert, Konrad; Kotz, Hein (2011). *An Introdution to Comparative* law. Third Edition. Oxford University Press, p. 39.

72 "One of these new methods is comparative law and it is preeminently adapted to putting legal science on a sure and realistic basis. Comparative law not only shows up the emptiness of legal dogmatism and systematics but, because it is forced to abandon national doctrines and come directly to grips with the demands of life for suitable rule, to develops a new anda particular system, related to those demands in life and therefore functional and appropriate". Zweigert, Konrad; Kotz, Hein (2011). *An Introdution to Comparative* law. Third Edition. Oxford University Press, p. 34.

73 Cortês, António. (2013). Para uma metodologia Jurídica Integral. *Direito e Justiça, 1*(Especial). Faculdade de Direito. Universidade Católica Portuguesa, p. 64.

comparação, atingindo mesmo o nível de "regionalização" e internacionalização do direito. Cada sistema jurídico individualizável – individualidade essa erigida com base nas diversas fontes jurídicas – deve se colocar, sem perda da sua autonomia, em contextos jurídicos geográfica, cultura e civilizacionalmente mais alargados. Assim, por exemplo, "as leis nacionais de cada Estado-membro da União Europeia têm de ser hermeneuticamente integradas e apreciadas na sua validade à luz das fontes primárias e secundárias de Direito dessa mesma União Europeia e, em termos variáveis, da generalidade das fontes de Direito internacional"[74]. Em suma, a utilização do método comparatista do Direito, dentro da proposta de uma abordagem metodológica integral, propugna uma interação conjugada de sistemas: cada sistema reconhece o seu espaço de atuação, assim como a do(s) outro(s), mas com ele(s) dialoga hipoteticamente, o que gera um enriquecimento recíproco, em um verdadeiro "processo relacional de 'fertilização cruzada'"[75].

Feito esse esclarecimento, focando o nosso olhar propriamente na metodologia comparatista do Direito, e mais especificamente em seu método funcional, é de se salientar ser-lhe central – e com o perdão do pleonasmo – justamente a ideia de "funcionalidade". Apenas aquilo que preenche a mesma função jurídica pode servir de objeto de comparação[76]. Ademais, pressupondo, como o faz o método funcional, que problemas e funções jurídicas deles decorrentes não se restringem aos ordenamentos concretamente analisados, surge uma presunção abstrata da coincidência de funções, uma *praesumptio similitudinis*. Assim, caso o estudioso ao final de sua análise não encontre os pontos de similitude, é provável que deixara ao largo um ou outro ponto, sendo-lhe recomendável reformular a pesquisa[77]. No entanto, não se deve compreender aqui similitude como a

---

74 Cortês, António. (2013). Para uma metodologia Jurídica Integral. *Direito e Justiça, 1*(Especial). Faculdade de Direito. Universidade Católica Portuguesa, pp. 65-66.

75 Cortês, António. (2013). Para uma metodologia Jurídica Integral. *Direito e Justiça, 1*(Especial). Faculdade de Direito. Universidade Católica Portuguesa, p. 66.

76 "The basic methodological Principe of all comparative law is that of *funciontality*. From this basic principle stem all the other rules with determine the choice of laws to compare, the scope of the undertaking, the creation of all system of comparative law, and so on. Incomparables cannot usefully be compared, an in law the only things with are comparable are those with fulfil the same function". Cortês, António. (2013). Para uma metodologia Jurídica Integral. *Direito e Justiça, 1*(Especial). Faculdade de Direito. Universidade Católica Portuguesa, p. 66.

77 Legrand, Pierre. (2018). *Como ler o Direito Estrangeiro*. São Paulo: Contracorrente.

totalidade do olhar do pesquisador. Consoante bem lembrado por Gehard Dannemann, a presunção de similaridade se refere apenas ao resultado prático oriundo dos estudos de casos, e não ao caminho perpassado[78]. Por fim, é de se destacar que, para os funcionalistas, o distanciamento empreendido pelo comparatista em relação ao seu ordenamento jurídico de origem permitiria, em consequência, uma comparação *neutra* do ponto de vista valorativo.

Tal proposta metodológica não esteve imune a críticas, sobretudo quanto à presunção de similaridade de funções jurídicas, e a pretensa neutralidade do investigador. Relativamente à presunção de similaridade, sabe-se que o objetivo de seus idealizadores fora o de constituir um terreno sólido sobre o qual se poderia erigir o processo de comparação, ou seja, um parâmetro para a consecução da atividade comparativa. O problema, no entanto, é que essa presunção é assumida em termos puramente teóricos, sem comprovação empírica, o que redunda em uma "espécie de universalização idealizadora"[79]. Tal problemática se torna ainda mais latente se os ordenamentos jurídicos objetos de comparação originam-se de círculos culturais diferentes, sequer minimamente familiares um para o outro[80] (como o ordenamento chinês e alemão, por exemplo). Ainda, salienta-se que a ênfase na busca por semelhanças acabaria por levar o comparatista a desconsiderar ou marginalizar importantes diferenças entre os ordenamentos analisados.

Pierre Legrand chega a sustentar que tal busca por similitude é uma verdadeira "violência" ao que de fato "existe", à singularidade de todo e qualquer sistema jurídico.

---

78 "However, it would be going too far to state that a funcional approach, or the presumption of similarity, turn the entire comparison into an exercise of comparing similarities. It must not be overlooked the the 'basic rule'of Zweigert and Kotez mentions great differences not only in historical development, but also in conceptual structure and style of operation. The presumption of similarity relates only to the practical results, the outcome in the case studies with form the basis of a microcomparion". Dannemann, Gerhard. (2006). Comparative Law: Study of Similarities or Differences? In: Mathias Reimann; Reinhard Zimmermann. *The Oxford Handbook of Comparative Law*. United Kingdon: Oxford University Press, p. 388.

79 Cury, Paula Maria Nasser. (2014). Métodos de Direito Comparado: desenvolvimento ao longo do século XX e perspectivas contemporâneas. *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD) 6*(2), pp. 176-185, Disponível em: http://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2014.62.06. Acesso em: 30 jul. 2020.

80 Aliás, sobre o assunto, merece referência a discussão mesmo quanto à possibilidade de uma universalidade da concepção de "direito". Neves, Antonio Castanheira. (2008). O problema da universalidade do Direito - ou o Direito hoje, na diferença e no encontro humano-dialogante das culturas. *Digesta*: *Escritos acerca do Direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros*, 3, pp. 101-128.

Daí defende-se que, para que se reduza tal violência, deve o comparatista partir de outra premissa: não de uma análise pelas similitudes, mas de uma aproximação pelas diferenças[81]. No que toca a pretensão de neutralidade, criticar-se-á ante a impossibilidade de toda e qualquer interpretação ser de fato neutra. Todo pesquisador é um "observador participante", afinal a compreensão do outro sistema jurídico se dá pela sua perspectiva, não sendo, portanto, neutra sua posição[82].

Trata-se, todas, de críticas pertinentes. Relativamente ao debate entre os funcionalistas (presunção de similitudes) e seus críticos (presunção de diferenças), verifica-se que não se trata de posicionamentos contraditórios, incompatíveis, mas antes complementares. Destarte, ao se usar a abordagem convergente (similitudes), o estudioso foca primeiramente nas conexões entre as normas jurídicas dos sistemas em análise; já, quando se parte de uma abordagem divergente (diferenças) o olhar se volta antes e mais às conexões entre as normas jurídicas e a sociedade (história, cultura) em que são operadas[83]. Trata-se apenas de se dar ênfase em um ou outro aspecto da pesquisa comparativa. Até porque os próprios funcionalistas esclarecem que é a partir das diferenças entre os sistemas, diferenças essas trazidas à tona de forma contextualizada, que se pode chegar às

---

81 "Para conseguir reduzir o alcance da violência o máximo possível, sustento que o comparatista deve se engajar em estudos comparativos sob a bandeira da análise diferencial das jurisculturas'". Legrand, Pierre (2018). *Como ler o Direito Estrangeiro*. São Paulo: Contracorrente.

82 Nesse sentido, Gerhard Dannemann destaca que Gunter Frankenberg, crítico do método funcionalista, incita os advogados comparatistas a reconhecer seu papel ativo na compreensão do outro sistema jurídico: "(…) Gunther Frankenberg (…) urged comparative lawyers 'to recognize that they are participant observers who understand other legal system primarily from the perspective of their own and are thus unable to be as neutral as functionalists would like to see them". Dannemann, Gerhard. (2006). Comparative Law: Study of Similarities or Differences? In Mathias Reimann; Reinhard Zimmermann. *The Oxford Handbook of Comparative Law*. United Kingdon: Oxford University Press, pp. 389-390.

83 Ao indagar sobre o que se poderia aprender com os debates, Gerhard Dannemann destaca que: "We learn that, even beyond an agenda of unification, a convergent approach will discover similar strategies for solving similar problems, and we not that problems and solutions are precisely the two areas in which Zweigert an Kotz see most similarity between different legal systems. We learn that divergente approach (…) can be used to show the different paths os development which different societies have taken, and this is how comparative lawyer who seek to explain law in context of the history and culture of the legal system in question operate: they use a divergent approach in order to gain a sharper image by emphasizing differences to others legal systems and their history and culture". Reimann, Mathias; Zimmermann, Reinhard. (2006). *The Oxford Handbook of Comparative Law*. United Kingdon: Oxford University Press, p. 401.

similitudes de funções[84]. Assim, não há como se negar que um estudo comparativo tende a lograr maior êxito se o pesquisador mantiver seus olhos abertos tanto para as similitudes quanto para as diferenças.

Quanto à pretensa neutralidade do ser cognoscente, é ela de fato insustentável, dado que o conhecimento (interpretação do que se vê) é pessoal, e o pesquisador é ser humano portador de pré-compreensões[85]. O que pode o pesquisador intentar é tão somente uma certa objetividade (racionalidade prática) por seguir dada orientação metodológica. Para tanto, é necessário honestidade científica a fim de esclarecer, dentre outros aspectos, quais as opções realizadas. Esclarece-se, portanto, que o método funcionalista, em certa medida remodelado à luz das pertinentes críticas (ao que poderíamos talvez chamar método "funcionalista crítico"), servirá como pano de fundo à pesquisa ora intentada.

Tradicionalmente, em um estudo que se pretenda comparado, serão três as principais etapas pelas quais se deverá passar: (i) seleção do que será comparado; (ii) descrição contextualizada das normas jurídicas cujas funções sejam a de tratar do tema/ problema escolhido, e (iii) análise crítica das soluções encontradas[86]. Por se tratar da análise de assunto em certa medida "novo" aos sistemas jurídicos, algumas notas devem ser feitas. Primeiro, no que tange à seleção do objeto, por ser um problema a que se intenta – globalmente – dar respostas jurídicas, o que se mostra factível é antes compreender e selecionar a perspectiva em que o fenômeno será observado, isto é, com base em que parâmetros, com que lentes, os sistemas serão estudados. Segundo, a descrição contextualizada das "normas jurídicas" que intentam "resolver" o problema selecionado deve ser feita com base na proposta de metodologia integral, em que várias serão as fontes consultadas, mormente legislativa e jurisprudencial (se e quando existentes), além de

---

[84] Zweigert, Konrad; Kotz, Hein (2011). *An Introdution to Comparative* law. Third Edition. United Kingdon: Oxford University Press, pp. 43-44.

[85] Como bem nos lembra John Bell: "(…) the knowledge is not fully distinct from the interpreter. Law has to be constructed in the art of interpretation". Bell, John. (2013). Legal Research and Comparative Law. In Mark Van Hoecke. *Methodologies of Legal Research. Which kind of Method for What kind of Discipline*. Hart Publishing. Oregon: Oxford and Portland, p. 158.

[86] A mera justaposição de semelhanças e diferenças não é realizar um estudo comparativo: "But merely to juxtapose without comment the law of the various jurisdiction is not comparative law: it is just a preliminary step". Zweigert, Konrad; Kotz, Hein. (2011). *An Introduction to Comparative law*. Third Edition. United Kingdon: Oxford University Press, p. 43.

doutrinária, e mesmo o que denominamos "softlaw". E terceiro, relativamente à análise crítica das "soluções" encontradas, justamente por se objetivar o atendimento de soluções mais globais, consoante diagnóstico e sugestões elaboradas no âmbito da OCDE, o intento aqui é antes o de identificar pontos de similitude e/ou divergência entre os sistemas no atendimento às sugestões formuladas no âmbito daquela organização.

4. DEFININDO O OBJETO DE ANÁLISE

Contextualizado o cenário em que se insere o estudo, e compreendido o método (ou raciocínio metodológico) a ele subjacente(s), é chegado o momento de se estabelecer os limites dentro dos quais nos ativemos, trazendo as eventuais categorizações a esses – limites – inerentes. A abundância de repercussões que a digitalização da economia impõe aos sistemas jurídico-tributários vigentes, exige que se esclareça em qual delas se está a focar, sob pena de se perder no emaranhado da complexa trama social. Nesse sentido, são vários – e das mais variadas montas – os desafios impostos pela era da digitalização aos sistemas jurídicos tributários de uma forma geral, incluso o da tributação indireta – nossa escolha de estudo. Tanto o comércio de bens e de serviços transfrontreiriços, reputados tradicionais, que são operacionalizados por interface digital, quanto a digitalização destes ou ainda a criação de novos fornecimentos de intangíveis impõem perplexidade aos sistemas postos[87]. Tais desafios estão, muitas vezes, de tal forma interconexos que acabam por serem tratados de forma única, como se de uma única realidade se tratasse[88]. No entanto, e em que pese intimamente interligados pelo contexto em que estão inseridos, identificar a peculiaridade de cada uma dessas situações desafiantes parece ser condição

---

[87] Nesse sentido, Marie Lamnsch: "(...) the nature of online supplies and of relationship that develops between the parties in this type of transaction is fundamentally diferent than in convencional supplies of services". Lamensch, Marie. (2015). *European value added tax in the digital era: a critical analysis and proposals for reform.* IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 50.

[88] Exemplo disso pode ser observado nos principais *reports* da OCDE que buscavam trazer propostas de padronização do sistema IVA para lidar com o comércio transfronteiriço de bens e serviços digitais. Nesses documentos, os *e-commerce* de intangíveis são tratados de formas semelhantes aos de serviços tradicionais, como se de subespécie dessa última categoria se tratasse. Assim, sugere-se regimes jurídicos similares para lidar cm situações muitas vezes bastante distintas, o que impacta na efetividade dessas regras sugeridas.

inicial – e necessária – para se buscar tratamentos jurídicos mais consentâneos às suas especificidades.

Adiantamos que nosso olhar se centra nas operações de fornecimentos *online*[89], em outros termos, *no e-commerce de intangíveis,* definidos no sistema europeu pela alcunha de "serviços eletrônicos". E, assim o é por se tratar de transações que mais impactos trazem ao *status quo* normativo. Afinal, a estruturação dos atuais regimes jurídicos de tributação sobre o consumo aplicáveis às transações comerciais fora feito tendo por base a predominância, até então, de um modo de produção e comercialização de bens tangíveis e de prestação de serviços em que é imprescindível a presença humana[90]. Daí não ser surpreendente os questionamentos e perplexidade que tais transações – automatizadas em sua maioria – de intangíveis causem ao sistema posto, desafiando-o em como regê-las juridicamente.

No entanto, para que compreendamos no que consistiriam tais "fornecimentos *online*", e quais as peculiaridades as tornam tão desafiadoras, sob a ótica da tributação indireta, aos sistemas positivados, é preciso darmos alguns passos atrás. Mais especificamente, parece-nos ser necessário primeiramente esclarecer quais as características-chave da tributação indireta sobre o consumo (cujo principal paradigma atual é o sistema IVA) e do comércio eletrônico de intangíveis, para então se compreender de que forma a difusão dos fornecimentos *online* desafia aquela estrutura de tributação erigida. É disso que nos ocuparemos nos próximos itens do presente capítulo e no capítulo 2.

De se advertir que, relativamente aos desafios impostos pela digitalização da economia, pretendemos, com base nos relatórios da OCDE e de outros organismos

---

[89] Utilizaremos ainda os temos "serviços digitais", "serviços eletrônicos" e/ou "comércio de intangíveis" para nos referirmos a tais operações.

[90] Interessante notar que no relatório "Aspectos do Imposto sobre o Consumo do Comércio Electrónico" do Grupo de Trabalho nº 9 em tributação do consumo da Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE há menção ao que se denominou serviços tangíveis – em que o local de consumo dos serviços é facilmente identificável por presumir algum nexo de tangibilidade (propriedade, natura da prestação etc.) – *versus* serviços intangíveis – em que a definição do local da prestação se mostra incerto. É justamente essa última categoria de prestação de serviços, potencializada pelo desenvolvimento das Tecnologias da Informação e Comunicação, que maiores desafios apresentam ao *status quo*. OECD. (2011). Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce. A Report from Working Party nº 9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs, pp. 10-11. Ainda, OECD. (2003). *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions.* The 2003 Report., p. 11 et seq.

internacionais tratantes do assunto, utilizar ferramenta estratégica – afeta ao processo de gestão de risco –, a fim de mapear os principais riscos que tal mudança paradigmática das relações sociais impõem aos objetivos primordiais dos sistemas de tributação indireta (quais sejam adequada arrecadação dos tributos e manutenção de um ambiente concorrencial saudável). Ultrapassado esse ponto, poderemos então ingressar na análise crítica das propostas feitas pela própria OCDE com vistas ao estabelecimento de *standards* normativos (mundiais) para se lidar com esses desafios, e que inspiraram as recentes mudanças no sistema IVA europeu[91], e que potencialmente inspiram outros sistemas, inclusive o brasileiro (mormente por sua pretensão em ingressar como país membro de tal organização governamental).

Aliás, a escolha pela análise das discussões e proposituras encabeçadas da OCDE enquanto paradigma de análise dos sistemas brasileiro e europeu, não é aleatória. É que, ao contrário da tributação direta, a tributação indireta carece de um modelo internacional[92] que defina padrões normativos a serem observados internacionalmente, inclusive em âmbito de tratados e/ou acordos entre países, isto é, um *softlaw* comum e paradigmático. Daí que a OCDE acabou por se tornar o fórum de discussões por excelência no que se refere aos desafios que a ampliação do comércio transfronteiriço de bens tangíveis e/ou digitais[93], permitido pelo desenvolvimento das tecnologias da informação (Internet, precipuamente), impusera aos sistemas de tributação indireta. É no âmbito dessa organização que as principais iniciativas, relatórios e proposituras – que servem de norte às

---

91 Referimo-nos ao "pacote de comércio electrónico do IVA" composto pela Directiva (UE) 2017/2455, e pelos Regulamento (UE) 2017/2454, e Regulamento de Execução (UE) 2017/2459. Em razão da pandemia da Covid-19, o início de vigência desse regime fora adiado para meados de 2021.

92 Referimo-nos às Convenções Modelo da ONU e da OCDE que estabelecem padrões de cláusulas que podem ser usadas na celebração de acordos internacionais entre Estados soberanos, relativamente à matéria afeta a tributação direta (lucro, royalties etc.). O objetivo fora trazer um padrão mínimo a fim de trazer maior segurança jurídica, minorando os riscos de ausência ou dupla tributação, aos países signatários e/ou aderentes. Modelos da OCDE e da ONU estão disponíveis, respectivamente, em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1; e https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf. Acesso em: 17 jan. 2021.

93 O termo digital aqui fora usado como sinônimo de intangível.

reformas normativas levadas a cabo em alguns sistemas IVA[94] – tiveram origem. Inclusive fora publicado um Guia-Modelo de IVA (as chamadas Diretrizes Internacionais) propositivo de normas jurídicas mais adequadas para lidar com o comércio transfronteiriço[95], cujo alcance (persuasivo) é potencialmente global. Logo, parece ser possível se afirmar que é dos documentos (relatórios, proposituras etc.) feitos pela OCDE que residiria um "*standard*" (moldura), uma diretriz normativa internacional para se lidar com os desafios impostos pela digitalização da economia aos sistemas de tributação indireta nacionais. Aliás, tal "padrão", repita-se, será o pano de fundo da análise dos sistemas europeu e brasileiro de tributação indireta, a ser feita nos capítulos 3 e 4.

4.1. TRIBUTAÇÃO INDIRETA E/OU TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO?

Falar-se em tributação é, em última análise, tratar precipuamente do regime jurídico regente das transferências compulsórias de recursos financeiros aos cofres públicos, sem qualquer contrapartida estatal necessária[96]. Assim, o principal objetivo de um sistema tributário é possibilitar a arrecadação tributária[97], sendo tal atividade, em muitos países, fonte primária e principal de recursos públicos. Isto é, com os valores recebidos por meio

---

[94] Referimo-nos ao sistema europeu e, por conseguinte, aos sistemas da África do Sul, Coréia do Sul, Japão e Nova Zelândia. Stanley-Smith, Joe. (2016, october). E-commerce: The global shift in taxation. *International Tax Review*, 27.

[95] Interessante pontuar que o Guia-Modelo IVA, proposto pela OCDE, deixa mesmo assente que se trata de diretrizes aplicáveis ao comércio transfronteiriço de uma forma ampla (bens, serviços e intangíveis), não se circunscrevendo ao comércio eletrônico. OCDE (2015). *International VAT/GST Guidelines*, p. 9.

[96] De uma forma geral inexiste uma prestação estatal conexa ao pagamento dos valores tributários. Porém, consoante catalogação clássica em doutrina brasileira, a taxa, enquanto espécie tributária, deteria como um dos seus critérios de discriminem justamente a contraprestação estatal diretamente referida ao contribuinte. Sobre o assunto, vide: Ataliba, Geraldo. (2013). Hipótese de Incidência Tributária (6a ed.). São Paulo: Malheiros, p. 146 et seq.; Carrazza, Roque Antônio. (2006). *Curso de Direito Constitucional Tributário* (22a ed.). São Paulo: Malheiros, p. 503 et seq.; Carvalho, Paulo de Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 62-63; Coêlho, Sacha Calmon Navarro. (2008). *Curso de Direito Tributário Brasileiro* (9a ed.). Rio de Janeiro: Forense, p. 439 et seq. Verli, Fabiano. (2005). *Taxas e Preços Públicos*. São Paulo: Editora dos Tribunais.

[97] Para além desse principal objetivo – arrecadatório –, o tributo pode ser utilizado como instrumento de intervenção ou regulação pública, visando estimular ou desencorajar atos por parte dos particulares a fim de implementarem políticas ou diretrizes públicas. É o que denominamos objetivos extrafiscais. Sobre o assunto, vide: Schoueri, Luís Eduardo. (2005). *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense; Pinto, Nayara Sepulcri de Camargo. (2020). *Eficácia extrafiscal: entre função e controle* [meio eletrônico]. Tese de Doutorado. Curitiba.

da atividade tributária, mormente impostos, é que os Estados podem financiar suas políticas públicas, direcionando a áreas como segurança, justiça, saúde, educação, em todo relevantes a manutenção de um Estado Democrático de Direito.

Clássica a distinção doutrinária, entre impostos diretos e indiretos, cujas raízes se assentam na Ciência das Finanças. A distinção entre uma classe e outra, regra geral[98], tem por foco o fenômeno da repercussão tributária: se a incidência tributária ocorre sobre pessoa distinta daquela que se pretende suporte, de fato, o encargo econômico[99]. É dizer, em que pese a relação jurídico tributária ser estabelecida entre o sujeito passivo (realizador da operação tributada) e a Administração Fiscal, o encargo incorrido será repercutido, isto é, transferido para o próximo agente da cadeia (tomador do bem ou serviço).

Assim, diretos seriam os impostos que incidem sobre a própria pessoa que se pretenda suporte o encargo econômico, e indiretos os que repercutem, onerando riqueza que se encontre na esfera de terceiro[100]. Como bem nos lembra Marie Lamensch, ainda que a distinção entre impostos diretos e indiretos não seja teoricamente perfeita sob a ótica da teoria econômica[101], trata-se de uma categorização bastante tradicional no direito

---

98 É que, consoante bem nos lembra André Mendes Moreira, para além do critério da repercussão, de cariz económico em sua origem (teoria fisiocrática da repercussão econômica), temos aos menos outras cinco teorias que buscam distinguir os tributos diretos dos indiretos utilizando ou critérios econômico-contábeis ou critérios jurídicos. Relativamente à primeira categoria, referido autor elenca a teoria da contabilidade nacional, que se atrela à metodologia contábil de cálculo do produto nacional *versus* renda nacional, e a teoria da capacidade contributiva, cujo foco reside em se verificar se a tributação incide sobre manifestações de riquezas imediatas (patrimônio e rendas) ou mediatas (consumo de riquezas). Já a segunda categoria, abrangeria a teoria do rol nominativo, atrelado à existência dos dados dos contribuintes e da riqueza tributável em um cadastro público, a teoria do lançamento, que se conecta à imprescindibilidade (ou não) do lançamento tributário para fins de constituição e pagamento do tributo, e a teoria da natureza do fato tributável, cujo foco reside na análise do próprio fato tributável, isto se o critério material da hipótese de incidência prevê eventos fáticos permanentes (propriedade de um imóvel, por exemplo) ou instantâneos (prestação de serviços). Moreira, André Mendes. (2012). *A não-cumulatividade dos tributos* (2a ed. rev. e atual.). São Paulo: Noeses, pp. 10-25.

99 Schenk, Adam; Oldman, Oliver. (2007). *Value-added tax, a Comparative Approach*. Cambridge Tax Law Series.

100 Vasques, Sérgio. (2018). *Manual de Direito Fiscal* (2a ed.). Coimbra: Almedina, p. 216.

101 É que tais distinções são feitas com base na premissa de que a tributos indiretos são pagos pelos consumidores. E, consoante já alertara os economistas, a depender das condições de mercado e elasticidade de preço da demanda, atacadistas e varejistas podem não estar em condições de transferir o encargo tributário aos consumidores finais. Ainda, no que tange aos tributos diretos, podem estes ser repassados no preço final de seus produtos e/ou serviços. Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 7. No mesmo sentido, Vasques, Sérgio. (2018). *Manual de Direito Fiscal* (2a ed.). Coimbra: Almedina, p. 217; Moreira, André Mendes. (2012). *A não-cumulatividade dos tributos* (2a ed. rev. e atual.) São Paulo: Noeses, p. 8-10.

econômico internacional. De fato, no âmbito da Organização Mundial do Comércio, por exemplo, em que pese nem o GATT (General Agreement on Tariffs and Trade[102]) e nem o GATS (General Agreement on Trade in Services[103]) trazerem uma definição do que seriam impostos "diretos" em oposição a "indiretos", há um certo consenso internacional sobre essa distinção, "positivado" na nota de rodapé nº 58 do "SCM Agreement" (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures[104]). Nesse documento, tanto os impostos diretos quanto indiretos são identificados por meio de exemplos. Nesse sentido, impostos diretos incluiriam "impostos sobre salários, lucros, juros, aluguéis, royalties e todas as outras formas de renda e impostos sobre a propriedade de bens imóveis"[105], ao passo que impostos indiretos abrangeriam "impostos sobre vendas, impostos especiais de consumo, sobre volume de negócios, valor agregado, franquia, selo, transferência, inventário e impostos sobre equipamentos, impostos de fronteira e todos os impostos que não sejam impostos diretos e encargos de importação"[106].

No âmbito da União Europeia, tal distinção – tradicional – é implicitamente aceita desde o Tratado de Roma. É que, apesar de inexistir tanto no Tratado de Roma quanto no Tratado de Lisboa e no TFUE (Tratado de Funcionamento da União Europeia) definição do que seriam impostos indiretos *vis-à-vis* "impostos diretos", consta em todos eles referências negativas do que seriam "impostos indiretos"[107]. Mais especificamente, ao tratarem da harmonização dos impostos sobre o consumo, todos esses diplomas referem-se expressamente a impostos indiretos enquanto categoria mais genérica, que englobaria

---

102 Acordo Geral de Tarifas e Comércio, em tradução livre.

103 Acordo Geral sobre Comércio e Serviços, em tradução livre.

104 Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias, em tradução livre.

105 No original: "The term 'direct taxes' shall mean taxes on wages, profits, interests, rents, royalties, and all other forms of income, and taxes on the ownership of real property". Disponível em: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf. Acesso em: 20 jan. 2021.

106 No original: "The term 'indirect taxes' shall mean sales, excise, turnover, value added, franchise, stamp, transfer, inventory and equipment taxes, border taxes and all taxes other than direct taxes and import charges". Disponível em: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf. Acesso em: 20 jan. 2021.

107 Referimo-nos aos artigos 92 e 93 do Tratado de Roma, aos artigos 112 e 113 do Tratado de Lisboa e aos artigos 112 e 113 do TFUE.

impostos que não sejam sobre o volume de negócios, nem os especiais sobre o consumo, mas com eles correlacionados.

Já no Brasil, a análise dos principais diplomas legislativos tributários[108] nos demonstra inexistir menção explícita a tais categorias. Porém, exame mais pormenorizado do artigo 166 do Código Tributário Brasileiro (CTN), revela-nos que tal distinção tradicional também fora aqui acolhida, porém de forma implícita. É que estabelece referido dispositivo que a restituição de tributos que "comportem, *por sua natureza*, transferência do encargo financeiro" só poderia ser feita a quem prove ter assumido o referido encargo, ou com a autorização expressa do terceiro a quem eventualmente se o transferira. Daí que tal assertiva seria um "indicador de que os tributos indiretos seriam aqueles que, *devido a sua conformação legislativa*, possuíssem o escopo de transladar ao contribuinte *de facto* o ônus financeiro"[109].

Em apertada síntese, pode-se dizer que a distinção entre impostos diretos ou indiretos tem por critério último a possibilidade (ou não) de transladação, autorizada pelo ordenamento jurídico em questão[110], do encargo econômico ao consumidor do produto, bem ou serviço. Assim, como regra geral, os diretos seriam os impostos que incidem sobre o rendimento e patrimônio, e indiretos os que incidem sobre o consumo de forma ampla[111].

Pois bem, nosso foco de pesquisa está nos impostos sobre o consumo. Aliás, seria mesmo preferível, para os fins da presente pesquisa, a adoção da expressão "impostos sobre o consumo" do que "impostos indiretos", posto que essa última poderia deixar o

---

108 Referimo-nos à Constituição Federal, e ao Código Tributário Brasileiro, por serem os diplomas em que são veiculadas as principais normas de estrutura do sistema jurídico tributário brasileiro. Breves notas sobre a estrutura do sistema jurídico tributário brasileiro, vide item 1 do Capítulo 4.

109 Moreira, André Mendes. (2012). *A não-cumulatividade dos tributos* (2a ed. rev. e atual.). São Paulo: Noeses, p. 26.

110 Daí se falar em repercussão jurídica, em oposição à teoria da repercussão meramente econômica, inaugurada pelos fisiocratas.

111 Há de se pontuar que, consoante bem nos lembram Ad Van Doesum et al. (2020), poder-se-ia em tese aventar a possibilidade de a tributação sobre o consumo ser levado de maneira direta, em que caberia aos consumidores finais serem os responsáveis pelas declarações fiscais e pagamento dos valores correlatos. No entanto, uma tal arquitetura traria para o âmbito de fiscalização das administrações fiscais um número descomunal de contribuintes, com todas as dificuldades e custos a isso implícitos. Eis provavelmente a razão pela qual atrela-se, inclusive no âmbito internacional (como visto), tributação indireta à tributação sobre o consumo, não se aventando na prática uma tributação direta sobre o consumo. Doesum, Ad Van et al. (2020). *Fundamentals of EU VAT Law* (Second Edition). Wolters Kluwer.

Imposto Sobre Serviços brasileiro (ISS) ao largo do estudo – ainda que parcialmente. É que, diferentemente da grande maioria dos sistemas jurídicos tributários, a tributação sobre o consumo brasileiro é partilhada entre os entes federados, sendo que nem para todos eles – caso do ISS municipal – é prevista a possibilidade *ab initio* de transladar o encargo tributário para o consumidor do bem ou serviço[112]. No entanto, tendo em conta a ampla adoção da expressão tributação indireta, tomar-se-á um e outro por sinônimos, com a ressalva de que o imposto sobre os serviços brasileiro estará no escopo de análise – ainda que ausente a previsão legal de sua repercutibilidade para todos os casos.

É dizer, nosso olhar estará sobre a tributação do consumo, que visa justamente taxar bens e serviços durante seu percurso, na cadeia econômica, até o consumidor final[113]. Sob

---

112 Consoante entendimento jurisprudencial assente, a depender do caso concreto, poder-se-á caracterizar o ISS como imposto direto ou indireto. Vide: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ISS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. REPERCUSSÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO. ART. 166 DO CTN: FUNDADO NO ACERVO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL A QUO CONCLUIU NÃO RESTAR PROVADA NOS AUTOS A ASSUNÇÃO, PELA RECORRENTE, DO ÔNUS TRIBUTÁRIO. INVIABILIDADE DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS-ECT A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1 -A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp. 1.131.476/RS, da relatoria do eminente Ministro Luiz Fux, mediante o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento de que o ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto e, na hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter esta transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los. 2- Especificamente em relação à pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre serviços prestados pela EBCT, a Primeira Turma desta Corte Superior reafirmou sua jurisprudência ao consignar que o tributo assume natureza indireta, exigindo da prestadora a prova de que absorveu o ônus financeiro pelo pagamento indevido da exação, deixando de repassá-lo ao tomador do serviço. Precedentes: AgInt no REsp. 1.788.940-SP, Rel. Min. Gurgel De Faria, DJE 03/04/2020; AgInt no REsp. 1.702.453-SP, Rel. Min. Gurgel De Faria, DJE 31/03/2020. 3- Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem afirmou que o caso concreto necessita de comprovação de que a exação não foi repassada para o valor cobrado pelos serviços prestados, e a revisão dessa orientação exige o reexame do acervo fático-probatório dos autos, o que é vedado em sede de Recurso Especial. 4- Agravo Interno da EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS-ECT a que se nega provimento. (AgInt no REsp 1682575-SP, STJ, 1ª T, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 31/08/2020, DJE 03/09/2020). É possível depreender-se de alguma dessas decisões o entendimento de que o ISS quando cobrado pela forma per capita seria direto, ao passo que quando o cálculo do imposto se desse pela aplicação da taxa sobre o valor da prestação é de tributo indireto que se trataria. No mesmo sentido: Moreira, André Mendes. (2012). *A não-cumulatividade dos tributos* (2a ed. rev. e atual.). São Paulo: Noeses, p. 107. O interessante é que ainda que de tributo indireto se trate, não há previsão, relativamente ao ISS brasileiro, de creditamento, por parte do contribuinte, dos impostos incidentes a montante. Trata-se, pois, de um imposto indireto cumulativo.

113 Nesse sentido: "The purpose of a turnover tax o, in short, to tax goods destined for personal consumption; in other words it taxes goods on their way to a consumer. Also services can an, in our opinion, should be included". Terra, Ben; Kajus, Julie (2017). *A Guide to the European VAT Directive.* IBFD: Amsterdam, p. 289.

outro ângulo, é da tributação sobre o gasto realizado[114] pelos particulares (e, na maioria dos sistemas, também pelo Estado, por igrejas, e por entidades sem fins lucrativos[115]) com o consumo que se está a tratar[116]. A tributação recai, portanto, sobre as transações (com bens e serviços) a esse consumo inerentes: por ficção, assume-se que o consumo e o fornecimento de bens e serviços são dois lados de uma mesma moeda, de modo que ao se tributar as operações de fornecimento, atinge-se também o consumo final. Daí porque se afirmar que ao se estruturar a tributação sobre o consumo (mensurado pelo gasto a esse

---

114 O valor "gasto" pelo consumidor é justamente a representação valorativa do quantum se consumira para fins de estabelecimento da base de cálculo dessa forma de tributação. Nesse sentido: "The expeditures, in turn, serve as a proxy for the consumption of those goods and services". Doesum, Ad Van et al. (2020). *Fundamentals of EU VAT Law* (Second Edition). Wolters Kluwer.

115 Ibidem, p. 290. Não é o caso do Brasil. Consta na própria Constituição Federal brasileira a vedação em se tributar, por meio de impostos, os entes da Federação (União, Estados e Municípios), suas autarquias e fundações públicas (art. 150, VI, alínea "a" da CF/88), os templos de qualquer culto (art. 150, VI, alínea "b" da CF/88), bem como, atendidas as condições legais, os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, alínea "c" da CF/88).

116 Flávio Couto Bernardes e Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói nos lembram que são vários os ângulos porque se pode analisar (e por conseguinte identificar) a "tributação sobre o consumo". Sob o viés econômico, mais especificamente de identificação da dinâmica de circulação de riqueza, as pessoas auferem renda, como fruto do seu capital e ou do seu trabalho, renda essa que, muitas vezes, é convertida em patrimônio ou mantida enquanto poupança, e que em outras tantas, é utilizada para a aquisição de bens. Daí que a tributação, ao buscar incidir sobre manifestações de riquezas em verdade tributa sempre a renda, "diferenciando-se apenas o momento em que ela se dá". Schoueri, Luis Eduardo. (2019). *Direito tributário* (9a ed.). São Paulo: Saraiva Educação. É dizer, sob o ângulo financeiro, a identificação e classificação dos tributos atrela-se às incidências ou, melhor, aos momentos de incidência no fluxo económico, quais sejam "renda produzida, renda distribuída, renda poupada ou renda consumida". Daí que – e já nos concentrando no aspecto jurídico dessa "apreensão" – são às hipóteses de incidência que devemos nos ater: da análise das materialidades previstas como fatos passíveis de incidência tributária é que se identifica os tributos que visam atingir a renda no momento de consumo, e que seriam então da categoria "tributação sobre o consumo". Nesse sentido: Macedo, Alberto. (2016). ISS, ICMS-Mercadoria e o caso "Embalagens" (ADI-MC 4.389 DF) – A Constitucionalização, pelo STF, de Critérios que não são Constitucionais. In Alberto Macedo; Leonardo Freitas de Moraes Castro (Coord.). *Tributação indireta Empresarial, Indústria, Comércio e Serviços*. São Paulo: Quartier Latin, p. 809-846. Já buscando identificar a categoria de tributação sobre o consumo apenas com os olhos nos sistemas jurídicos – buscando se afastar dessa interconectividade com o económico –, Flávio Couto Bernardes e Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói propõe serem as notas características dos tributos sobre o consumo a seletividade, a incidência monofásica na última etapa da cadeia ou a não-cumulatividade em cadeias plurifásicas enquanto elementos jurídicos que visam a apreender a capacidade contributiva dos consumidores (e não dos produtores e/ou comerciantes). Bernardes, Flávio Couto; Elói, Pilar de Souza e Paula Coutinho. (2013). Afinal, o que são tributos sobre o consumo? In *Direito Tributário*. XXII Encontro Nacional do CONPEDI. São Paulo: UNINOVE. Disponível em http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a1028301bbff33a4. Acesso em: 15 ago. 2021. Esclarecemos que utilizamos, como ângulo de aproximação do objeto de estudo, as materialidades apostas nas hipóteses de incidência com fins de apreender as operações económicas realizadas no mercado consumidor, até porque os elementos de seletividade e não comutatividade podem ou não estar presentes no erigimento dos sistemas jurídico-tributários voltados a atingir tais transações económicas.

consumo correlato) de forma indireta, está-se, em realidade, a se erigir verdadeira tributação sobre as transações econômicas com bens e serviços[117].

Compreendida essa parte inicial, é de se pontuar que vários são os critérios que permitem distinguir, a seu turno, espécies de "tributos indiretos" ou "sobre o consumo". Se tomarmos a base tributável como parâmetro, poderemos falar em impostos gerais sobre o consumo, tendentes a abarcar todos e quaisquer bens e serviços[118] *versus* impostos especiais sobre o consumo cuja base de incidência é seletiva[119]. De outro ângulo, a depender da etapa – ou etapas – em que há incidência da exação tributária, falaremos em tributos indiretos monofásicos (incide em uma única etapa, seja mais a jusante ou a montante da cadeia de consumo[120]) ou multifásicos (incide em operações relativas a mais de um estágio[121] da cadeia consumerista). No caso de se tratar de tributos indiretos multifásicos, uma outra subdivisão pode ser feita com fulcro na inclusão – ou não – dos valores tributários pagos nas etapas precedentes na base de cálculo da exação tributária, falando-se daí em tributos cumulativos ou não-cumulativos (caso em que o tributo incidirá sobre o "valor agregado" em cada etapa da cadeia). Uma última distinção tradicional é feita no caso de transações transfronteiriças, tendo por critério o nexo de competência tributária: se baseada na origem ou no destino das operações. Sinteticamente:

Figura 1:

---

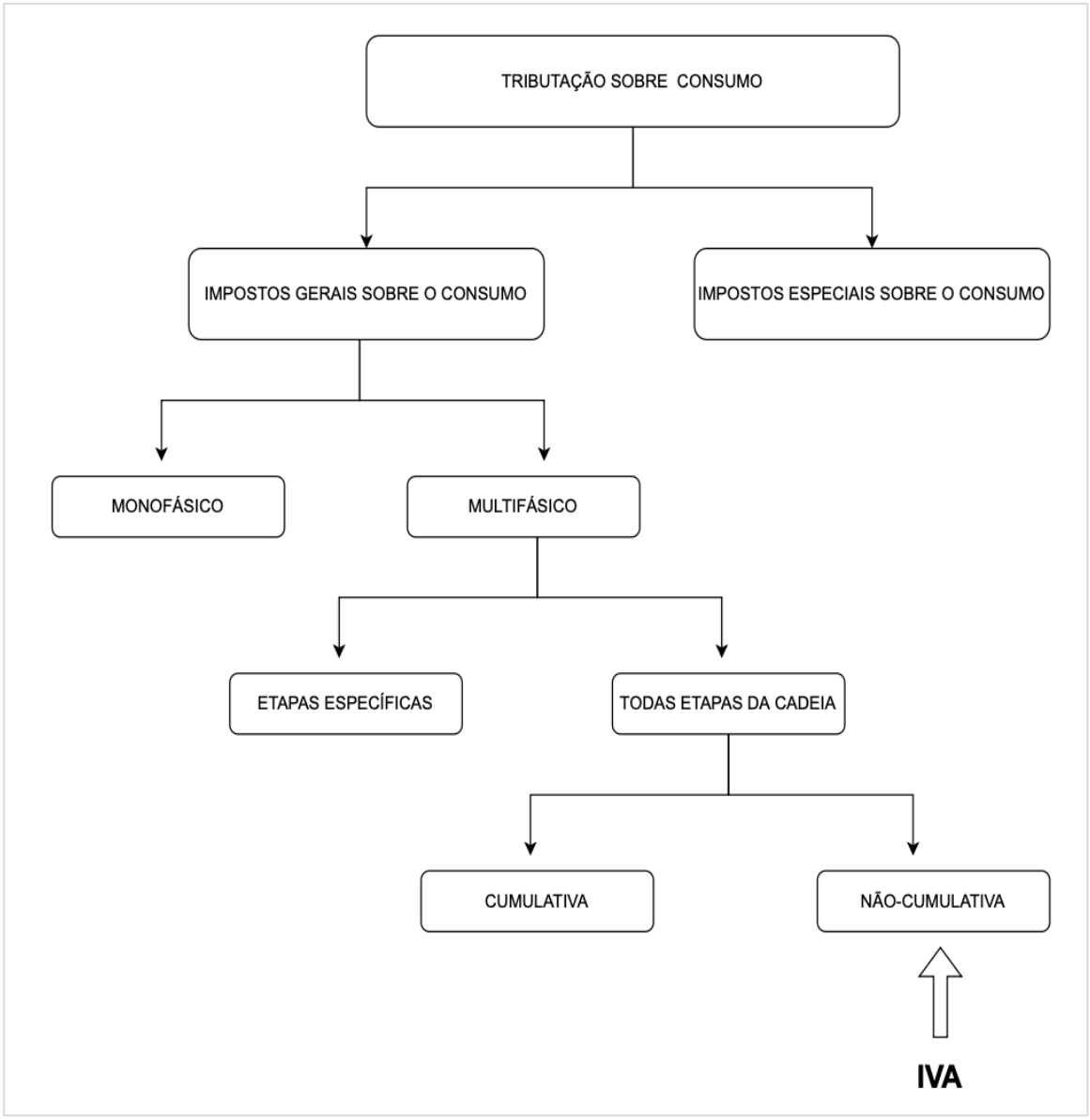
117 Doesum, Ad Van et al. (2020). *Fundamentals of EU VAT Law* (Second Edition). Wolters Kluwer, item 1.2 et seq. No mesmo sentido, Manuel Antonio de Bessa Vieira propõe um sistema fiscal baseado no conceito de imposto único, tendo por base de incidência as "transações monetárias": é que *todas as bases tributárias atuais são apenas subconjuntos da base tributária "transação"*. Vieira, Manuel Antonio de Bessa. (2013). A abolição do papel-moeda – uma oportunidade para os sistemas fiscais. In António Carlos dos Santos, Cidália Maria da Mota Lopes. *Fiscalidade. Outros Olhares. Vida Económica*, p. 268-308.

118 Vasques, Sérgio. (2018). *O Imposto sobre Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina, p. 17.

119 Isto é limitada à alguns bens ou serviços, caso dos impostos especiais sobre o consumo de bebidas, tabaco

120 Seria o caso do imposto sobre os produtores, sobre os grossistas e/ou sobre as vendas a retalho. Sobre o assunto, vide Vasques, Sérgio. (2012). O IVA como imposto geral sobre o consumo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, 10(59), Belo Horizonte.

121 Podendo se ater a etapas específica ou incidir em todas as operações da cadeia de consumo.



Nota: Elaborado pela autora (2022).

Com base em tais distinções, a maioria dos impostos sobre o consumo estruturados atualmente pelo mundo podem ser definidos como de base ampla, multifásicos, não-

cumulativos e tributados no destino[122]. Trata-se do sistema IVA, que por apresentar inúmeras vantagens frente aos sistemas de tributação sobre o consumo até então instituídos, acabou por ser amplamente adotado, tornando-se o atual "modelo-padrão" de tributação indireta. Destarte, é o sistema IVA que se tem como paradigma nas discussões internacionais acerca dos desafios e adaptações dos regimes tributários perante o comércio eletrônico. Ainda é o sistema IVA que inspirou - e inspira - as reformas, no âmbito da tributação sobre o consumo, levadas a efeito nas últimas décadas, por diversos países. Por ser tal sistema o norte dos debates hodiernos, e aquele que capitaneará, portanto, a presente pesquisa, alguns parágrafos são a ele reservados a fim de compreender suas características básicas. Afinal, apenas quando conhecidos os seus aspectos estruturais é que os desafios a eles impostos pela digitalização da economia são mais adequadamente compreendidos.

4.2. O SISTEMA "IVA" ENQUANTO MODELO-PADRÃO

4.2.1. ORIGEM E (RAZÕES) DE EXPANSÃO DO SISTEMA "IVA"

A origem do que conhecemos como sistema IVA remonta ao ano de 1919, consoante proposta feita por Von Siemens[123]. Porém, foi apenas em 1954 que vimos tal sistema ser

---

122 Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series*, 36*. Amsterdam: IBFD, p. 9. No mesmo sentido, os relatórios e propostas de modelos normativos relacionados à tributação de mercadorias, serviços e intangíveis em operações transfronteiriças confeccionados pela OCDE têm por premissa sistemas de IVA com tais características, consideradas "típicas". Mencione-se três relatórios que formaram o que ficou conhecido como "Consumption Tax Guidance Series": (i) "OECD, Electronic Commerce - Commentary on the Place of Consumption for Business-to-Business Supplies (Business Presence) (2003)"; (ii) "OECD, Electronic Commerce - Simplified Registration. Guidance (2003)"; (iii) "OECD, Verification of Customer Status and Jurisdiction (2003)". Mais recentemente, é de se destacar "OECD.International VAT/ GST Guideline (2015)"; "OECD. Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation (2017)"; e "OECD. The Role of Digital Platforms In The Collection of VAT/GST On Online Sales (2019)".

123 "Carl Friedrich von Siemens (1872-1941) – então presidente deste grupo industrial, terceiro filho do fundador Werner von Siems e deputado Reichstag – propõe em 1919 a reforma do *Umsatzesteuner* no sentido de este passar a incidir apenas sobre a diferença entre os *input*s e os *outputs* das empresas, pondo-se assim termo à cumulação do imposto. Esta proposta de Carl Friedrich von Siemens, que não viria a ter sucesso junto do parlamento, constitui a primeira elaboração teórica do IVA e mostra-nos que este é originariamente concebido como um aperfeiçoamento dos impostos sobre as transações e como solução para o problema da tributação em cascata". Vasques, Sérgio. (2019). *O Imposto sobre o valor acrescentado*. Coimbra: Almedina, pp. 43-44.

efetivamente implementado na França[124], conforme proposta de Maurice Lauré, então diretor-adjunto da autoridade fiscal francesa. Dentre as inúmeras formas de se tributar o consumo de mercadorias e serviços pelos particulares, o IVA apresentou-se como a mais vantajosa em razão de se mostrar a que menos distorções econômicas causa, sendo quiçá esse o principal mote à sua ampla aceitação e disseminação mundo afora. Destarte, a análise comparativa entre o sistema IVA e as demais arquiteturas de tributação sobre o consumo aventadas (e implementadas) demonstra a solução por aquele de inúmeras desvantagens apresentadas por essas.

4.2.1.1 Sistema IVA *versus* Tributação sobre o Consumo Monofásica, (Produtor, Grossista e Retalhista) e Multifásica Cumulativa

Socorrendo-nos das lições de Sérgio Vasques, e iniciando nossa jornada pelo sistema de tributação sobre o consumo monofásica incidente sobre os produtores, percebemos aqui serem de quatro ordens suas principais desvantagens. Primeiro, que ao se restringir a cobrança ao estágio inicial da cadeia consumerista – deixando intocadas as demais etapas do circuito –, distorções econômicas relevantes poderão ser produzidas, por se tratar de imposto potencialmente condicionante da organização empresarial. De fato, ao se onerar apenas o produtor, é criado um forte estímulo para que se desloque para frente e/ou se desmembre em operações complementares à de produção que, não fosse o imposto, seriam realizadas pelo próprio produtor[125].

---

124 Visando reconstruir sua economia três anos após o fim da Segunda Guerra Mundial, o governo francês apostou em uma arquitetura de abatimento do imposto sobre o volume de vendas pago por um grupo selecionado de empresas que exportam seus produtos. Esperava-se que o aumento das exportações de um setor de exportação mais competitivo e eficiente compensaria o custo da receita inicial das restituições. A aposta valeu a pena e o experimento foi estendido alguns anos depois para mais transações de impostos sobre o volume de vendas – origem do IVA em França. Feria, Rita de La; Krever, Richard. (2013). Ending VAT Exemptions: Towards A *Post-Modern* VAT. In Rita de la Feria. (ed.). *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives.* The Hague /London/New York: Kluwer Law International, p. 3.

125 J. G. Xavier de Basto (1991), 37, nota nº 46, citado por Sergio Vasques, lembra o caso dos fabricantes de elevadores que, na vigência do antigo imposto de transações português, procediam a venda destes equipamentos sem que nela incluíssem o serviço de montagem, por razões de ordem meramente fiscal: "os produtores de elevadores, a fim de diminuir o valor tributável, subestimavam o valor da produção industrial (feita na fábrica e sujeita a imposto) e sobreavaliavam as despesas de montagem (que, como prestações de serviços, não estavam abrangidas pela incidência)".

Segundo, há os casos em que os produtores vendem seus produtos a outros com intuito de serem incorporados no processo produtivo desses últimos. Nesses casos, faz-se necessário a desoneração dessas transações, sob pena de se sobreonerar de início a cadeia produtiva, ao impor-lhe uma tributação cumulativa. A forma mais usual de se desviar desse fenômeno e de garantir que o imposto incida apenas na fase ulterior de transmissão dos bens, está em se utilizar do mecanismo de suspensão tributária. Através dele é permitido que as mercadorias sejam transacionadas entre os produtores com o imposto subjacente "suspenso", tornando-se devido apenas quando as mercadorias saiam desse círculo, e sejam transmitidas a não produtor. Mas para que um tal mecanismo de suspensão opere de forma segura e eficaz é imprescindível que a Administração Fiscal estabeleça um cadastro dos produtores e os fiscalize rigorosamente, incorrendo nos custos inerentes a tais atividades.

Terceiro, em razão de os impostos sobre produtores concentrarem-se sobre um universo bastante limitado de contribuintes, bem como sobre o estágio mais recuado do circuito econômico, estes impostos tendem a exigir taxas mais elevadas para que gerem a mesma receita que os impostos de base mais ampla, isto é, que se estendem a outros estágios da cadeia econômica. E mais, à medida em que se empreguem taxas mais elevadas, os problemas relacionados a distorções econômicas e fraudes fiscais – mencionados linhas atrás – agudizam-se. Afinal, acaba-se por se estimular (economicamente) tanto o deslocamento das operações para diante da fase da produção quanto o desvio ilícito de mercadorias para fora do regime de suspensão do imposto.

Em quarto, da mesma forma que qualquer sistema de tributação monofásica sobre o consumo, o imposto sobre os produtores tende a não abarcar a tributação sobre serviços. Trata-se de impostos que estão geneticamente conexos à produção de mercadorias, *surgindo em larga medida como o prolongamento histórico da tributação aduaneira, apresentando uma estrutura que dificilmente se acomoda à tributação dos serviços*[126]. E mais, ainda quando estes impostos incidam sobre a prestação de serviços, logo se

---

126 Vasques, Sérgio. (2012). O IVA como imposto geral sobre o consumo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, *10*(59), Belo Horizonte.

vislumbram as dificuldades em se assegurar que se tributem apenas os serviços prestados a consumidores finais, sem que se gere uma perniciosa tributação cumulativa.

Já no que se refere à estrutura de tributação sobre o consumo monofásica incidente sobre os grossistas, a mesma ordem de desvantagens relacionadas ao imposto sobre os produtores pode ser observada, com a peculiaridade de que aqui ao invés de se ter o estímulo ao desmembramento e/ou deslocamento de atividades para adiante, o é para concentração em etapa anterior. Ainda, para além daquelas quatro desvantagens, é de se pontuar mais uma: a potencial criação de distorções importantes na hipótese de os grossistas realizarem vendas diretas aos consumidores. Sérgio Vasques[127] nos brinda com o seguinte exemplo esclarecedor: imaginemos que o produtor de uma mercadoria a venda por 100 logo à saída da fábrica, o comércio por grosso a venda por 120 e ela acabe por ser colocada no retalho a 150. Perceba-se que o imposto na venda feita pelo grossista ao retalhista incidirá apenas sobre o valor de 120, ainda que o preço junto do consumidor final seja 150. No entanto, quando o grossista pretenda fazer uma venda direta ao consumidor, e sendo presumível que pretenda fazê-la por valor igual ou próximo ao que é praticado no retalho, o imposto a pagar incidirá sobre a base de 150. Uma tal diferença consubstancia verdadeira *penalização do grossista sem qualquer justificação econômica*.

No que toca à sistemática de tributação sobre o consumo monofásica incidente sobre os retalhistas, nota-se que é sobre as vendas ao consumidor final – tenham ou não sido feitas por retalhistas – que incidirá a exação fiscal. Tal sistemática possui méritos de relevo, que os distinguem claramente dos demais impostos monofásicos sobre o consumo, tornando tais impostos a *única alternativa real ao sistema de imposto sobre* o valor acrescentado. É que aqui, assim como no sistema IVA, restam afastados estímulos a uma estruturação empresarial por razões fiscais, observando-se, assim, o princípio da neutralidade econômica. Destarte, ao contrário do que sucede com os impostos sobre produtores e grossistas, a carga fiscal, aqui, "será a mesma qualquer que seja o ponto da cadeia em que se situem operações como o transporte, a publicidade, a garantia ou a instalação, do mesmo modo que a carga fiscal será a mesma, seja a venda feita por

---

127 Vasques, Sérgio. (2012). O IVA como imposto geral sobre o consumo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, *10*(59), Belo Horizonte.

retalhista, seja feita diretamente pelo produtor ou grossista"[128]. Outro grande mérito deste sistema de tributação do consumo é sua capacidade coletora: incidindo sobre o último estágio do circuito econômico, em que se encontra um número muito maior de atores (comparativamente às duas sistemáticas retromencionadas), estes impostos – por possuírem uma base ampla de incidência – permitem arrecadar uma receita elevada com taxas relativamente brandas.

Por outro lado, a grande desvantagem destes impostos também reside no grande número de sujeitos passivos sujeitos à exação tributária, e que estão, portanto, em nexo relacional com a administração tributária. É dizer, uma vez que todo o imposto se concentra na fase do comércio a retalho, a angariação de receita depende da capacidade dessa mesma administração em controlar esta grande massa de contribuintes. Outro ponto de atenção é quanto à prevenção de eventual efeito cumulativo da tributação. É que, ainda que se trate de imposto incidente sobre transações realizadas no último estágio do circuito econômico, elas podem ser feitas tanto a consumidor final quanto a outra empresa, sendo que nessa última hipótese há de se afastar a exação tributária sob pena de torná-la cumulativa. Mais uma vez, a solução para se assegurar que as transações "business-to-business" (B2B) fiquem livres do imposto sobre o consumo é criar um registo dos operadores econômicos que permita ao comprador invocar o estatuto de empresa sempre que faça as suas aquisições, com todos os custos a isso inerentes. No entanto, para além de custosa, exigindo esforço de controle não desprezível para a administração fazendária, essa solução *presta-se facilmente à fraude, sobretudo no tocante aos serviços, sendo sempre difícil garantir que o uso que lhes é dado não é de natureza pessoal, mas antes para os fins próprios da empresa*[129].

Ainda no que se refere às demais alternativas ao IVA, e já ingressando na tributação sobre o consumo plurifásica, temos os impostos sobre as transações. Trata-se de impostos sobre o consumo que operam através da aplicação de uma taxa ao valor de venda, qualquer que seja o estágio da cadeia econômica em que é realizada. Por não permitirem o

---

128 Vasques, Sérgio. (2012). O IVA como imposto geral sobre o consumo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, *10*(59), Belo Horizonte.

129 Vasques, Sérgio. (2012). O IVA como imposto geral sobre o consumo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, *10*(59), Belo Horizonte.

desagravamento, por parte dos sujeitos passivos, dos *inputs* das aquisições relacionadas às suas atividades, acarretam efeitos de tributação em cascata. É dizer, em que pese os impostos sobre as transações terem em comum com o IVA o fato de incidirem sobre todos os estágios da cadeia econômica, dele se afasta justamente pelo efeito cumulativo que lhes é ínsito. De se pontuar que tal efeito deletério será tão mais intenso quanto mais longa for a cadeia de produção e distribuição, fato esse a estimular organizações empresariais mais verticalizadas (agregadoras de várias fases produtivas e/ou distributivas), as quais acarretam, por seu turno, importantes distorções econômicas ao impor distintas cargas fiscais a bens semelhantes.

Não bastassem esses pontos, há ainda um outro relacionado ao comércio internacional. É que quando se aplica um imposto sobre as transações, que vai se acumulando ao longo do circuito econômico, fica bastante complicado apurar com exatidão o imposto que efetivamente incidiu em um dado bem que se pretenda seja exportado. Daí que caso se pretenda tributar as operações internacionais com base no princípio do destino, o reembolso aos exportadores relativamente à carga fiscal contida nos produtos se torna algo impraticável, ou factível apenas com base em estimativas. Em síntese, e nos utilizando das palavras de Sérgio Vasques, os impostos sobre as transações obrigam *as empresas a formas de organização ineficientes do ponto de vista econômico; levam os consumidores a alterar as suas escolhas por razões de ordem meramente fiscal; e penalizam as exportações, distorcendo o comércio internacional*[130].

O sistema IVA, por sua vez, apresentou-se como a opção de tributação sobre o consumo mais vantajosa sob o aspecto da neutralidade e eficiência econômica. Os impostos sobre o valor acrescentado incidem, semelhantemente aos impostos sobre transações, sobre todos os estágios da cadeia econômica – sendo, portanto, plurifásicos. No entanto, diferentemente daqueles (impostos sobre as transações), aqui cada operador deverá verter aos cofres públicos apenas o valor que acrescenta, através de sua atividade, aos bens e serviços que colocam em circulação na cadeia de consumo, evitando-se (ou ao menos buscando evitar-se) o efeito cumulativo deles característico. Assim é que, ao invés

---

[130] Vasques, Sérgio. (2012). O IVA como imposto geral sobre o consumo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, *10*(59), Belo Horizonte.

de se calcular o imposto com base na simples aplicação de uma taxa à base de cálculo, o cálculo do IVA deverá ter em conta apenas o que efetivamente fora acrescentado[131] em cada fase do circuito econômico.

Uma tal sistemática permite, como dito alhures, a observância da neutralidade econômica. Ora, uma vez que o imposto incide unicamente sobre o valor que cada operador acrescenta, em determinada etapa da cadeia econômica, o sistema IVA afasta o nefasto efeito em cascata da tributação, típico dos impostos sobre as transações, tornando-se indiferente o grau de integração vertical das empresas, assim como a extensão da cadeia que determinado bem e/ou serviço tenha. É dizer, a carga fiscal que é transmitida ao consumidor final mostra-se a mesma, independentemente do número de intermediários na cadeia, *deixando de haver um estímulo à reorganização das empresas por razões meramente fiscais – neutralidade no produtor – e deixando de haver também uma distorção das escolhas dos consumidores ditada pela diferente carga fiscal que os bens encerram – neutralidade no consumidor*[132].

Note-se ainda que, ao permitir a cada operador creditar-se da carga fiscal suportada na operação que o antecede, o IVA acaba tendo o mesmo efeito que o imposto monofásico sobre as vendas a retalho, desse diferindo ao distribuir a arrecadação tributária ao longo da cadeia econômica ao invés de concentrá-la apenas na operação com o consumidor final. E, uma tal arquitetura tem efeitos positivos de eficácia econômica, posto que, para além de se alargar a base de incidência tributária, minimiza-se o incentivo à fraude e evasão, já que o "ganho" será menor comparativamente à concentração da cobrança num único ponto. Ademais, ao se diluir a cobrança tributária ao longo do circuito econômico, institui-se um mecanismo de autopoliciamento: ao se assentar o creditamento da carga fiscal incidente

---

131 Para tanto, pode-se fazer uso de três metodologias distintas: (i) método aditivo, (ii) método subtrativo direito, e (iii) método subtrativo indireto. Apertada síntese, com o método aditivo, o valor acrescentado é calculado através da soma dos fatores de produção da empresa, ou seja, somam-se, basicamente, lucros, salários, juros e rendas, para aplicar ao resultado a taxa de imposto. Já com o método subtrativo direto, o valor acrescentado é calculado através da dedução dos inputs da empresa aos seus outputs, aplicando-se à essa diferença a taxa de imposto. Por fim, pelo método subtrativo indireto, calcula-se o valor acrescentada pela dedução do imposto suportado pela empresa, relativamente às suas aquisições (inputs), ao imposto por ela liquidado nas operações que realiza (outputs). É esse último método que detém maior aceitação pelos modernos sistemas IVA, sendo inclusive em que se assenta o IVA europeu e brasileiro (ICMS).

132 Vasques, Sérgio. (2012). O IVA como imposto geral sobre o consumo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, *10*(59), Belo Horizonte.

nas etapas anteriores num mecanismo de comprovação contábil operação a operação (faturas), cada operador tem interesse (econômico) em exigir fatura do operador econômico que o anteceda na cadeia

4.2.1.2 Princípio da Neutralidade Enquanto Eixo Estruturante do IVA

Perceptível a utilização por diversas ocasiões no tópico anterior da referência ao termo "neutralidade" quando falamos de sistema IVA. Tal relação entre o princípio da neutralidade e o IVA é mesmo quase sincrética, de modo a se poder afirmar que o design, a estruturação do sistema IVA tem por centro justamente a concretização e observância de tal diretriz normativa. Imposto neutro é, nas palavras de Sérgio Vasques *aquele que não interfere nas decisões dos agentes econômicos*, *deixando-os livres para escolher o que, quando e como produzir (neutralidade no produtor), ao mesmo tempo que permite aos consumidores liberdade de escolha do que consumir, sem os afastar de sua inclinação natural (neutralidade no consumidor)*[133].

Trata-se, portanto, a neutralidade de conceito conexo à noção de eficiência econômica, posto que é quando inalteradas – por fatores externos – as escolhas naturais dos agentes econômicos e dos consumidores que se institui ambiente de afetação ótima de recursos em mercado. Trazendo a concretização desse desiderato ao design do IVA, do ponto de vista do produtor, o fator mais importante reside no mecanismo de creditamento do imposto. É através da dedução do imposto pago à montante que os agentes econômicos dele se desoneram, não os incorporando como custo de suas atividades. É ainda através de tal mecanismo que se permite que o IVA flua ao longo da cadeia de produção e distribuição sem efeito cumulativos, atribuindo-se, como deve ser, ao momento do consumo e, portanto, aos consumidores o ônus de seu encargo. É também esse mecanismo que permite se apurar – com rigor – a carga fiscal que onera um determinado bem, viabilizando a sua desoneração, por meio de reembolso de IVA, quando destinado à exportação, o que assegura a neutralidade no comércio internacional.

---

[133] Vasques, Sérgio. (2019). *O Imposto sobre o valor acrescentado*. (Reimpressão). Coimbra: Almedina, p. 105.

Já do ponto de vista da neutralidade no consumidor, a característica-chave reside na base de incidência ampla e tendencialmente uniforme. É justamente por buscar incidir na generalidade das operações, e de forma uniforme – tanto quanto possível – que o IVA tende a não influir nas decisões econômicas dos contribuintes. Comparando-se o IVA com os impostos especiais, cuja seletividade tem por escopo justamente influir na decisão tomada pelos consumidores, é possível se perceber tal caráter de forma mais clara.

Central à ideia da neutralidade é a preservação de um ambiente concorrencial sadio, em que eliminadas distorções que possivelmente seriam geradas caso bens e serviços em concorrência no mercado sejam tratados, sob o aspecto tributário, de forma desigual. Nesse sentido, aliás, caminhara em grande medida a jurisprudência do TJUE. Como bem nos recorda Sergio Vasques, a legitimação material da neutralidade assentava-se na compreensão de que o princípio, justamente por estar vocacionado a afastar distorções concorrenciais, operava apenas ante situações de tratamento desiguais de operadores econômicos em concorrência mercadológica[134,135]. Perceba: "assentava-se", tempo verbal

---

134 Ver dentre outros acórdãos Gregg, C-216/97, de 07.09.1999; Linnerweber e Akritidis, C-453/02 e 462/02, de 17.02.2005; Cimber Air, C-382/02, de 16.09.2004; e Abbey National C-169/04, de 04.05.2006.

135 De se notar que no Brasil, ao adentrar os casos de estabelecimento de isenções, a jurisprudência tem compreendido não ser possível estender, com base no princípio da isonomia, o benefício a outros empreendimentos - ainda que em posicionamento concorrencial. Tal compreensão acaba por afastar a neutralidade nesses casos, *verbis*: TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. EXTENSÃO A CONTRIBUINTE NÃO ALCANÇADO PELA NORMA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não é possível estender benefício fiscal a terceiro não alcançado pela norma legal, tendo em vista o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, § 6º. da CF/1988 e art. 111 do CTN).2. A declaração de inconstitucionalidade não aproveitaria à impetrante, em vista da inadmissibilidade se estender os benefícios previstos no citado dispositivo legal, à hipóteses não previstas em norma que deixa de existir. Ressalte-se que o Poder Judiciário não pode atuar como legislador positivo.3. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento. (AgInt no RMS 48.823/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/11/2019, DJe 28/11/2019).
EMENTA: Agravo regimental no recurso extraordinário. Precedente do Plenário. Ausência de trânsito em julgado. Possibilidade de aplicação. Tributário. Imposto de importação. Artigo 5º, da Lei nº 10.182/01. Extensão de benefício fiscal com base no princípio da isonomia. Impossibilidade de atuação do judiciário como legislador positivo. 1. A existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno da Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma. 2. Não pode o Poder Judiciário, a pretexto de conceder tratamento isonômico, atuar como legislador positivo para estabelecer benefícios tributários não previstos em lei, sob pena de afronta ao princípio fundamental da separação dos poderes. Aplicação da orientação firmada no RE nº 405.579/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 4/8/11. 3. Agravo regimental não provido. (RE 606171 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 07/02/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-040 DIVULG 02-03-2017 PUBLIC 03-03-2017).

no passado. É que o TJUE tem ampliado o espectro de proteção a que está voltado o princípio da legitimidade.

O acórdão Rank[136], de 2011, nos ilustra bem essa tendência de viragem de entendimento do TJUE. Se até então o princípio se mostrava atuante apenas quando tivesse concorrência entre os operadores econômicos, ou entre operações por eles levados a cabo, com o caso Rank sedimentou-se a compreensão de que o princípio da neutralidade também atua quando estamos diante de duas operações semelhantes sob o ponto de vista do "consumidor médio". Isto é, o princípio também irá atuar quando duas operações (bens ou serviços) apresentarem propriedades análogas que satisfaçam as mesmas necessidades dos consumidores, com base em *um critério de comparabilidade na utilização, quando eventuais diferenças existentes não influenciam, de forma considerável, a decisão do consumidor em recorrer a uma ou outra operação*.

Tais pontos, aliás, têm permeado os debates relativos à aplicabilidade dos regimes jurídico-fiscais incidentes sobre as operações tradicionais também em operações com bens digitais, aparentemente semelhantes àquelas. Trata-se de tópico[137] em todo consentâneo ao tema relativo aos impactos da digitalização da economia na tributação indireta, no entanto, foge aos limites do objeto de estudo dessa tese, razão pela qual não nos aprofundaremos nele. O que há de se ter em conta nesse tópico é a centralidade que o princípio da neutralidade exerce no *design* dos regimes IVA – inclusive no âmbito internacional.

4.2.1.3 Da Expansão do Sistema IVA Pelo Mundo

Justamente em razão das vantagens do sistema IVA comparativamente aos demais sistemas de tributação do consumo (item 4.2.1.1), e mais especificamente por ser a neutralidade um de seus princípios basilares (item 4.2.1.2), presenciou-se sua crescente adoção pelos países, mormente em um ambiente de crescente liberalização do comércio globalizado (e tendencialmente transfronteiriço).

---

136 Acórdão Rank, C-259/10 e 260/10, de 10.11.2011.

137 Referimo-nos a questão de como se conformar a ordem jurídica para que seja garantida a neutralidade quando em pauta operações tradicionais *vis-à-vis* fornecimentos digitais.

Eis porque não ser surpreendente a exigência do próprio Fundo Monetário Internacional (FMI) para que países emergentes, destinatários de valores geridos por esse órgão internacional, adotassem o IVA como parte de seus programas de reformas tributárias[138]. Inegável, portanto, a importância do surgimento do sistema IVA no desenvolvimento dos sistemas jurídico-tributários modernos: de uma sistemática presente em aproximadamente 10 (dez) países no final da década de 60 (sessenta), atualmente a vemos presente em quase 170 (cento e setenta países[139]), disciplinando a tributação do consumo em nível local, nacional e mesmo supranacional[140]. Aliás, dos membros da OCDE, apenas os Estados Unidos da América não implementaram o IVA.

São de variadas ordens as razões que motivaram a explosão de sua adoção[141]. Países em desenvolvimento, por exemplo, implementaram o IVA enquanto mecanismo de aumento de suas arrecadações tributárias ou em razão de pressões para modernização de seus sistemas fiscais, feitas por organizações internacionais (tais como FMI, Banco Mundial etc.) e/ou setor empresarial[142]. Foi exatamente esse o caso brasileiro. O Brasil, aliás, foi um dos primeiros países no mundo a adotar o sistema IVA, tendo sido o pioneiro no âmbito da América Latina[143].

Mais especificamente, foi com a reforma tributária de 1965/1966, cujo um dos motes foi a readequação do sistema fiscal brasileiro às mudanças econômicas engendradas pela

---

138 Schenk, Adam; Oldman, Oliver. (2007). Value Added Tax: A Comparative Approach. *Cambrigde Tax Law Series*, p. 18.

139 Conforme nota de rodapé nº 11, há notícias de que 168 (cento e sessenta e oito) países adotaram o sistema IVA. Notícia disponível em: https://www.insper.edu.br/noticias/reforma-tributaria-endeavour-aprender-168-paises/. Acesso em: 08 fev. 2021.

140 Keen, Michael; Lockwood, Ben. (2007). *The Value-Added Tax: its causes and consequences*, IMF WP/07/183, p. 3.

141 De se ressaltar que expansão global do sistema IVA tivera por padrão explosões de adoções regionalizadas. Keen, Michael; Lockwood, Ben. (2007). *The Value-Added Tax: its causes and consequences*, IMF WP/07/183, p. 18.

142 Schenk, Adam; Oldman, Oliver. (2007). Value Added Tax: A Comparative Approach. *Cambrigde Tax Law Series*, p. 17. Ainda, Ebrill, Liam P.; Keen, Michael; Bodin, Jean-Paul; Summers, Victoria. (2001). *The Modern Vat (IMF)*. Washington: International Monetary Fund, p. 6.

143 Ebrill, Liam P.; Keen, Michael; Bodin, Jean-Paul; Summers, Victoria. (2001). *The Modern Vat (IMF)*. Washington: International Monetary Fund, p. 5. Ainda, Santos, Lucas Siqueira dos. (2015). *Reforma Tributária no Brasil: Histórico, Necessidades e Propostas*. [Mestrado em Direito]. Fundação Getúlio Vargas, p. 35.

política de substituição das importações, visando o aumento da arrecadação de receitas para fazer face ao crescente déficit público[144], que tivemos, dentre outras mudanças no sistema fiscal, a estruturação do ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias). Trata-se (o ICM) de imposto que a par de não receber a nomenclatura "IVA" (Imposto sobre o Valor Agregado) possuía sua lógica, por visar incidir sobre o "valor adicionado" em cada etapa de comercialização dos produtos na cadeia de consumo[145]. Hodiernamente, e como fruto da reforma tributária levada a efeito em 1988, com a promulgação da atual Constituição da República brasileira, tal imposto fora substituído pelo ICMS, que além de continuar a incidir sobre as operações de circulação de mercadorias, passou a também onerar alguns serviços[146] (de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal).

Distintamente, no âmbito da União Europeia, a adoção e harmonização de um sistema IVA esteve conexo ao propósito histórico desse bloco em estruturar um mercado comum europeu, em que inexistentes barreiras ao livre tráfego de pessoas, capitais, bens e serviços. Ademais, ter-se um sistema IVA harmonizado no contexto da União Europeia fez-se necessário por uma questão prática de tratamento equânime entre os países membros na composição orçamentária da própria União: é que, desde a década de 70, parte das receitas oriundas do recolhimento de IVA são vertidas ao orçamento comum (da comunidade).

---

144 Sobre o assunto, vide Santos, Lucas Siqueira dos. (2015). Reforma Tributária no Brasil: Histórico, Necessidades e Propostas. [Mestrado em Direito]. Fundação Getúlio Vargas; Varsano, Ricardo. (1981, abril). O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? *Pesquisa e Planejamento Econômico*, *11*(1), Rio de Janeiro; Varsano, Ricardo. (1996). *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.* Rio de Janeiro: IPEA.

145 Como bem nos lembra Paulo Caliendo, a formatação inicial do ICM era bastante inovadora à época: tinha base ampla – ao passo que o modelo francês de então era limitado a alguns produtores –; e além de permitir o crédito, era de cariz estadual, sendo, portanto, o primeiro tributo sobre o consumo não cumulativo estadual. No entanto, o sistema brasileiro acabou por não acompanhar as grandes alterações produzidas após no sistema francês – e seguidas pelas demais legislações europeias. Daí que três pontos nos diferenciariam da maioria dos outros sistemas IVA: nossa restrição ao aproveitamento somente do crédito físico, a não desoneração das exportações e a exclusão dos serviços da base. Nas palavras do autor: "nossa inovação surgia envelhecida por um 'originalismo prejudicial'". Caliendo, Paulo. (2018). Economia Digital e a criação de um IVA para o Brasil. In Renato Vilela Faria et al. (coord.). *Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, p. 799-800.

146 Infelizmente, e nesse ponto concordamos com Paulo Caliendo, perdemos, na Constituinte de 1988, a grande oportunidade histórica de atualizar nossa legislação regente da tributação sobre o consumo, aproximando-nos da maioria dos sistemas IVA então (e atualmente) vigentes. Caliendo, Paulo. (2018). Economia Digital e a criação de um IVA para o Brasil. In Renato Vilela Faria et al. (coord.). *Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, p. 800.

Ultrapassada essa breve introdução relativa à origem e razões pelas quais o sistema IVA se disseminou pelo globo – e mais especificamente no Brasil e União Europeia, foco do nosso estudo –, convém analisar, ainda que brevemente, as suas principais (e típicas) características, para em um momento seguinte se possa buscar compreender os desafios que a digitalização da economia, e mais especificamente o suprimento[147] "*online*", tem imposto à essa arquitetura tributária.

4.2.2. SISTEMA IVA COMO IMPOSTO INDIRETO DE BASE AMPLA INCIDENTE SOBRE O CONSUMO

Os impostos sobre o valor acrescentado, ao contrário do que poderia fazer crer o nome, são em realidade impostos sobre o consumo[148]. Não se trata de impostos cujo foco seja taxar o valor agregado em cada etapa da cadeia econômica, mas sim o consumo, ou melhor, a aquisição de bens e serviços pelo consumidor final. Daí não é de todo desarrazoado se falar que o IVA poderia antes ser definido como "tributo sobre os gastos"[149]. Aliás, como bem pontua Marie Lamesch, tomando-se em consideração que o evento tributável pelo IVA não é o "uso" do produto, mas antes a ocorrência de transações entre fornecedor e comprador, e os valores monetários nessas operações envolvidos, o mais correto seria denominá-lo de "impostos sobre os gastos com consumo" do que "impostos

---

147 O termo suprimento é utilizado nesse trabalho como sinônimo de fornecimento, isto é, de entrega de bens e/ou fornecimento de serviços. Tal esclarecimento se faz necessário na medida em que ao contrário de Portugal, em que o termo suprimento identifica um contrato específico – de empréstimo dos sócios à empresa com caráter de permanência superior a um ano e normalmente remunerados (arts. 243º a 246º do Código das Sociedades Comerciais) –, no Brasil o uso corriqueiro se assemelha ao de fornecimento *lato sensu*.

148 "The particularity of value added taxes is that they are strictly speaking not impose on the addition of value to products and services by taxable persons, but on the consumption (...)". Schenk, Adam; Oldman, Oliver. (2007). Value-added tax, a Comparative Approach. *Cambridge Tax Law Series*, p. 1.

149 Nicholas Kaldor chegara a propor uma tributação direta sobre o consumo, em que os consumidores pagariam os valores devidos - relativamente aos seus gastos com consumo- diretamente ao ente governamental. Philip, Kjeld (1955). Nicholas Kaldor: An Expenditure Tax. George Allen & Unwin Ltd. London 1955. 249 sider. Pris: 18 s. *Nationaløkonomisk Tidsskrift*, Bind 94. No entanto, consoante pontuado por Ad Van Doeesum uma tal sistemática imporia a necessidade de a Administração fiscalizar praticamente todos os cidadãos conexos a sua soberania, com todos os custos a isso atrelados. Doesum, Ad Van et al. (2020). *Fundamentals of EU VAT Law*. (Second Edition). Wolters Kluwer. 2020.

sobre consumo"[150]. De qualquer forma, ante a popularidade da expressão "impostos sobre o consumo", assim como se tratar a problemática a ser enfrentada na presente tese antes de ordem distinta à meramente semântica, far-se-á uso da mesma.

Na prática, os impostos sobre "valor acrescido" são coletados pelo fornecedor, no âmbito de uma transação tributável ("o sujeito passivo" ou "contribuinte de direito"), e pagos pelo cliente ou consumidores ("o contribuinte de fato") como parte do preço. De se pontuar que são os fornecedores enquanto responsáveis[151] tributários quem devem calcular o tributo devido, em cada transação, consoante as regras jurídico-tributárias aplicáveis (base de cálculo, taxa, isenções, regimes especiais etc.) ao caso, bem como remeter os valores devidos para a Administração fazendária da jurisdição que detenha a competência fiscal relativamente à operação em tela. Logo, são eles (fornecedores) que suportam os custos (muitas vezes não desprezíveis) relacionados a esse recolhimento tributário, razão pela qual frequentemente se autointitulam "coletores tributários não remunerados"[152]. É certo que em determinados casos, e a depender do regime jurídico em dada jurisdição instituído, quando se tratar de transações "business-to-business" (B2B) referido encargo poderá ser transferido de um fornecedor ao outro pelo mecanismo do "reverse charging"[153]. No entanto, mesmo aqui, competirá aos fornecedores verificarem se o regime de "reverse charging" é aplicável[154] para só então isentar a operação ("de saída") realizada.

---

150 Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era. A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 12.

151 O termo aqui não está sendo utilizado em seu sentido técnico estrito, isto é, enquanto modalidade específica de sujeição passiva – ao lado da figura do contribuinte tributário –, mas antes para se referir a quem está em relação jurídica com o Fisco e cujo objeto consiste em verter valores a título de tributo aos cofres públicos. Sobre o assunto de sujeição passiva, trataremos no capítulo 6 da presente tese.

152 PWC. (2013, june). Shifting the balance from direct to indirect taxes: bringing new challenges. *Tax policy and administration – Global perspectives*. Disponível em: https://www.pwc.com/gx/en/tax/assets/pwc-shifting-the-balance-from-direct-to-indirect-taxes-bringing-new-challenges.pdf. Acesso em: 08 mar. 2021.

153 Ou suspensão tributária.

154 O que pode se mostrar bastante custoso. É o caso, por exemplo, da tributação, pelo IVA europeu, dos serviços eletrônicos, em que a lógica de automatização das transações se mostra incompatível às exigências probatórias individualizadas (caso a caso) de que os adquirentes detenham a condição de contribuintes do IVA. Sobre o assunto, vide Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD.

O fato de ser o fornecedor quem coleta o tributo e que tal valor será transladado ao consumidor final, imputando-o no preço final, traz o questionamento relativo a se de fato todo o encargo tributário será passível de ser transferido ao consumidor final. Consoante já assente no tópico antecedente, a estrutura do sistema IVA tem por premissa a transferência integral do ônus tributário ao consumidor final, característica essa, aliás, que qualifica tal sistema de tributação como indireto[155]. Trata-se de problemática que preocupa os economistas há bastante tempo[156], e que atualmente conta com a compreensão – em certa medida pacífica – de que a transladação integral ou parcial, no preço do produto, do encargo tributário suportado pelo fornecedor ao consumidor final depende da posição de mercado daquele assim como da elasticidade da demanda[157]. Por conseguinte, na medida em que tal encargo não seja efetivamente transferido ao consumidor final teremos antes uma tributação sobre a produção do que sobre o consumo, restando aqui um dos potenciais pontos de distorção do sistema IVA[158].

Relativamente à base de incidência, como adiantamos linhas atrás, os impostos sobre o valor acrescentado tradicionalmente são de incidência ampla, isto é, cobrados sobre uma vasta gama de bens e serviços, em contraste a impostos específicos sobre o consumo, os quais incidem apenas sobre o comércio de alguns bens e serviços selecionados[159]. Regra geral, uma tal estrutura de tributação ampla é mais equânime por afetar todos os consumidores e produtos da mesma forma, além de possibilitar o estabelecimento de taxas

---

155 Vide item 3.1.

156 Destarte, a questão relativa a quem suporta a carga tributária preocupa os economistas ao menos desde o século XIX. Vide: Marshall, Alfred. (2009*). Principles of Economic: Unabridged Eighth Edition.* New York: Cosimo Classic, pp. 343-352.

157 Ebrill, Liam P.; Keen, Michael; Bodin, Jean-Paul; Summers, Victoria. (2001). *The Modern Vat (IMF)*. Washington: International Monetary Fund, p. 15; Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 13. Brederode, Robert Van. (2009). *Systems of General Sales Taxation: Theory Policy and Practice.* (Vol. 33). Kluwer Laws International, p. 29.

158 Brederode, Robert Van. (2009). *Systems of General Sales Taxation: Theory Policy and Practice.* (Vol. 33). Kluwer Laws International, pp. 29-33.

159 Impostos especiais sobre o consumo podem ser muito úteis, por exemplo, para desencorajar alguns comportamentos não desejáveis sob o aspecto de políticas públicas, como por exemplo o consumo excessivo de álcool, tabaco ou mesmo combustíveis fósseis. Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 16.

mais baixas para o alcance de adequados níveis de receitas fiscais[160]. Outro fator positivo apontado pelos estudiosos é o de que ao se estabelecer base mais ampla e taxas mais baixas, o incentivo a fraudes é menor. Assim é porque, por se deter base ampla, esquivar-se da incidência do tributo se mostra bastante dificultosa (diferentemente do que se verificaria com os impostos especiais de consumo em que manobras interpretativas poderiam retirar operações econômicas do espectro de incidência), além de que taxas mais baixas significam menores valores em jogo e menores incentivos econômicos a fraudes[161].

No entanto, na prática, os sistemas de tributação geral[162] sobre o consumo fornecem isenções, e ao tornar determinadas operações isentas impede-se o fornecedor (contribuinte de direito) de deduzir os valores tributários a si impostos, relacionados às suas aquisições de bens e serviços. Tradicionalmente, justifica-se a concessão de isenções por razões de ordem econômica e social, tendo em vista promover o acesso e o consumo de bens considerados relevantes (saúde, cultura, educação etc.), bem como razões de ordem técnica conexas a operações cuja sujeição ao IVA mostra-se de sobremodo complexa ou onerosa (transações financeiras, Pequenas e Médias Empresas etc.)[163]. Necessário pontuar, no entanto, que estudos demonstram não ser a concessão de isenções a forma mais eficiente de se atingir tais desideratos, principalmente os de primeira ordem.

Como bem nos lembra Rita de la Feria e Richard Krever[164], no que tange às isenções socioeconômicas, duas justificativas principais as legitimariam: a isenção de produtos essenciais diminuiria a regressividade "natural" de um IVA, assim como fomentariam o consumo de bens de mérito – que possuam externalidades positivas. Ocorre que tais

---

160 Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, pp. 16-17.

161 Thirsk, Wayne. (1991, january). *Lessons of tax Reform: an overview*. The Word Bank. Disponível em: http://documents1.worldbank.org/curated/en/543461468776963732/pdf/multi-page.pdf. Acesso em: 08 mar. 2021.

162 Isto é, de base ampla.

163 Vasques, Sérgio. (2019). *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*. (Reimpressão). Coimbra: Almedina, p. 316.

164 Feria, Rita de La; Krever, Richard. (2013). Ending VAT Exemptions: Towards A *Post-Modern* VAT. In Rita de la Feria. (ed.), *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*. The Hague /London/ New York: Kluwer Law International, pp. 22-25.

isenções equivalem a despesas fiscais, de modo que suas concessões devem estar sujeitas à mesma análise de custo-benefício dos programas de despesas diretas. Deve-se, portanto, verificar (i) quais são os objetivos das isenções e (ii) se existem programas alternativos de gastos ou subsídios que possam atingir os objetivos sociais e distributivos pretendidos de maneira mais eficiente e justa.

Pois bem, a *ratio* da "diminuição da regressividade" e promoção de equidade das isenções tem por premissa o fato de que a proporção da renda que é poupada diminui à medida que a renda diminui, de modo que os que ganham menos acabam usando toda a sua renda para consumo, não a desviando para a poupança. Como um imposto sobre o consumo incide apenas sobre a renda usada para o consumo e isenta a renda que é aplicada à poupança, os impostos sobre o consumo recaem mais pesadamente sobre as pessoas de renda mais baixa do que sobre as pessoas de renda mais alta em termos da proporção da renda obtida por essas pessoas. O princípio da equidade vertical que orienta o desenho do imposto de renda sugere que o imposto deve aumentar proporcionalmente à renda, enquanto medida válida da capacidade contributiva para bens e serviços públicos. Um imposto sobre o consumo que produz o resultado oposto é problemático para aqueles que aderem a essa noção de equidade vertical e do uso da tributação como ferramenta de redistribuição. Daí que as isenções para os bens considerados essenciais (de primeira necessidade), por constituírem um percentual maior do orçamento de gastos das pessoas de baixa renda, são vistas como uma forma de reduzir a carga tributária dessas pessoas e, assim, aumentar sua capacidade de consumo.

Ocorre que essas isenções como medida de bem-estar social se saem muito mal se comparadas à alternativa de tributação total e destinação específica de renda enquanto instrumento de redistribuição[165]. Ademais, mesmo que o consumo de qualquer mercadoria em particular represente uma porcentagem menor da renda total de uma pessoa "rica" em comparação com o consumo de uma pessoa mais pobre, em termos absolutos a pessoa de alta renda provavelmente gastará mais com a mercadoria (categoria)[166]. Constata-se então

---

165 Creedy, John. (2001). Indirect Tax Reform and the Role of Exemptions. *Fiscal Studies, 22*(4), pp. 457–486.

166 Sobre: Davis, Evan H.; Kay, John A. (1985, February). Extending the VAT base: problems and possibilities. *Fiscal Studies*, 6(1).

ser mais eficiente a alternativa de se tributar totalmente as pessoas, compensando-se as de baixa renda por meio de pagamentos diretos do custo do imposto relativo à aquisição da mercadoria: aqui, o governo poderia devolver o imposto às pessoas de baixa renda e ainda ter receita adicional para aplicar em outros programas redistributivos[167]. Daí a conclusão de Rita de la Feria e Richard Krever de que as pessoas de baixa renda podem estar em situação muito pior com um sistema tributário que contém isenções destinadas a ajudá-los do que em um sistema tributário sem isenções e redistribuição do excesso de receita gerado sob uma base tributária mais neutra[168].

De qualquer forma, o que há de se perceber é que ao contrário do que o nome sugere, operações isentas ao não permitirem ao fornecedor creditar-se dos valores de tributos pagos em suas aquisições acabam por causar o efeito-cascata na estrutura de tributação multifacetada em que assente o IVA, efeito esse em todo ofensivo ao princípio da neutralidade – estrutural ao regime IVA. É dizer, a instituição de isenções pode acarretar distorções econômicas ao incentivar escolhas de estruturação empresarial mais concentradas a fim de minimizar os efeitos deletérios da indedutibilidade dos impostos suportados nas operações antecedentes à isenta. Não por outra razão para além de se tratar de assunto em que assente grande parte das disputas legais, os mais recentes modelos de tributação pelo IVA estruturados mundo afora buscam minimizar ao máximo (ou até mesmo eliminar) as previsões isentivas[169].

---

167 Godbout, Luz; St-Cerny, Suzie. (2011). Are Consumption Taxes Regressive in Quebec? *Canadian Tax J., 59*(3), pp. 463-493.

168 Ballard, C. L.; Shoven, J. B. (1987). The Value-Added-Tax: the efficiency cost of achieving progressivity by using exemptions. In M. J. Boskin (ed.), B. Backwell. *Modern Developments in Public Finance: Essays in Honor of Arnold Harberger,* pp. 109−129. Citado por: Feria, Rita de La; Krever, Richard. (2013). Ending VAT Exemptions: Towards A Post-Modern VAT. In Rita de la Feria. (ed.). *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives.* The Hague/London/New York: Kluwer Law International.

169 É o que Rita de la Feria e Richard Krever chamam de "IVA Moderno". Feria, Rita de La; Krever, Richard. (2013). Ending VAT Exemptions: Towards A *Post-Modern* VAT. In Rita de la Feria. (ed.). *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives.* The Hague/London/New York: Kluwer Law International.

4.2.3. O DESIGN CENTRAL DO SISTEMA IVA COMO IMPOSTO MULTIFÁSICO E NÃO CUMULATIVO

Primeiramente, insta esclarecer que quando falamos de cumulatividade tributária são de três realidades distintas que podemos estar nos referindo. Há cumulatividade tributária (i) quando se exigem dois ou mais tributos relativamente a uma mesma ocorrência fática (bitributação, ou *bis in idem*[170]), ou (ii) quando há inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações, majorando artificialmente a riqueza tributável[171], ou ainda, (iii) quando há incidência de dois ou mais estágios da cadeia produtiva. Quando nos referimos à tributação indireta e ao *design* central do sistema IVA é a essa última realidade que estamos a nos referir.

Mais especificamente é o combate a essa cumulatividade a que se volta a estruturação do sistema IVA. Aliás, a não-cumulatividade tributária passou a ganhar contornos de instituto autônomo com o advento dos impostos sobre os valores acrescidos (IVA's)[172]. Em uma primeira aproximação, podemos afirmar que a função da não-cumulatividade é atuar no cálculo do valor do imposto devido (*quantum debeatur*). Nas palavras de André Mendes Moreira, trata-se de um *mecanismo pelo qual se admitem compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo - consoante utilizado,*

---

170 Quando falamos de incidência de tributos idênticos sobre um mesmo "fato gerador" pode caracterizar a bitributação (se dois entes distintos exigirem gravame idêntico sobre uma só realidade) ou *bis in idem* (se ambas as exações forem cobradas pelo mesmo ente estatal).

171 Como bem nos lembra André Mendes Moreira, tal prática, em que pese incomum "noutras plagas, tem sido adotada amiúde pelas leis brasileiras, como ocorre com o 'cálculo por dentro' do ICMS". Prossegue o autor nos brindando com outros exemplos dessa espécie de comutatividade tributária: inclusão do ICMS nas bases de cálculo do IPI e da PIS/COFINS, inclusão da CSLL na base tributável pelo IRPJ etc. Com isso, "a alíquota real do tributo torna-se superior àquela nominalmente constante da lei, pois a exação passa a gravar uma base majorada". Moreira, André Mendes. (2012). *A não-cumulatividade dos tributos*. (2a ed. rev. e atual.). São Paulo: Noeses, p. 59.

172 Moreira, André Mendes. (2012). *A não-cumulatividade dos tributos*. (2a ed. rev. e atual.). São Paulo: Noeses, p. 62.

respectivamente, os métodos de cálculos intitulados tax on tax (imposto-contra-imposto) ou basis on basis (base-contra-base)[173,174].

A origem da não-cumulatividade tributária, enquanto instituto autônomo, está imbricada à dos tributos sobre o valor agregado, sendo sua nota a característica mais importante. Até então, como vimos anteriormente, os tributos que gravavam o comércio e a prestação de serviços, na maioria dos países, ou eram monofásicos ou eram cumulativos, caso em que incidia sobre todas as transações mercantis, sem a possibilidade de dedução dos tributos pagos nas operações anteriores. Tal sistemática de tributação (em cascata, ou à *cascade*, para os franceses) elevava os custos dos produtos que se tornavam mais caros, além de inúmeros outros problemas conexos à neutralidade fiscal e concorrência mercadológica.

De se pontuar que a vantagem de tal tributação plurifásica cumulativa – e que influenciou sua ampla aceitação mundo afora – é a sua simplicidade. Simplicidade tanto no que tange ao cálculo do *quantum debeatur,* feito pela aplicação de uma taxa ao valor da operação ou prestação, sem quaisquer adições ou exclusões, quanto no que se refere ao estabelecimento de taxas relativamente baixas – ante sua ampla incidência por toda cadeia,

---

173 Moreira, André Mendes. (2012). *A não-cumulatividade dos tributos*. (2a ed. rev. e atual.). São Paulo: Noeses, p. 61. Destaca-se que o autor prossegue salientando que com tal metodologia "busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem serviço", no entanto não concordamos com tal afirmação. É que consoante deixamos assente linhas atrás, a estruturação do sistema IVA de tributação visa taxar o dispêndio em consumo realizado pelas pessoas de uma forma geral, sendo essa a riqueza que se objetiva gravar. A forma de cálculo e de reversão dos valores aos cofres públicos é que é diluído ao longo da cadeia, tendo por parâmetro o "valor acrescido" em cada etapa.

174 Os métodos de apuração serão explanados na sequência desse item 4.1.3.

e sem dedutibilidade – para obtenção de uma arrecadação satisfatória[175]. Não obstante, como vimos no item 3.1, suas desvantagens[176] ultrapassam, em larga medida, tal benefício.

Daí porque os países europeus buscaram, em meados do século XX, alternativas para se tributar as operações com bens de consumo que dinamizassem o crescimento econômico, então combalido pelas duas guerras mundiais, ao passo em que se não comprometesse a arrecadação fiscal. A solução veio com a implementação, em 1948 pela França (primeiramente), de proposta do industrial Von Siemens, feita ao governo alemão em 1918, consistente na tributação sobre o "valor acrescido". Semelhantemente ao que se fazia na tributação plurifásica cumulativa, o cálculo do imposto devido tinha por base as transações com bens e serviços realizadas, porém, distintamente a ela, apuravam-se os valores relacionados às operações em um dado lapso temporal, deduzindo-se o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços utilizados no processo produtivo.

Assim, apesar de a apuração ser um pouco mais complexa, comparativamente à tributação plurifásica cumulativa, e as alíquotas serem mais elevadas do que aquelas dos tributos à *cascade*, as vantagens superam os defeitos tanto sob a ótica dos agentes econômicos quanto do Estado-arrecadador. De fato, por conta do mecanismo de abatimento, há uma verdadeira fiscalização cruzada entre os partícipes da cadeia econômica. É que aqui, distintamente da tributação em cascata plurifásica, a sonegação do

---

175 Moreira, André Mendes. (2012). *A não-cumulatividade dos tributos*. (2a ed. rev. e atual.). São Paulo: Noeses, p. 62-63.

176 Em rol elaborado por John Due, seriam de sete ordens as desvantagens da tributação plurifásica cumulativa: (i)verticalização dos agentes económicos; (ii) discriminação tributária, haja vista que as maiores empresas, para além do ganho normal pela produção em escala, concentram, com maior facilidade, as várias etapas produtivas, suportando, por conseguinte menor carga fiscal; (iii) impossibilidade de efetiva desoneração das exportações ante a impossibilidade (ou dificuldade) de determinação da carga fiscal específica; (iv) ferimento à isonomia entre os bens nacionais e importados, sendo a carga incidente sobre esses últimos, em regra, menor. É que ao passo que os bens nacionais participam de uma cadeia em que envolvidos, geralmente, produtor - atacadista- varejista para então chegar ao consumidor final, no caso das importações só há de se falar em desembaraço aduaneiro e tributação nessa fase da operação; (v) falta de transparência em razão de não ficar claro o peso do tributo no peço final da mercadoria; (vi) comparativamente ao sistema de tributação monofásica, inclusive na venda final (*retail sales*), o número de contribuintes sob a égide dos tributos plurifásicos cumulativos é bastante elevado. E mais, em razão do design desse sistema, tais contribuintes não detém nenhum interesse em se autofiscalizarem já que os valores pagos por um não são dedutíveis pelo próximo da cadeia; (vii) apesar de ser um tributo aparentemente simples, na prática sua implementação acaba sendo complexa, mormente em razão da concessão de isenções para algumas mercadorias e de diferenciação das alíquotas conforme a natureza do produto (sua essencialidade ou a circunstâncias mercadológicas). John, Due F. (1970). *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, pp. 120-123.

vendedor – que em tese significa preços mais baixos que os de mercado – não traz (regra geral) benefícios ao adquirente, posto que o não acobertamento da operação com nota fiscal idônea[177] implica em não possibilidade de abatimento do custo do imposto por esse último.

Ainda em razão da dedutibilidade do imposto suportado à jusante pelo agente econômico, a carga tributária a ser suportada pelo consumidor final independe do número de etapas produtivas e/ou circulatórias, sendo semelhante em qualquer estrutura empresarial que se erija[178]. Eis a concretização da neutralidade fiscal, em sua perspectiva interna[179]. Nesse sentido, estrutura-se uma sistemática tal em que a carga tributária a incidir sobre o consumo será a mesma aos partícipes do mercado, independentemente do número de etapas perpassadas na cadeia econômica. Tal neutralidade fiscal é bastante vantajosa ao comércio internacional (consoante veremos no próximo item), posto que as exportações poderão ser efetivamente desoneradas, assim como as importações poderão sofrer tributação na intensidade de equipará-las à carga fiscal interna. Ademais, a estrutura do sistema IVA confere maior transparência à exação, eis que em todos os estágios da cadeia é possível saber quanto se está a pagar a título de tributo, consoante o destaque feito na nota fiscal.

Em suma, o *design* central do IVA, e de cujas características advém o próprio nome do imposto[180], é o de ser coletado em cada etapa ao longo da cadeia econômica. Cada agente econômico de um determinado circuito é partícipe do processo de fiscalização e recolhimento do imposto, remetendo ao agente fiscal apenas a proporção do tributo correspondente a sua margem, isto é, a diferença entre a carga relativa às suas vendas

---

177 Não se exige do adquirente o dever de fiscalizar o efetivo pagamento do imposto pelo fornecedor/vendedor, no entanto, exige-se dele a verificação de que a nota fiscal de aquisição seja idônea e tenha destaque do tributo. Sobre a idoneidade ou inidoneidade da nota fiscal, vide: Santana, Renata Cassia de. (2014). *Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses.

178 Tal afirmativa tem por premissa um sistema de dedutibilidade integral do ônus tributário suportado nas transações anteriores (de aquisição) pelo agente econômico. Ainda, está-se a olhar operações internas, isto é, nos limites de uma única jurisdição – ou jurisdições, caso dos sistemas IVA em Estados federados, em que as taxas sejam idênticas.

179 Sob a ótica externa, a neutralidade atrela-se às transações transfronteiriças e ao princípio da tributação no destino, tal qual será visto no próximo item (4.1.4).

180 Ao menos a nomenclatura mais usual: “impostos sobre o valor acrescido”.

versus a carga suportada em suas aquisições. Tal estruturação é consentânea ao princípio fundamental de que o encargo fiscal deve ser suportado não pelos agentes econômicos, mas pelos consumidores finais, afinal é o consumo (ou o gasto sobre o consumo) e não a produção que se intenta taxar. Daí a necessidade em se estabelecer mecanismos que salvaguardem os agentes econômicos de suportarem o ônus fiscal.

Por fim, é de se mencionar serem duas as possíveis técnicas que possibilitam a implementação dessa arrecadação multifacetada do tributo sem que a carga fiscal remanesça com os partícipes da cadeia. Em uma frase, são duas as técnicas de apuração do cálculo de IVA que visa dar vida a tal sistema plurifásico não-cumulativo de tributação do consumo: (i) método de subtração, que se subdivide em (i.i) subtração direta e (i.ii) subtração indireta, e (ii) método da adição.

Apertada síntese, pelo método da subtração o agente econômico tomará por base de cálculo ou o valor das suas operações (subtração direta) ou o valor de imposto a essas correspondentes (subtração indireta), em um dado período, e dessa base diminuirá, respectivamente, o valor de suas aquisições ou o valor dos impostos a elas correspondentes e por ele suportados nesse mesmo período. No primeiro caso (subtração direta), também chamado método de base-contra-base, o valor apurado sofrerá a incidência da taxa respectiva, posto que o que se apurara fora o valor líquido das transações por aquele agente, em uma dada etapa, realizadas. Já no segundo caso (subtração indireta), também chamado método do imposto-contra-imposto (ou *invoce-credit method*), de maior adesão pelos sistemas mundo afora, o valor apurado já é o *quantum debeatur* ao erário fiscal: afinal, apura-se desde logo o imposto correspondente àquela etapa em foco.

Já o método da adição operacionaliza a não-cumulatividade de outra forma. O valor a ser vertido aos cofres públicos a título de IVA é obtido pela soma (daí a razão do porquê ser chamado “método da adição”) dos salários pagos pela empresa e lucros obtidos nesse mesmo período. Como resultado, tem-se o valor acrescido em cada etapa da cadeia produtiva que então é submetido à tributação por intermédio da aplicação da alíquota respectiva. Por se tratar de sistemática mais complexa é a metodologia que menor acolhida encontrou nos sistemas, tendo-se notícia de ter sido implementado para setores específicos

e em poucas jurisdições, como o caso do IVA devido pelas instituições financeiras em Israel e Argentina.

4.2.4. SISTEMA IVA NO CONTEXTO DAS TRANSAÇÕES TRANSFRONTEIRIÇAS: O PRINCÍPIO DO DESTINO

O objetivo geral do IVA, enquanto um imposto que objetiva taxar o (gasto com) consumo final, juntamente a seu *design* central de ser um processo de cobrança multifacetada, estabelecem a base para os princípios fundamentais do IVA que influenciam o comércio internacional[181]. Na prática, o tributo deve ser levado à jurisdição em que a operação é realizada. No comércio transfronteiriço isso significa que a definição de tal jurisdição pode ter em conta tanto a localização do vendedor – jurisdição de "origem" – quanto a do adquirente – jurisdição de "destino"[182]. Um IVA com base no princípio do destino significa que o tributo será cobrado apenas na jurisdição em que o consumo final ocorre, ao passo que, com base no princípio da origem, o imposto será cobrado nas várias jurisdições pelas quais perpassam as etapas e na proporção em que os valores são adicionados[183]. Em outras palavras, um sistema IVA baseado no princípio da origem tributará o comércio interno e as exportações, ao passo que assentado no princípio do destino serão o comércio interno e as importações que sofrerão a exação fiscal.

Sob um ponto de vista prático, a tributação na origem é a sistemática que mais vantagens teria: o vendedor coletaria os tributos relativos tanto a suas operações internas quanto a suas exportações da mesma forma, isto é, sob um mesmo regime jurídico, sendo desnecessário observar eventuais ajustes fiscais aduaneiros. Pelo lado do Estado um sistema estruturado pelo princípio da origem diminui os riscos de fraude, já que os bens e serviços exportados também são tributados. No entanto, tal princípio raramente é utilizado como regra de competência para o comércio internacional, pois pode ocasionar distorções

---

181 OCDE (2015). *International VAT/GST Guidelines*, p. 12.

182 Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 18.

183 OCDE (2015). *International VAT/GST Guidelines*, p. 12.

concorrenciais, uma vez que as decisões de compra dos consumidores finais e estruturação dos sujeitos passivos podem ser influenciadas em grande medida por considerações fiscais.

Contrariamente, o princípio do destino possibilita se atingir a neutralidade no comércio internacional. É que sob a égide desse princípio as exportações são destituídas de qualquer carga fiscal, e as importações sofrem incidência de carga fiscal semelhante ao mercado interno. Eis a razão principal pela qual fora, o princípio do destino, a escolha da maioria das jurisdições mundo afora.

4.3. DEFININDO O QUE SERIAM SUPRIMENTOS *ONLINE*

Definido que o objeto da presente pesquisa se concentra na tributação indireta (ou sobre o consumo) de suprimentos *online* (ou comércio eletrônico de intangíveis), e ultrapassada, ainda que rapidamente, a análise das principais característica do sistema IVA (arquétipo paradigmático, atualmente no que tange à tributação sobre o consumo), convém tecer algumas linhas quanto ao que consideramos "suprimentos *online*".

Trata-se de fenômeno atrelado precipuamente à disseminação da Internet. Mais especificamente, o comércio eletrônico de intangíveis é resultado da ampla adoção dessa infraestrutura tecnológica de informação e comunicação tanto pelos empreendedores quanto pelos indivíduos[184]. Tendo por origem o desenvolvimento, na década de 1960, por pesquisadores norte-americanos de um meio de comunicação que basicamente permitia a troca de e-mails (informações) entre universidades, foi apenas na década de 90 com a criação do Word Wide Web que a Internet pôde ter amplo e disseminado alcance[185]. Apertada síntese, ao se falar em Internet, referimo-nos tanto a uma infraestrutura física de computadores que conformam uma rede (um *network*) mundial, quanto ao erigimento de um novo ambiente *online* (ao contrário dos fóruns tradicionais *offline*) em que atividades econômicas e sociais são levada a efeito[186].

---

184 Dentro do fenômeno maior de digitalização da economia.

185 Zakon, Robert. (1997). *Hobbes Internet Timeline. The Internet Society*. [online]. Ver: Gringas, Clive; Nabarro Nathanson. (1998). *The Laws of the Internet.* London: Butterworths.

186 Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 31.

A velocidade com que a Internet se desenvolveu e disseminou chega a ser impressionante. Menos de 40 milhões de pessoas (física ou jurídica) estavam conectadas em 1996, ao passo que em 2001 já eram mais de 2 bilhões[187]. Atualmente, estima-se que a proporção de indivíduos que usam a Internet em todo o mundo tenha aumentado de 29,3% em 2010 para 53,6% em 2019[188].

Essa ampla adoção da Internet tanto pelos agentes econômicos quanto pelos privados deu azo não só a novos espaços de interação social[189], mas também facilitou o comércio, principalmente o transfronteiriço, ao se permitir a comercialização de produtos e serviços sem a necessária presença física entre os acordantes. E mais, tal infraestrutura tecnológica propiciou o desenvolvimento de novas atividades e dinâmicas na atividade comercial com a criação de produtos digitais, em que ausentes a tangibilidade dos próprios objetos transacionados. A combinação de todos esses elementos resultou na inauguração de um novo ambiente comercial – o *e-commerce*[190] –, em que os modelos negociais não mais se restringem a limites territoriais e geográficos, sendo o comércio transfronteiriço tecnicamente tão fácil quanto o doméstico.

O *e-commerce* está no cerne da economia digital[191], e é definido pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) como "a venda ou compra de bens ou serviços, realizada por intermédio de redes de computadores e por métodos especificamente concebidos para o recebimento e entrega desses pedidos"[192]. Nota-se que

---

187 Disponível em: www.internetworldstats.com

188 International Telecommunications Union [ITU]. (2019). *Measuring digital development: Facts and figures 2019*. Geneva: ITU.

189 Castells, Manuel. (2003). A *galáxia da Internet: reflexões sobre a internet, os negócios e a sociedade*. São Paulo: Zahar.

190 Utilizaremos os termos e-commerce e comércio eletrônico de intangíveis de forma intercambiável.

191 "E-commerce lies at the heart of the digital economy". UNCTAD. (2021). *COVID-19 and e-commerce: a global review*. New York: United Nations. Disponível em: https://unctadstat.unctad.org/wds/ReportFolders/reportFolders.aspx, p. 13.

192 "the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing of orders."

a definição dada pela OCDE tem por foco a realização de transações primordialmente através da Internet[193] ("transações *online*").

Tais transações podem se dar de maneira parcial ou inteiramente *online*. Quando o pedido e eventualmente o pagamento se dá de forma *online*, mas a entrega do bem ou serviço é feita de forma tradicional (física) estamos diante do que se pode denominar venda a distância, ou comércio assistido eletronicamente[194]. Diferentemente, quando o pedido não só é ordenado e pago como também entregue pela infraestrutura tecnológica, estamos diante do que podemos chamar "suprimentos *online*"[195] ou comércio eletrônico em sentido estrito[196], objeto de nossas reflexões. Enquanto as vendas a distância (como por exemplo de roupas, livros, ou mesmo serviço de viagens performados no mundo físico) por se valerem das formas tradicionais de distribuição não pressionam (ao menos não tão fortemente) o *modus operandi* tradicional de tributação sobre o consumo, os suprimentos *online* (tais como *e-books*, *downloads* de música, filmes, etc.) desafiam fortemente a estrutura jurídico-tributária imposta, justamente por em momento algum tangenciarem o mundo físico, razão pela qual este será nosso foco de atenção.

Ademais, é de se destacar ser imensa a variedade de suprimentos *online* em oferta no mercado. O "consumidor *online*" pode adquirir produtos tão diferente quanto música, filmes, livros, serviços de TI (antivírus, hospedagem e manutenção de sites etc.), serviços de consultoria tradicionais (tais como de advogados, contadores, *coaching* etc.), games, apostas, ensino a distância etc. Alguns desses suprimentos *online* poderão estar atrelados a

---

193 A WTO, por seu turno, traz uma definição mais alargada de e-commerce, *verbis*: "the production, advertising, sale, distribuition of goods and services via telecommunication networks". World Trade Organization [WTO]. (1998). Electronic Commerce and the role of the WTO. *WTO Special Studies 2*, p. 1. Tal conceituação abrange não apenas as operações realizadas via Internet, mas também as operacionalizadas por outras redes de telecomunicação tais como telefone, rádio, televisão, telegramas etc. Para os fins da presente pesquisa, optamos por utilizar a definição da OCDE, por ser a Internet a principal infraestrutura subjacente a maioria dos negócios (mormente os B2C).

194 Calçada, Rita. (2011). Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico. Desvendar mitos e construir realidades. Coimbra: Almedina, p. 139.

195 "The definition of e-commerce can be future narrowed down to the concept of 'online supplies', i.e supplies that are not only oxdered, but also fully *delivered or performed* via the Internet". Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 33.

196 Calçada, Rita. (2011). Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico. Desvendar mitos e construir realidades. Coimbra: Almedina, p. 139.

mercadorias (livros, CDs, DVDs, jornais etc.) e serviços (cursos de idiomas, *coachings* etc.) "tradicionais", sendo, em uma primeira aproximação, versões digitais desses. Outros, entretanto, são produtos inatos ao ambiente da Internet, sendo a ele conexo, tais como hospedagem de sites, processamento de dados, dentre outros. Há ainda o que se pode identificar como suprimentos *online* híbridos em que apesar de a entrega se dar por intermédio da Internet (intangível, portanto), o consumidor irá consumir o produto de forma tangível, por meio do uso de impressão 3D.

Tal variedade acaba por dificultar o dimensionamento da importância dessa categoria de suprimentos no comércio de uma forma geral. Aliás, a mensuração do comércio eletrônico global esbarra em dificuldades estatísticas, razão pela qual existe projeto sendo desenvolvido pela OCDE, (OMC) e pela Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) a fim de minorá-las[197]. Relatórios preliminares dessa empreitada estimam que o *comércio eletrônico* global (B2B e B2C), tanto de tangíveis quanto de intangíveis, atingiu a cifra de U$ 26,7 trilhões em 2019, o que correspondia a 16% de todo o comércio varejista. Ainda, dados preliminares da UNCTAD relacionados ao impacto da pandemia no comércio eletrônico, relevam – como era de se esperar – aumento significativo dessa forma de comerciar: as vendas *online* subiram de 16% para 19% do

---

197 Vide, dentre outros, OECD. (2020). Handbook on Measuring Digital Trade – Version 1 (OECD, WTO and IMF). Disponível em: https://www.oecd.org/sdd/its/handbook-on-measuring-digital-trade.htm. Acesso em: 10 out. 2021. No relatório da UNCTAD de abril de 2016 foram apresentados dados compilados por alguns países e por algumas empresas de comércio eletrônico global que apontavam para uma tendência de crescimento dessa modalidade de consumo. Porém, os autores do relatório concluíram que não era claro se o comércio eletrônico internacional cresceria no ritmo estimado em estudos anteriores por dois motivos principais: (1) estratégia de algumas multinacionais que optaram por se estabelecerem nos países de residências de seus consumidores, deixando de realizarem operações de exportação B2C, e (2) incremento na competitividade das empresas nacionais, que reduziram seus preços para evitar concorrência estrangeira. United Nations (2016, april). Conference on Trade and Development. Technical Notes on ICT for Development n. 6 - In search of cross-border e-commerce trade data. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d06_en.pdf. Acesso em: 10 out. 2021.

total das vendas a varejo[198,199]. Apesar de se tratar de estimativas afetas a todo o comércio eletrônico, e não apenas ao comércio eletrônico de intangíveis, servem de parâmetro válido para se mensurar a tendência de crescente difusão e uso dos meios eletrônicos para realizar operações comerciais.

Por fim, dois esclarecimentos se fazem necessários. Primeiro, nosso olhar não estará sobre toda a categoria de "suprimentos *online*", mas apenas sobre as transações comerciais marcadamente automatizadas, que se utilizem de infraestrutura de tecnologia de informação e comunicação, em que o envolvimento humano seja de somenos importância. É sobre a categoria de "serviços eletrônicos"[200] tal qual conceituado pelo sistema europeu[201] que nossas preocupações se centram. Segundo, as operações comerciais levadas a efeito nesse ambiente o podem ser entre uma gama complexa de atores. Podemos ter transações comerciais entre empresas (B2B), ou entre empresas e consumidores individuais (B2C), ou ainda entre governos, empresas e cidadãos (G2B, G2C), bem como entre consumidores individuais entre si (C2C), e entre consumidores individuais e empresas (C2B). O estudo ora empreendido tem por premissa as operações realizadas entre atores mais tradicionais, quais sejam as B2B e B2C.

Em síntese, não há dúvidas de que o *e-commerce*, enquanto um dos eixos centrais da economia digital (ou um dos seus fenômenos mais relevantes), tende a crescer, especialmente em um cenário de pandemia global, tornando-se cada vez mais a forma padrão de se realizar transações comerciais. No entanto, ante a potencialidade de tais

---

198 United Nations (2020). Conference on Trade and Development. UNCTAD Technical Notes on ICT for Development n. 18 - Estimates of Global E-Commerce 2019 and Preliminary Assessment of Covid-19 Impact on Online Retail p. 2. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf. Acesso em: 15 out. 2021. A OCDE tem dados semelhantes, mas o estudo foi restrito aos seus estados-membros. OCDE. (2020, october). E-commerce in the time of Covid-19. Disponível em: https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/e-commerce-in-the-time-of-covid-19-3a2b78e8/. Acesso em: 10 out. 2021.

199 "The COVID-19 crisis has heavily accelerated consumer adoption of new technologies, e-commerce and online models. These shifts will likely remain even after it is safe for consumers to engage fully with the brick-and-mortar experience again". OECD (2020). *OECD Digital Economy Outlook 2020*. Paris: OECD Publishing.

200 Por nós também identificados pelas expressões e-serviços, serviços digitais, fornecimento de intangíveis, suprimentos online.

201 Definição dada pelo artigo 7º, nº 1, do Regulamento de Execução em matéria de IVA.

transações ocorrerem sem qualquer referencial de territorialidade, ou mesmo tangibilidade – mormente os "suprimentos *online*", e dentre eles os serviços eletrônicos, objeto de nosso estudo – trazem consequências e riscos aos sistemas de tributação sobre o consumo instituídos, os quais buscaremos mapear (ao menos os principais) no próximo capítulo.

CAPÍTULO 2 – ERIGINDO O ENREDO

Compreendido o contexto em que estão inseridos os questionamentos da presente pesquisa, a metodologia que lhe é subjacente e o objeto sobre o qual se debruça, a finalidade do presente capítulo será a de erigir a "lente" por intermédio da qual se dará o ingresso (crítico) nos sistemas europeu e brasileiro. Para tanto, em um primeiro momento, buscar-se-á compreender, de uma forma mais global, quais são os principais desafios à tributação indireta dos suprimentos *online*. Em um segundo momento, buscaremos (re)olhar tal cenário municiados de um ferramental estratégico fornecido pela metodologia de gestão de risco. Mais especificamente, buscaremos erigir uma matriz de riscos com os principais desafios impostos pelos serviços digitais (suprimentos *online* de intangíveis) aos sistemas jurídico-tributários indiretos.

1. OS DESAFIOS EM SE TRIBUTAR SUPRIMENTOS *ONLINE*

O padrão de consumo tem sofrido mudanças significativas, por intermédio da crescente utilização de tecnologias da informação e comunicação. Estima-se que a participação do *e-commerce* no comércio varejista global tenha aumentado de 10,4% em 2017 para 14,1% em 2019[202]. No que tange ao setor de serviços, a participação dos *e-services*[203] nas exportações totais aumentou de 45% para 52% entre 2005 e 2019[204]. Tal expansão do comércio eletrônico tem suscitado discussões quanto à necessidade e

---

202 Lipsman, A. (2019). Global E-commerce 2019: E-commerce Continues Strong Gains Amid Global Economic Uncertainty. *eMarketer* (News item). Disponível em: https://www.emarketer.com/content/global-e-commerce-2019.

203 O termo é utilizado aqui para se referir a serviços entregues digitalmente.

204 UNCTAD (2021). *COVID-19 and e-commerce: a global review*. New York: United Nations, p. 13. Dados disponíveis em: https://unctadstat.unctad.org/wds/ReportFolders/reportFolders.aspx

intensidade de adaptações dos sistemas de regulação tradicionais a essa realidade de "economia digital"[205].

Os questionamentos surgem principalmente em razão de as operações comerciais tomarem lugar em *marketplaces* globais e virtuais que, diferentemente dos "*marketplaces* convencionais", não estão constritos por limitações de espaços geográficos nem de horário comercial. Como consequência, a localização das partes acordantes é de somenos importância[206], da mesma forma que o contato físico para celebração do negócio e entrega dos bens ou serviços. Como nos lembra Marie Lamensch, tais características acabam por oferecer uma relativa anonimidade aos usuários[207].

Em suma, é a natureza potencialmente global dos *e-marketplaces vis-à-vis* à relativa anonimidade dos usuários da Internet os principais motivos para que o comércio eletrônico (em sentido amplo) represente um desafio à estrutura regulatória tributária tradicional. De um lado, os sistemas normativos estão tradicionalmente baseados em conceitos territoriais, destinados a serem aplicados a sujeitos fisicamente identificáveis e ligados a uma dada jurisdição nacional (geograficamente limitada), tornando extremamente complicado para os comerciantes *online* estarem globalmente em conformidade, ante a potencial multiplicidade de regulamentações nacionais que se lhes aplicam simultaneamente. Por outro, a coerção para efetivo cumprimento das legislações nacionais em um ambiente de operações transfronteiriças digitais se mostra, no mínimo, complicada. Faz-se dessa forma primeiro pela limitada capacidade de os Estados fazerem cumprir suas regras para além dos seus limites territoriais, e segundo pela dificuldade em se identificar os partícipes das transações *online*.

---

205 Dentre outros vide: Johnson, David Reynold; Post, David G. (1996). Law and Borders - the Rise of Law in Cyberspace. *Stanford Law Review*, 48, p. 1367. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=535; Lessig, Lawrence. (2006). *Code: And Other Laws of Cyberspace, Version 2.0.* (2a ed.). Basic Book; Hellerstein, Walter. (2002). *Electronic Commerce and the Challenge for Tax Administration*. World Trade Organization. Seminar on Revenue Implications of E-Commerce for Development.

206 "From the standpoint of tax administration, the principal challenge is to determine how to implement geographically limited taxing systems in a technological environment that renders geographical borders essentially irrelevante". Hellerstein, Walter. (2002). *Electronic Commerce and the Challenge for Tax Administration*. World Trade Organization. Seminar on Revenue Implications of E-Commerce for Development, p. 9.

207 Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 39-40.

Uma questão fundamental subjacente a tais dificuldades é que ninguém (seja uma pessoa, seja uma organização) detém ou governa a Internet[208]. Tanto é assim que tal característica deu azo a quem defendesse que a Internet deveria ser mesmo uma área livre de qualquer regulamentação estatal[209]. Em que pese tal discurso libertário, bastante comum sobretudo nas comunidades de *cypherpunks* americanas[210], o fato é que a Internet é sim bastante regulada, tanto pelo aspecto técnico quanto de conteúdo. Sob o aspecto tecnológico atores estatais e não estatais[211] participaram (e continuam a participar) do desenvolvimento e ordenação da Internet por meio de uma governança multifacetada[212].

Distintamente, sob o aspecto de conteúdo, isto é, das atividades levadas a efeito no âmbito da Internet, são as regras eminentemente estatais que se aplicam. Mais especificamente, todo arcabouço regulatório estatal é de início aplicável indistintamente às operações "*online*" ou "offline" (difamação, invasão de privacidade, evasão de divisas etc.), a par das dificuldades e limitações à imposição coercitiva dessas regras às transações virtuais. Não há aqui, tal como na governança técnica, uma participação decisiva dos agentes privados (não estatais) na formulação de políticas regulatórias, restando a esses atores um papel auxiliar e de cooperação para fins de efetiva observância das diretrizes normativas estabelecidas pelos Estados.

---

208 Nosso foco na rede mundial de computadores é coerente à nossa opção pela definição de *e-commerce* dada pela OCDE.

209 Lessig, Lawrence. (2002). *The Future of Ideas: The Fate of the Commons in a Connected World*. New York: Vintage; Lessig, Lawrence. (1996, may). The Zones of Cyberspace. *Stanford Law Review,* 48, pp. 1403-1411.

210 Icônico desse movimento fora a Declaração de Independência do Ciberespaço, que assim proclamava: "Governments of the Industrial World, you weary giants of flesh and steel, I come from Cyberspace, the new home of Mind. On behalf of the future, I ask you of the past to leave us alone. You are not welcome among us. You have no sovereignty where we gather. We have no elected government, nor are we likely to have one, so I address you with no greater authority than that with which liberty itself always speaks. I declare the global social space we are building to be naturally independent of the tyrannies you seek to impose on us. You have no moral right to rule us nor do you possess any methods of enforcement we have true reason to fear". Barlow, John Perry. (1996). *A Declaration of Independence of Cyberspace*. Disponível em: https://www.eff.org/pt-br/cyberspace-independence. Acesso em: 26 abr. 2021.

211 Podemos mencionar, por exemplo, Internet Corporation for Assigned Names and Numbers (ICANN), Engineering Task Force (IETF), Regional Internet Registries (RIR`s), Internet Society and World Wide Web Consortium (W3C).

212 Vide DeNardis, Laura. (2010, September). The Emerging Field of Internet Governance. *Yale Information Society Project Working Paper Series*. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=1678343.

Contudo, em que pese o domínio estatal nesse ponto, os governos rapidamente perceberam a necessidade de cooperação e coordenação internacional entre as jurisdições para fins de estabelecimento de políticas e regulações das atividades levadas a cabo na Internet[213]. No âmbito tributário, como mencionamos linhas atrás, as características de globalidade, descentralização e certa anonimidade dos partícipes do comércio eletrônico têm desafiado as abordagens regulatórias e estatais tradicionais. Em particular, são desafiados, dentre outros, os padrões tradicionais de definição (i) da competência jurisdicional para tributar, (ii) da fonte (origem) da renda, (iii) da natureza, valor, local e tempo das operações de vendas, (iv) da classificação da propriedade, (v) do liame tributário, além dos próprios mecanismos de arrecadação tributária. Daí os esforços mundiais, capitaneados em grande medida pela OCDE, para adaptação e/ou estabelecimento de novos *standards* focados em tais vicissitudes.

No campo da tributação direta, é de se pontuar que os debates partem de padrões normativos já definidos na seara internacional. É que aqui inúmeras convenções internacionais foram celebradas visando administrar reivindicações concorrentes das jurisdições tributárias, a fim de evitar a dupla ou a não tributação dos rendimentos, sendo a grande maioria delas baseadas na Convenção Modelo da OCDE[214]. Há uma diretriz normativa ao entorno do qual os debates relativamente à sua adaptação e/ou modificação se desenvolvem. Destarte, as discussões perpassam, por exemplo, como se interpretar o artigo 4º da referida Convenção Modelo para fins de identificar o local em que ocorre a efetiva administração empresarial quando as decisões administrativas-chaves se dão por meio de reuniões virtuais entre administradores localizados em várias jurisdições distintas. Outro exemplo de questão bastante debatida é o de como se adequar o conceito de estabelecimento permanente, dado pelo artigo 5º da Convenção Modelo, no contexto do *e-commerce* para fins de delimitação da competência de tributação da renda na jurisdição da

---

213 OECD. (2001, July). *Electronic Commerce - Policy Brief*; OECD. (2019, February). Implications of E-commerce for Competition Policy - Background Note.

214 Há também a Convenção Modelo da ONU, a priori mais voltada aos interesses dos países em desenvolvimento. No entanto, é a Convenção Modelo da OCDE a utilizada como parâmetro na celebração da maioria dos acordos internacionais, além de ter inspirado a redação, mormente na parte tributária, daquela Convenção. Rocha, Sérgio Andre. (2013). *Interpretação dos Tratados Internacionais* (2a ed.). Quartier Latin, p. 30.

fonte. Essa última discussão, aliás, está na ordem do dia dos Pilares 1 e 2 do Projeto BEPS[215] da OCDE. De toda forma, o que se quer deixar em relevo aqui é que todos esses debates se centram em adequações e/ou modificações de um dado modelo normativo já amplamente aceito.

O mesmo não acontece no âmbito da tributação indireta[216], foco do nosso estudo. É dizer, diferentemente da tributação direta, em que os debates partem de *standards* regulatórios internacionais, e ao entorno deles se centram, aqui inexiste uma coordenação normativa internacional por parte das jurisdições fiscais. Ao passo que muitos acordos internacionais foram travados a fim de se evitar a dupla tributação de um mesmo rendimento, nenhum há que vise a não tributação indireta de uma mesma operação de consumo em mais de uma jurisdição[217]. É certo que a ampla adesão ao princípio de destino na maioria dos sistemas tributários, em princípio, garante um certo nível de coordenação na tributação sobre o consumo, porém, a dupla tributação ou a não tributação não intencional ainda podem surgir, por exemplo, se o local de consumo (jurisdição de destino) for definido pelas jurisdições potencialmente envolvidas, utilizando-se critérios distintos ou interpretações distintas de uma mesmo critério.

---

215 Base Erosion and Profit Shifting (Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros). Informações disponíveis em: https://www.oecd.org/tax/beps/, Acesso em: 20 dez. 2021.

216 "As yet, there is no VAT equivalente to the OECD and United Nations (UN) Model Conventions but the OECD has been working to develop the International VAT/GST Guidelines". Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

217 Tal lacuna é, inclusive, mencionada no Report da Comissão de Grupo de Experts em Tributação da Economia Digital da União Europeia: "Another route, which could be pursued in parallel, is to work towards global standards in this field, notably through the amendment of the OECD model tax convention. There is a need to adopt treaty provisions covering consumption taxes to a corresponding extent as already exists for taxation on income and on capital, preferably integrated with the existing Model Tax Convention. The Group also considers that consumption taxes should be included in exchange of information clauses in the treaties". European Union (2014). *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, p. 39. Ainda, a ausência de tal instrumento internacional relativamente à tributação indireta é citado na primeira versão preliminar, lançada em 2006, das Diretrizes Internacionais de IVA, *verbis:* "The OECD has long held a lead position in dealing with the international aspects of direct taxes. The Organisation has developed internationally recognised instruments such as the *Model Tax Convention on Income and on Capital* and the *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Until now, no such instrument was available in the field of consumption taxes". OECD (2006). *International VAT/GST Guideline*. Disponível em; https://www.oecd.org/tax/consumption/36177871.pdf. Acesso em: 15 jun. 2020.

O estabelecimento do local em que se considera ocorrido o consumo, para fins de determinação da competência tributária – com base no princípio do destino – é feito por meio de presunções. Critérios tradicionalmente utilizados incluem a localização, a residência ou o local do fornecedor ou do consumidor, a localização do objeto a ser fornecido, o local em que será realizado o serviço ou o local em que se encontra localizado o objeto a que a prestação de serviços se refere[218]. Ainda que se tivesse um consenso (que se não tem) acerca da utilização de um único critério – tanto para as operações com mercadorias quanto com serviços – de definição da jurisdição competente, eventuais interpretações distintas por parte dos Estados abririam ensejo à possibilidade de dupla tributação ou mesmo de não tributação.

Daí que a ausência, no âmbito da tributação sobre o consumo, de uma coordenação internacional no que tange ao estabelecimento de critérios comuns para definição da competência de jurisdição fiscal, constitui verdadeiro obstáculo às transações comerciais transfronteiriças em geral. No entanto, tal barreira agudiza-se no caso do *e-commerce*, dado que por se tratar de operações que tomam espaço em ambiente virtual tendem a transpassar – muito mais facilmente – os limites geográficos de um determinado Estado. Outro desafio afeto à tributação sobre o consumo e competência de jurisdição no comércio transfronteiriço *online* é aquele relacionado ao fato de que uma dada jurisdição, apesar de ser a competente – pelo princípio do destino – a tributar uma operação em específico, não detém jurisdição sobre o fornecedor do bem ou serviço responsável pelo recolhimento do tributo, não se lhe podendo opor qualquer poder de coerção.

Uma outra ordem de dificuldades quanto à aplicação dos sistemas de tributação indireta instituídos às operações *online* é a relacionada à própria lógica subjacente aos referidos sistemas, que foram erigidos quando eram transações com mercadorias que constituíam a maior parte do tráfego comercial. É dizer, o *design* da tributação sobre o consumo fora elaborado com foco voltado para operações com objetos tangíveis (mercadorias), em que o eventual tráfego transfronteiriço presumia o movimento físico de bens, com a necessária identificação do destino (territorial) do mesmo. Daí pode-se afirmar

---

218 Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, pp. 47-48.

que o sistema IVA é inapropriado por *design*[219] para a ambiência do comércio eletrônico (em sentido estrito), tendencialmente global, intangível e em que a localização dos partícipes da relação negocial é mesmo irrelevante.

Sob o aspecto prático, o questionamento central em causa é: como as jurisdições territoriais podem identificar as operações tributáveis pelo IVA, e exigir o imposto dos fornecimentos *online*, quando a Internet permite mobilidade sem referência de localização, certa anonimidade tanto dos comerciantes quanto dos consumidores e transferências muitas vezes não rastreáveis dos produtos objeto dessas operações?

É certo que a estruturação do sistema IVA tendo por paradigma operações com mercadorias já fora questionada anteriormente à explosão do *e-commerce*: pela tributação de "intangíveis", nomeadamente de serviços em geral. Mas, a pressão imposta ao sistema pelo comércio eletrônico de intangíveis é muito maior. Isso porque tanto a relação que se desenvolve entre os partícipes da transação comercial como o objeto transacionado são aqui muito distintos aos das prestações de serviços tradicionais, em que grande parte das execuções pressupunha presença física dos partícipes[220].

De fato, os suprimentos *online*, além de cada vez mais dizerem respeito a "mercadorias digitalizadas" (*e-books,* filmes, músicas, games), estão disponíveis, muitas vezes, 24 horas por dia, de forma quase instantânea, e com entrega automatizada (sem presença humana significativa), sendo despicienda qualquer conexão geográfica entre as partes. Por conseguinte, há uma probabilidade não desprezível de os fornecedores não terem ciência do destino de seus produtos, assim como desconhecerem a identidade de seus clientes.

Sob a ótica da Administração Fiscal, a natureza intangível dos suprimentos *online* e a relativa anonimidade das partes envolvidas na operação criam inúmeras dificuldades tanto para identificar se uma operação tributável tem tomado espaço, assim como as partes eventualmente envolvidas, impactando na possibilidade de exercício de sua atividade fiscalizatória por meio de trilhas aditáveis de informações até então disponíveis. Já sob a

---

219 Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 49.

220 Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 49.

ótica dos comerciantes, a facilitação do comércio global impacta em desafios não só de se identificar a jurisdição de destino dos bens, mas também de custo de cumprimento de múltiplos ordenamentos jurídico-tributários, sobretudo se tomarmos em consideração que muitas das operações são de diminuto valor e levadas a efeito em alta velocidade e volume[221].

Em suma, o advento e crescimento do *e-commerce* de intangíveis têm imposto inúmeros desafios ao sistema de tributação pelo IVA, uma vez que esse foi erigido com olhos no fluxo econômico de tangíveis (mercadorias). Tal inadequação do sistema à realidade digital imposta frente à necessidade de se readequá-lo tem sido objeto de inúmeros debates mundo afora. Cabe nesse ponto menção ao papel exercido pela OCDE. É que tal organização tem capitaneado as discussões para fins de erigimento, no contexto do *e-commerce,* de *standards* normativos para a tributação indireta.

No entanto, para que analisemos de forma crítica as sugestões de soluções construídas por referida organização – e que tem se posicionado como padrão e norte de vários países, sejam integrantes ou não da OCDE –, nos parece útil buscar mapear quais os principais riscos impostos pela digitalização do comércio ao sistema IVA, a fim de identificar se os mais prementes estão sendo endereçados. Valer-nos-emos, para tanto, do ferramental metódico da análise de risco, mais especificamente da parte que se refere ao processo de gestão de riscos. Tendo por substrato diversos relatórios da OCDE, ONU e da UE, nosso intuito será utilizar tal instrumento de raciocínio para fins de erigir uma matriz que identifique os principais e mais urgentes riscos que o *e-commerce* de intangíveis tem imposto aos impostos sobre o consumo – notadamente ao modelo IVA típico.

2. MAPA DE RISCOS: UM OLHAR ESTRATÉGICO AOS DESAFIOS IMPOSTOS PELA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA

---

221 Lejeune, Ine; Claessens, Sophie. (2015). Conclusions: The future of VAT in a Digital Global Economy - Innovation versus Taxation. In Michael Lang; Ine Lejeune. (Eds.). *VAT/GST in a Global Digital Economy.* Eucotax. Series on European Taxation, 43. Kluwer Law International, p. 197; Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reforma*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, pp. 50-51.

2.1. ALGUMAS NOTAS SOBRE A GESTÃO DE RISCOS: O PROCESSO DE AVALIAÇÃO E MAPEAMENTO DE RISCOS

Risco é o efeito da incerteza sobre objetivos estabelecidos[222]. É a possibilidade de ocorrência de eventos que afetem a realização ou alcance desses objetivos, combinada com o impacto dessa ocorrência sobre os resultados pretendidos[223]. Os riscos estão em todo lugar e momento, ainda que não nos atentemos a isso. Seja na nossa vida cotidiana, seja no mundo corporativo ou institucional, estamos imersos em ambiente repleto de riscos, oportunidades e ameaças que, se não gerenciados, podem comprometer o alcance de objetivos almejados.

Cada decisão tomada, cada movimento que executamos, ou não, alteramos a probabilidade de ocorrência de eventos futuros e, por conseguinte, ampliamos ou reduzimos o nível de riscos a que estamos expostos. Em geral, à medida que amadurecemos tomamos maior consciência do ambiente em que estamos inseridos, e ficamos mais hábeis na identificação de vulnerabilidades (falhas ou fraquezas), e mais aptos a identificar ameaças e oportunidades que podem impactar o alcance de nossos objetivos.

Ao analisarmos o ambiente em que estamos inseridos, e tendo em vista os objetivos estabelecidos, podemos decidir acerca de quais medidas ou posturas podem ser adotadas para tratar os potenciais riscos de sorte a mantê-los em níveis aceitáveis – consoante nossos níveis de aceitação e tolerância[224]. Entramos na esfera do que podemos denominar "gerenciamento de riscos", e se falar em gestão de riscos é se referir a um *conjunto de atividades coordenadas para identificar, analisar, avaliar, tratar e monitorar riscos.* Em

---

222 No mesmo sentido, Anuschka Bakker e Sander Kloosterhof destacam que "risk is a potential event, which might have an adverse effect on the goals of entity. This also includes a missed opportunity". Bakker, Anuschka Bakker; Kloosterhof, Sander. (2010). *Tax Risk Management. From Risk to Opportunity*. Amsterdam: IBFD, p. 21.

223 Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), p. 8.

224 Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), p. 8.

outras palavras, seria *o processo que visa conferir razoável segurança quanto ao alcance dos objetivos, tendo em consideração o contexto em que se encontram imersos*[225].

Em organizações de sucesso, o gerenciamento de riscos aprimora o planejamento estratégico e a priorização de medidas, auxilia no cumprimento dos objetivos e fortalece a capacidade de ser ágil para responder aos desafios enfrentados. As organizações do setor público não podem ser avessas a riscos e oportunidades. Ainda que as práticas de risco tenham melhorado ao longo do tempo nos governos[226], presenciou-se também um aumento da volatilidade, da complexidade e da ambiguidade do ambiente operacional[227], assim como das demandas por maior transparência e responsabilidade para se gerenciar o impacto dos riscos.

A gestão de riscos não se trata de adição de novos processos à estrutura organizacional. Trata-se antes de mudar o *modus operandi* da gestão administrativa, isto é, garantir que uma gestão de riscos eficaz seja integrada na forma como se administra. Daí que, enquanto parte integrante dos sistemas de gestão administrativa, é mesmo através do fluxo normal de informações que a estrutura de gestão de risco de uma organização aproveita as atividades que identificam e gerenciam as incertezas enfrentadas e sistematicamente antecipa e prepara respostas bem-sucedidas[228].

O que muda é o olhar sobre os processos administrativos ordinários e as informações a eles inerentes. Nesse ínterim alguns questionamentos começam a ser feitos. Que

---

225 Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), pp. 9-10.

226 Podemos mencionar a administração fiscal inglesa que inclusive publicara uma das obras padrão tratantes do assunto: HM Government. (2013). *The Orange Book. Management of Risk – Principles and Concepts*. Ainda, na administração brasileira, necessário mencionar a iniciativa do Tribunal de Contas da União no sentido de estruturar nortes metodológicos para que a Administração de uma forma geral implemente a cultura e os processos afetos à gestão de riscos. Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex).

227 Consoante o contexto brevemente descrito no item 1 do capítulo 1.

228 Como acontece com todos os aspectos da boa governança, a eficácia da gestão de riscos depende dos indivíduos responsáveis pela operação dos sistemas implantados. HM Government. (2013). *The Orange Book. Management of Risk – Principles and Concepts*, p. 2. Disponível em: https://www.gov.uk/government/publications/orange-book. Acesso em: 25 maio 2021.

empreendimento[229] se deseja proteger ou se intenta que seja exitoso? Quais são os objetivos desse empreendimento? Que fatores podem afetar o alcance desses objetivos? Que riscos podem se originar da ocorrência desses fatores? Qual seria a probabilidade e o impacto da ocorrência de cada um desses riscos se nada for feito para mitigá-los[230]? Quais medidas mitigadoras foram adotadas e que controles internos já estão implantados? Qual a eficácia dessas medidas e controles?

Em outras palavras, os questionamentos supracitados explicitam alguma das possíveis abordagens quando se trata de gerir riscos. A literatura, aliás, é rica em modelos, técnicas, ferramentas e estudos que podem, a depender da necessidade, produzir análises mais simples ou robustas, mais genéricas ou específicas, mais gerais ou precisas. Cabe a cada pessoa e organização, à luz do seu contexto, escolher os modelos e instrumentos que melhor se adequem às suas necessidades[231].

Em apertada síntese, as bases para o que conhecemos como gestão de risco foram estabelecidas, no início da década de 1990, com a publicação de três documentos que se tornaram referências mundiais no tema: o COSO I, o Relatório Cadbury e a AS/NZS 4360:1995. O guia "*Internal Control Integrated Framework*" (COSO I), publicado em 1992 pelo C*ommittee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), consolidou a ideia de gestão de risco corporativo e apresentou um conjunto de princípios e boas práticas de gestão e controle interno. Ainda em 1992, o relatório do Comitê Cadbury[232], do Reino Unido, atribui ao corpo governante superior das entidades a responsabilidade por definir a política de gestão de riscos, supervisionar o processo de gestão e assegurar que a organização entenda os riscos aos quais está exposta. Em 1995,

---

229 E, ao nos referirmos a empreendimento, podemos estar a nos referir também a um projeto, um processo, um departamento, uma organização, uma política etc.

230 Chamados riscos inerentes.

231 "Para lidar com riscos e aumentar a chance de alcançar objetivos, as organizações adotam desde abordagens informais até abordagens altamente estruturadas e sistematizadas de gestão de riscos, dependendo de seu porte e da complexidade de suas operações". Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), p. 9-10.

232 Financial Reporting Council (FRC). (1992, December). *The Financial Aspects of Corporate Governance*. London: Gee. Disponível em: https://ecgi.global/code/cadbury-report-financial-aspects-corporate-governance. Acesso em: 30 maio 2021.

um esforço conjunto das entidades padronizadoras *Standards Australia* e *Standards New Zealand* resultou na publicação do primeiro modelo padrão oficial para a gestão de riscos, a norma técnica *Risk Management Standard*, AS/NZS 4360:1995[233].

No início dos anos 2000, houve a consolidação e disseminação de práticas de gestão de risco corporativo. Entre as publicações que se tornaram referencias internacionais no tema estão: o *The Orange Book,* a lei Sarbanes – Oxley, o COSO-ERM, o Acordo de Basileia II, a AS/NZS 4360:2004 e a ISO 31000:2009. O *The Orange Book – Management of Risk – Principles and Concepts*[234], produzido e publicado pelo *HM Treasury Britânico*, foi a principal referência do programa de gestão de riscos do governo do Reino Unido, iniciado em 2001. O modelo tem como vantagens, além de ser compatível com padrões internacionais de gestão de riscos, introduzir e tratar esse tema complexo de forma simples e abrangente. Em 2002, após o colapso da empresa Enron, decorrente de esquema fraudulento de ocultação e manipulação de dados contábeis, os Estados Unidos aprovaram a chamada Lei Sarbanes-Oxley[235]. Por meio dela, buscaram mitigar riscos, evitar a ocorrência de fraudes, proteger investidores e assegurar que as empresas que participam do mercado acionário norte-americano possuam estruturas e mecanismos adequados de governança[236].

Em 2004, o COSO publicou o *Enterprise Risk Management - Integrated Framework* (conhecido como COSO-ERM ou COSO II[237]), modelo de referência que estendeu o COSO I, mas que manteve por foco a gestão de riscos corporativos. Nesse mesmo ano foi firmado o Acordo de Basileia II, aplicável a instituições bancárias em nível mundial,

---

233 Disponível para aquisição em: https://www.standards.govt.nz/shop/asnzs-43601995/. Acesso em: 30 maio 2021.

234 HM Government. (2013). *The Orange Book. Management of Risk – Principles and Concepts.* Disponível em: https://www.gov.uk/government/publications/orange-book. Acesso em: 25 maio 2021.

235 Disponível em: https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf. Acesso em: 30 maio 2021.

236 Essa lei amplia a exigência de que as companhias abertas mantenham sistemas de controle interno, demandem a certificação da administração e contratem os serviços de auditores independentes para atestar a eficácia dos referidos sistemas.

237 Versão em português disponível em: https://www.coso.org/documents/coso-erm-executive-summary-portuguese.pdf. Acesso em: 25 maio 2021.

contendo requisitos específicos relacionados à gestão de riscos operacionais. Ainda em 2004 foi lançada versão atualizada e expandida da norma AS/NZS 4360[238]. Em 2009 foi publicada a norma técnica ISO 31000 *Risk Management – Principles and Guidelines*[239], que prevê princípios e boas práticas para um processo de gestão de riscos corporativos, aplicável a organizações de qualquer setor, atividade e tamanho, e é hoje uma das principais referências mundiais no tema. O modelo preconizado na ISO 31000 aprimorou os conceitos, as diretrizes e as práticas recomendadas em normas técnicas de aplicação local que a precederam, tal como a AS/ NZS 4360[240].

Nossa opção aqui será pela utilização da ISO 31000. É que se trata, como visto, de normativa técnica-padrão que fornece princípios e diretrizes para gerenciar qualquer tipo de risco de qualquer tipo de organização, além de tratar de forma mais minudenciosa do próprio processo de avaliação de riscos[241] – que é o principal instrumental a ser por nós utilizado para os propósitos da presente tese. Busca, tal normativa técnica, servir como um modelo em matéria de gestão de riscos, harmonizando os processos ao fornecer uma abordagem comum, que pode, por isso mesmo, ser aplicada a uma ampla gama de atividades, incluindo estratégias, decisões, operações, processos, funções, projetos, serviços, produtos e ativos[242]. Está estruturada em três partes fundamentais, quais sejam (i) os princípios, (ii) a estrutura e (iii) o processo de gestão de riscos, todas inter-relacionadas.

Tendo em conta o propósito de se utilizar de tal instrumental técnico para fins de estruturação de uma matriz de riscos a fim de identificar os principais que a digitalização da economia, e mais precisamente o *e-commerce* automatizado de intangíveis, têm imposto aos sistemas de tributação do consumo (“sistemas IVA”), nos restringiremos à etapa do

---

238 Disponível para aquisição em: https://www.standards.org.au/standards-catalogue/sa-snz/publicsafety/ob-007/as-slash-nzs--4360-2004. Acesso em: 30 maio 2021.

239 Versão em português disponível para aquisição em: https://www.abntcatalogo.com.br/norma.aspx?ID=392334. Acesso em: 30 maio 2021.

240 Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), p. 13-14.

241 Etapa integrante do processo de gestão de risco.

242 Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), p. 17.

processo de gestão de riscos. Consoante, será perceptível ao longo dos próximos parágrafos, é justamente nesse eixo temático (processo de gestão de riscos) que reside o fundamento teórico-metodológico para se identificar e qualificar os mencionados riscos de forma estratégica.

No entanto, necessário um parêntese aqui. É importante que já se alerte que não serão sobre todas as etapas do processo de gestão de riscos pelas quais necessariamente perpassaremos. É que o processo de gestão de risco em sua totalidade tem por finalidade identificar, qualificar, tratar e monitorar o tratamento dado aos riscos identificados *pari passu* com os objetivos inicialmente estabelecidos. A nossa finalidade aqui é tão apenas a de identificar e qualificar os riscos face aos objetivos a serem protegidos. Daí que apenas as etapas iniciais, afetas a esse ínterim, é que serão por nós utilizadas.

No que tange às etapas do processo de gestão de riscos (global), tal qual estabelecido pela norma ISO 31000, são basicamente as mesmas nos diversos modelos[243] citados parágrafos atrás, com algumas variações terminológicas (por exemplo, o COSO II denomina "resposta a risco" o que a ISO 31000 chama de "tratamento de riscos"[244]). Linhas gerais, o processo de gestão de riscos envolve as seguintes fases: (i) a identificação, a análise e a avaliação de riscos, (ii) a seleção e a implementação de respostas aos riscos avaliados, (iii) o monitoramento de riscos e controles, e (iv) a comunicação sobre riscos com partes interessadas, internas e externas.

Nosso percurso se limitará, nesse momento, principalmente ao primeiro conjunto de atividades. Eventuais seleções de respostas aos riscos e/ou suas implementações serão tratadas nos tópicos e capítulos seguintes consoante sugestões elaboradas pela OCDE. De tal modo, nossa proposta se assenta precipuamente na identificação, análise e avaliação de riscos impostos pelo *e-commerce* de intangíveis ao sistema de tributação pelo IVA. E uma vez ultrapassado esse ponto, examinaremos, na sequência, as respostas que foram sugeridas pela OCDE para se enfrentar tais desafios, e a implementação delas – ou não – nos sistemas europeu de IVA e brasileiro de tributação sobre o consumo. O terceiro e

---

243 Até porque, consoante já pontuado linhas atrás, o objeto da norma ISO é ser mesmo padrão, o que a qualifica como "*standart*" reproduzível no percurso dos demais modelos de gestão de riscos.

244 Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), p. 22.

quarto conjuntos de atividades estão fora da proposta de nosso trabalho: é que se trata de instrumentais que eventualmente poderão estar a cargo dos formuladores de políticas públicas, ao passo que nosso trabalho é restrito à parte de diagnóstico.

Em síntese, são nas primeiras etapas do processo de gestão de riscos que nosso foco está. Mais especificamente, para fins de construção da matriz de risco enquanto instrumental para uma análise mais estratégica das sugestões formuladas pela OCDE para lidar com os desafios impostos ao sistema IVA pela digitalização da economia, é no primeiro conjunto de atividades que nos ateremos: identificação, análise e avaliação dos riscos. Antes, porém, e até como premissa dessa estruturação, é importante que compreendamos quais os objetivos que devem ser salvaguardados ante o contexto que se apresenta aos sistemas jurídicos.

De se pontuar que o conceito de contexto, consoante mencionado na normativa técnica, é o ambiente no qual a organização – ou entidade[245] – busca atingir os seus objetivos[246]. Daí que, nessa etapa prévia do processo de gestão de risco, identificam-se os objetivos organizacionais *vis-à-vis* os fatores críticos de sucesso para o alcance destes no ambiente[247]. Delineados os objetivos, inicia-se o processo de avaliação de riscos, que perpassa os passos de identificação, análise e avaliação de riscos (em sentido estrito)[248], cujo resultado poderá ser expresso por meio do erigimento de uma matriz de riscos.

A identificação de riscos é o processo de busca, reconhecimento e descrição dos riscos, tendo por base o contexto estabelecido e apoiando-se na comunicação e consulta com as partes interessadas. O objetivo é produzir uma lista de riscos que possam ter algum impacto na consecução dos objetivos identificados na etapa prévia. A identificação de

---

245 "O conceito de organização aqui pode se referir a toda entidade ou parte dela, a um processo, como o planejamento estratégico, ou a projetos, processos de trabalho, operações, funções, decisões, produtos, serviços e ativos". Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), p. 23.

246 No caso, o contexto fora descrito no capítulo antecedente.

247 Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), p. 24.

248 De se notar que a expressão "análise de riscos" aqui se refere tanto à primeira etapa do processo de gestão de riscos, quanto à última parcela de atividade dessa etapa. Daí ser melhor se falar em processo de avaliação de riscos como o todo e etapa de avaliação de riscos (em sentido estrito) enquanto parte integrante daquele.

riscos pode basear-se em dados históricos, análises teóricas, opiniões de pessoas informadas e especialistas, assim como em apontamentos feitos pelas partes interessadas. No caso do presente estudo, para tal etapa utilizaremos relatórios elaborados no âmbito dos grupos de trabalho da OCDE, pelas Nações Unidas, e até mesmo pela (ou a pedido da) União Europeia e alguns países europeus relacionados ao assunto[249], que além de contar com análise teórica, e opinião de especialistas, em algumas oportunidades se valeram de entrevistas com os envolvidos no ecossistema de *e-commerce*.

A análise de riscos, a seu turno, é processo de compreensão da natureza e determinação do nível de risco, determinação essa que subsidiará a avaliação e, eventualmente, a propositura de soluções ao tratamento desses riscos. De se pontuar que o nível de risco se dá em função tanto da probabilidade como da intensidade de suas eventuais consequências. Em outras palavras, o nível do risco é expresso pela combinação da probabilidade de ocorrência do evento e das consequências resultantes no caso de materialização do evento, ou seja, do impacto nos objetivos[250].

Assim é que o propósito dessa etapa do processo é o de, ao final, atribuir-se a cada risco identificado uma classificação, tanto para a probabilidade como para o impacto do evento, cuja combinação determinará o nível do risco. A depender das circunstâncias, tal análise (sopesamento) de riscos se dará pelo método qualitativo, quantitativo, ou uma combinação destes[251]. Tanto o método como o nível de detalhamento da análise podem ser influenciados pelos objetivos, pela natureza do risco, pela disponibilidade de informações e de recursos.

Métodos qualitativos definem o impacto, a probabilidade e o nível de risco por qualificadores como “alto”, “médio” e “baixo”, com base na percepção das pessoas. Já a análise quantitativa necessita de dados factuais e, em razão da falta, muitas vezes, dessas informações ou mesmo da dificuldade em se adquiri-las, poderá não ser sempre possível

---

249 Vide nota de rodapé nº 238.

250 Risco = função (Probabilidade e Impacto). Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), p. 25.

251 HM Government. (2013). *The Orange Book. Management of Risk – Principles and Concepts*, p. 19. Há quem denomine a combinação entre esses dois de método semiquantitativo. Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), p. 25.

ou desejável a utilização de tal método. Nesses casos, de acordo com a norma ISO, a utilização de um método qualitativo ou híbrido, baseado na opinião de especialistas, pode ser suficiente e eficaz. Já adiantamos que a metodologia a ser utilizada será precipuamente a qualitativa, socorrendo-nos do método híbrido quando disponíveis os dados nos próprios relatórios analisados – ou correlatos.

Por fim, temos a etapa de avaliação de riscos em sentido estrito, cuja finalidade é auxiliar na tomada de decisões, com base nos resultados da etapa anterior, sobre quais riscos necessitam prioritariamente de tratamento. Nessa etapa, faz-se uso da compreensão dos níveis de risco obtida na etapa anterior (de análise) para subsidiar a tomada de decisões acerca dos riscos analisados, em especial: (a) se um determinado risco precisa de tratamento e a prioridade para isso; (b) se uma determinada atividade deve ser realizada ou descontinuada; e (c) se controles ou medidas devem ser implementados ou, se já existirem, se devem ser modificados, mantidos ou eliminados[252]. Nosso escopo aqui será o de se identificar os riscos que necessitam de tratamento prioritário para que então possamos verificar se as sugestões feitas pela OCDE lidam com os riscos considerados mais prementes.

2.2. ANÁLISE DOS DESAFIOS IMPOSTOS PELA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA SOB A LENTE DO PROCESSO DE GESTÃO DE RISCOS

Percebemos que a sistematização da gestão de riscos em nível institucional constitui estratégia que aumenta a capacidade da organização para lidar com incertezas, e contribui para o uso eficiente, eficaz e efetivo de seus recursos[253]. As melhores práticas internacionais de gestão recomendam a adoção de sistemas de gerenciamento de riscos associados aos processos de planejamento, de tomada de decisão e de execução dos

---

252 Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), p. 32.

253 "In successful organisations, risk management enhances strategic planning and prioritisation, assists in achieving objectives and strengthens the ability to be agile to respond to the challenges faced". HM Government. (2013). *The Orange Book. Management of Risk – Principles and Concepts,* p. 2.

trabalhos relevantes, de modo a garantir que as finalidades públicas sejam alcançadas de fato, com a melhor relação custo-benefício.

Para os fins da presente tese, faremos uso de tal metodologia de trabalho para fins de erigir um instrumento estratégico à análise dos desafios e riscos impostos pela digitalização da economia – no caso o *e-commerce* automatizado de intangíveis – ao sistema de tributação sobre o consumo. Nesse ínterim percorreremos a trilha relativa ao processo de gestão de riscos, e mais detidamente as etapas afetas ao processo de análise de riscos. Ao final, como já dito, nossa intenção é erigir uma matriz de riscos que nos auxilie no exame crítico das propostas formuladas pela OCDE ao tratamento dos mencionados riscos (desafios) trazidos pela evolução das tecnologias de informação e comunicação.

2.2.1. IDENTIFICANDO OS RISCOS

Antes que ingressemos na primeira etapa do ferramental que nos foi fornecido pelo processo de gestão de riscos, com a identificação daqueles (riscos) que nos interessam mais de perto, faz-se necessário alguns esclarecimentos prévios. Primeiro, é necessário indicar os objetivos que se tem por escopo salvaguardar. Já informamos que nosso viés interpretativo tem por premissa os interesses das Administrações Fazendárias. Nesse sentido, esclarecemos que os objetivos últimos dos Fiscos, assim como os principais riscos a eles impostos no contexto da digitalização da economia, foram selecionados da análise de inúmeros relatórios, relacionados ao assunto, elaborados tanto pela OCDE quanto pelas Nações Unidas, e até mesmo pela (ou a pedido da) União Europeia e alguns países europeus.

Segundo, é de se destacar que inobstante muitos dos relatórios se referirem ao comércio eletrônico de forma ampla, o que abrangeria inclusive as demandas *online* de mercadorias (tangíveis), nosso olhar se concentrou na seleção dos riscos conexos às transações de intangíveis apenas. Terceiro, como já buscamos deixar assente no primeiro capítulo e ao longo dos tópicos antecedentes, em que pese o desenvolvimento da tecnologia da informação ter permitido novas formas de relacionamentos comerciais, isto

é, de fluxos de suprimentos – tais como do consumidor para o comerciante (C2B[254]), e dos consumidores entre si (C2C[255]) –, nosso foco reside nas relações tradicionais B2B e B2C.

Por fim, quando estamos a tratar de riscos impostos pela digitalização da economia, mormente de operações comerciais intangíveis, partimos da premissa de estarmos a tratar de um cenário comercial tendencialmente em *compliance* com o ordenamento jurídico, em que os empreendimentos intentam observá-lo. Dito de outra forma, não estaremos a lidar com a questão de comportamento intencionalmente dirigido ao cometimento de fraudes fiscais, mas sim teremos por contexto (e premissa) o espectro de comportamentos tendentes à observância das normas jurídicas[256][257].

Pois bem, relativamente aos principais objetivos que as Administrações Fazendárias perseguem no contexto de dinamicidade, intangibilidade e fluidez imposto pela crescente

---

254 Como exemplo dessa espécie relacional, podemos mencionar a utilização de influencers digitais em propagandas empresariais. Van Der Hel-Van Dijk, E. C. J. M; Griffon, Menno. (2019). Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud? *Intertax, 47*(4), Kluwer Law International BV, p. 392.

255 Airbnb e Uber são exemplos icônicos.

256 European Commission (2015). VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation. Final report – Lot 1: Economic analysis of VAT aspects of e-Commerce, p. 56-57.

257 Assim, estão de fora da análise, por exemplo, a estruturação de operações tendentes a afastar a incidência da tributação devida, ou mesmo minorá-la, a exemplo de conglomerados empresariais que adquirem serviços (ou intangíveis) por jurisdição de baixa tributação, porém destinados a uso/consumo de estabelecimento localizado em jurisdição em que a sua atividade é isenta – e, portanto, afastado o direito a creditamento. OECD (2014). *Addressing the Tax Challenges of Digital Economy*, p. 106-108.

digitalização da economia, depreende-se, da análise dos diversos relatórios[258], serem eles principalmente o de se garantir a continuidade de base de recolhimento tributário – principalmente dessa "nova geração" de eventos tributáveis – e o de se manter um ambiente comercial neutro, em que condições semelhantes, sob a ótica tributária, são asseguradas aos competidores (nacionais e estrangeiros)[259] relativamente a um mesmo mercado consumidor. Garantia de recolhimento tributário (o que abrange o poder de fiscalização sobre este) e de neutralidade tributária: eis os objetivos primordialmente perseguidos pelas administrações tributárias[260]. É de se notar, porém, que se trata de objetivos intimamente interconexos. É que ao passo em que se busca garantir a

---

258 OCDE (1998). *The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/GST on Online Sales*.; OCDE (2001). *Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*; OCDE (2001). *Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce*. A Report from Working Party nº 9 on Consumption Taxes to the Commitee on Fiscal Affairs.; OCDE (2003). *Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*; OCDE. Centre for Tax Policy and Administration. Consumption Tax Guidance Series: Paper nº 1. Electronic Commerce – Commentary on Place of Consumption for Business-to-Business Supplies (Business Presence); OCDE. Centre for Tax Policy and Administration. Consumption Tax Guidance Series: Paper nº 2. Electronic Commerce: Simplified Registration Guidance; OCDE. Centre for Tax Policy and Administration. Consumption Tax Guidance Series: Paper nº 3. Electronic Commerce: Verification of Customer Status and Jurisdiction; OECD (2003). *Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs. Report on Automating Consumption Tax Collection Mechanisms*; OECD (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing; OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. OCDE (2015). International VAT/GST Guidelines; OCDE (2017). Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST. Where the Supplier is not Located in the Jurisdiction of Taxation; OCDE (2019). The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/GST on Online Sales; OECD (2021), *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*. Union Nations (2014, June). *Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries Paper*, 9. Protecting the Tax Base in the Digital Economy. European Comission. Protecting the Tax Base in the Digital Economy; European Comission, Taxation and Custom Union. Modernising VAT for Cross-Border E-Commerce. European Parliament (2016). Tax Challenges in Digital Economy. Study for the Tax2 Committee; European Commission (2015). VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation. Final report – Lot 1: Economic analysis of VAT aspects of e-Commerce; European Commission (2016). VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation. Final Report - Lot. 2: Analysis of costs, benefits, opportunities and risks in respect of the options for the modernisation of the VAT aspects of cross-border e-Commerce; European Commission (2016). VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation. Final Report - Lot. 3: Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop; UK National Audit Office (2006). VAT on E-Commerce; UK National Audit Office (2017). *Investigation into Overseas Sellers Failing to Charge VAT on Online Sales*. CASE – Center for Social and Economic Research (Project leader). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report. TAXUD/2015/CC/131; Frenken, Koe; Van Waes, Arnoud; Smink, Magda; Van Est, Rinie.A Fair Share: Safeguarding Public Interests in the Sharing and Gig Economy, Rathenau Instituut (2017).

259 OECD (1998). *The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/GST on Online Sales*, p. 3.

260 "(...) the jurisdiction that have introduced the measures outlined above, have indicate that a key driver (...) is the need to protect domestic business (...) from *unfair competition in addition to protect revenue*" (destacou-se). OECD (2019). *The Role of Digital Platforms is the Collection of VAT/GST on Online Sales*, p. 17.

continuidade dos fluxos arrecadatórios, tal busca deve sempre ter por norte a manutenção da neutralidade fiscal, verdadeiro princípio estrutural ao sistema IVA[261]. Devidamente conhecidos os objetivos precípuos, e adentrando a análise dos vários relatórios, identificamos serem de sete ordens, consignáveis em quatro categorias, os principais riscos, sob a ótica das Administrações Fazendárias, impostos pela digitalização da economia (contexto) a consecução desses objetivos[262] :

Quadro 1 – Riscos impostos pela digitalização da economia

CATEGORIA	RISCOS
EMPRESÁRIOS	R1: Empreendimentos (SME) ou pessoas físicas não têm conhecimento de que suas operações detêm liame tributário
	R2: Empreendimentos estrangeiros que transacionam diretamente com os consumidores finais não se registram (e, não têm presença) no país de destino dos "serviços" digitais.
DECLARAÇÃO DO TRIBUTO	R3: Não se declara e tributa (corretamente) "serviços" digitais fornecidos a consumidores estrangeiros (não localizados nos territórios dos estabelecimentos comerciais).
PAGAMENTO DO TRIBUTO	R4: Empreendimentos estrangeiros sujeitos (em tese) ao recolhimento tributário do IVA não o fazem.
	R5: Pagamento de IVA a Estado distinto daquele a quem efetivamente seria devido.
LEGISLAÇÃO	R6: Plataformas *online* com múltiplas atividades e operações tributáveis pelo IVA levadas a efeito nesse ambiente *vis-à-vis* liames obrigacionais.
	R7: Complexidade da legislação, que leve a interpretações múltiplas, acarretando ausência de recolhimento ou recolhimento a menor ou a ente distinto ou a mais de um ente.

Nota: Elaborado pela autora (2021).

* O termo "serviços" foi utilizado para se referir à categoria de *e-commerce* de intangíveis. É que em muitos sistemas, incluso o europeu[263], no âmbito da tributação indireta, o que não constitui operações comerciais com tangíveis (mercadorias), configura serviço. O mesmo não ocorre, como veremos, no sistema brasileiro.
* O uso do termo digital após "serviço" tem por objetivo apartar os serviços fornecidos de forma inteiramente digital e automatizada dos serviços em que a contraprestação demanda certo nexo de tangibilidade, com a prestação da atividade diretamente pelo prestador (ex. cabeleireiro, maquiador, massagista, esteticista, dentista etc.).
* Plataformas *online*, também conhecidas como plataformas "multi-sides" ("multipartes") é termo utilizado para se referir a plataformas que permitem, por meio eletrônico, interações diretas entre dois ou mais

261 Vide tópico 4.1.1.2 do Capítulo 1.

262 Van Der Hel-Van Dijk, E. C. J. M; Griffon, Menno. (2019). Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud? *Intertax, 47*(4), Kluwer Law International BV, p. 395.

263 Conforme art. 14 *vis-à-vis* art. 24 da Directiva IVA.

> clientes ou grupos de participantes (tipicamente compradores e vendedores) com duas características principais: (i) cada grupo de participantes ("lado") são clientes da plataforma de alguma forma significativa, e (ii) as plataformas permitem uma interação direta entre as partes[264].

R1: EMPREENDIMENTO TRIBUTÁVEL PARA FINS DE IVA?

Um primeiro risco ao não cumprimento das obrigações tributárias, e de não pagamento dos tributos correspondentes, é a ausência de conhecimento, por parte dos empreendedores[265], de que suas atividades estariam sob o âmbito de incidência normativo. A eclosão das plataformas digitais permitiu que pessoas individuais, ou mesmo micro e pequenos empreendimentos, oferecessem bens e serviços de forma mais fácil e com um alcance mais amplo. Os questionamentos que podem aqui surgir são relativos à qualificação dessas atividades como empresariais, ou não.

Destarte, muitas plataformas como Airbnb, Ebay, Mercado Livre, entre outras, facilitaram as operações C2C, em que oferta e demanda são supridas entre particulares, consumidores finais. Relativamente àqueles que ofertam os bens ou serviços, enquanto se tratar de negócios esporádicos, nenhuma consequência jurídica tributária – ao menos sob a ótica do IVA – será verificada. No entanto, a delimitação entre o que configuraria mera esporadicidade das atividades empreendidas – caso de não incidência tributária – e a conformação de verdadeiro propósito empresarial dessas atividades – caso de incidência tributária – tem se tornado área cinzenta[266].

Ocorre que, tendo em consideração o alcance – em números de usuários, aderentes e de localidades transfronteiriças – que tais plataformas detêm, não será incomum a balança pender, em grande parte dos casos, para a configuração de verdadeira atividade empresarial desses particulares[267] – e/ou pequenos empreendimentos. Os ofertantes não estarão, muitas

---

264 OCDE (2019). *The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/GST on Online Sales*, p. 6 e p. 14. Voltaremos ao assunto no Capítulo 5.

265 UK National Audit Office (2017). *Investigation into Overseas Sellers Failing to Charge VAT on Online Sales*, p. 7.

266 UK National Audit Office (2006). *VAT on E-Commerce*, p. 11.

267 Van Der Hel-Van Dijk, E. C. J. M; Griffon, Menno. (2019). Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud? *Intertax, 47*(4), Kluwer Law International BV, p. 393.

vezes, cientes de que suas atividades estão abarcadas sob o âmbito de incidência tributária[268], mormente em países em que inexistem isenções ou limites mínimos para aplicabilidade das normas tributárias. Tal situação potencialmente se agudiza quando enfocamos o potencial alcance transfronteiriço dessas operações[269], intermediadas que são, muitas vezes, pelas plataformas *online*. É que nesses casos os empreendimentos poderão estar sujeitos a obrigações tributárias perante as jurisdições de destino (princípio do destino) das operações, com as quais podem não ter qualquer conexão.

R2, R3 E R4: DO (NÃO) REGISTRO COMO EMPREENDEDOR (ESTRANGEIRO) E (NÃO) PAGAMENTO DO IVA DEVIDO

Outros riscos conexos são justamente aqueles relacionados a empreendedores que transacionam diretamente com mercados consumidores de outros países[270]. É que nesses casos, tendo por parâmetro o princípio do destino, teriam tais empreendimentos que se registar em cada um dos países com que comercializam, e ali recolher o IVA eventualmente devido[271], e isso em consonância com a legislação de cada um desses países[272].

---

268 "A particular issue of relevante is also the involvement of a large Number of micro or small enterpreneaurs, many of whom are not considered as taxpayers under current VAT/GST rules". OECD (2019). The Role of Digital Platforms is the Collection of VAT/GST on Online Sales, p. 19.

269 "Digital platforms allow business, *particulary smaller businesses*, to efficiently acess millions of consumers in what is not a global marketplace" (destacou-se). OECD (2019). *The Role of Digital Platforms is the Collection of VAT/GST on Online Sales*, p. 14

270 Union Nations (2014, June). Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries Paper, 9. *Protecting the Tax Base in the Digital Economy*, p. 30-31. De se pontuar estar esse risco relacionado àquele (indicado como R5 e R7) de se identificar o local – e jurisdição – de consumo, em razão do crescimento da adesão a dispositivos móveis (*tablets*, *smartphones*) inclusive para concretização de transações comerciais.

271 UK National Audit Office (2006). *VAT on E-Commerce*, p. 11-13.

272 "The main VAT/GST challenges related to the digital economy that were identificated in the 2015 BEPS Action 1 Report are (i) importation of low-value parcela from online sales wich are treated as VAT/GST exempt in many jurisdiction, and (ii)the strong growth in the trade of services and intangibles, particular sales to private consumers, on wich often *no or an inappropriately los amounts of VAT/GST is levied que to the complexity of enforcing VAT/GST payments of such supplies*" (destacou-se). OECD (2019). *The Role of Digital Platforms is the Collection of VAT/GST on Online Sales*, p. 15. A respeito, ver ainda: Bulusu, Siri; Jan, Hamza Ali. (2020, January). Global Value-Added Tax Crackdown Costing Companies Millions. *Bloomberg Tax*, 28.

Assim, de um lado complexidades e custos de *compliance* desestimuladores do cumprimento voluntário por parte dos responsáveis, e de outro dificuldades de as Administrações Fazendárias[273] obterem informações e dados necessários para efetivamente fiscalizarem as operações que se conectam a seus territórios. Afinal, trata-se de transações que se desenvolvem inteiramente em ambiente digital, em que as possibilidades de manipulações relacionadas aos eventos definidores da tributação pelo IVA – tais como escolha do local do estabelecimento, errônea catalogação como serviço digital/eletrônico e indicação incorreta do local da prestação do serviço – podem ser mais facilmente concretizadas[274].

É dizer, tendo em conta que por se tratar de negócios realizados inteiramente em ambiente digital, a possibilidade de fiscalização dos agentes fazendários relativamente ao registro dos operadores estrangeiros, a adequada declaração de suas atividades com o mercado consumidor do país de destino, e o recolhimento do tributo devido, ficam de sobremaneira prejudicadas[275]. É que aqui, diferentemente do comércio transfronteiriço de mercadorias (tangíveis) em que há a possibilidade de fiscalização no momento de desembaraço aduaneiro[276], o *compliance* fiscal das operações (mormente as do tipo B2C) depende demasiadamente – ao menos no estado atual da arte – da voluntariedade dos fornecedores. Tal estado de coisas não parece ser sustentável, fato esse inclusive já detectado pela própria OCDE[277] em seu Relatório de 2003 para Implementação do

---

273 OECD (2019). *The Role of Digital Platforms is the Collection of VAT/GST on Online Sales*, p. 16; European Parliament (2016). Tax Challenges in Digital Economy. *Study for the Tax2 Committee*, p. 8.

274 Van Der Hel-Van Dijk, E. C. J. M; Griffon, Menno. (2019). Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud? *Intertax, 47*(4), Kluwer Law International BV, p. 393.

275 UK National Audit Office (2006). *VAT on E-Commerce*, p. 17-20. OECD (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, p. 133.

276 "Implementing the destination principle for international trade in services and intangibles is more difficult than for international trade in goods. The nature of services and intangibles is such that they cannot be subject to border controls in the same way as goods". OECD (2015). *International VAT/GST Guidelines*, p. 13.

277 "But the reality is that as sales of these product develop (as they are forecast to) no matter how simple a registration and reporting system May be, the potential requirement for a business to deal with a large Number of countries in wich it has no physical presence is *unlikely to be susteinable solution"* (destacou-se). OECD (2003). Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions. *The 2003 Report*, p. 23.

"Modelo Ottawa de Tributação do *e-commerce*", um dos documentos preparatórios do Guia-Modelo do IVA lançado em 2015.

R5 E R7: COMPLEXIDADE DAS LEGISLAÇÕES E AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO, OU RECOLHIMENTO A MENOR OU A ENTE INCOMPETENTE OU A MAIS DE UM ENTE.

Conexa aos riscos retro mencionados (R2, R3 e R4), em que afirmado que a facilitação de acesso ao mercado globalizado pela digitalização da economia tornou necessária a observância de legislações de IVA de vários países distintos por parte dos empreendedores[278], a complexidade de se compreender tais distintos sistemas trazem riscos de não tributação, ou mesmo de dupla ou errônea tributação.

É que ainda que se tenha o princípio do destino como norte das operações transfronteiriças da grande maioria dos países, fato esse que em tese afastaria a possibilidade de não tributação ou dupla tributação, a realidade é que, como mencionado *an passant* no início no capítulo, coexistem diferentes critérios, eleitos pelas várias jurisdições, para fins de definição do "local do consumo" e do "local da tributação", ou mesmo divergências interpretativas entre critérios semelhantes[279]. Tal coexistência truncada traz complexidades para o adequado acertamento da jurisdição competente ao recolhimento do tributo das operações transfronteiriças[280]. E, tais inconsistências amplificam sobretudo as possibilidades de não tributação ou mesmo dupla tributação das operações comerciais internacionais. Ademais, ultrapassado o desafio de se identificar a jurisdição competente, a complexidade inerente a muitos ordenamentos jurídicos quanto à

---

278 European Commission (2015). *VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation. Final report – Lot 1: Economic analysis of VAT aspects of e-Commerce*, p. 19 e p. 44.

279 OCDE (1998). *The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/GST on Online Sales*, p. 5-6; OCDE (2001). *Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce. A Report from Working Party nº 9 on Consumption Taxes to the Commitee on Fiscal Affairs*, p. 7,10-13.

280 European Comission (2014). *Comission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, p. 32-36.

própria definição da natureza das operações *pari passu* as taxas aplicáveis, podem trazer riscos de errôneos enquadramentos e de tributação a menor[281].

R6: PLATAFORMAS *ONLINE*

Estimativas revelam que quase 70% das vendas transfronteiriças de mercadorias são realizadas por intermédio de plataformas digitais[282]. Tendo em consideração o aumento contínuo das transações feitas em ambiente *online* – mormente em um contexto de pandemia e isolamento social –, ao volume potencial de receitas de IVA a elas relacionadas, e a importância das plataformas na intermediação destas, não é de se estranhar o protagonismo que tais interfaces ganharam perante os olhos de diversos Estados[283].

As regras relacionadas ao estabelecimento do liame jurídico-tributário foram elaboradas à luz de uma realidade socioeconômica baseada no comércio "de tijolo e concreto"[284]. É dizer, o ordenamento jurídico atribui responsabilidade, tanto de prestar informações ao Fisco quanto o de verter os valores tributários aos cofres públicos, aos comerciantes ou prestadores de serviço justamente por serem quem, em estando atrelados ao evento tributável, detêm melhores condições fáticas de fazê-los.

Os modelos negociais implementados por meio das plataformas digitais além de não se subsumirem às regras legais vigentes têm imposto desafios a tais estruturas erigidas. Primeiro, porque permitem a aproximação entre oferta e demanda, inclusive de particulares para particulares, trazendo a problemática, há pouco mencionada, quanto aos limites de se caracterizar as operações como comerciais e passíveis, portanto, de sofrerem exação tributária. Segundo, porque ao permitirem tal aproximação, e a depender dos serviços

---

281 UK National Audit Office (2006). *VAT on E-Comm*erce, p. 20.

282 OECD (2019). *The Role of Digital Platforms is the Collection of VAT/GST on Online Sales*, p. 14.

283 UK National Audit Office (2006). *VAT on E-Commerce*, p. 11-13.

284 "Brick-and-mortal" na consagrada expressão em língua inglesa.

prestados por essa plataforma intermediadora[285] bem como da forma em que inseridas e o papel que exercem na cadeia económica[286], os fornecedores por vezes não terão as informações necessárias – ou mesmo mínimas – dos consumidores com quem, em tese, estão firmando negócios. Tal realidade agudiza-se na medida em que a potencialidade de se travar negócios globalmente, impõe, muitas vezes, a necessidade de tais fornecedores se adequarem às variadas legislações dos países em que estão localizados os consumidores – localidades e consumidores esses por vezes desconhecidos pelos próprios responsáveis.

2.2.1.1. Observações Preliminares: à guisa de continuação

Notório do levantamento levado a efeito nos parágrafos anteriores que os riscos estão sobremaneira atrelados ao comércio de intangíveis de alcance transfronteiriço. Aliás, tal constatação, em que pese subjacente nos inúmeros relatórios da OCDE preparatórios ao próprio documento de Diretrizes do IVA, consta de maneira expressa tanto no Relatório de 2003 para Implementação do "Modelo Ottawa de Tributação do e-commerce"[287] quanto no Relatório da Ação 1 do BEPS (*Base Erose Profit Shifting*). Em ambos os documentos fora salientado que os maiores riscos relacionados à digitalização da economia relativamente à base de tributação indireta estavam atrelados ao comércio transfronteiriço[288].

---

285 Fala-se em plataformas híbridas que para além de prestarem o serviço de intermediação ainda oferecem outros serviços tais como intermediação dos pagamentos, logísticas de transportes, ou mesmo a venda de bens e serviços em seus nomes e consoante seus riscos. Van Der Hel-Van Dijk, E. C. J. M; Griffon, Menno. (2019). Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud? *Intertax, 47*(4), Kluwer Law International BV, p. 394.

286 Vide Claessens, Sophie; Corbett, Tom. (2015). Intermediated Dekivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT System around the World. In Michael Lang; Ine Lejeune. (Eds.). *VAT/GST in a Global Digital Economy.* Eucotax. Series on European Taxation, 43. Kluwer Law International.

287 "There is little doubt that the most difficult issue for the application of consumption taxes to electronic commerce is the collection of tax on digitised products sold from vendor in one country to a consumor in another". OECD (2003). Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions. *The 2003 Report*, p. 23.

288 "Cross-border trade in goods, services and intangibles (which include for VAT purposes digital downloads) creates challenges for VAT systems, particularly where such products are acquired by private consumers from suppliers abroad". OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - *2015 Final Report*, OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, p. 120.

Por se tratar a presente tese de um estudo que se utiliza do instrumental de direito comparado, com foco último no sistema jurídico-tributário brasileiro, do que uma pesquisa de cariz internacional, um primeiro questionamento que se poderia levantar seria a utilidade em se estruturar um mapa de riscos, de características transfronteiriças em essência, para a análise de sistemas "nacionais". Coloca-se o termo nacionais entre aspas porque tanto o IVA europeu quanto sobretudo o ICMS e o ISS brasileiros detêm características – e as dificuldades – inerentes à tributação do comércio transfronteiriços. Destarte, por ser a tributação pelo IVA estrutural ao Mercado Único Europeu, desde cedo verificou-se a necessidade de se estabelecer regulamentos, disciplinas minimamente harmônicas a fim de possibilitar o livre comércio de bens, serviços e capitais entre os Estados Membros. É dizer, analisar o sistema IVA europeu é, em grande medida, examinar o livre comércio entre países distintos – de cariz transfronteiriço, portanto.

Da mesma forma o é no Brasil. Tomando por base os principais impostos sobre o consumo afetos ao comércio de intangíveis – o ICMS e o ISS –, trata-se de tributos cuja competência são dos entes federados subnacionais, Estados e Municípios, respectivamente. Por assim ser, e a fim de se garantir a livre circulação de bens, serviços e capitais pelo território nacional, sem quaisquer discriminações quanto à origem ou destino dos mesmos, há também aqui o estabelecimento de balizas, diretrizes mínimas (por meio de leis complementares) replicáveis por todos os entes competentes. Assim, o livre comércio de bens, serviços e capitais no território federado brasileiro acaba por ter caracteres de transfronteiridade entre os sistemas jurídico-tributários estaduais e/ou municipais. Daí que a lógica subjacente a muitos dos desafios do comércio mundial transfronteiriço se aplicam ao comércio de intangíveis levados a efeitos tanto entre os Estados-Membros da União Europeia quanto entre os Estados-Membros e Municípios brasileiros.

R1: Probabilidade média: alta / média; Efeito médio: baixo.
R2: Probabilidade média: alta / média; Efeito médio: baixo/médio.
R3: Probabilidade média: alta / média; Efeito médio: baixo/médio.
R4: Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo/médio.
R5: Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo/médio
R6:Probabilidade média: média; Efeito médio: alto.
R7: Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo/médio

Ademais, não podemos nos esquecer que no ambiente complexo em que vivemos, os sistemas jurídicos brasileiros e europeus também dialogam, eventualmente, com os sistemas a eles estrangeiros. De modo que os fornecedores estrangeiros que intentem realizar operações comerciais com consumidores europeus e/ou brasileiros terão na realidade uma camada extra de desafios. É que terão de compreender a legislação do país (caso da União Europeia), Estado ou Município (caso brasileiro) à luz do contexto maior de normativas, diretrizes supranacionais – ou supraestaduais e/ou municipais –, com as especificidades, complexidades e potenciais conflitos que isso implique. Daí nos parece ser sim em todo útil a estruturação da matriz de riscos inicialmente proposta.

2.2.2. ANÁLISE DOS RISCOS

O objetivo nessa etapa do processo de análise dos riscos é estabelecer os critérios pelos quais se atribuirá intensidade de impacto e probabilidade a cada um dos riscos retro mapeados. Estimou-se a probabilidade com base na complexidade para aplicação da lei e na falta de opções (dificuldade) de supervisão de sua observância. O efeito/impacto é avaliado por uma estimativa do número de contribuintes sujeitos à medida legal e potenciais valores de impostos envolvidos. Todos os elementos relativos à probabilidade (complexidade de se fazer valer o direito, falta de fiscalização) e efeito (número de contribuintes envolvidos e interesses fiscais) são indicados como baixo, médio ou alto. Tanto a probabilidade quanto os efeitos são estimativas subjetivas. É que o número de fontes disponíveis para comprovação quantitativa/qualitativa é limitado. Usamos, reitere-se, estudos disponíveis da OCDE, UE e de outros países para fundamentar as estimativas.

R1: EMPREENDIMENTO TRIBUTÁVEL PARA FINS DE IVA[289]?

---

[289] Frenken, Koe; Van Waes, Arnoud; Smink, Magda; Van Est, Rinie. (2017). *A Fair Share: Safeguarding Public Interests in the Sharing and Gig Economy, Rathenau Instituut*, p. 14 e p. 29-31; European Commission (2016). VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation. Final Report - Lot. 2: Analysis of costs, benefits, opportunities and risks in respect of the options for the modernisation of the VAT aspects of cross-border e-Commerce, p. 253.

No que diz respeito a R1, o número de potenciais partícipes das operações C2C não é expressivo, comparativamente ao comércio B2B[290] e B2C, além de os valores de impostos serem relativamente pequenos, tendo por base os preços envolvidos nas transações[291] (efeito = baixo). Em que pese oferecem bens e/ou serviços muito facilmente via Internet, é presumível que ignorem suas obrigações fiscais (incluindo administrativas) (probabilidade = alta). As possibilidades de supervisão/fiscalização são limitadas porque a autoridade tributária carece de informações (probabilidade = alta). Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo.

R2 EMPREENDIMENTOS ESTRANGEIROS QUE TRANSACIONAM DIRETAMENTE COM OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE REGISTRAM (E, NÃO TÊM PRESENÇA) NO PAÍS DE DESTINO DOS "SERVIÇOS" DIGITAIS[292].

O número de empresários /sujeitos passivos (estrangeiros) que deliberadamente não se registram para serviços digitais é provavelmente pequeno (efeito = baixo)[293]. O interesse fiscal – na base de caso a caso – será baixo porque as transações dizem respeito a serviços a particulares, o que significa valores médios mais baixos[294] (efeito = médio). No caso da

---

290 Para se ter uma ideia, a UNCTAD estima uma dominância quase absoluta (82%) das transações B2B no âmbito do comércio electrônico, *verbis*: "UNCTAD estimates that the global value of e-commerce sales (B2B and B2C) reached almost $26.7 trillion in 2019. (...) The estimated value of global B2B e-commerce was $21.8 trillion, representing 82% of all e-commerce, including both sales over online market platforms and electronic data interchange (EDI) transactions". UNCTAD. (2021). Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of Covid-19 impact on online retail 2020, p. 4. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf. Acesso em: 08 nov. 2021.

291 Só para se ter uma estimativa, no Brasil o valor médio de transações pelo *e-commerce* é estimado em R$ 524,00 (quinhentos e vinte e quatro reais), o equivalente a aproximadamente U$ 96,00 (noventa e seis dólares). Disponível em: https://www.ebit.com.br/webshoppers. Acesso em 08 nov. 2021.

292 UK National Audit Office (2006). VAT on E-Commerce; UK National Audit Office (2017). *Investigation into Overseas Sellers Failing to Charge VAT on Online Sales*.

293 European Commission (2016). VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation. Final Report – Lot. 3: Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop, p. 12 e p. 17; European Commission (2019). Annual Report on European SME`s 2018/2019. Research & Development and Innovation by SMEs, Tabela 2, p. 17.

294 Business will not likely be inclined to put much time and effort into establishing where their customers actually belong". Lejeune, Ine; Claessens, Sophie. (2015). Conclusions: The future of VAT in a Digital Global Economy - Innovation versus Taxation. In Michael Lang; Lejeune, Ine. (Eds.). *VAT/GST in a Global Digital Economy. Eucotax. Series on European Taxation* (pp. 197-207). Netheerlands: Kluwer Law International, p. 197.

venda de mercadorias, a expectativa é que os pequenos empreendedores/sujeitos passivos que comercializam pela plataforma *online* fiquem fora da vista do fisco[295]. De toda forma, em que pese a tendência de aumento da participação das operações transfronteiriças no volume global do comércio eletrônico, a dominância (75%) ainda é das transações domésticas[296] (efeito = médio). A complexidade destas regras será elevada, em particular para empresários/sujeitos passivos estrangeiros[297] (probabilidade = elevada). As possibilidades de fiscalização/fiscalização serão limitadas (probabilidade = média), pois é difícil descobrir empresários/sujeitos passivos (estrangeiros) que prestem serviços digitais (sem bens físicos). Probabilidade média: alta/média; Efeito médio: baixo/médio.

R3 NÃO SE DECLARA E TRIBUTA (CORRETAMENTE) "SERVIÇOS" DIGITAIS FORNECIDOS A CONSUMIDORES ESTRANGEIROS[298].

O número de empresários/sujeitos passivos é presumivelmente baixo (efeito = baixo)[299]. Tomando por parâmetro a realidade europeia, em proporção à receita total do

---

295 European Commission (2016). VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation. Final Report - Lot. 2: Analysis of costs, benefits, opportunities and risks in respect of the options for the modernisation of the VAT aspects of cross-border e-Commerce, p. 253.

296 UNCTAD. (2021). Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of Covid-19 impact on online retail 2020. *UNCTAD Technical Notes on ICT for Development*, 18, p. 6. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf. Acesso em: 08 nov. 2021.

297 OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, p. 182 et seq.

298 European Commission (2016). VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation. Final Report - Lot. 3: Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop, p. 88-89.

299 European Commission (2016). VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation. Final Report - Lot. 3: Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop, p. 14.

IVA, a parcela da receita relacionada ao MOSS[300] é ainda relativamente pequena[301], a corroborar a dominância do *e-commerce* doméstico *vis-à-vis* o transnacional[302]. No entanto, a participação do comércio internacional na receita total tem aumentado progressivamente[303] (efeito = médio). A complexidade das regras é elevada porque estão envolvidos sujeitos passivos de diferentes Estados com taxas de imposto diferentes[304] (provavelmente = elevado). Quando o sujeito passivo estrangeiro não se inscreve no MOSS ou noutro Estado-Membro e comunica serviços (digitais) na declaração de IVA nacional, é difícil (sem a cooperação de outras autoridades fiscais) descobrir (probabilidade = média/alta)[305]. Probabilidade média: alta /média; Efeito médio: baixo/ médio.

R4 EMPREENDIMENTOS ESTRANGEIROS SUJEITOS (EM TESE) AO RECOLHIMENTO TRIBUTÁRIO DO IVA NÃO O FAZEM

A investigação mostra que a recuperação da dívida fiscal transfronteiriça é limitada. À medida que a complexidade da reclamação aumenta, a probabilidade de recuperação diminui. Como um empreendedor/sujeito passivo estrangeiro terá que realizar muitos

---

[300] Trata-se de regime do mini balcão único, um regime mais simplificado de recolhimento de IVA, instituído inicialmente para a importação de bens e serviços para a União Europeia, e em um segundo momento para o comércio com serviços eletrônicos, *broadcasting* e telecomunicações. Atualmente, o regime foi ampliado para todo o comércio transfronteiriço – daí hoje falarmos em regime do balcão único (OSS). Sobre o assunto, vide capítulo 3. De se pontuar que aqui referimo-nos ao MOSS – ao invés de sua nomenclatura atual OSS (no regime de importação: I-OSS) –, em razão de os dados ora utilizados terem por referência interstício em que vigente o regime MOSS (conforme nota de rodapé seguinte).

[301] European Commission (2016). VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation. Final Report - Lot. 3: Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop, Tabela 2, p. 135.

[302] UNCTAD. (2021). Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of Covid-19 impact on online retail 2020. *UNCTAD Technical Notes on ICT for Development*, 18, p. 6. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf. Acesso em: 08 nov. 2021.

[303] O comércio internacional B2C fora estimado, em 2019, em U$ 440 bilhões, o que representa um aumento de 9% em relação a 2018. UNCTAD (2021). Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of Covid-19 impact on online retail 2020. *UNCTAD Technical Notes on ICT for Development*, 18, p. 5. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf. Acesso em: 08 nov. 2021.

[304] OECD (2021). *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*, p. 73-74.

[305] Van Der Hel-Van Dijk, E. C. J. M; Griffon, Menno. (2019). Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud? *Intertax, 47*(4), Kluwer Law International BV, p. 396.

procedimentos administrativos, a complexidade é alta (probabilidade = alta). A falta de um tratado limita as possibilidades de recuperação (probabilidade = alta)[306]. Relativamente ao efeito, isto é, ao percentual do comércio eletrônico que é transfronteiriço, reitere-se que apesar de a dominância ainda ser do comércio nacional, a tendência tem sido o aumento progressivo da participação daquele no volume global[307] (Efeito: baixo/médio). Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo/médio.

R5 PAGAMENTO A ENTE DISTINTO

Caso o empreendimento recolha o tributo ao Estado em que está estabelecido, ao invés do Estado a que destinada a operação, não há qualquer estímulo econômico para que o Estado de origem informe o de destino sobre o equívoco – partindo-se da premissa de sujeição à lógica do princípio do destino. Ante a ausência de um elevado nível de cooperação internacional[308], a recuperação da dívida fiscal transfronteiras é limitada (probabilidade = alta). Já na participação de transações *online* B2C – para as quais tal dever de registro no Estado de destino é normalmente estipulado – o volume global do *e-commerce* é ainda baixo[309], mas tem aumentado nos últimos anos (efeito = baixo/médio)[310]. Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo/médio.

---

306 European Comission. Report from the Comission to the Europeia Parliament and Council on the operation of the arrangements established by Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, SWD (2017), COM (2017) 778 final, p. 4 (“d” em diante) et seq.

307 UNCTAD (2021). Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of Covid-19 impact on online retail 2020. *UNCTAD Technical Notes on ICT for Development*, 18, p. 6. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf. Acesso em: 08 nov. 2021.

308 Nível esse bastante difícil de se atingir, exceto a longo prazo. OECD (2003). Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs. Report on Automating Consumption Tax Collection Mechanisms, p. 9.

309 OCDE (2001). *Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions.* Paris: OECD Publishing, p. 74. UNCTAD (2021). Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of Covid-19 impact on online retail 2020. *UNCTAD Technical Notes on ICT for Development*, 18, p. 4. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf. Acesso em: 08 nov. 2021.

310 UNCTAD (2021). Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of Covid-19 impact on online retail 2020. *UNCTAD Technical Notes on ICT for Development*, 18, p. 6. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf. Acesso em: 08 nov. 2021.

R6: PLATAFORMAS *ONLINE* COM MÚLTIPLAS ATIVIDADES E OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS PELO IVA LEVADAS A EFEITO NESSE AMBIENTE *VIS-À-VIS* LIAMES OBRIGACIONAIS

O número de plataformas é relativamente baixo[311], mas geralmente são grandes negócios (efeito = alto), com interesses substanciais[312][313] (efeito = alto). A complexidade de se observar os vários regramentos jurídico-fiscais é relativamente mais baixo que nas operações diretas. É que apesar de a ausência de uma consistência/alinhamento maior entre a jurisdições impactar no aumento da complexidade[314], a logística de organização, baseada em processos, dessas plataformas trazem pré-condições que facilitam[315] o *compliance* (probabilidade = média). As opções de supervisão/execução são limitadas quando as plataformas são estrangeiras[316] ou não são obrigadas ou dispostas – ou são obrigadas ou dispostas apenas em uma extensão limitada (modelo de negócios) – a trocar informações sobre terceiros (probabilidade = média). Probabilidade média: média; Efeito médio: alto.

---

311 Pesquisa recente estima que 65% das compras transfronteiriças são realizadas por intermédio de apenas 4 plataformas online (Amazon, Alibaba/AliExpress, Ebay e Wish). International Post Corporation (2020). Cross-Border E-Commerce Shopper Survey, p. 12-13.

312 "Taking into account the continuously expansive volume of e-commerce sales, and the fact the most of these sales should in principle be subject to VAT/GST, the amounts of VAT/GST revenue at stake are considerable". OCDE (2019). The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/GST on Online Sales, p. 14.

313 No Brasil, estima-se ser de 78% o percentual de participação dos *marketplaces* no faturamento total do *e-commerce*. Disponível em: https://myagmexpress.com/downloads/Webshoppers_42.pdf. Acesso em: 09 nov. 2021.

314 OCDE (2019). The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/GST on Online Sales, p. 17.

315 "It is recognised that the primary policy motivation for tax authorities to consider introducing a full VAT/GST liability regime for digital plataform is to reduce the costs and risks of administering, policing and collecting VAT/GST on thee dever increasing volumes of online sales, by drawing in the r*elatively limited number of plataforms at this time that facilitasse large shares of online sales and that are capable of complying with the VAT/GST obligations in respect of these sales*". OCDE (2019). The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/GST on Online Sales, p. 25. Ainda, Van Der Hel-Van Dijk, E. C. J. M; Griffon, Menno. (2019). Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud? *Intertax, 47*(4), Kluwer Law International BV, p. 397.

316 OCDE (2019). *The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/GST on Online Sales*, p. 28. OECD (2021), *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*, p. 73-74.

R7: COMPLEXIDADE DA LEGISLAÇÃO, QUE LEVE A INTERPRETAÇÕES MÚLTIPLAS DA LEGISLAÇÃO, ACARRETANDO AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU RECOLHIMENTO A MENOR OU A ENTE DISTINTO OU A MAIS DE UM ENTE.

Os custos potencialmente envolvidos para que os empreendimentos se registrem e cumpram com a determinação de inúmeras jurisdições com quem potencialmente transacionem é alto[317] (probabilidade = alta). Por outro lado, a participação de transações *online* B2C – para as quais tal dever de registro é normalmente estipulado – no volume global do *e-commerce* é ainda baixo[318], mas tem aumentado nos últimos anos (efeito = baixo/médio). Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo/médio.

2.3. CONSTRUINDO A MATRIZ DE RISCOS

O objetivo aqui é estruturar os riscos anteriormente mapeados em uma matriz de risco, tendo a probabilidade no eixo horizontal e o efeito no eixo vertical. Esta matriz mostra quais os riscos mais urgentes, no sentido de que tanto a probabilidade como o efeito do risco são os mais elevados e quais os riscos em menor medida urgentes:

---

317 "The costs involved in potentially registering and complying with up to 120 jurisdictions' tax systems are also abhorrent to businesses facing this prospect". OCDE (2001). *Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Paris: OECD Publishing, p. 74. No mesmo sentido, Ine Lejeune e Sophie Claessens: "Remote supplies are often high volume, but low value. This amplies that digital business will not likely be inclined to put much time and effort into establishing where their customers actually belong". Lejeune, Ine; Claessens, Sophie. (2015). Conclusions: The future of VAT in a Digital Global Economy - Innovation versus Taxation. In Michael Lang; Lejeune, Ine. (Eds.). *VAT/GST in a Global Digital Economy. Eucotax. Series on European Taxation* (pp. 197-207). Netheerlands: Kluwer Law International, p. 197.

318 OCDE (2001). *Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions.* Paris: OECD Publishing, p. 74. UNCTAD (2021). Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of Covid-19 impact on online retail 2020. *UNCTAD Technical Notes on ICT for Development*, 18, p. 4. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf. Acesso em: 08 nov. 2021.

Figura 2 - Matriz de Riscos

PROBABILIDADE/ IMPACTO	ALTA	ALTA/ MÉDIA	MÉDIA	MÉDIA/ BAIXA	BAIXA
ALTO			R6		
ALTO/MÉDIO					
MÉDIO					
MÉDIA/BAIXO	R4 R5 R7	R2 R3			
BAIXO		R1			

Fonte: Elaborado pela autora (2022)

R1: Probabilidade média: alta / média; Efeito médio: baixo.
R2: Probabilidade média: alta / média; Efeito médio: baixo/médio.
R3: Probabilidade média: alta / média; Efeito médio: baixo/médio.
R4: Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo/médio.
R5: Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo/médio
R6:Probabilidade média: média; Efeito médio: alto.
R7: Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo/médio

Nota-se que o R6, relacionado às plataformas de *e-commerce*, mostra-se como o risco mais crítico, e o que, por conseguinte, merece maior atenção por parte dos Estados. Trata-se, em última instância, do retrato da dominância desses agentes no comércio eletrônico (inclusive o de intangíveis) *vis-à-vis* a anacronicidade do *design* tradicional dos sistemas IVA à essa plataformização das transações nas cadeias de consumo (tema que será retomado com maior cuidado na segunda parte dessa tese). No extremo oposto, o risco que por ora menor atenção demanda dos formadores de políticas públicas é o R1. Tal risco está atrelado às operações realizadas entre consumidores (C2C) e/ou com fornecedores que se caracterizam como micro ou pequenos empresários, cujos valores envolvidos e participação total no volume negociado são de diminuta monta. A *contrario sensu*, na medida em que tais transações aumentem suas participações no volume global do comércio digital, as ilações a esse risco inerentes tendem a igualmente ganharem espaço. No entanto, por se tratar de transações em grande medida possibilitadas pelas plataformas digitais, medidas adotadas para se lidar com o R6 acabam por também repercutir – e minorar – o R1.

Relativamente aos demais riscos (R2, R3, R4, R5 e R7), percebe-se que se encontram em grande medida nivelados (próximos). E, parece-nos que não poderia ser diferente, posto se tratar de questões interconexas entre si. É dizer, consubstanciam perspectivas possíveis de mapeamento de riscos inerentes a operações de comércio digital transfronteiriço tradicionais (B2C). O foco de atenção aqui é no sentido de como se garantir que empreendimentos estrangeiros se registrem (R2) em cada um dos países com que transacionem e cumpram com as respectivas determinações legais (R3 e R7), recolhendo o tributo devido ao Estado competente a tanto (R4 e R5). Em outras palavras, a tônica é fomentar o registro e adequado *compliance* dos empreendimentos estrangeiros nos países destinatários dos bens e/ou serviços.

Isto posto, conclui-se que lidar com os riscos inerentes à plataformização das operações transnacionais, assim como os afetos ao cumprimento pelos empreendimentos estrangeiros de obrigações jurídico-fiscais nos territórios de destino dos suprimentos

online, devem (ou deveriam) ser, nessa ordem, a prioridade das propostas de adaptações dos sistemas IVA ao comércio eletrônico de intangíveis[319].

3. AS RECOMENDAÇÕES DA OCDE COMO PADRÃO INTERNACIONAL

Estruturados e identificados os principais riscos com que se está a lidar, é hora de buscar analisar se as medidas (legais) que estão sendo propostas buscam de alguma forma minorá-los, ou ao menos, aqueles mais prementes. Nesse ponto, é de se destacar o papel central que a OCDE tem desempenhado no erigimento de diretrizes normativas para se implementar sistemas de IVA's mais harmônicos e adequados à realidade imposta pela digitalização da economia.

As Diretrizes da OCDE para o IVA constituem o primeiro instrumento internacional sobre IVA fora da União Europeia[320]. O documento é resultado de anos de discussões e trabalho tanto de países membros quanto de não membros, autoridades fiscais, empresas, órgãos de comércio e organizações. E, apesar de as Diretrizes não serem instrumentos de vinculação obrigatória, detêm *status* equivalente à Convenção Modelo e às Diretrizes de

---

319 E, também, de tangíveis.

320 Arthur Cockfield, Walter Hellerstein e Marie Lamensch nos recordam que se trata, o sistema europeu de IVA, do primeiro e paradigmático exemplo de coordenação regional para fins de harmonização legislativa de sistemas IVA's. Para além dele, encontramos uma coordenação legislativa regional similar na região do Golfo, em grande medida alinhada ao sistema (exemplo) europeu. Por fim, salientam referidos autores que tal coordenação entre sistemas IVA's ocorre também no âmbito infranacional, isto é, além das esferas internacional (Diretrizes IVA) e regional, caso dos países que atribuíram competência à instituição de IVA para seus entes infranacionais (Brasil, Canadá, Índia, e China mais recentemente). No original: "The coordination of VAT/GST systems can be sought at the inteernnational, regional and sub-national levels (...) The first (and seminal) example of regional coordination of VAT systems is the harmonized EU VAT system. (...). Similar regional coordination recently took place in the Gulf region, largely in line with the EU model. Coordination also necessarily developed at the sub-national level in countries where provinces, regions or and other national sub-divisions have obtained the right to impose or receive VAT/GST revenue (as noted above this is the case in Canada, Brazil, India and more recently China). (...). Finally, coordination of VAT/GST systems is now also taking place at the international level with a view, first, to prevent double or unintentional non-taxation of cross-border supplies and, second, to not hinder the development of international trade (because when businesses are confronted with disparate rules across the globe, this constitutes a clear obstacles to trade)". Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

Preço de Transferência da OCDE[321], possuindo forte apelo político. Trata-se de importante marco internacional balizador e norteador das adaptações – ou em muitos casos construções – dos sistemas de tributação indireta aos desafios impostos pela realidade cada vez mais digital.

Aliás, tendo em vista seu papel de liderança no tratamento dos aspectos internacionais dos impostos diretos, não chega a ser surpreendente ter sido a OCDE quem levou seus membros a adotarem uma abordagem coordenada para a tributação do comércio eletrônico já no final da década de 1990. Mais especificamente, pode-se dizer que foi em novembro de 1997, por ocasião da Conferência da OCDE em Turku, Finlândia, que as discussões sobre os desafios impostos pelo comércio eletrônico global aos sistemas fiscais se iniciaram. No entanto, é à Conferência Interministerial de Ottawa de 1998 – *A Bordeless World. Realising the Potential of Electronic Commerce* – que se atrela o marco formal dos debates. É que fora nessa ocasião que países membros e não membros da OCDE, assim como outras organizações internacionais e representantes do mercado endossaram um "Plano de Ação para o Comércio Eletrônico"[322], bem como um relatório do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE (CFA), o "Ottawa Framework"[323], em que foi estabelecido um esboço inicial dos princípios e condições gerais de tributação (indireta) a que deveriam estar sujeitas as transações afetas ao comércio eletrônico.

Basicamente, restou assente que as propostas de adaptação ou modificação dos sistemas jurídico-fiscais à era do comércio eletrônico deveriam observar os mesmos princípios que regem o comércio tradicional, quais sejam os da neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, efetividade e equidade, e flexibilidade. Neutralidade significando que as decisões de negócios devem ser motivadas por considerações econômicas, e não fiscais, de modo que os contribuintes em situações semelhantes e que realizam transações

---

321 Stanley-Smith, Joe. (2016, October). E-commerce: The global shift in taxation. International Tax Review. Ainda, Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

322 Alliance For Global Business (1999, October). A Global Action Plan for Electronic Commerce. Prepared by Business with Recommendations for Governments. (2th edition). Disponível em: https://www.oecd.org/sti/ieconomy/2091896.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.

323 OECD (1998). Eletronic Commerce: Taxation Frasmework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.

similares devem estar sujeitos a níveis idênticos de tributação. Eficiência no sentido de que os custos para os contribuintes e autoridades tributárias devem ser, na medida do possível, minimizados. Certeza e simplicidade a fim de que o contribuinte tenha capacidade de antecipar as consequências fiscais, inclusive sabendo quando, onde e como o imposto deve ser contabilizado. Eficácia e equidade para que a tributação produza a quantia certa de imposto no momento certo. E flexibilidade visando que o sistema tributário seja dinâmico para acompanhar o desenvolvimento tecnológico e comercial[324].

Apesar de acolhidos tais nortes normativos, o relatório previu serem necessários maiores estudos e discussões, além da participação de empresas e de economias não-membros, para se avançar na estruturação e implementação mais global desses princípios e diretrizes gerais para a tributação do *e-commerce.* Nesse interim, e a fim de se manter o ímpeto alcançado em *Ottawa*, um ambicioso programa de trabalho foi desenvolvido no âmbito da OCDE. Órgãos subsidiários[325] do CFA foram incumbidos de estudar e desenvolver aspectos específicos do Relatório. Como resultado desses trabalhos, e ao que nos interessa mais de perto, dois conjuntos de diretrizes de implementação daquele "Relatório" inicial (de *Ottawa*) foram lançados em 2001 e 2003 pelo Grupo de Trabalho 9 da OCDE (WP9[326]). Também em 2003, o CFA divulgou um Relatório sobre Automatização de Mecanismos de Arrecadação de Impostos de Consumo[327]. Finalmente, o Centro de Política e Administração Tributária da OCDE (CTPA) publicou algumas diretrizes adicionais, notadamente três artigos que fazem parte de uma Série de Orientações sobre

---

[324] Cannas, Francesco. (2015). The New Models of the Digital Economy and the New Challenges for VAT Systems. In Michael Lang; Ine Lejeune. (Eds.). *VAT/GST in a Global Digital Economy.* Eucotax. Series on European Taxation, 43. Kluwer Law International, p. 2.

[325] Mais especificamente, cinco grupos de assessoria técnica (Lucros Empresariais, Caracterização de Renda, Imposto sobre o Consumo, Tecnologia e Avaliação de Dados Profissionais) formados por representantes de governos (de países membros e não membros) e pela iniciativa privada (empresários) foram estabelecidos para fornecer informações para as deliberações finais.

[326] OECD, WP9 2001 Report; e OECD, WP9 2003 Report.

[327] OECD (2003). Automating Consumption Tax Collection Mechanisms, DAFFE/CFA (2003) 43/ANN5.

Impostos de Consumo no *E-Commerce*[328]. O conjunto dessas recomendações da OCDE tornaram-se o padrão internacional de então[329].

Ocorre que as discussões sobre a implementação propriamente ditas do *Ottawa Framework* basicamente pararam desde 2003. É que fora constatado que a observância ao princípio da neutralidade, exigiria uma abordagem mais ampla, isto é, que as diretrizes olhassem não apenas para os serviços relacionados ao comércio eletrônico, mas também para os intangíveis (serviços) e bens de uma forma geral. Tal conclusão levou a CFA a iniciar um novo projeto, o qual visava desenvolver os princípios tributários endossados em *Ottawa*, assim como suas orientações de implementação, para diretrizes mais gerais de aplicação dos impostos sobre o consumo em transações transfronteiriças de bens, serviços e intangíveis[330].

Este novo projeto foi lançado em fevereiro de 2006 conjuntamente a um esboço muito básico e inicial do que hoje são as Diretrizes Internacionais do IVA. De se pontuar que essa primeira versão se voltou apenas para "serviços e intangíveis", e tinha por objetivo declarado o de definir "o padrão" que os países deveriam seguir ao projetar, adaptar e/ou administrar suas regras domésticas[331]. É de se mencionar ainda que nessa versão inicial do projeto das Diretrizes IVA era previsto um tópico específico para tratar do comércio eletrônico (parte III.C do capítulo III, dedicado à tributação de serviços em setores específicos). Tal tratamento destacado das operações de *e-commerce* não se verificou nas versões seguintes das Diretrizes IVA. Não obstante essa ausência, o enfoque no *e-commerce* é perceptível, posto que em todas é amplamente sugerido a adoção das abordagens recomendadas no *Ottawa Framework*, que tinha por foco justamente as

---

[328] OECD (2003). Electronic Commerce – Commentary on the Place of Consumption for Business to Business Supplues (Business Presence); OECD (2003). Electronic Commerce - Simplified Registration Guidance. OECD (2003). Verification of Customer Status and Jurisdiction. Ver ainda: OECD (2003). Facilitating Collection of Consumption taxes on Business-to-Consumer Cross-Border E-commerce.

[329] Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform.* IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 57.

[330] Stanley-Smith, Joe. (2016, October). E-commerce: The global shift in taxation. International Tax Review.

[331] "These Guidelines were intended to set the standard for countries when designing and administering their domestic rules". OECD (2017). *International VAT/GST Guidelines*. Foreword.

dificuldades enfrentadas particularmente pelos fornecedores *online* para correta apuração do imposto neste novo ambiente econômico.

O resultado dessa empreitada fora consolidado na*s Diretrizes IVA* lançadas em 2015, e endossadas em novembro desse mesmo ano, como o padrão global para o tratamento de IVA do comércio internacional em serviços e intangíveis por 104 jurisdições e organizações internacionais participantes da terceira reunião do Fórum Global sobre IVA. As Diretrizes foram incorporadas na Recomendação sobre a Aplicação do Imposto sobre o Valor Agregado/Imposto sobre Mercadorias e Serviços ao Comércio Internacional de Serviços e Intangíveis, adotada pelo Conselho da OCDE em setembro de 2016. Esta recomendação é o primeiro instrumento jurídico da OCDE na área do IVA e o primeiro quadro internacionalmente acordado para a aplicação do IVA ao comércio transfronteiriço que aspira a uma cobertura global.

Justamente por essas Diretrizes consubstanciarem o padrão internacional, sendo as jurisdições incentivadas a tê-las em consideração na concepção e/ou aplicação de suas legislações em matéria de IVA – mormente no caso de comércio transfronteiriço em muito atrelado ao comércio eletrônico –, foram escolhidas como eixo central da nossa análise. Note-se que, apesar de o resultado das Diretrizes IVA tenha por objetivo declarado trazer orientações à tributação pelo IVA do comércio transfronteiriço de uma forma geral[332], o núcleo de orientações entorno do qual o documento atual fora elaborado tinha por foco precípuo lidar com os desafios impostos pelo *e-commerce* de suprimentos *online*. É que as sugestões elaboradas ainda no âmbito de *Ottawa*, que tinha por cerne principal erigir as condições para tributação do *e-commerce* de intangíveis, formaram verdadeiro alicerce sob o qual os relatórios e proposituras seguintes se erigiram e que redundaram na atual versão das Diretrizes IVA.

---

[332] Por enquanto, as Diretrizes tratam apenas das transações transfronteiriças com intangíveis e com serviços, estando em tratativas as diretrizes para o comércio com mercadorias.

3.1. DO *OTTAWA FRAMEWORK* ÀS DIRETRIZES IVA E RELATÓRIOS POSTERIORES: PRINCIPAIS ORIENTAÇÕES DA OCDE PARA LIDAR COM OS DESAFIOS IMPOSTOS PELO *E-COMMERCE* AOS SISTEMAS "IVA"

3.1.1. *OTTAWA FRAMEWORK* E SEUS TRABALHOS CORRELATOS

Consoante mencionamos linhas atrás, fora por ocasião da Conferência de *Ottawa*, em 1998, que países membros e não membros da OCDE, assim como outras organizações internacionais e representantes do mercado endossaram um "Plano de Ação para o Comércio Eletrônico", bem como um relatório do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE (CFA), o *Ottawa Framework*, em que estabelecido um esboço inicial dos princípios e condições gerais de tributação (indireta) a que deveriam estar sujeitas as transações afetas ao comércio eletrônico. O objetivo central dessa empreitada era estabelecer um clima tributário que, em primeiro lugar, permitisse o florescimento do comércio digital e, em segundo lugar, fosse justo e previsível para seus usuários (pontos 1 e 2 do relatório de *Ottawa* de 1998).

Nota-se que as principais conclusões e direcionamentos exarados pela CFA nessa ocasião ainda constituem premissas dos trabalhos mais recentes desenvolvidos no âmbito da OCDE, sendo, portanto, relevantes mais de duas décadas depois. Fora salientado pelo Comitê, naquela ocasião, que as autoridades fiscais deveriam aproveitar eventuais oportunidades que o desenvolvimento tecnológico engendrava para melhorar os padrões de serviços fornecidos aos contribuintes (comunicação e acesso à informação para auxiliar os contribuintes e melhorar os tempos de resposta), a fim de minimizar os custos de conformidade (por meio de registros simplificados, e.g.), incentivando sua voluntariedade (por meio de avaliações e cobranças eletrônicas, formas mais fáceis, rápidas e seguras de pagar impostos e obtenção de reembolsos).

Ainda, consoante já mencionamos, restou assente naquele relatório (*Ottawa Framewor*k) que as propostas de adaptação ou modificação dos sistemas jurídico-fiscais à era do comércio eletrônico deveriam observar os mesmos princípios que regem o comércio tradicional, quais sejam os da neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, efetividade e

equidade, e flexibilidade. É dizer, acordou-se que proposição de novas medidas para lidar com o *e-commerce* teria por norte os mesmos princípios estabelecidos para a regência do comércio em geral, não devendo dar azo a tratamento fiscal discriminatório entre um e outro, além de preservar a soberania fiscal e buscar uma partilha justa da base tributável, evitando a dupla tributação ou a não tributação involuntária. Com base nisso, o CFA recomendou inicialmente três premissas a serem observadas na estruturação dos impostos sobre o consumo em suprimentos *online*.

Primeira: a tributação deveria se dar com base no destino. De tal modo, as regras para a tributação do consumo no comércio transfronteiriço devem resultar em tributação na jurisdição onde o consumo ocorre, devendo ser procurado um consenso internacional sobre as circunstâncias em que se atribui o consumo de um bem ou serviço a uma dada jurisdição. Segunda: para efeitos de impostos sobre o consumo, o fornecimento de produtos digitalizados não deve ser tratado como um fornecimento de bens tangíveis (mercadorias). E, terceira: quando empresas e outras organizações adquirem serviços e propriedade intangível de fornecedores estrangeiros (operações B2B), os países devem examinar o uso do mecanismo de cobrança reversa[333], autolançamento ou equivalentes.

Órgãos subsidiários[334] do CFA foram incumbidos de estudar e desenvolver aspectos específicos do Relatório e das premissas assentadas. Mais detidamente, foi estabelecido pelo Grupo de Trabalho 9 (WP9), dedicado aos impostos sobre o consumo, um programa de trabalho específico para analisar a tributação do comércio eletrônico de intangíveis. E, o subgrupo (do WP9), dedicado a esse eixo temático (tributação indireta do comércio eletrônico), buscou trazer diretrizes para a aplicação prática do princípio da tributação no local de consumo e para a identificação do contribuinte e do consumidor, além de analisar mecanismos de arrecadação dos impostos, de acesso à informação e de simplificação administrativa.

O desenvolvimento desses trabalhos contou com a contribuição de debates levados a efeito por dois Grupos de Conselheiros Técnicos (*Technical Advisory Grou*p, doravante "TAG"), compostos por representantes do governo e da indústria, bem como da academia.

---

333 Técnica conhecida como "diferimento" no sistema brasileiro.

334 Vide nota de rodapé nº 325.

O *Consumption Tax TAG* considerou questões de política tributária e administrativa relacionadas à identificação do local de tributação e *status* dos partícipes das operações e aos mecanismos de arrecadação do tributo. Funcionou na prática, preponderantemente, como um fórum de identificação das principais preocupações dos estabelecimentos empresariais[335]. Já o *Technology TAG* se preocupou com questões relacionadas ao arcabouço tecnológico (incluindo viabilidade, confiabilidade, custo, eficácia e razoabilidade comercial) para fazer frente às opções aventadas pelo primeiro grupo. É importante ressaltar que, embora os TAGs tenham fornecido orientações ao Grupo de Trabalho (WP9), e que o Relatório de *Ottawa* tenha consignado a importância da participação dos empresários e acadêmicos no erigimento dos *standarts,* não foram os mesmos investidos de quaisquer poderes de tomada de decisão[336].

O resultado desses trabalhos, como adiantamos linhas atrás, foi: (i) a publicação pelo WP9, em 2001 e 2003[337], de dois conjuntos de diretrizes de implementação do Relatório Inicial (de *Ottawa*); (ii) a divulgação, pelo CFA, também em 2003, de um Relatório sobre Automatização de Mecanismos de Arrecadação de Impostos de Consumo[338]; e (iii) a publicação pelo CTPA de algumas diretrizes adicionais, notadamente três artigos que fazem parte de uma Série de Orientações sobre Impostos de Consumo no *E-Commerce*[339]. Em apertada síntese, relativamente à aplicação prática do princípio da tributação no destino, concluíram os referidos relatórios que nas operações B2B, o consumo e, por conseguinte, a tributação, deveriam ser atribuídos à localidade em que estabelecido o

---

335 Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform.* IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 63.

336 Marie Lamensch, aliás, afirma que na prática, verificou-se que os relatórios do WP9 por vezes se desviaram significativamente das sugestões feitas nos relatórios dos Grupos de Conselheiros Técnicos, caso da não menção aos certificados digitais como ferramenta tecnológica eventual. Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 127 et seq.

337 OECD, WP9 2001 Report; e OECD, WP9 2003 Report.

338 OECD (2003). Automating Consumption Tax Collection Mechanisms, DAFFE/CFA (2003) 43/ANN5.

339 OECD (2003). Electronic Commerce - Commentary on the Place of Consumption for Business to Business Supplues (Business Presence); OECD (2003). Electronic Commerce - Simplified Registration Guidance. OECD (2003). Verification of Customer Status and Jurisdiction. Ver ainda: OECD (2003). Facilitating Collection of Consumption taxes on Business-to-Consumer Cross-Border E-commerce.

empreendimento (sede, filial, escritório registrado etc.) adquirente do bem ou serviço[340]. Já nas transações B2C, a tributação deveria estar conexa ao local em que o consumidor tem sua residência usual. No caso de o consumidor ter mais de uma residência, o local em que se considera ocorrido o consumo é o do domicílio em que permanece a maior parte do tempo.

Estabelecidos os critérios de determinação da localidade de destino, o ponto central de discussão passa a ser de que forma, isto é, fazendo uso de quais critérios e/ou informações, os comerciantes podem identificar localidade[341] e *status* (contribuintes ou consumidores finais) dos adquirentes. No contexto do comércio *online*, fora reconhecido durante os debates ser necessário que as informações que permitam tais identificações estejam disponíveis e sejam processadas pelos fornecedores de forma quase instantânea. A este respeito, o *Consumption Tax TAG* observou, no seu relatório de 2000, que as empresas não conseguem verificar as informações fornecidas pelos clientes em fontes de dados externas porque essas fontes não existem ou não estão disponíveis em tempo real[342]. Ainda, destacou que qualquer atraso na conclusão de uma transação que resulte em custos substanciais não relacionados ao curso normal dos negócios provavelmente prejudicaria o crescimento do comércio eletrônico, além de inconsistente com os princípios de *Ottawa*, mormente o da simplicidade e eficiência[343].

De forma semelhante, e especificamente para o caso das operações B2C, o Relatório do *Technology TAG* observou que a verificação cruzada dos dados fornecidos pelo cliente raramente é feita, já que o cliente espera entregas instantâneas e reluta em fornecer informações pessoais excessivas. Restou assente, aliás, que essa tensão (necessidade de

---

340 Tal presunção poderia ser afastada pelas administrações fazendárias em algumas circunstâncias, quando o uso de outros critérios para determinar o local de consumo possa evitar ou prevenir a evasão de tributos. OECD. WP9 2011 Report, p. 12.

341 De se notar que a preocupação com a localidade restringe-se às transações B2C, posto que nas operações B2B, o mecanismo do *reverse-charge* exonera o fornecedor de ter de adimplir com as obrigações tributárias.

342 OECD. Consumption Tax TAG 2000 Report, p. 37.

343 OECD. Consumption Tax TAG 2000 Report, p. 4.

identificação do adquirente/consumidor *versus* proteção dos dados pessoais) é algo com que os governos deverão lidar[344].

Pois bem, com base em tais pontos, o Relatório WP9 2001, focado nessa questão delicada[345], concluiu que relativamente à identificação do *status* do adquirente, mormente o de contribuinte do imposto (para fins de *reverse-charge*), vários poderiam ser os critérios utilizados, tais como número de registro de IVA válido, certificado de situação fiscal emitido pela autoridade fiscal do país de recebimento ou outras informações auferíveis na própria transação (como a natureza do produto fornecido). De toda forma, reconheceu-se expressamente serem necessárias maiores investigações a demandar trabalhos futuros.

Já no que tange à localização dos consumidores (adquirentes) privados, concluiu ser a autoidentificação a forma mais direta, porém não suficiente – ao menos para as administrações tributárias –, sendo necessário considerar outros elementos de verificação das informações fornecidas pelos consumidores. Foram então analisadas algumas opções de fontes para confirmação dos dados fornecidos pelos adquirentes, tais como o uso de dados de cartões de créditos e dispositivos de geolocalização (rastreamento por endereço IP[346]), concluindo-se por não usá-las por insuficientes ou falhas. Consoante esclarecimentos feitos pelo *Technology TAG*, as informações relacionadas aos cartões de crédito são imprecisas como prova de jurisdição (residência)[347], e o uso de endereços IP como indícios de verificação territorial tem limites em termos de confiabilidade e de possibilidade de manipulação[348]. Como consequência, o Grupo de Trabalho (WP9), em seu

---

344 OECD (2000). Report by the Technology Technical Advisory Group.

345 Delicada posto que a identificação da localização e "*status*" do adquirente irá determinar quais são as regras jurídico-fiscais a serem observadas, bem como para onde deve o imposto ser remetido.

346 Protocolo de Internet.

347 OECD (2000). Report by the Technology Technical Advisory Group, p. 28.

348 *The Technology TAG* salientou que embora os endereços IP ofereçam potencial por serem parte essencial de todos os pontos de acesso à Internet, eles têm limitações, tais como pontos de acesso únicos mundiais para usuários AOL e agregadores corporativos, uso de anonimizadores e potencial para falsificação, assim como os custos de implementação podem ser inviabilizadores. Além disso, há uma relutância significativa por parte dos representantes comerciais no TAG em relação a tais sistemas, mais especificamente há preocupações, por parte deles, com a falta de necessidade comercial, utilidade limitada, bem como desenvolvimento potencial de novos sistemas de endereços IP, o que exigiria diferentes sistemas de rastreamento de IP, custo de implementação e potencial interrupção dos serviços em casos de resultados pouco claros. O TAG de tecnologia também destacou o aumento da sensibilidade do consumidor sobre privacidade pessoal e proteção de dados, e as empresas em geral relutam em buscar mais informações dos clientes do que eles precisavam para fins comerciais. OECD (2001). WP9 Report, p. 13.

relatório de 2001, expressamente exclui a utilização de dados de cartões de crédito e os rastreamentos de endereço IP "mesmo como critérios provisórios (e 'menos que perfeitos')" de determinação da localidade e *status* dos clientes do comércio digital.

Na verdade, esse relatório (de 2001) do Grupo de Trabalho (WP9) concluiu que não há respostas imediatas para as dificuldades de correta identificação e localização dos consumidores, e que uma abordagem prática e pragmática deve ser encontrada no curto prazo enquanto se aguarda o surgimento de tecnologias que possibilitem a implementação de métodos de verificação mais automatizados. Não obstante, o Grupo de Trabalho (WP9) depositou grandes esperanças nos certificados digitais como uma opção de médio prazo, deixando expresso que, provavelmente, qualquer outra tecnologia apenas a longo prazo será capaz de determinar, de forma adequada à era da realidade digital, a localização e *status* de um consumidor "virtual". De toda forma, entendeu por bem se deixar em aberto a possibilidade de revisitar, mais a longo prazo, os critérios práticos de aplicação do princípio do destino nas transações B2C.

Dois anos depois, o Relatório do Grupo de Trabalho (WP9) de 2003, adotado à luz da Série de Orientações sobre Impostos de Consumo no *E-Commerce*, concluiu que tanto o *status* quanto a jurisdição dos clientes devem ser baseados na autoidentificação do cliente, apoiada por uma série de outros critérios, incluindo informações de pagamento, rastreamento/software de geolocalização, natureza do fornecimento e certificados digitais[349]. Nota-se que tais diretrizes vão de encontro, ainda que parcialmente, com as conclusões anteriormente exaradas no Relatório de 2001, em que são rejeitados alguns destes indícios. No entanto, ressalta-se que conforme será visto no próximo capítulo, os detalhes de pagamento e as informações relacionadas ao endereço IP são atualmente arrolados como "indícios" da localização do cliente pela legislação europeia do IVA.

Por fim, no que tange aos mecanismos de arrecadação dos impostos, o *Technology* TAG analisou cinco possíveis modelos: (i) autolançamento (ou *reverse-charge*), que consiste em fazer com que o próprio cliente/adquirente faça o autolançamento e pague o IVA devido; (ii) registro, caso em que o fornecedor registra-se na jurisdição de destino

---

[349] "The guidance concludes that the status and jurisdiction of a customer should be based on customer self-identification, supported by a range of other criteria including payment information, tracking/geolocation software, nature of the supply and digital certificates". OECD (2003). *WP9 2003 Report*, p. 20.

(competente para o recolhimento do tributo), ali realizando as obrigações pertinentes ao lançamento e recolhimento do imposto; (iii) imposto recolhido na fonte e transferido para a jurisdição de destino, hipótese em que o fornecedor arrecada o imposto em sua própria jurisdição, mas à taxa aplicável na jurisdição de destino, sendo o imposto então transferido pela autoridade fiscal para a jurisdição do cliente; (iv) parte confiável/câmara de compensação, modelo em que caberia a um terceiro de confiança, investido com a responsabilidade de cobrar o imposto, realizar o acertamento e transferir eventual saldo credor à jurisdição de destino; e (v) uma abordagem híbrida que leva partes dos modelos de imposto na fonte e transferência e da câmara de compensação.

Relativamente à opção pelo autolançamento (*reverse-charging*), o *Technology* TAG concluiu ser uma opção viável para transações B2B, mas menos praticável para transações B2C, ao menos por dois motivos principais: (i) ausência de incentivo para que o consumidor cumpra tal obrigação, já que não tem o direito a deduzir IVA, e (2) elevado número de potenciais contribuintes a serem fiscalizados pelo Fisco[350]. Quanto à opção de registro do fornecedor o principal óbice é a falta de jurisdição, do Estado competente, sobre o contribuinte não residente. Outra desvantagem é a dificuldade de se identificar e localizar o cliente, além dos custos de *compliance* relacionados ao cumprimento de várias e distintas obrigações em cada estado tributante[351]. A sugestão – para minimizar tais riscos – é a de que os países simplifiquem seus processos de registro e de *compliance* tributário, fomentando a voluntariedade no cumprimento das determinações por parte dos fornecedores.

No que se refere ao modelo de recolhimento do imposto na fonte e transferência à jurisdição de destino, sob o aspecto de aparato tecnológico, trata-se de uma opção viável. O grande problema, no entanto, é político: de os governos confiarem-se mutuamente a ponto de celebrar acordos permitindo a cobrança de impostos de uns pelos outros[352]. Já a

---

350 OECD (2001). *Technology Technical Advisory Group Report*, p. 7.

351 OECD (2001). *Technology Technical Advisory Group Report*, p. 8.

352 OECD (2001). *Technology Technical Advisory Group Report*, p. 8. Curiosamente, o regime europeu do mini-balcão único (MOSS), recentemente ampliado para o regime de balcão único (OSS), não deixa de ser uma espécie de 'imposto na fonte com transferência', já que o fornecedor que remete o IVA em sua jurisdição (na fonte), cobra-o à taxa aplicável no país do cliente (sobre o assunto, vide capítulo 3).

opção da parte confiável/câmara de compensação, consoante o *Technology* TAG, levanta questionamentos relativos à eficiência de sua implementação: mais especificamente, quanto aos custos administrativo e de conformidade, e a definição de quem arcariam com eles (partícipes das transações ou os entes competentes)[353]. Por fim, a abordagem híbrida, que leva partes dos modelos de imposto na fonte e transferência e da câmara de compensação, apesar de apresentar as mesmas dificuldades de ambas as opções, mostra-se tal qual essa última, atraente do ponto de vista tecnológico[354].

Concluiu o *Consumption* TAG, à época, que o primeiro modelo, em que a coleta do tributo é feita pelo próprio adquirente do bem, mostra-se a mais adequada para as operações B2B, no entanto, é inviável nas transações B2C[355]. Para essas últimas operações, a opção que se mostra factível, no atual estado da arte, é a do registro. Daí ser aconselhável a simplificação, por parte das administrações fiscais, dos processos administrativos relacionados ao cumprimento das obrigações tributárias por fornecedores não residentes. Foram, tais conclusões, absorvidas nos relatórios (de 2001 e de 2003) do Grupo de Trabalho (WP9).

Em resumo, a Estrutura de *Ottawa* e as Diretrizes de Implementação fornecem (ou ao menos buscaram fornecer) uma resposta clara à questão de onde os suprimentos *online* devem ser tributados, ou seja, no destino. Quanto à implementação desta regra de jurisdição, faz recomendações de curto e longo prazo. No que diz respeito às transações B2B, a identificação está atrelada à comprovação de registro do adquirente como contribuinte do imposto, caso em que se sugere o recolhimento pelo mecanismo de autolançamento (*reverse-charge*). Já nas transações B2C, os relatórios da OCDE apesar de indicarem competir ao fornecedor se registrar para fins de recolhimento do imposto no Estado de destino, não fornecem nenhuma orientação definitiva sobre como identificar a jurisdição de consumo. Propõem uma solução de curto prazo (autoidentificação – a ser verificada), com algumas opções de implementação que foram analisadas, mas sem

---

353 OECD (2001). *Technology Technical Advisory Group Report*, p. 9.

354 OECD (2001). *Technology Technical Advisory Group Report*, p. 9.

355 No entanto, o *Consumption* TAG salientou que tal opção deveria ser deixada em aberto, caso o desenvolvimento tecnológico tornasse viável o autolançamento também na hipótese das operações B2C. No estado atual das discussões, no entanto, a opção de coleta do cliente permanece totalmente descartada.

qualquer resultado satisfatório e definitivo quanto à forma como os fornecedores devem proceder, ou critérios que se devem valer a fim de validar a autoidentificação realizada, com conclusões por vezes até contraditórias – caso, por exemplo, do uso de indícios de cartão de crédito e geolocalização.

Entretanto, restou plasmado ao longo desses relatórios que essas abordagens insatisfatórias deveriam ser substituídas no médio e longo prazo, quando soluções baseadas em tecnologia estivessem disponíveis (tais como certificados digitais, ou outras que sejam adequadas à identificação e/ou recolhimento automatizado dos tributos). É que, conforme bem pontuado pelo *Technology* TAG, política e a prática são simbióticas e precisam ser desenvolvidas simultaneamente. Formular a política dissociada da compreensão de eventual viabilidade do aparato tecnológico necessário pode levar a uma política não implementável na prática.

As discussões sobre a Estrutura de *Ottawa* e seu possível aprimoramento pararam abruptamente em 2003. Na verdade, surgiu um sentimento de que eventuais tentativas de considerar a tributação do comércio eletrônico de intangíveis isoladamente da tributação internacional do comércio transfronteiriço de uma forma ampla (notadamente o de serviços tradicionais e de mercadorias), correm o risco de violar as aspirações de neutralidade estabelecidas em *Ottawa*. Por esse motivo, a CTPA sugeriu que o WP9 ampliasse o foco de seu trabalho e abrangesse todas as transações internacionais. Isso convenceu o CFA a iniciar um novo projeto, com base nos princípios e conclusões exaradas pelo Modelo de *Ottawa*, para a adoção de diretrizes mais gerais para a aplicação de impostos sobre o consumo em transações transfronteiriças de bens, serviços e intangíveis. Este novo projeto foi lançado em fevereiro de 2006, com o primeiro esboço do que viria a ser a "Diretriz Internacional de IVA" (ou *VAT/GST Guideline*).

3.1.2. DIRETRIZ INTERNACIONAL DE IVA (VAT/GST GUIDELINE)

Mudar de um foco específico em transações de comércio digital para um olhar mais amplo, que englobasse serviços e intangíveis, e propor diretrizes concretas e abrangentes

foi um processo que exigiu (e exige[356]) tempo e esforços significativos. Como ponto de partida, o primeiro rascunho das Diretrizes Internacionais de IVA (lançado em 2006) forneciam um sumário detalhado de conteúdo do que se intentava que tal documento tratasse, porém, apenas o prefácio, capítulo 1 (sobre princípios básicos) e parte III.C (sobre comércio eletrônico) do capítulo 3 (dedicado à tributação de serviços em setores específicos) foram naquele momento desenvolvidos. Curiosamente, como já mencionamos linhas atrás, tal tratamento destacado (em um tópico próprio) das operações de *e-commerce* não se verificou nas versões seguintes das Diretrizes IVA. Não obstante tal ausência, o enfoque no *e-commerce* é perceptível, posto que em todas é amplamente sugerido a adoção das abordagens recomendadas no *Ottawa Framework*, que, como vimos, tinha por premissa justamente as dificuldades particularmente enfrentadas pelos fornecedores *online* para apuração do imposto neste novo ambiente econômico digital.

Na sequência desse primeiro esboço, foram apresentados outros três, tratantes de temas específicos que posteriormente foram consolidados conformando a atual versão das Diretrizes Internacionais de IVA. Referimo-nos ao projeto de Diretrizes sobre neutralidade, divulgado publicamente para comentários em 2011, ao projeto de Diretrizes sobre o local de tributação de fornecimentos de serviços e intangíveis B2B, lançado em 2013 e novamente em 2014 (ocasião em que foi consolidado com a versão final da diretriz de neutralidade), e ao projeto de Diretrizes sobre o local de tributação de fornecimentos de serviços e intangíveis B2C, submetido a comentários em 2014[357]. Mais de 100 países endossaram, em 2015, a versão consolidada desse conjunto de diretrizes, consubstanciando o documento que conhecemos como Diretrizes Internacionais do IVA, formalmente adotado pelo Conselho da OCDE em 2016.

As atuais Diretrizes Internacionais do IVA (atualmente limitadas a prestações de serviços e intangíveis) buscam estabelecer um consenso internacional sobre como os

---

[356] Trata-se de projeto que ainda está em construção. É que os *standards* para o comércio com mercadorias (bens tangíveis) ainda estão em negociação. Ademais, no que tange ao assunto que mais nos interessa, qual seja, o *e-commerce* de intangíveis, debates sobre eventual atribuição de papéis afetos ao recolhimento de tributo às plataformas de *e-commerce* está na ordem do dia,

[357] Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

sistemas de IVA[358] devem ser projetados e implementados, com o objetivo de reduzir os riscos de dupla tributação e/ou não tributação criados por inconsistências na aplicação dos sistemas de IVA ao comércio transfronteiriço de serviços e intangíveis. De se destacar que tal documento congregou grande parte dos debates e discussões já em curso, oficialmente no âmbito da OCDE, desde 1998, quando aprovado o *Ottawa Taxation Framework*.

O Capítulo 1 das Diretrizes faz considerações teóricas, lembrando que o IVA é um imposto não cumulativo de base ampla e multifacetado sobre o consumo, geralmente do tipo de destino[359], cujo design visa a imposição de encargos fiscais não às empresas (que em que pese estarem no polo passivo da obrigação tributária, exerceriam o papel de meros arrecadadores dos tributos), mas ao consumidor final. Ainda fornece um resumo dos princípios gerais, já esboçados na Estrutura de Ottawa, a partir dos quais as normas afetas à tributação da economia digital devem estar estruturadas[360].

O Capítulo 2, a seu turno, enfoca especialmente no princípio da neutralidade. O Capítulo 3 contém diretrizes (numeradas) sobre o local de tributação e as regras de cobrança para o fornecimento de serviços e bens intangíveis nas transações *business-to-business* (B2B) e *business-to-consumer* (B2C). Finalmente, o Capítulo 4 oferece orientações que visam fomentar a aplicação consistente das Diretrizes Internacionais de

---

[358] Os termos "imposto sobre valor agregado" e "IVA" são usados para se referir a qualquer imposto nacional por qualquer nome ou acrônimo que seja conhecido, como Imposto sobre bens e serviços (GST) que incorpora as características básicas de um imposto sobre valor agregado, ou seja, um amplo – imposto baseado no consumo final cobrado das empresas, mas em princípio não suportado pelas empresas através de um processo de cobrança faseada, independentemente do método utilizado para determinar a obrigação fiscal (por exemplo, método de fatura-crédito ou método de subtração). OECD (2017). *International VAT/ GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, p. 3.

[359] Isto é, tributado no local em que se reputa será consumido o bem intangível ou serviço.

[360] Seriam eles o da (i) neutralidade, (ii) eficiência, (iii) certeza e simplicidade, (iv) eficácia e justiça, e (v) flexibilidade. Vide tópico anterior.

IVA, incluindo sugestões de cooperação mútua, troca de informações entre as jurisdições e melhoria dos serviços prestados aos contribuintes[361].

Voltaremos nossa concentração no exame das regras "gerais" e "específicas" de definição do local de consumo – que visam implementar o princípio do destino –, nos métodos de identificação e recolhimento de impostos em fornecimentos de serviços e intangíveis B2B e B2C. Tratam-se de tópicos que buscam lidar de forma pragmática com riscos relacionados ao não pagamento dos tributos devidos e a desvios concorrenciais no contexto das transações transfronteiriças de intangíveis, em grande medida impulsionadas pelo desenvolvimento do *e-commerce*.

3.1.2.1. As regras 'gerais' e 'específicas' do local de tributação para fornecimentos de serviços e intangíveis B2B e B2C

3.1.2.1.1. A questão principal: como implementar o Princípio de Destino

A maior parte das diretrizes exaradas no "VAT Guideline" concentra-se na questão-chave de como implementar o princípio de destino, reconhecido como o adequado sob o viés da neutralidade e da livre concorrência, no caso de fornecimentos transfronteiriços de serviços e intangíveis. Até recentemente, a maioria dos serviços eram consumidos onde realizados. Consequentemente, não havia um volume significativo de comércio transfronteiriço, além de que o princípio da origem, de fácil implementação (tributação na jurisdição do fornecedor, de acordo com as regras nacionais, detendo esse Estado de

---

[361] Relativamente ao capítulo 1 da "Diretriz Internacional", as características do imposto IVA foram tratadas no capítulo anterior dessa tese (item 4.1), e os princípios de Ottawa já foram mencionados no tópico antecedente. Sobre o capítulo 2 das "Diretrizes IVA", que tratou de diretrizes básicas sobre neutralidade, princípio estrutural e estruturante dos regimes de IVA, por já ser tema analisado (brevemente) tanto no capítulo 2 dessa tese quanto *an passant* no tópico anterior (Estrutura de Ottawa), não será repetido no corpo do texto. No entanto, de forma sintética, é possível dizer que as diretrizes 2.1 a 2.6 constantes no Capítulo 2 do documento internacional, elencam os princípios básicos de acordo com os quais os sistemas IVA's devem ser estruturados para fins de observarem o princípio da neutralidade. Basicamente a diretriz 2.1 salienta que o tributo incidente sobre o consumo não deva, em princípio, ser um custo líquido para as empresas, porém, exceções podem ser estabelecidas em lei. Já a diretriz 2.2 veda o tratamento díspar entre negócios em situações semelhantes ou entre transações equiparáveis. Já a diretriz 2.3 afirma que o imposto sobre o consumo não deve afetar as decisões de negócios. Por fim, as diretrizes 2.4, 2.5 e 2.6 pregam que as normas regentes do IVA não devem discriminar não residentes em comparação com empresas residentes, mas que regras diferentes (proporcionais e apropriadas) podem eventualmente ser aplicadas. OECD (2017). *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, pp. 19-36.

tributação competência coercitiva), acabava por representar, em uma última análise, tributação baseada no destino – ao menos, na grande maioria dos casos[362]. Como vimos no capítulo 1, isso mudou drasticamente com a globalização e o desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação, cujo resultado pode ser visto no crescimento exponencial do comércio internacional de bens e serviços[363] e no desenvolvimento do comércio de intangíveis.

Neste novo contexto econômico, em que a localização das partes passou a ser aspecto menos relevante, observar o princípio da origem torna-se no mínimo problemático. Por favorecer fornecedores localizados em jurisdição de nenhuma ou baixa carga fiscal, acaba por gerar potenciais distorções nas decisões tanto de consumo quanto de localização dos estabelecimentos empresariais. As dificuldades são particularmente agudas no que diz respeito a serviços e bens intangíveis que podem ser entregues a partir de localizações remotas (serviços intelectuais, transações bancárias e financeiras, publicidade, transferência de direitos autorais, fornecimento de informações, processamento de dados, radiodifusão e serviços de telecomunicações), e independentemente da localização das partes, sendo por esse motivo foco dos debates inicialmente levados a efeito pela Estrutura de Ottawa.

Desde aquele contexto, concluiu-se que a aplicação do princípio do destino coloca os fornecedores residentes e não residentes em condições equitativas, devendo ser o prestigiado no *design* dos sistemas de tributação do consumo. No entanto, uma tributação com base no destino se mostra muito mais complicada de implementar na prática, comparativamente à tributação com base na origem. Primeiro porque em um contexto de comércio eletrônico de intangíveis nem sempre é fácil determinar onde está localizado o destinatário do fornecimento para efeito de correto cálculo e pagamento do imposto. E, para que bem cumpra seus deveres, o fornecedor necessita de dados fiáveis no momento da transação (que muitas vezes ocorrem em volumes massivos em curtíssimos espaços

---

362 E, assim é justamente por coincidirem, na maior parte das vezes, a jurisdição de origem e de destino na prestação de serviços, que até recentemente pressupunha pessoalidade na entrega.

363 Em que pese ainda não ser o comércio transfronteiriço o de maior participação no volume global, não podemos deixar de ter em conta a relevância de sua participação em curto espaço de tempo – de algo ínfimo para uma média de 25%, se considerarmos os dados do comércio eletrônico –, tendencialmente crescente.

temporais). Segundo, porque potencialmente todas as jurisdições podem ser as competentes ao recolhimento de impostos, de modo que os fornecedores precisariam cumprir com as regras de registro, e outras a elas correlacionadas, em cada uma das jurisdições em que têm clientes. Terceiro, porque é extremamente difícil para os estados exigirem a cobrança de IVA sobre fornecedores não residentes, haja vista lhes carecer poder coercitivo sobre os mesmos.

Nesse contexto, já podemos detectar grande preocupação com os riscos relacionados ao (não) registro como empreendedores (estrangeiros) e ao não pagamento do IVA devido aos Estados de destino dos bens e serviços, bem como os conexos à complexidade em se compreender e cumprir as legislações de todas as jurisdições eventualmente envolvidas, acarretando justamente ausência de recolhimento ou recolhimento a menor do IVA, ou ainda, o recolhimento a ente incompetente ou a mais de um ente. Trata-se dos riscos R2, R3, R4, R5 e R7 supra mapeados. Ademais, as Diretrizes Internacionais do IVA propõem regras gerais e específicas de local de tributação e métodos de cobrança relacionados visando justamente lidar com tais questões.

3.1.2.1.2. As regras gerais para determinação do local de tributação nas operações B2B e métodos de arrecadação conexos

Visando implementar o princípio do destino, os serviços e intangíveis comercializados internacionalmente devem ser tributados de acordo com as regras da jurisdição de consumo (Diretriz 3.1). Em teoria, as regras de determinação do local de tributação têm por objetivo identificar o local em que se dá a utilização comercial, no caso de fornecimentos entre empresas, e o local de consumo final, para fornecimentos entre empresas e consumidores finais, dos bens intangíveis ou serviços (Diretriz 3.6).

Para fornecimentos *business-to-business*, intuitivo concluir, com base no princípio do destino, ser a jurisdição em que o cliente está localizado a detentora dos direitos de tributação sobre serviços ou intangíveis comercializados internacionalmente (Diretriz 3.2). O desafio, no entanto, reside em como se determinar essa localização. E, nesse ponto, as

Diretrizes distinguem entidades empresariais singulares (SLE) e entidades de localização múltipla (MLE).

No caso das SLE, as diretrizes estabelecem que sua localização será determinada com base no acordo comercial existente entre os partícipes da operação. Em que pese ser regra aparentemente simples de aplicar, pode na prática não o ser. Primeiro porque pode inexistir um acordo entre os empreendimentos, caso por exemplo de fornecimentos digitais feitos para cliente (contribuinte) ocasional. Segundo, porque nem sempre será fácil determinar se um cliente é de fato um SLE e não uma entidade de localização múltipla (MLE), posto que responder a essa pergunta implica reconhecer se o cliente tem – ou não – um local fixo de negócios com um nível de infraestrutura suficiente em termos de pessoas, sistemas e/ou ativos em um dado território. Esta questão, de se identificar a existência de um estabelecimento permanente, pode ser difícil de responder à luz da legislação aplicável em uma determinada jurisdição, ou ainda receber respostas diferentes em jurisdições diferentes.

No caso de fornecimentos para um MLE, as coisas ficam ainda mais complicadas porque, nesse caso, os fornecedores precisam determinar qual estabelecimento (ou estabelecimentos) de um MLE utiliza o serviço ou intangível. As diretrizes reconhecem que não existe uma abordagem única para responder a essa pergunta, identificando três possíveis: (i) a abordagem de "uso direto", determina que seja o imposto incidente na jurisdição em que fique localizado o estabelecimento que utiliza efetivamente o serviço ou intangível; (ii) a de "entrega direta", que utiliza como critério de identificação do local de destino o do estabelecimento para o qual o serviço ou intangível é entregue; e (iii) o "método de recarga", utiliza como nexo o da localidade (ou localidades) do(s) estabelecimento(s) que utiliza(m) o serviço ou intangível, consoante acordos de realocações internamente realizadas no MLE, os quais devem basear-se em informações já disponíveis para fins contábeis e tributários e/ou regulatórios de outras naturezas.

As Diretrizes Internacionais de IVA sugerem que cada uma dessas abordagens possam ser apropriadas para circunstâncias particulares. Assim é que a abordagem de "entrega direta", por exemplo, seria particularmente apropriada para suprimentos "consumidos no local", isto é, que são normalmente usados no mesmo local em que

fisicamente fornecidos (caso de serviços de restaurante)[364]. Da mesma forma, o método de recarga poderia ser bastante útil nos casos em que um serviço ou intangível fornecido por um fornecedor externo a um MLE é adquirido por um estabelecimento do MLE para uso total ou parcial por outros estabelecimentos localizados em diferentes jurisdições, incluindo serviços administrativos, técnicos, financeiros e comerciais[365]. Nesse caso, a utilização do método de recarga busca garantir que os direitos de tributação sobre os fornecimentos a um MLE sejam efetivamente alocados na jurisdição onde está localizado o estabelecimento de uso. As Diretrizes Internacionais de IVA não fazem expressa predileção por qualquer das abordagens, limitando-se apenas a afirmar que, qualquer que seja a opção adotada por determinado país, ela deverá refletir um equilíbrio sólido entre os interesses das empresas e das administrações fiscais[366].

No que diz respeito ao método de cobrança de impostos, as Diretrizes IVA seguem o Marco de *Ottawa*, recomendando que em fornecimentos B2B transfronteiriços seja utilizado o mecanismo de "autoliquidação"[367] (ou "reverse-charge"), quando isso for consistente com o *design* do sistema tributário nacional de consumo[368]. O mecanismo de "autoliquidação", de fato, tem várias vantagens, incluindo o fato de a administração fiscal da jurisdição do cliente empresarial deter poderes efetivos de fiscalizar e garantir o cumprimento das obrigações fiscais, e de o custo de conformidade ser transferido para o cliente, minimizando-o, uma vez que o cliente tem uma visão mais completa dos detalhes da transação. Ademais, a cobrança reversa ainda reduz os riscos de receita associados à cobrança de imposto de fornecedores não residentes[369].

Todavia, o que as diretrizes não discutem, e que constitui ponto de dificuldades na implementação desse mecanismo de recolhimento, mormente em um contexto de digitalização da economia, é quanto à prova que o fornecedor tem de ter para identificar o

---

[364] OECD. *International VAT/GST Guidelines*, para. 3.31.

[365] OECD. *International VAT/GST Guidelines*, para. 3.33.

[366] OECD. *International VAT/GST Guidelines*, para. 3.28.

[367] Utilizamo-nos da expressão como sinônima de "autolançamento".

[368] OECD. *International VAT/GST Guidelines*, para. 3.47.

[369] OECD. *International VAT/GST Guidelines*, para. 3.64.

cliente como sujeito passivo estabelecido no estrangeiro[370], a tornar a operação isenta. Caso não constituída tal prova, a cobrança do imposto deverá ser efetuada pelo próprio fornecedor. Trata-se de questão bastante sensível ao contexto de digitalização da economia, haja vista que aqui, ao contrário do que se verifica nas operações "mais tradicionais", regra geral inexiste qualquer contato tangível e/ou comunicação direta entre os partícipes da relação que permita o acesso facilitado a dados relacionados à qualificação do cliente (contribuinte ou não). Trata-se, portanto, de problemática a requerer reflexões dos Estados quando de eventual adesão às orientações internacionais de IVA. O sistema da União Europeia, por exemplo, como será visto no próximo capítulo, buscou lidar com essa questão, estabelecendo orientações de quantas e quais provas poderiam ser utilizadas para que se tivesse indícios suficientes do *status* do adquirente. Deixaremos para tecer comentários sobre esse aspecto do regime europeu no próximo capítulo.

Em síntese ao presente tópico, as Diretrizes estabelecem, relativamente às operações B2B, que as prestações de serviços e intangíveis devem em regra ser tributadas na jurisdição onde o cliente está estabelecido. No caso de um SLE, a localidade do cliente pode ser determinada com base no acordo comercial entabulado[371], ao passo que no caso de um MLE, pode ser determinado segundo a abordagem de uso direto, ou a de entrega direta, ou ainda o método de recarga. A escolha por uma ou outra dessas abordagens dependerá do tipo de suprimentos, não trazendo as Diretrizes quaisquer outras especificações além de que deverá – a opção – refletir um equilíbrio sólido entre os interesses das administrações empresariais e fiscais. No que tange ao método de recolhimento do tributo, em todos os casos, as Diretrizes IVA recomendam que seja utilizado o da "cobrança reversa" ("reverse-charge") quando coerente aos sistemas tributários, mas permanecem em silêncio sobre as dificuldades que os fornecedores possam encontrar (particularmente no caso do *e-commerce* de bens digitais, em que os dados relevantes deverão ser críveis além de necessários em tempo real), para verificarem se o cliente de fato seria sujeito passivo (contribuinte).

---

[370] Perceba-se que para os fins da presente pesquisa, as Diretrizes deixam de tratar tanto de quais indícios devam ser levados em conta para fins de identificação do status do cliente – como sujeito passivo do IVA –, e de que o mesmo está estabelecido no estrangeiro.

[371] No entanto, nada é dito sobre o que fazer na ausência de um acordo comercial relevante.

3.1.2.1.3. As regras gerais para determinação do local de tributação nas operações B2C e métodos de arrecadação conexos

No que se referem às transações B2C, as Orientações IVA distinguem entre (i) fornecimentos "no local" (*on-the-spot supplies*) e (ii) "fornecimentos que não sejam fornecimentos no local" (outros fornecimentos), prevendo regras gerais[372] distintas para cada uma destas categorias. Os fornecimentos "no local" focam nos casos em que há necessariamente pessoalidade na prestação (e/ou entrega), isto é, em que os serviços são consumidos onde realizados (tais como os de cabeleireiro, acomodação, restaurante e serviço de *catering*, entrada no cinema, apresentações teatrais, feiras, museus, exposições etc.), sendo, portanto, esse o critério de definição da jurisdição competente. Atribuir a competência à jurisdição em que prestado o serviço, além de intuitivo, cumpre perfeitamente o objetivo de tributar o consumo onde ocorre. Ademais, é, em certa medida, de fácil implementação e exequibilidade para as administrações fiscais, já que os contribuintes, por estarem localizados em seus territórios, estão sujeitos aos respectivos poderes coercitivos.

Para os demais casos, encaixados na categoria "outros fornecimentos" (em que inclusos os suprimentos digitais), é adotada regra residual: a jurisdição em que o cliente tem sua residência habitual tem os direitos de tributação sobre as transações com serviços e intangíveis. Neste caso, o local de consumo é assim definido com base no pressuposto de que os consumidores privados tendem a consumir os fornecimentos que adquirem no país onde residem. É certo que nem sempre a escolha do local de residência, como critério de definição do destino, garantirá que a tributação ocorra no efetivo local de consumo. No entanto, e consoante nos recorda Arthur Cockfield, Walter Hellerstein e Marie Lamensch, conceder direitos de tributação sobre o consumo ao estado de residência mostra-se relevante sob a perspectiva econômica. É que por vezes faz mais sentido se conceder

---

372 Restringimo-nos às regras gerais (de nº 3.5 e 3.6), tendo em vista ser em torno delas que os principais debates se concentram, até porque a diretriz relativa à "regra específica" (de nº 3.7) apenas oferece uma orientação genérica de que, caso a aplicação da regra geral não levar a um resultado adequado, outro elemento de conexão (*proxy*) deve ser elencado pelas jurisdições competente. OECD (2017). *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, p. 78.

direitos de tributação ao país onde o consumidor reside do que àquele em que o consumo efetivamente ocorre. Destarte, no caso de suprimentos de bens digitais (que são os que oferecem maiores desafios aos sistemas), além das inúmeras dificuldades que surgiriam para os fornecedores implementarem na prática esse "teste de consumo real", o país onde o cliente está localizado no momento do consumo pode não ter qualquer conexão com o fornecimento em si, como, por exemplo, na hipótese de um cliente francês "baixar" um filme de um fornecedor italiano enquanto está sentado em um aeroporto na Espanha[373].

Estabelecido como critério de implementação do princípio do destino, no caso dos suprimentos *online*, o do local da residência habitual do cliente consumidor, a questão que surge é como identificá-lo. É que em tais casos, a interação e comunicação que existe entre os partícipes das transações são muitas vezes limitadas, de modo a se ter uma escassez de informações confiáveis (tendo em conta o prazo muito curto em que esses fornecimentos digitais automatizados e massificados estão sendo feitos) para fins de adequadamente cumprir os deveres relativos à liquidação de impostos. Na verdade, trata-se de questão-chave que permanece em grande medida em aberto desde os debates levados a efeito pelo *Framework de Ottawa*[374].

De acordo com as Diretrizes Internacionais do IVA, *os governos são encorajados a serem razoáveis, pragmáticos e flexíveis, permitindo que os fornecedores confiem, tanto quanto possível, nas informações que coletam rotineiramente de seus clientes no curso de suas atividades comerciais normais, desde que tais informações forneçam evidências razoavelmente confiáveis do local de residência habitual de seus clientes*[375]. Nesse sentido, esclarecem que as informações disponíveis podem variar dependendo do tipo de negócio ou produto envolvido e da relação do fornecedor com o cliente, sendo que "indícios" da residência habitual do cliente podem incluir dados coletados durante o processamento dos pedidos, sejam eles fornecidos pelos próprios clientes (tais como endereço, país, dados

---

373 Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

374 Ou Estrutura de Ottawa.

375 OEECD. International VAT/GST Guidelines, para. 3.126.

bancários, informações de cartão de crédito, número de telefone etc.) ou não (caso de rastreio de endereço IP, histórico de negociação e idioma[376]).

De se pontuar que vários desses indícios mencionados no documento oficial, foram outrora[377] considerados, pelo *Technology* TAG, não confiáveis ou muito difíceis – ou mesmo sensíveis – de processar para os fornecedores. Voltaremos brevemente a isso no próximo tópico, por ora é de se trazer as orientações quanto ao método de recolhimento a ser implementado. É que, em um contexto de suprimentos digitais, a cobrança de impostos pode, na prática, ser deveras complexa e onerosa tanto para os fornecedores quanto para as Administrações fiscais: para os fornecedores por terem, muitas vezes, de cumprir obrigações em várias jurisdições, nas quais não detém qualquer presença comercial, e para as administrações tributárias para administrá-las e/ou fiscalizá-las[378].

Sobre isso, as Diretrizes Internacionais de IVA concluem que, no atual estado da arte, a abordagem mais eficaz e eficiente para garantir a cobrança apropriada de IVA em fornecimentos transfronteiriços entre empresas e consumidores é exigir que o fornecedor não residente se registre e contabilize o IVA na jurisdição de tributação (destino). A orientação vem com recomendações para os Estados adotarem medidas destinadas a encorajar e facilitar o cumprimento por fornecedores não residentes, incluindo a criação de registros e mecanismos de conformidade simplificados[379].

Em síntese, as Diretrizes IVA propõem duas regras gerais para fins de aplicação do princípio do destino nas transações B2C com intangíveis e serviços. Uma primeira, direta, intuitiva e fácil de aplicar, para determinação do local de tributação para fornecimentos B2C em que haja pressuposta pessoalidade (tangibilidade) na entrega, qual seja onde esse fornecimento é realizado. E, uma segunda que se utiliza de método simples e economicamente relevante, mas de menor facilidade de implementação, relativamente aos demais ("outros") fornecimentos B2C, que elenca como critério o da residência habitual do

---

376 OEECD. *International VAT/GST Guidelines*, para. 3.127.

377 No âmbito da Estrutura de Ottawa.

378 OEECD. *International VAT/GST Guidelines*, para. 3.128.

379 OEECD. *International VAT/GST Guidelines*, para. 3.132.

cliente. Em ambos os casos, recomenda-se como método de recolhimento dos impostos o do registro pelos fornecedores, sendo sugerido, por conseguinte, a elaboração de mecanismos simplificados de registro e coleta, além da intensificação da cooperação internacional para fins de troca de informações.

3.1.3. DIRETRIZES "IVA" EM *CONTINUUM*: PRINCIPAIS PREOCUPAÇÕES E *INSIGHTS* DO RELATÓRIO SOBRE OS MECANISMOS PARA A COBRANÇA EFETIVA DE IVA DE FORNECEDORES ESTRANGEIROS. O RELATÓRIO FINAL DA AÇÃO 1 DO BEPS; E O PAPEL DAS PLATAFORMAS DIGITAIS NA ARRECADAÇÃO DO IVA

Como vimos nos tópicos antecedentes, a adoção das diretrizes internacionais de IVA para o fornecimento transfronteiriço de serviços e intangíveis é resultado de um esforço contínuo de mais de dez anos (iniciado oficialmente na Conferência de Ottawa). Após a estruturação das Diretrizes IVA, discussões visando aprofundar as orientações concretizadas naquele documento, sobretudo quanto aos tópicos de mais difícil implementação, ganharam terreno. Referimo-nos à questão de como se estruturar os sistemas a fim de que os fornecedores estrangeiros não estabelecidos na jurisdição de destino cumpram ali com as obrigações de IVA, objeto de relatório específico da OCDE[380].

O Relatório sobre os mecanismos para a cobrança efetiva de IVA de fornecedores estrangeiros, embora faça referência às diferentes opções de cobrança identificadas nas Diretrizes Internacionais, além de outras mais[381], concentra-se na opção recomendada, qual seja a de registro. Apertada síntese, o relatório busca abordar[382], de forma mais detalhada

---

380 OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation*. Paris: OECD Publishing.

381 Como por exemplo, o de se atribuir a intermediários das cadeias de consumo a responsabilidade pela obrigação tributária (seja por contrato, seja por se tratar de intermediário com ampla ingerência – ainda que potencial – sobre as operações), ou a menção a sistemas automatizados de recolhimento dos tributos. De se destacar aqui a referência, ainda que *an passant*, ao papel de destaque que as plataformas digitais exercem no *e-commerc*e, mormente de intangíveis, a justificar eventual atribuição de responsabilidade tributária às mesmas. OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation*. Paris: OECD Publishing, p. 26-27.

382 Sobretudo em seu capítulo 2.

ao esboçado nas Diretrizes IVA, as seguintes questões relativas ao método de registro, bastante delicadas quando em pauta operações B2C realizadas por fornecedores estrangeiros: (i) a pertinência da adoção de um limiar mínimo para fins de registro[383]; (ii) o papel dos prestadores de serviços terceirizados em facilitar o cumprimento dos deveres fiscais[384]; (iii) a definição da situação do cliente (contribuinte ou consumidor final[385]); e

---

383 Destaca o relatório que, apesar de ser compreensível que limiares mínimos de valores de operações foram implementados por algumas jurisdições como uma ferramenta para minimizar eventual desproporcionalidade entre tributos recolhidos e custos administrativos e de conformidade, devem as autoridades fiscais ter em conta os seguintes aspectos ao considerar a revisão dessa política ou sua possível implementação: (i) neutralidade, (ii) simplicidade, (iii) impacto sobre a eficiência e eficácia da administração tributária, (iv) determinação do limiar de isenção, (v) implementação de medidas anti-abuso, (vi) confecção de orientações claras. OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation*. Paris: OECD Publishing, p. 29-30.

384 O relatório apenas salienta eventuais vantagens – em termos de custo de *compliance* – em os sistemas fiscais nacionais permitirem a designação, pelo fornecedor estrangeiro, de um prestador de serviços terceirizado para agir em seu nome no cumprimento dos deveres tributários junto à tal jurisdição de destino, *verbis*: "The involvement of specialised third-party service providers may be particularly beneficial in reducing compliance burdens and administrative costs, when they can support VAT compliance for their business clients (*i.e.* businesses that make supplies subject to VAT abroad) in multiple jurisdictions from one location (*i.e.* without the requirement of being physically established or otherwise present in these tax jurisdictions)". Ainda, destaca que exigir a nomeação de um representante fiscal residente na jurisdição de destino pode ter efeitos indesejados no tráfego comercial junto a esse Estado. OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation*, Paris: OECD Publishing, p. 30-31

385 Quando uma jurisdição aplica diferentes mecanismos de cobrança para fornecimentos B2B e B2C, determinar o *status* do cliente é uma etapa indispensável para o fornecedor estrangeiro identificar suas obrigações nesta jurisdição. Afirma o relatório que as jurisdições podem considerar exigir, dos fornecedores, a apresentação de um ou mais indícios que estabeleçam o *status* de seus clientes. Na sequência, arrola-se uma lista exemplificativa de indícios que podem ser usados pelas jurisdições para identificar tal *status*: (i) número de identificação, como um número de registro de IVA ou um número de identificação fiscal da empresa, (ii) certificado emitido pela autoridade fiscal competente do cliente, que indica a identidade comercial e o registro fiscal do cliente, (iii) informações disponíveis em registros comerciais; ou (iv) indícios comerciais que podem fornecer uma indicação confiável da situação do cliente, individualmente ou em combinação com outros indícios. Estes últimos podem incluir a natureza e/ou características específicas do fornecimento, o valor do fornecimento, o histórico de negociação do cliente com o fornecedor estrangeiro, bem como certificados digitais ou certificados de identidade (ou seja, credenciais eletrônicas usadas para certificar a identidade online de seu proprietário). Por fim, recomenda que nos casos em que o fornecedor esteja de boa-fé e tenha feito esforços razoáveis para obter os indícios exigidos, porém não foi capaz de estabelecer a situação de seu cliente, seja presumido o *status* de consumidor final do cliente, aplicando-se as regras para fornecimentos B2C. OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation*, Paris: OECD Publishing, pp. 31-32.

(iv) a verificação da jurisdição de residência do cliente[386]. De tudo que fora nesse relatório esboçado, a principal recomendação feita é no sentido de se criar esquemas simplificados de registro e cobrança que operem paralelamente (e separado) do regime tradicional, e que por serem simplificados não devem conceder os mesmos direitos (ou seja, recuperação de imposto a montante), nem determinar as mesmas obrigações (por exemplo, relatório completo) que um regime tradicional.

Nos últimos anos, para além das Diretrizes IVA e seus documentos consequentes, os debates em torno da digitalização da economia e seus impactos nos sistemas tributários, ganharam espaço também em outro projeto[387] – paralelo – encabeçado pela OCDE. Estamos a falar do projeto BEPS[388], cuja Ação 1 buscou tratar dos "desafios fiscais da economia digital", com uma parte especial dedicada aos sistemas de IVA. Um parêntese aqui: a Ação 1 é a única ação da BEPS que considera questões de IVA, sendo as demais voltadas para pontos relacionados à tributação direta. O relatório final sobre a Ação 1 (datado de 2015[389]) refere-se amplamente às Diretrizes Internacionais de IVA sem propor qualquer orientação adicional.

No entanto, em um ponto avançou relativamente aos debates levados a efeito nas Diretrizes IVA: trouxe à baila possíveis opções para a cobrança do IVA sobre o fornecimento à distância de bens tangíveis (mercadorias) de baixo valor. Trata-se (a

---

386 O relatório centra-se na determinação da residência habitual do cliente em relação aos suprimentos B2C, por compreender ser ele o mais desafiador, particularmente no contexto de *e-commerce*, onde as atividades frequentemente envolvem alto volume e suprimentos de baixo valor que dependem de interação e comunicação mínimas entre o fornecedor e seu cliente. Assim, recomenda que as autoridades fiscais, ao projetar e implementar suas regras e requisitos para determinação da residência habitual dos clientes, ponderem a adequação e pertinência das seguintes abordagens específicas: (i) exigência de duas informações não contraditórias, (ii) implementação de uma regra alternativa nos casos em que nenhuma informação confiável está disponível, (iii) adoção de regras de não penalização de fornecedores que, agindo de boa-fé e tendo feito esforços razoáveis a fim de determinar a residência habitual do cliente, equivocaram-se; (iv) substituição de um sistema baseado em transações para determinar e validar a residência usual do cliente para um sistema de validação baseado em sistemas (*data analytics*). OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation*. Paris: OECD Publishing, pp. 32-34.

387 Para além das Diretrizes IVA e relatórios desse documento consectários.

388 *Base erosion and profit shifting*, que significa em tradução livre "erosão de base e transferência de lucros".

389 OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing.

tributação de tangíveis) de assunto que, como vimos, ainda não foi coberto pelas Diretrizes Internacionais de IVA, mas que atualmente está recebendo muita atenção dos Estados. No momento, a maioria das jurisdições isenta as importações de bens de baixo valor porque entendem que o custo de cobrança do tributo sobre essas importações excederia a receita arrecadada. Porém, com o incremento dessas operações B2C transfronteiriças, possibilitado pelo avanço das tecnologias de informação e comunicação, tal premissa tem sido desafiada. Ademais, preocupações relacionadas a vantagens competitivas dos estabelecimentos não residentes, em tal cenário, têm também tomado espaço nos debates internacionais.

Daí porque fora tema que recebera atenção no Relatório Final da Ação 1 do BEPS. Mais especificamente, seis foram as opções analisadas no Anexo C do Relatório para fins de implementação de tributação sobre o consumo transfronteiriço de tangíveis. De se ter em mente que o desafio é diferente do caso dos intangíveis, porque os bens tangíveis realmente atravessam as fronteiras físicas – que não é o caso dos serviços e intangíveis –, peculiaridade essa que possibilita eventual responsabilização de terceiros envolvidos no tráfego desses bens. Pois bem, as seis possibilidades aventadas nesse documento foram: (i) cobrança pela alfândega[390]; (ii) arrecadação pelo próprio cliente (consumidor)[391]; (iii)

---

390 O relatório concluiu, porém, que a cobrança pela alfândega não seria uma opção sustentável, atendo-se ao volume de encomendas a processar.

391 Conclui-se no relatório que, embora esta opção tenha a vantagem de eximir o cumprimento pelos fornecedores – e os custos de *compliance* relativos a isso –, tem como pontos frágeis principais o baixo nível de cumprimento voluntário pelos particulares, e o aumento do custo administrativo para monitorar o elevado número de contribuintes. Trata-se de conclusão em todo semelhante à exarada em 2001 no Relatório do *Technology* TAG Report (vide tópico anterior).

cobrança pelo vendedor[392]; (iv) coleta pelo transportador/intermediário[393]; (v) coleta pela plataforma de comércio digital[394]; e (vi) cobrança pelo intermediário financeiro[395].

Em que pese não ser o nosso foco o comércio a distância de tangíveis, cujas diretrizes IVA ainda estão em trabalho de construção, a rápida menção ao Relatório da Ação 1 do BEPS tem por objetivo chamar a atenção ao fato de que, de forma inaugural, direcionou-se como um dos possíveis caminhos a seguir o de se analisar um possível papel das plataformas de *e-commerce* na arrecadação fiscal no contexto do comércio digital[396]. E tal redirecionamento de foco tem sua razão de ser na constatação da ampla dominância desses intermediários no volume global do comércio eletrônico mundial. É dizer, estima-se que 65% (sessenta e cinco por cento) do comércio digital transfronteiriço, são realizados por meio das 4 (quatro) principais plataformas de *e-commerce*[397].

Daí não ser surpreendente que o Grupo de Trabalho 9 (WP9) da OCDE, focado no avanço dos debates relacionados à tributação indireta das transações com intangíveis, divulgou em março de 2019, relatório sobre o papel das plataformas digitais na cobrança de IVA em transações de comércio digital[398]. A atenção é para o papel que as plataformas

---

392 Trata-se da opção adotada pelas Diretrizes IVA para as transações de serviços e/ou com intangíveis. O relatório conclui que esta opção aumenta a carga de conformidade de fornecedores não residentes, mas que este impacto negativo poderia ser mitigado pelo desenvolvimento de sistemas de registro simplificados. No entanto, este modelo envolve riscos significativos de não conformidade e que a cooperação internacional seria necessária para proteger a receita.

393 Sobre a cobrança intermediária, o relatório concluiu que os operadores postais provavelmente não possuem sistemas adequados para coletar o IVA que incidentes sobre a operações com as mercadorias por esses agentes entregues.

394 No que diz respeito às plataformas de *e-commerce*, o relatório sugere que eles possam ter acesso à maioria das informações relevantes para fins de recolhimento do IVA. No entanto, atribuir-lhes a responsabilidade tributária, exigiria mudanças legislativas internas.

395 O relatório conclui que os intermediários financeiros não têm acesso à maioria das informações relevantes, o que poderia exigir mudanças dramáticas – e de duvidosa eficiência – nos processos existentes.

396 Em que pese haver breve menção ao papel dos intermediários, tais como as plataformas digitais, na arrecadação do IVA já no Relatório sobre os mecanismos para a cobrança efetiva de IVA de fornecedores estrangeiros da OCDE, é apenas aqui que o tema é tratado mais a sério.

397 Seriam elas a Amazon, Alibaba/AliExpress, Ebay e Wish. International Post Corporation (2020). *Cross-Border E-Commerce Shopper Survey*, p. 12-13.

398 OECD (2019). *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing.

podem desempenhar na cobrança do IVA, sendo duas as abordagens principais consideradas neste relatório: a de "responsabilidade total" e a de "responsabilidade solidária"[399].

Consoante a possibilidade de responsabilização total (examinada no Capítulo 2 do relatório mencionado), a plataforma digital tornar-se-ia total e exclusivamente responsável pelo acertamento (cálculo), cobrança e remessa do IVA devido nas vendas *online* que facilita, seja em seu próprio nome, seja em nome e à ordem do fornecedor. Já no caso de responsabilização solidária (analisada no capítulo 4 do relatório), as plataformas estariam sujeitas a obrigações de *due diligence* e supervisão ativa dos fornecedores que acolhem, com a obrigação de os bloquear em situações específicas sob pena de se tornarem solidariamente responsáveis pelo IVA eventualmente não pago[400]. De toda forma, o recolhimento dos tributos prossegue seguindo a metodologia de arrecadação indicada para as operações B2C nas Diretrizes IVA, qual seja a de registro simplificado do contribuinte (no caso as plataformas) nos países em que residentes os consumidores, com todas as dificuldades e custos inerentes à identificação de tais jurisdições de destino.

Mais recentemente, em 2021, a OCDE em parceria com o Banco Mundial (WBG), com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (IDB) e com o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), lançou o Relatório *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*[401], que visa trazer os pontos de atenção que as administrações dos países latinos e caribenhos devam ter na adaptação de seus sistemas de tributação indireta ao comércio digital, em consonância às Diretrizes Internacionais de IVA. Apertada síntese, repetem-se as orientações plasmadas no documento oficial (de 2015), dando-se, porém, grande ênfase à responsabilização das plataformas de *e-commerce,* tal qual apontamentos feitos no relatório de 2019 sobre o papel das plataformas digitais na cobrança de IVA. Porém, uma vez mais, nada de novo sobre outros métodos de arrecadação em potencial foram aventadas. É dizer, as sugestões mais recentes limitam-se

---

399 OECD (2019). *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing, p. 22.

400 Voltaremos ao assunto no capítulo 5 da presente tese.

401 OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*.

a apontar para a possibilidade de concentrar-se a responsabilização tributária em agentes (plataformas digitais) que presumivelmente detêm certo nível de ingerência em grande parte das transações comerciais levadas a efeitos no ambiente digital. Sobre esse assunto em específico, qual seja o da responsabilização das plataformas, retornaremos no capítulo 5 da presente tese.

4. E, AÍ LIDARAM COM OS PRINCIPAIS RISCOS?

Consoante detectado no item 2, são de duas ordens principais os riscos impostos aos sistemas de IVA pela digitalização da economia: os relacionados à plataformização do comércio eletrônico e os inerentes às operações de comércio transfronteiriço de uma forma geral (isto é, de não registro dos empreendedores (estrangeiros), não pagamento do IVA devido ao Estados de destino, e os conexos à complexidade em se compreender e cumprir as legislações de todas as jurisdições eventualmente envolvidas, acarretando justamente ausência de recolhimento ou recolhimento a menor do IVA, ou ainda, o recolhimento a ente incompetente ou a mais de um ente). Tratam-se, respectivamente, dos riscos R6, R2, R3, R4, R5 e R7 supra mapeados. Justamente por serem os riscos que, respectivamente, maiores impactos possam causar nos objetivos fazendários e são, por conseguinte, os que, nessa ordem, maiores atenções demandam por parte das administrações públicas.

Pois bem, o breve relato feito no tópico antecedente buscou trazer ao lume quais as principais direções que os debates internacionais sobre a (re)estruturação dos sistemas IVA face aos desafios implementados pelo comércio eletrônico de intangíveis, capitaneados pela OCDE, têm tomado. A análise dos *standards* erigidos pela OCDE (consubstanciado nas Diretrizes Internacionais do IVA, documento de *status* internacional), assim como dos debates que os antecederam, demonstra-nos que o foco desse ente residiu na propositura de regras gerais e específicas de local de tributação – com fundamento no princípio do destino – e de métodos de cobrança relacionados, visando justamente lidar o segundo bloco de questões, relacionadas às operações transfronteiriças (R2, R3, R4, R5 e R7).

Outrossim, para além de não se lidar no âmbito das Diretrizes com o risco mais premente (R6), nota-se que foram as sugestões consideradas de curto prazo em relatórios da organização datados de 2001[402], as que, vinte anos depois, ainda são reputadas mais consentâneas ao "estado da arte". Deste modo, as Diretrizes IVA determinam como regra geral que as prestações de serviços e intangíveis B2B devam ser tributadas na jurisdição onde o cliente está estabelecido. No caso de um SLE, a localidade do cliente pode ser determinada com base no acordo comercial entabulado[403], ao passo que no caso de um MLE, pode ser determinado segundo a abordagem de uso direto, ou a de entrega direta, ou ainda o método de recarga. A escolha por uma ou outra dessas abordagens dependerá do tipo de suprimentos, não trazendo as Diretrizes quaisquer outras especificações além de que deverá – a opção – refletir um equilíbrio sólido entre os interesses das administrações empresariais e fiscais. No que tange ao método de recolhimento do tributo, em todos os casos, as Diretrizes IVA recomendam que seja utilizado o da cobrança reversa quando coerente aos sistemas tributários, mas permanecem em silêncio sobre as dificuldades que os fornecedores possam encontrar (particularmente em suprimentos digitais, em que os dados relevantes deverão ser críveis além de necessários em tempo real), para verificarem se o cliente de fato seria sujeito passivo (contribuinte).

Já no que tange às transações B2C, as Diretrizes indicam o local da residência habitual do cliente como o critério definidor da jurisdição competente ao recolhimento do tributo. Para fins de identificação do *status* do consumidor e, por conseguinte, do tipo de operação (se B2B ou B2C), sugere-se o da autoidentificação verificada: é dizer, baseia-se nas declarações dadas pelo próprio consumidor, porém, verificam-nas com dados coletados por outras fontes (tais como dados de cartão de crédito, endereço IP etc.). Por fim, recomenda-se como método de recolhimento dos impostos o do registro pelos fornecedores nas jurisdições em que estabelecidos os clientes. Tendo em conta o alto custo de *compliance* de tal situação, é sugerido a elaboração, pelas administrações fiscais, de mecanismos simplificados de registro e coleta dos impostos.

---

402 Referimo-nos ao Relatório do Grupo de Trabalho 9 (WP9) de 2001, que concretizou muito dos pontos levantados pelo Technology TAG. Vide tópico 3.2.

403 No entanto, nada é dito sobre o que fazer na ausência de um acordo comercial relevante.

Trata-se de itinerário em grande medida incongruente com a realidade de grandes volumes automatizados de transações. Consoante apontado já em 2001, nos debates levados a efeito pelo *Technology* TAG, muitas das fontes sugeridas como possíveis à coleta de dados – para verificação das declarações fornecidas pelo cliente – ou são inexistentes ou não disponíveis na velocidade e ao tempo em que as transações são concluídas. É dizer, impõe-se muitas vezes aos fornecedores verificações casuísticas e/ou mesmo manuais, em todo desconexas da realidade acelerada e de volume em que estamos imersos.

Daí porque o estabelecimento, como diretrizes aos sistemas IVA, de soluções aventadas há mais de vinte anos – como de curto prazo –, e cujas orientações exigem por – vezes verificações individualizadas – caso a caso – nos parecem inadequadas para lidar com a realidade presente – massificada, intangível e rápida –, erigida pela digitalização da economia. Daí porque entendemos ser necessário o avanço, por parte daquele órgão, no debate das soluções de longo prazo, assim aventadas pelo Grupo de Trabalho 9 já em seu relatório de 2001, e que vise analisar a viabilidade dos cabedais tecnológicos para fazer face aos desafios que a digitalização da economia, e mais especificamente o *e-commerce* de intangíveis, têm imposto aos sistemas IVA[404].

Pois bem, em suma percebe-se que as Diretrizes IVA para além de não estarem de todo alinhadas para lidarem adequadamente com o bloco de riscos por esse diploma escolhido, afetos às operações transnacionais (outrora identificados como R2, R3, R4, R5 e R7), sequer trata do risco mais premente a ser enfrentado pelas administrações fiscais, qual seja o relacionado às plataformas de *e-commerce* (R6).

---

404 E, não estamos sozinhos nessa percepção. Marie Lamensch defende a necessidade de se mudar o foco de estudo acerca do tema em sua tese de doutorado. Vide: Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reforma*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD.

CAPÍTULO 3 – APRESENTANDO O SISTEMA IVA EUROPEU

Trazer à discussão o sistema de IVA europeu visa nos municiar de elementos críticos a influir em propostas de adequação do sistema brasileiro[405] de tributação indireta à era digital. Trata-se, a União Europeia, de mercado integrado cuja lógica de estruturação do sistema IVA segue caminho bastante semelhante ao preconizado em um sistema federado cuja tributação do consumo está a cargo dos entes subnacionais, como é o caso brasileiro. Para além desse ponto, nossa escolha pelo sistema europeu deve-se também ao papel de vanguarda que a comunidade exerce na adaptação de seu regime jurídico à digitalização da economia.

Destarte, antes mesmo da realização da Conferência de Ottawa, no Conselho Ecofin[406], de 06 de julho de 1998, foram aprovados três princípios como norteadores às adaptações do sistema IVA europeu ao advento do comércio eletrônico. O primeiro determinava que não deveriam ser previstos impostos novos ou suplementares no domínio do comércio eletrônico, sendo necessário apenas adaptar-se os regimes de impostos existentes, especialmente o IVA. O segundo pregava que as entregas de produtos eletrônicos não deveriam ser consideradas, para efeito de imposto sobre o consumo, como mercadorias, mas antes tratadas como prestações de serviços. Por fim o terceiro, salientava que a tributação deveria ocorrer no local em que efetuado o consumo. De se mencionar que todos eles não só foram incorporados às Diretrizes IVA[407], como de fato nortearam as adaptações realizadas na legislação europeia regente do IVA.

Para os fins do presente capítulo, qual seja apresentar o atual estado da arte do sistema IVA europeu no que tange ao comércio eletrônico, convém destacar-se dois momentos principais de alterações de seu regime jurídico, cujo mote principal foi o de

---

405 "(...) as countries change their treatment of digital products, we believe other countries can learn from the effect of these reforms given that e-commerce poses challenges for all tax systems". Agrawal, David R.; Fox, William F. (2017). Taxes in an e-commerce generation. *Int Tax Public Finance*, 24, p. 924.

406 O Conselho (Assuntos Económicos e Financeiros – ECOFIN), constituído pelos ministros da Economia e das Finanças de todos os Estados-Membros, é responsável pela política da UE em três domínios principais: política económica, fiscalidade e regulamentação dos serviços financeiros. Para mais informações, vide: https://www.consilium.europa.eu/pt/council-eu/configurations/ecofin/; Acesso em: 02 março 2022.

407 Vide capítulo anterior.

adaptá-lo à digitalização da economia. Referimo-nos à Diretiva 2008/8/EC, e Regulamentos de Implementação (EU) 1042/2013 e 282/2011 que em 2015 modificaram o regime jurídico de IVA dos serviços de telecomunicação, de *broadcasting* e os chamados serviços eletrônicos; e à Directiva (EU) 2017/2455, e Regulamentos de Implementação (EU) 2459/2017 e 2454/2017 instituidores do chamado "Pacote IVA-Digital"[408]. Porém, antes de ingressarmos no exame crítico desses dispositivos, é necessário tecer breves linhas sobre o sistema harmonizado do IVA europeu, justamente em razão de ser sua lógica bastante semelhante à de países de tributação indireta federalizada, em que a similitude ou ao menos coerência dos regimes parciais (dos Estados membros) é *condito sine qua non* ao livre tráfego comercial.

1. BREVES NOTAS SOBRE A HARMONIZAÇÃO DO SISTEMA IVA EUROPEU

Afirmamos que a União Europeia, sob a ótica de tributação indireta, teria estrutura ao menos semelhante à de uma Federação. Diz-se ao menos semelhante posto não ser recente a discussão[409], ou mesmo pretensão[410], quanto à configuração – ou não – da União Europeia em verdadeiro Estado Federal[411]. De qualquer forma, e sem adentrar ao

---

408 O pacote contemplou mudanças tanto para o comércio eletrônico de tangíveis (vendas a distância) quanto de intangíveis (serviços em geral e serviços eletrônicos). Em razão do escopo da pesquisa, nos concentraremos nos dispositivos afetos ao comércio digital de intangíveis – sobretudo o de serviços eletrônicos.

409 "Desde 1950 até aos nossos dias, qualquer tentativa de captar e definir no momento o alcance da ideia de Europa não foge ao efeito magnético da discussão em torno da alternativa entre Federação e não-Federação". Duarte, Maria Luísa. (2017). *União Européia. Estática e dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária* (Vol. I). Coimbra: Almedina, p. 90.

410 Na própria Declaração Schulman encontra-se expressa menção ao objetivo final de construção de uma "federação europeia". Duarte, Maria Luísa. (2017). *União Européia. Estática e dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária* (Vol. I). Coimbra: Almedina, p. 90.

411 Definição essa que muitas vezes está atrelada à opção doutrinária que se faz quanto ao que caracteriza uma Federação. Nesse sentido, Koen Lenaerts salienta que "The answer depends on what federalism is deemed to stand for". Lenaerts, Koen. (1997). Federalism: essencial concepts in evolution. The case of the European Union. *Fordham International Law Journal, 21*(3), 744-798. Disponível em: https://ir.lawnet.fordham.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1560&context=ilj, p. 746.

assunto[412], posto fugir do escopo da pesquisa, é de se consignar, juntamente a Maria Luísa Duarte, que o traço que sempre distinguiu a Europa comunitária fora sua originalidade de ser, "uma união de Estados soberanos que, por via factícia e com fundamento nas respectivas Constituições, decidiram exercer, em comum os respectivos poderes de soberania"[413]. Isto é, trata-se de estrutura que não se amolda a nenhum dos modelos clássicos de congregação de Estados – federações, confederações ou organizações internacionais[414].

É de se destacar ainda que o erigimento de tal singularidade jurídico-institucional[415] (verdadeiro projeto em construção), fora impulsionado sobretudo por aspectos econômicos. Desde os primeiros passos, com a instituição, pelo Tratado de Paris, da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA), ou, pelos Tratados de Roma, da Comunidade Econômica Europeia (CEE) e da Comunidade Europeia de Energia Atômica (CEEA), a comunhão entre os países europeus deu-se de forma pragmática, tendo por foco a construção de mercados comuns, por se tratar de arena mais aberta ao debate. Afinal, é de se reconhecer ser mais fácil "integrar mercados e economias do que integrar filamentos seculares da identidade política e cultural das nações e dos povos europeus"[416]. Aliás, todas as iniciativas que até hoje propuseram a via direta de união política, por motivações outras

---

412 Sobre o assunto ver, dentre outros: Cloots, Ike; De Baere, Geert; Sottiaux, Stefan (ed.). (2012). *Federalism in the European Union*. Hart Publisihing; Lenaerts, Koen. (1997). *Federalism: essencial concepts in evolution - The case of the European Union*. Disponível em: https://ir.lawnet.fordham.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1560&context=ilj.

413 Duarte, Maria Luísa. (2017). *União Européia. Estática e dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária*. (Vol. I). Coimbra: Almedina, p. 87.

414 Duarte, Maria Luísa. (2017). *União Européia. Estática e dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária*. (Vol. I). Coimbra: Almedina, p. 87.

415 "(...) the EU is a legal system in its own rights. It has an executive power: the EC, whose main task is to propose legislation. It has a legislative power: the Council of Ministers (gathering representatives of the Member States at the Ministerial level), who adopts legislation together with the European Parliament in most areas (co-decision procedure), except however in the area of taxation where the Council of Ministers (gathering Finance ministers of the Members States) adopts legislation after having consulted the European Parliament (consultation procedure). Finally, the EU has a judiciary power: the CJEU whose task is to ensure the proper application of EU legislation". Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

416 Duarte, Maria Luísa. (2017). *União Européia. Estática e dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária*. (Vol. I). Coimbra: Almedina, p. 87.

que não as de cariz econômico, caso da Comunidade Europeia de Defesa ou a Constituição Europeia, fracassaram[417].

Nesse contexto, é de se salientar o papel fundamental (e mesmo estruturante) da tributação indireta na concretização das políticas econômicas dentro do mercado interno comum europeu. É dizer, a adoção pelos Estados-Membros da UE de um sistema de IVA harmonizado[418] se mostrou imprescindível aos seus objetivos últimos de se integrarem economicamente de forma plena, primeiro sob a forma de um mercado comum e, posteriormente, sob a forma de um mercado interno sem fronteiras, de união econômico-monetária. Uma tal integração (econômica) exigia, com efeito, a abolição de quaisquer obstáculos à livre circulação de produtos e fatores de produção, o que inclui os obstáculos fiscais[419].

Não por outra razão, a produção legislativa dos impostos sobre o consumo encontra-se disciplinada de forma rigorosa no Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE)[420]. Daí que para bem se compreender o papel da Diretiva IVA *versus* as

---

417 Ilustrativas as palavras de Maria Luísa Duarte que ao defender a possibilidade de a União Europeia findar em uma verdadeira forma federativa, destaca que tal configuração seria engendrada justamente pelos aspectos econômicos: "O imperativo apelo da paz não foi suficientemente forte para engendrar a federação sob a forma de uma política comum de defesa e, menos ainda, de um exército europeu. Já o receio de viver com maior aperto económico, de vermos fugir para a Ásia ou para a América o sonho da propriedade garantida provoca o verdadeiro rebate europeu. Diríamos então: *é a economia, Europeus!*". Duarte, Maria Luísa. (2017). *União Européia. Estática e dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária*. (Vol. I). Coimbra: Almedina, p. 92.

418 Como bem nos lembra Arthur Cockfield, Walter Hellerstein e Maria Lamensch, "'Harmonização' é um processo que vai muito além da 'coordenação' porque, enquanto a 'coordenação' visa principalmente evitar inconsistências que resultam em dupla tributação ou em não tributação não intencional, 'harmonização' significa que vários países concordam com um conjunto comum de regras para serem aplicadas a nível nacional (incluindo definições e interpretações semelhantes da base tributável, do conceito de sujeito passivo, quanto à definição do local e das regras de tributação aplicáveis, etc.)". Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

419 Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

420 Pontue-se que tal regramento minucioso "já estava originariamente no Tratado de Roma". Vasques, Sérgio (2019). *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina, p. 77. Ainda, sobre o assunto, destaca Saldanha Sanches que: "O primeiro momento da construção do Direito Fiscal Comunitário foi o da formação de princípios e regimes comuns para a tributação do consumo. Sendo objectivo da criação do espaço comunitário o desaparecimento dos obstáculos à circulação de mercadorias, pessoas e capitais, com a consequente demolição das barreiras alfandegárias entre países-membros, e dada a estreita ligação existente entre impostos alfandegários e impostos sobre o consumo, o Tratado de Roma não deixou de incluir disposições sobre este assunto (Título VI, Cap. II, artigos 90º e seguintes)". Sanches, J. L. Saldanha. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3a ed.). Coimbra: Coimbra Editora, p. 88.

condicionantes e/ou limitações impostas aos países integrantes da União Europeia para exercerem de forma plena seus poderes legislativos afetos ao assunto, é necessário esclarecer, ainda que de forma geral, como se estrutura a repartição e o exercício de competência legislativa entre os países (direito nacional) e a Comunidade (direito supranacional). Isto é, de que forma e por quais instrumentos, o direito comunitário, supranacional, regulamenta diretamente as relações jurídicas entre os particulares, ou entre estes e os Estados, e/ou condiciona a competência dos países integrantes (direito nacional).

De início, é de se ter em conta que a competência atribuída à União decorre de cessão feita pelos Estados, por via de Tratado Internacional, de parcela de suas soberanias. Assim, é consoante ao estipulado pelos Estados aderentes no pacto constitutivo que a União Europeia exerce suas competências institucionais. É no Tratado da União Europeia (TUE), reformulado pelo Tratado de Lisboa, que se encontram as disposições gerais relativas à sua organização, dentre as quais residem a distribuição de competências, e o estabelecimento das instituições que "presentam" a União[421]. Ainda, maiores detalhamentos e especificações são dadas pelo TFUE. Aliás, é nesse último diploma que se encontra o elenco das competências normativas da União Europeia, que podem ser: (i) exclusivas (da União); (ii) concorrentes, ou "partilhadas" entre a União e os países membros; e (iii) coordenadas entre a União e Estados aderentes.

A regulamentação do mercado interno, assunto ao que o imposto indireto sobre o consumo está atrelado, está dentro da chamada competência concorrente (ou "partilhada"). É de se destacar que, diferentemente da competência concorrente presente no ordenamento

---

421 Apertada síntese, seriam elas: (i) o Parlamento, (ii) o Conselho Europeu, (iii) o Conselho, (iv) a Comissão Europeia, (v) Tribunal de Justiça da União Europeia, (vi) Banco Central Europeu, e (vii) Tribunal de Contas. Os quatro primeiros seriam as instituições propriamente políticas, detentores dos poderes administrativo e normativo. E, nesse cenário, o Parlamento seria o órgão legislativo por excelência, composto por representantes da comunidade, eleitos a tanto. O Conselho, a seu turno, é composto por Ministros das Relações Exteriores de seus respectivos Estados, representando-os. Compete a esses dois órgãos editar regulamentos, diretivas e decisões conforme processo legislativo próprio (sistema bicameral). Já o Conselho Europeu é órgão não permanente, e de representação máxima dos Estados, pois composto pelos chefes de Estado ou de Governo dos estados-membros. Possui função mais consultiva e de controle do que propriamente normativa. Por fim, a Comissão é o órgão de governo e administração da própria União Europeia, tendo a função de tomar as medidas aptas a melhor integração comunitária. Sobre o assunto, vide: Polo, Marcelo. (2012). *Considerações sobre o sistema normativo da União Europeia*. Publicações da Escola da AGU.; Duarte, Maria Luísa. (2017). *União Européia. Estática e dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária* (Vol. I). Coimbra: Almedina; Gorjão-Henriques, Miguel. (2014). *Direito da União* (7a ed.). Coimbra: Almedina; Quadros, Fausto de (2004). *Direito da União Européia*. Coimbra: Almedina.

jurídico-constitucional brasileiro, não há uma divisão entre a edição de normas gerais e normas específicas[422]. Na União Europeia, tem-se a primazia da atividade normativa da União[423], de modo que os Estados membros só podem agir na medida em que ela (União) não tenha agido normativamente. Da mesma forma, os países aderentes perdem essa competência sempre que a União venha a exercê-la. A União Europeia pode, portanto, legislar exaustivamente sobre um tema de competência concorrente, não deixando qualquer espaço a disciplina pelo ordenamento nacional. Ou pode legislar apenas parcialmente, estabelecendo normas gerais, com o que se abre espaço para o exercício da competência nacional.

O art. 288 do TFUE elenca quais seriam os atos jurídicos de que se valem as instituições da União Europeia a fim de exercerem suas competências. Trata-se do que se convencionou chamar de fontes secundárias da União Europeia, e sujeitas, portanto, a controle de validade material e formal face ao direito primário (constituído pelos tratados constitutivos, bem como os de modificação ou revisão que lhe seguirem; pelos princípios gerais de direito e pela Carta dos direitos fundamentais da União Europeia), a ser exercido pela Corte de Justiça da União Europeia (CJUE)[424]. Basicamente, seriam fontes secundárias: (i) os regulamentos, (ii) as diretivas; (iv) as decisões; (v) as recomendações; e (vi) os pareceres; sendo que apenas os três primeiros possuem natureza de verdadeiros atos legislativos (art. 289 do TFUE).

Dado o escopo do presente estudo, mencionaremos de forma breve apenas os atos propriamente normativos, por serem potencialmente vinculantes aos países membros. Assim, os "regulamentos" seriam diplomas normativos que regulam de maneira completa uma dada matéria, sendo dotados de eficácia e aplicabilidade diretas[425]. Isto é, tão logo

---

422 Trataremos do assunto no próximo capítulo.

423 Trata-se do primado do direito europeu face às ordens nacionais, reconhecido pelo Tribunal em *Costa vs Enel*, de 15 de julho de 1964. No entender do Tribunal, tal primazia decorre da natureza específica do ordenamento jurídico comunitário, e das exigências que esse reclama.

424 Polo, Marcelo. (2012). *Considerações sobre o sistema normativo da União Europeia*. Publicações da Escola da AGU, p. 272.

425 Cf. art. 288, § 2º: "O regulamento tem caráter geral. É obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros".

entrem em vigor, são de observância obrigatória tanto pelos Estados Membros da União, quanto pelos seus cidadãos, não dependendo da adoção de qualquer ato normativo complementar para que, desde logo, suas normas passem a regular as relações jurídicas a que estão voltadas. No âmbito tributário é esse o caso do Código Aduaneiro Comunitário, aprovado por meio do Regulamento nº 450/2008, que implementou tratamento uniforme da matéria em todos os países membros.

Já as "diretivas" seriam atos normativos que vinculam os resultados a serem alcançados, deixando aos Estados Membros a competência para regulamentarem a forma[426] e meio de se os atingir[427]. Trata-se, portanto, de atos normativos de aplicabilidade indireta ou mediata, justamente porque dependem de ato jurídico complementar, a ser adotado pelas instâncias nacionais, que transponham as Diretivas à esfera interna, para que então tenham densidade normativa suficiente para regular relações jurídicas. Assim, as diretivas distinguem-se dos regulamentos no ponto em que não possuem a generalidade que a estes é peculiar, dirigindo-se antes apenas aos Estados membros, vinculando-os somente quanto ao resultado; e no fato de terem aplicabilidade sujeita a ato de transposição pelas instâncias nacionais.

É de se fazer um parêntese aqui: a ausência de eficácia direta das diretivas tem sido flexibilizada em alguns casos específicos, e desde que verificadas algumas condicionantes. Destarte, tem o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE[428]) entendido pela possibilidade de os particulares invocarem a aplicabilidade direta de dispositivos das

---

426 Quer-se com isso dizer que as diretivas podem ser transpostas por meio de "actos normativos internos com solenidades muito diversa, ainda que a matéria fiscal tenda em maior ou menor grau a ficar reservada aos parlamentos nacionais, por força do princípio da legalidade". Vasques, Sérgio. (2019). *O Imposto sobre o valor acrescentado*. (Reimpressão). Coimbra: Almedina, p. 77.

427 Cf. art. 288, § 3º: "A directiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios".

428 Ou Corte de Justiça da União Europeia (CJUE).

diretrizes, face unicamente aos Estados-Estados-Membros[429], se o limite temporal para a implementação destas já tiver expirado, e se as normas em questão forem suficientemente claras, precisas e incondicionais[430]. As mesmas consequências podem ser obtidas caso a transposição da diretiva seja feita de modo deficiente[431]. Ainda, esclarecera o TJUE que a aplicação de normas nacionais consideradas incompatíveis, *prima facie*, com as Diretivas, só poderia ser afastada caso essas não pudessem, de forma alguma, ser interpretadas em conformidade às disposições dos Tratados[432].

Por fim, as decisões, terceiro ato legislativo referido pelo TFUE à semelhança dos regulamentos, apresentam densidade normativa completa e suficiente. Mas, diferentemente dele se destina a um número reduzido de pessoas (indivíduos, entidades públicas ou privadas, ou ainda Estados-Membros)[433]. No artigo 294º do TFUE encontra-se disciplinado, em termos gerais, o processo legislativo ordinário voltado à aprovação de regulamentos, diretivas e decisões. O processo é iniciado com a apresentação de uma proposta pela Comissão Europeia ao Parlamento e ao Conselho, com vistas a encontrar uma posição comum entre essas duas instituições, podendo para tal fim ser necessário o auxílio de um comitê de conciliação. Via de regra, é por maioria qualificada que delibera o Conselho (art. 16º, nº 3 e nº 4, do TUE), maioria essa que deve corresponder a 55% dos membros do Conselho, com um número mínimo de 15 (quinze), e representando estados que reúnam no mínimo 65% da população da União.

---

429 É dizer, tem-se aceitado apenas o efeito direto vertical, não sendo possível aos particulares invocarem perante outros particulares a aplicabilidade direta de disposições de Diretiva (cf. Acórdão *Marshall vs Southampton and South West Hampshire AHA*, de 26 de fevereiro de 1986). Contudo, como lembrado por João Félix Pinto Nogueira, o Tribunal tem admitido tal efeito horizontal "no que tange a defesa por excepção, isto é, quando alguém invoque como fundamento da sua pretensão uma norma nacional que seja contrária a uma directiva" (cf. Acórdãos *Verbond van Nederlandese Ondernemmingen*, de 1º de fevereiro de 1977, e *Marleasing,* de 17 de maio de 1977). Nogueira, João Félix Pinto (2010), p. 170.

430 Cf. Acórdãos *Van Duyn*, de 4 de dezembro de 1974, *Ratti*, de 5 de abril de 1979, *Ursula Becker*, de 19 de janeiro de 1982.

431 Cf. Acórdão *Verbond van Nederlandese Ondernemmingen*, de 1º de fevereiro de 1977.

432 Cf. Acórdão *Marleasing,* de 13 de novembro de 1990.

433 Cf. art. 288, § 4º: "A decisão é obrigatória em todos os seus elementos. Quando designa destinatários, só é obrigatória para estes".

No entanto, o artigo 289º do TFUE prevê também a possibilidade de processo legislativo especial para a adoção desses atos legislativos, sempre que os tratados o prevejam. É esse o caso dos atos referentes à fiscalidade indireta. É que, consoante estabelecido pelo art. 113º do TFUE[434], ainda que a iniciativa permaneça sendo da Comissão, o poder de decisão caberá em exclusivo ao Conselho, que o exercerá de forma unânime, desempenhando o Parlamento aqui papel meramente consultivo. Pontue-se que a exigência de unanimidade acaba por dificultar as deliberações relativas à tributação do consumo, inclusive no que tange à sua adaptação ao avanço da digitalização da economia, assunto que a *contrario sensu* demanda rapidez, e flexibilidade adaptativa. Daí poder se afirmar estar, nesse ponto, o sistema europeu desconforme a um dos princípios consolidados nas Diretrizes Internacionais do IVA, qual seja o da flexibilidade. Por fim, é de se esclarecer que, nos temos do art. 115º do TFUE, os instrumentos normativos vocacionados a tratar da harmonização da tributação sobre o consumo, são as "diretivas", sendo que atualmente a base harmonizada do IVA europeu é levado a efeito principalmente pela Directiva nº 2006/112/CE[435]. Na sequência desse capítulo nos referiremos a essa

---

434 Art. 113º. O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.

435 A primeira e a segunda diretivas do IVA foram adotadas em 1967. Ao aderirem a essas diretivas, os Estados-Membros comprometeram-se essencialmente a substituir os seus impostos cumulativos sobre as vendas por um IVA comum e multifacetado não cumulativo. A necessidade de uma maior harmonização surgiu rapidamente após a adoção destas duas primeiras diretivas, posto que os Estados-Membros ainda dispunham de total liberdade para fixar a taxa de imposto e prever tantas isenções quanto considerassem adequadas. Além disso, regras nacionais divergentes (de implementação) resultaram, na prática, em casos de dupla ou não tributação não intencional. Muitas das resistências em prosseguir-se com o processo de harmonização, foram ultrapassadas em 1970, quando adotada pelos Estados-Membros a chamada «decisão de recursos próprios», que demandava de cada um deles a contribuição, com parte das suas receitas de IVA, para o orçamento comunitário (agora UE). Tal exigência pressupunha um nível mais profundo de harmonização da matéria coletável do IVA dos Estados-Membros, a fim de garantir uma participação igualitária no orçamento comum. A Sexta Diretiva IVA foi então adotada em 1977, prevendo disposições muito mais pormenorizadas, o que significava menos poderes discricionários para os Estados-Membros (caso das isenções, por exemplo). Nos anos subsequentes, a Sexta Diretiva IVA foi frequentemente alterada. Realizado um verdadeiro trabalho de compilação e sistematização dos dispositivos foi então realizado, dando azo à atual Diretiva IVA (2006/112 / CE de 28 de novembro de 2006), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007 – e desde então sofrera inúmeras emendas. Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

Diretiva como “Diretiva IVA”, sendo que eventuais emendas a ela ou legislações que a implementem serão referenciadas apenas quando relevantes.

2. DIRETIVA IVA E O COMÉRCIO ELETRÔNICO DE INTANGÍVEIS

2.1. ESTRUTURA GERAL DAS DIRETRIZES IVA: FATOS TRIBUTÁVEIS E SUAS CATEGORIZAÇÕES

Tendo por foco possibilitar a integração econômica necessária ao erigimento do mercado interno, a principal preocupação da União Europeia e de seus Estados Membros era o de assegurar que o IVA fosse neutro tanto no comércio doméstico quanto no transfronteiriço intercomunitário e internacional. Essa é a razão pela qual o *design* desse imposto é de base ampla, multifacetado e não cumulativo, características essas já apostas no art. 1º, nº 2[436] da Diretiva IVA[437] . Consoante o artigo 9º da Diretiva, o aspecto objetivo (a que o subjetivo está imbricado) centra-se no desempenho de atividade econômica. É dizer, constitui pressuposto à incidência objetiva e subjetiva do IVA o exercício de uma atividade econômica. Nas palavras de Sérgio Vasques, a “qualidade de sujeito passivo adquire-se através da realização das operações que consubstanciam a própria incidência objectiva do imposto – operações que antes de serem decompostas em transmissão de bens ou prestação de serviços têm que dar corpo a uma qualquer atividade económica”. Daí sua conclusão quanto à centralidade em se delimitar o que configuraria “atividade econômica” por ser *conditio sine qua non* à aplicação do imposto[438].

---

[436] Artigo 1º
(...)
2. O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estádio de tributação.
Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.
O sistema comum do IVA é aplicável até ao estádio do comércio a retalho, inclusive.

[437] E que conformam o design básico desse imposto sobre o consumo - conforme visto no Capítulo 1.

[438] Vasques, Sérgio. (2019). *O Imposto sobre o valor acrescentado*. (Reimpressão). Coimbra: Almedina, p. 129.

No contexto do sistema IVA, o artigo 9º da Diretiva nos brinda com uma noção bastante ampla de "atividade econômica", à qual é delimitada por decisões do TJUE que acabam por precisar o que se considera ter (ou não) conteúdo econômico a caracterizar a atividade como tributável pelo IVA. Pois bem, estabelece o mencionado artigo 9º, nº 1 que "entende-se por 'actividade económica' qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas", em especial "a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência". Trata-se, portanto, de conceito bastante amplo, que potencialmente abrange toda produção e comércio de bens e prestação de serviços, seja qual for a natureza, e que visa conferir a esse imposto geral sobre o consumo uma base de incidência tão larga quanto possível[439].

Com o caso Hong Kong, o TJUE firmou entendimento no sentido de que uma atividade desprovida de contraprestação, prestada sempre a título gratuito, não seria "econômica", consoante o sentido utilizado pela Diretiva. De tal forma, só se considera "econômica" atividade que seja remunerada. Como bem nos recorda Sérgio Vasques, não é de se confundir remuneração com lucro: tal como disciplinado no artigo 9º irrelevantes, à incidência do IVA, a finalidade ou o resultado da atividade, ou mesmo que ela vise ao lucro ou seja capaz de gerá-lo. É que esse imposto tem por finalidade, como dissemos no capítulo 1, de captar a manifestação de riqueza do consumidor relativa ao gasto que este faz com bens e serviços, sendo de somenos importância a intenção (ou resultado financeiro) do agente econômico com que transaciona. No acórdão Tolsma, o TJUE concluiu, ademais, que não há que se falar em onerosidade em uma prestação de serviço quando a remuneração recebida é fruto de mera liberalidade do consumidor. Assim é que só há efetiva atividade econômica entre prestador e beneficiário se já estabelecida "relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário".

Em ambos os casos ficou assente a doutrina de que o sistema europeu do IVA exige, para incidência do imposto, que seja realizada uma atividade remunerada, remuneração

---

[439] Vasques, Sérgio. (2019). *O Imposto sobre o valor acrescentado*. (Reimpressão). Coimbra: Almedina, p. 131.

essa que não constitua mera liberalidade. Implícita a esse entendimento está a ideia de que há um nexo direto, uma correspondência entre o valor da prestação e o de sua contraprestação, a configurar uma legítima transação econômica. No acórdão Apple & Pear, o TJUE enfrentou o debate relativo ao tema, isto é, de se saber se a remuneração recebida pode ser de fato reputada como o "contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário". O Tribunal entendeu por afastar a incidência do IVA das contribuições recebidas pelas atividades prestadas pela Apple & Pear Development Council, cujo escopo era promover a produção de peras e maças em Inglaterra e País de Gales, por dois motivos principais. Primeiro porque não eram identificáveis os beneficiários concretos da prestação[440], já que a atividade de promoção dos produtos é difusa, e visa atingir não um beneficiário em concreto, mas sim um setor produtivo de forma geral. Segundo porque falta uma relação clara, um nexo direto entre as contribuições devidas pelos produtores e os benefícios que aquelas atividades de promoção lhes possam trazer.

Pois bem, em síntese de Arthur Cockfield *et al*.[441] do que foi dito nos parágrafos anteriores, o IVA da UE, em princípio aplica-se a todas as entregas de bens e prestações de serviços feitos na UE por um sujeito passivo agindo como tal contra uma remuneração. É dizer, apenas os fornecimentos de bens e serviços realizados no âmbito de uma atividade econômica estão sujeitas ao IVA. E, para tanto, exige-se que uma entrega seja feita "a título oneroso", e que essa remuneração, recebida pelo fornecedor, consubstancie o valor efetivamente dado em troca ao fornecimento, e que exista uma ligação direta entre esse fornecimento e a contraprestação recebida.

Tal noção ampla do âmbito de incidência objetiva do IVA fora objeto de ulterior distinção na Diretiva IVA. Referimo-nos à categorização das operações econômicas em transmissão de bens e prestação de serviços. Tal diferenciação tem consequências relevantes no sistema IVA europeu por evocarem distintas regras de localização das

---

[440] Tal exigência de se identificar rigorosamente os beneficiários das prestações tributáveis é reforçada em outros dois acórdãos, que também tinham por contexto atividades agrícolas. Trata-se dos casos Mohr e Landboden-Agrardieste. Disponíveis, respectivamente em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61994CJ0215. Acesso em: 03 ago. 2021; e https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61995CJ0384. Acesso em: 03 ago. 2021.

[441] Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

operações tributáveis. Estando em causa operação com transmissão de bens, regra geral, identifica-se seu aspecto espacial pela localidade em que os bens sejam colocados à disposição do adquirente[442] ou onde iniciado[443] ou finalizado[444] os seus transportes. Diferentemente, se de prestação de serviços é que se trata, a operação será tributável no local em que situado o estabelecimento ou domicílio do prestador[445] ou o domicílio do

[442] Artigo 31º Caso os bens não sejam expedidos nem transportados, considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os bens no momento da entrega.

[443] Artigo 32º. Caso os bens sejam expedidos ou transportados pelo fornecedor, pelo adquirente ou por um terceiro, considera-se lugar da entrega o lugar onde se encontram os bens no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente. Todavia, quando o lugar onde se inicia a expedição ou o transporte dos bens se situa num território terceiro ou num país terceiro, considera-se que o lugar da entrega efectuada pelo importador, designado ou reconhecido como devedor do imposto por força do disposto no artigo 201º, e o lugar de eventuais entregas posteriores se situam no Estado-Membro de importação dos bens.

[444] Artigo 33º. Em derrogação do disposto no artigo 32º: a) Considera-se que o local de entrega das vendas a distância intracomunitárias de bens é o local onde se encontram os bens no momento em que acaba a expedição ou transporte dos bens para o cliente. b) Considera-se que o local de entrega de vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros para um Estado-Membro diferente daquele em que acaba a expedição ou o transporte dos bens para o cliente é o local onde se encontram os bens no momento em que acaba a expedição ou o transporte dos bens para o cliente. c) Considera-se que o local de entrega de vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros para o Estado-Membro onde acaba a expedição ou o transporte dos bens para o cliente é nesse Estado-Membro, desde que o IVA sobre esses bens seja declarado ao abrigo do regime especial do título XII, capítulo 6, secção 4. De se pontuar que se trata de redação implementada pela Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens.

[445] Artigo 45º. O lugar das prestações de serviços efectuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento estável do prestador situado num lugar diferente daquele onde o prestador tem a sede da sua actividade econômica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual.

adquirente[446], a depender do caso[447]. Daí a relevância em bem saber qualificar as operações em uma ou outra categoria.

A Diretiva IVA trata dos conceitos de transmissão de bens e de prestação de serviços nos seus artigos 14º e 24º, respectivamente. De acordo com o art. 14º, nº 1, deve-se entender por "entrega de bens", a "transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário". Trata-se de definição "propositadamente aberta e assente em dois elementos essenciais". Primeiro, que a transmissão tenha por objeto bens corpóreos. Segundo, que o legislador europeu quis afastar a noção de transmissão de bens do conceito civilista de transmissão de propriedade, indicando que a ênfase deve ser dada à substância econômica da operação antes que a sua forma jurídica.

Relativamente ao primeiro, não tratam nem a Diretiva nem a jurisprudência do conceito de "bens corpóreos", no entanto, consoante doutrina de Sergio Vasques é possível inferir do art. 15º, nº 1, que equipara a eletricidade, o gás, o calor ou o frio a bens corpóreos, que *a Diretiva sugere que se devem considerar corpóreos todos os bens que de algum modo sejam tangíveis, palpáveis*. A contrário senso, consideram-se prestações de serviços a transmissão de bens incorpóreos, a exemplo de marcas, patentes, direitos autorais etc. No que tange ao segundo elemento, o que é importante para fins de qualificação de entrega de bens é que uma pessoa transmita a outra o poder de dispor de um bem corpóreo como se fosse proprietário, ainda que nem um ou outro o sejam nos termos das leis civis. É dizer, irrelevante, para fins tributários, que o transmitente possua título jurídico sobre o bem avençado, ou que o adquirente fique formalmente investido no

---

[446] Artigo 44º. O lugar das prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua actividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua actividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.

[447] De se pontuar que os artigos 44º e 45º da Directiva IVA - transcritos nas notas de rodapés anteriores - instituem as regras gerais de identificação de critério espacial dos fatos jurídico-tributários. A partir do Artigo 46º, referido diploma legislativo institui inúmeras regras gerais, consoante a natureza do serviço prestado (com bens imóveis, de transporte, culturais, artísticos, desportivos, científicos, educativos, recreativos e similares, relativos a bens móveis, de restauração e catering, de locação de meios de transporte, etc). Dado o escopo da tese, não as examinaremos, exceto a que se refere aos serviços eletrônicos (cf. Artigo 58º), que será tratada no próximo tópico. Sobre vide: Vasques, Sérgio. (2019). *O Imposto sobre o valor acrescentado*. (Reimpressão). Coimbra: Almedina, p. 195 et seq.; Doesum, Ad Van et al. (2020). *Fundamentals of EU VAT Law*. (Second Edition). Wolters Kluwer. Capítulo 4.

direito de propriedade, o que importa é que a operação produza efeitos econômicos equivalentes ao de uma transmissão de propriedade[448].

Fixa o art. 24º da Diretiva que se deve entender por prestação de serviços "qualquer operação que não constitua uma entrega de bens". Trata-se de uma definição por negativa que visa estender a base de incidência do IVA a toda operação com conteúdo econômico, quaisquer que sejam os seus contornos. Como pontua Sergio Vasques, a categorização de prestação de serviços concebida pela Diretiva revela o confronto entre o sistema IVA e a dogmática tradicional do direito: é que os princípios da tipicidade fiscal e segurança jurídica cedem às exigências de neutralidade do imposto, que não podem verdadeiramente se satisfazer senão pelo recurso a fórmula negativa. Daí ser mesmo coerente ao sistema do IVA europeu estabelecer como princípio diretor das (re)adaptações dos regimes jurídicos do imposto à digitalização da economia o tratamento das operações inteiramente *online* (incorpóreas) como prestações de serviços. Trata-se, aliás, de orientação em consonância às primeiras orientações principiológicas esboçadas por ocasião da Conferência de Ottawa[449], e antes dela pela Ecofin.

Um último comentário merece ser feito quanto à categorização das atividades econômicas em entrega de bens e/ou prestações de serviços e operações compostas. Quando em cena negócios em que combinados elementos tanto de entrega de bens quanto de prestação de serviços dificulta-se a catalogação em uma ou outra opção. Com a crescente tendência de digitalização ou mesmo hibridez da economia, tais operações compostas (ou complexas) potencialmente serão em número mais expressivo, a dificultar o cumprimento dos deveres fiscais. Problema semelhante é enfrentado no sistema brasileiro, porém, aqui a definição por uma ou outra categoria redunda na própria eleição do imposto incidente, assim como do ente federado (Estados ou Municípios) competente[450]. Daí que

---

448 Vasques, Sérgio. (2019). *O Imposto sobre o valor acrescentado*. (Reimpressão). Coimbra: Almedina, p. 197. De se pontua que no Brasil, como veremos, ao se buscar conceituar "operações de circulação de mercadoria" versus "prestações de serviços", e contrariamente a opção europeia, exige-se transmissão de propriedade (formal) como elemento caracterizador de circulação. Nesse ponto, aliás, sustenta-se parte dos argumentos que atribuíram ao campo de incidência do ISS as operações com softwares: por se tratar de contratos de cessão de direito de uso, não há transferência de propriedade ao adquirente a afastar a incidência do ICMS. Sobre o assunto vide item 2.1 do capítulo 4.

449 Vide item 3.1.1 do Capítulo 2.

450 Sobre o assunto, vide Capítulo 4.

compreender de que forma o sistema europeu tem enfrentado problema semelhante pode ser para além de interessante ao sistema brasileiro, instrutivo, mormente em um contexto de propostas de reformas tributárias institutivas de IVA.

Ocorre que nem a Diretiva IVA, nem o Regulamento de Execução do Conselho (UE) nº 282/2011 (o Regulamento de Execução do IVA) contém qualquer regra estabelecida que forneça uma indicação clara sobre como lidar com a questão, sendo a mesma tratada apenas a nível jurisprudencial. E, apertada síntese, o TJUE considera que para efeitos de IVA, em regra cada operação deva por princípio ser considerada distinta e independente[451]. Fundamenta esse entendimento no art. 1º, nº 2 da Diretiva IVA que fixa deva o imposto ser aplicado a cada uma (e a todas) as operações realizadas ao longo da cadeia econômica. Identifica, porém, duas exceções a esta abordagem principal, casos em que as várias operações deverão ser tratadas como únicas. Primeira: quando há uma situação de subordinação entre os elementos constitutivos de uma operação econômica. É dizer, um ou mais elementos configuram uma prestação principal, ao passo que outros constituem prestações acessórias (prestações-meio), razão pela qual devem (essas últimas) receber o tratamento fiscal da principal, seguindo a máxima latina "*accessorium sequitur principale*" ou o "princípio da absorção" do fornecimento auxiliar (ou subordinado) no fornecimento principal (ou principal). Segunda: presume-se existir uma única prestação quando há uma relação de interdependência entre os elementos constitutivos da atividade econômica. Isto é, dois ou mais elementos das prestações feitas por um sujeito passivo estão tão intimamente ligados que constituem, objetivamente, uma única operação econômica indivisível, ou que apenas artificialmente poderiam ser segregados[452]. De toda forma, trata-se de juízo de ponderação a ser feito casuisticamente, sob a ótica do consumidor médio ou típico, atendo-se à importância qualitativa, e não meramente quantitativa, dos elementos componentes da operação – ou operações –, o que em um contexto de maior complexidade, dinamicidade e velocidade das transações, imposto pela digitalização do comércio, pode tornar o *compliance* fiscal bastante difícil.

---

451 TJUE, Card Protection Plan, C-349/96, 25.02.1999, nº 19; TJUE, Levob, C-41/04, 27.10.2005, nº 20; TJUE, Don Bosco, C-461/08, 10.11.2009, nº 35.

452 TJUE, Levob Verzekeringen BV and OV Bank, Case C-41/04, 27.10.2005, nº. 22.

Compreendido brevemente que no contexto do sistema europeu do IVA uma operação econômica ou é tida como transmissão de bens ou prestações de serviços – não havendo uma terceira alternativa –, é lógico concluir, repita-se, que o fornecimento de intangíveis enquadra-se, regra geral, como prestação de serviços. No entanto, e dentro das medidas que visam reformar o sistema europeu à digitalização da economia[453], fora criada uma subcategoria de serviços, cujo objetivo era o de identificar os serviços fornecidos de forma inteiramente eletrônica, qual seja a dos serviços eletrônicos. Não existe uma definição adequada de serviços prestados por via eletrônica na própria Diretiva IVA, mas tão somente uma lista indicativa do que se considera serviços prestados por essa via – que inclui, por exemplo, o fornecimento de software, de imagens e texto, de música, filmes e jogos (incluindo jogos de azar), disponibilização de bases de dados e oferta de ensino a distância –, em seu Anexo II. Com efeito, os serviços prestados por via eletrônica acabaram por ser definidos na legislação de execução. O Regulamento de Execução do Conselho 282/2011 (que é uma reformulação do Regulamento 1777/2005) dispõe que os serviços prestados eletronicamente *incluem os serviços prestados pela Internet ou outro meio eletrônico, sendo sua característica/natureza própria ser "entregue" de maneira automatizada, envolvendo mínima intervenção humana e sendo necessário o uso de tecnologia de informação*[454].

A essa submodalidade de prestação de serviço fora endereçado um regime jurídico-fiscal específico, visando instituir no âmbito da União Europeia o princípio do destino nas transações eletrônicas com intangíveis, afastando nesses casos a regra geral a eles então empregada de tributação na localidade em que estabelecido o prestador (princípio da origem). Tendo em conta o foco da nossa tese, buscaremos nos próximos tópicos analisar mais a fundo – e de forma crítica – essa e as posteriores iniciativas no âmbito da União Europeia, que buscaram adaptar seus sistemas então instituído às orientações da OCDE.

---

453 Referimo-nos à Diretiva 2008/8/EC e aos Regulamentos de Implementação 1042/2013 e 282/2011.

454 Artigo 7º, nº 1 do Regulamento de Execução 282/2011.

2.2. ADAPTANDO O SISTEMA IVA À DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA EM DOIS ATOS: A CATEGORIA "SERVIÇOS ELETRÔNICOS" E O PACOTE IVA-DIGITAL

Os países integrantes da União Europeia tomaram as orientações, princípios e diretrizes da OCDE como norte de suas modificações legislativas. Mesmo antes do documento oficial da OCDE[455], mas com base em todos os debates e relatórios então em cena no âmbito daquela organização, fora estruturado desde 2003, no sistema europeu, um regime simplificado ("One Stop Shop"[456], ou "OSS") para que os comerciantes estrangeiros que vendessem mercadorias a residentes europeus adimplissem com o IVA devido (na importação). No entanto, e dentro do contexto de digitalização da economia, a primeira importante mudança no sistema IVA fora implementado em 2015, e, como adiantado, apenas para parte dos serviços prestados no âmbito da União Europeia.

Até 1º de janeiro de 2015, a regra era de que o IVA devido nas prestações de serviços deveria ser recolhido no país em que estabelecido o prestador. A partir de tal data entrou em vigor um regime específico[457] para as atividades de telecomunicação, de *broadcasting* e dos chamados serviços eletrônicos. Chama-se a atenção para a criação dessa última categoria que, consoante Aleksandra Bal, referir-se-ia às "mercadorias digitais"[458], justamente por normatizar as transações ocorridas inteiramente em forma digital. Destarte, consoante previsão estabelecida no bojo do Regulamento de Implementação do IVA, serviços eletrônicos seriam aqueles e*ntregues pela Internet ou outro meio eletrônico, sendo sua característica/natureza própria ser "entregue" de maneira automatizada, envolvendo mínima intervenção humana e sendo necessário o uso de tecnologia de informação*[459]. Na

---

455 Referimo-nos às Diretrizes IVA.

456 Ou regime do Balcão Único.

457 Trata-se de modificação implementada por intermédio do Directiva 2008/8/EC e aos Regulamentos de Implementação 1042/2013 e 282/2011.

458 Rocha, Sérgio André; Christian, Allison. (2017). Tax Sovereignty in the Beps Era. *Series on International Taxation 60*. USA: Wolters Kluwer.

459 Artigo 7º, nº 1 do Regulamento de Implementação do IVA.

sequência, são trazidos alguns exemplos (não taxativos) do que se consistiriam tais serviços – produtos digitais (música, filmes, games), hospedagem de websites, acesso de conteúdo de e-books[460].

Relativamente a essa categorização, dois pontos merecem comentários. Primeiro, interessante notar que, ao contrário da maioria das subcategorias de fornecimentos ao abrigo da Diretiva IVA "baseadas na substância" (por exemplo, transações relacionadas com bens imóveis, serviços de transporte etc.[461]), a categoria "serviços eletrônicos" baseiam-se no modo de entrega – prestados eletronicamente –, pelo que abrange uma grande variedade de prestações de natureza substantiva muito diferentes. Segundo, também se pode concluir que os "serviços prestados por via eletrônica" são definidos de uma forma relativamente restrita no sistema do IVA da União Europeia, tendo em conta a exigência de um "fornecimento automatizado" e os exemplos previstos tanto na Diretiva IVA quanto no Regulamento de Implementação 282/2011.

Um exemplo claro dessa estreiteza pode ser dado pelo "ensino a distância". Apesar de expressamente listado como um serviço prestado eletronicamente no Anexo II da Diretiva IVA, o Regulamento do Conselho 282/2011 esclarece que este conceito abrange apenas o ensino a distância automatizado dependente de Internet ou rede eletrônica semelhante e cujo fornecimento requeira intervenção humana limitada ou nula, incluindo salas de aula virtuais - exceto quando a Internet ou rede eletrônica semelhante seja utilizada simplesmente como ferramenta de comunicação entre o professor e o alunos-, cadernos de exercícios preenchidos pelos alunos de forma *online* e corrigidos automaticamente, sem intervenção humana. É dizer, o Regulamento do Conselho 282/2001 exclui explicitamente os serviços de ensino, em que o conteúdo do curso é ministrado por um professor através da Internet ou de uma rede eletrônica (nomeadamente através de um link remoto). Como consequência, apenas os módulos de *e-learning* são realmente abrangidos pela definição de serviços fornecidos eletronicamente, enquanto as palestras "reais", dadas por professores "reais" em salas de aula "reais" não são abrangidas, mesmo quando são entregues em formato para *download* (em tempo real ou não) e sem exigir

460 Anexo I do Regulamento de Implementação do IVA.

461 Vide nota de rodapé nº 447.

qualquer intervenção específica (“humana”) do fornecedor em uma transação (pois uma vez que um link para a palestra é ativado em um site, não importa quantos cliques/ suprimentos haverá).

Da mesma forma, como a maioria dos exemplos oferecidos na Diretiva IVA e no Regulamento do Conselho 282/2011 são, na verdade, enriquecidos por palavras ou expressões tais como “automatizadas”, “geradas automaticamente”, e “de forma automatizada”, também se pode inferir que (i) *webinars* por meio dos quais os clientes podem acessar salas de conferências através de seus computadores (em tempo real ou não), (ii) jogos de azar em cassinos reais remotamente acessados pela rede, (iii) ou mesmo serviços de saúde prestados remotamente (por exemplo, um cirurgião localizado em Nova York operando um paciente localizado em Bruxelas, graças a instrumentos baseados na tecnologia de fibras óticas), estão excluídos da definição da Diretiva IVA de serviços fornecidos eletronicamente[462].

É de se concordar com Arthur Cockfield *et al*. que o fundamento lógico de uma definição relativamente restrita de serviços prestados eletronicamente não é claro, posto deixar ao largo do regramento legal fornecimentos que suscitam potencialmente as mesmas questões fiscais no que diz respeito a regras de local de fornecimento ou a mecanismos de cobrança adequados, ou a ambos. Além disso, os critérios de “automatização” e “intervenção humana mínima” subjacentes à definição de serviços prestados por via eletrônica ao abrigo da Diretiva IVA podem ser interpretados de forma diferente pelos Estados-Membros, resultando assim em maiores níveis de insegurança jurídica e

462 Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

dificuldades para os fornecedores[463]. Por exemplo, o Regulamento do Conselho 1042/2013 exclui explicitamente da definição de serviços prestados eletronicamente o fornecimento de bilhetes para eventos culturais, artísticos, desportivos, científicos, educativos, de entretenimento ou semelhantes, reservados *online* e de alojamento, aluguel de automóveis, serviços de restaurante, transporte de passageiros ou serviços semelhantes reservados *online*[464]. Surge então a questão de saber se o pagamento das taxas de reserva para estes fornecimentos constituiria uma oferta distinta e poderia ser qualificada como um serviço fornecido eletronicamente, ou se deveriam ser considerados acessórios e, portanto, partilham o tratamento fiscal do serviço principal (que não se qualifica como um serviço

---

463 Outro ponto de divergência suscitado entre os Estados fora quanto à aplicabilidade de taxas reduzidas das mercadorias tangíveis semelhantes às intangíveis, caso dos periódicos e livros *vis-à-vis* publicações e livros eletrônicos. Por ser assunto que desborda do objeto da presente tese, não ingressaremos na discussão. Apenas a título de relato, a discussão fora levada à Corte Europeia. Em conformidade com o artigo 98.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, os serviços prestados por via eletrônica não podem, em regra, estar sujeitos a taxas reduzidas. A exclusão de taxas reduzidas para *e-books* e revistas eletrônicas estaria, portanto, claramente indicada. No entanto, em 2015, o TJUE teve de confirmar que tanto a legislação francesa como a luxemburguesa que previam a aplicação de taxas reduzidas aos *e-books* infringiam a Diretiva IVA (CJEU, C-479/13 Comission vs France; CJUE, C-502/13 Comission vs Luxembourg). A principal razão para não permitir a aplicação de taxas reduzidas aos serviços prestados por via eletrônica parece estar relacionado com o objetivo de simplicidade e segurança jurídica do sistema de IVA da UE. De fato, de acordo com o TJUE, as disposições específicas da Diretiva IVA para serviços prestados por via eletrônica *foram adotadas como um primeiro passo na implementação de uma nova política em matéria de IVA, destinada a simplificar e reforçar o sistema do IVA, a fim de encorajar transações comerciais legítimas no mercado interno, sendo necessário sujeitar os serviços prestados por via eletrônica a regras claras, simples e uniformes, a fim de que a taxa de IVA aplicável a esses serviços possa ser estabelecida com segurança*, *facilitando a administração do IVA pelos sujeitos passivos e pelas autoridades fiscais nacionais (CJEU, C-390/15 RPO, para. 56 e 57).* No entanto, embora a proibição geral prevista no artigo 98.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA ainda permaneça válida, em 6 de novembro de 2018 os Estados-Membros adotaram uma diretiva que lhes permite aplicar taxas de IVA reduzidas, superreduzidas ou nulas a Publicações eletrônicas (Directiva do Conselho 1713/2018) para um possível alinhamento futuro das regras do IVA para publicações eletrônicas e físicas para o Estado-Membro em causa. O ponto é que, embora a semelhança entre publicações "eletrônicas" e "físicas" seja incerta, alguns argumentaram que a aplicação de diferentes regras de IVA seria discriminatória (portanto, a aplicação de taxas de IVA semelhantes seria uma questão de igualdade). Sobre o assunto, vide: European Comission (2013), Economic Study on Publications on All Physical Means of Support and Electronic Publications in the Context of VAT, Final Report, 2012/DE/339; Lamensch, Marie. (2015). Different VAT rates for digital and paperback publications in the EU, a breach of 'fiscal neutrality'? A tentative answer and broader reflection on the coherence of the EU rules prohibiting indirect tax discrimination, *World Journal of VAT/GST Law*, 4(1), pp. 1-25.

464 Artigo 7º, par. 3º, (iv), (t), e (u) do Regulamento do Conselho 282/2011 (como emendado pelo Regulamento do Conselho 1042/2013).

prestado por via eletrônica, conforme clarificado no Regulamento n.º 1042/2013 do Conselho[465]).

Daí que, quando os fornecimentos que envolvem bens intangíveis não se qualificam como serviços prestados eletronicamente, eles estarão sujeitos às regras gerais de serviços. Assim, ao procurar determinar quais são as disposições do IVA da União Europeia aplicáveis às transações de comércio digital de bens intangíveis, é necessário que seja feita distinção entre serviços fornecidos eletronicamente (por exemplo, *software* para *download*) e outros serviços que não se qualificam como serviços fornecidos eletronicamente, mas podem, no entanto, ser fornecidos de uma forma digital (por exemplo, ensino *online*). Uma qualificação correta da transação é crucial para uma aplicação correta do regime legal consoante o local em que prestado os serviços (local de tributação), e das regras de cobrança conexas a um e outro caso, estabelecidos em seções separadas da Diretiva IVA.

Os serviços de forma geral[466] observavam até recentemente[467] como critério espacial de determinação do local de tributação, nas operações B2C, o princípio da origem, sendo o IVA devido ao Estado em que estabelecido o fornecedor. No que tange às transações B2B, regra geral, segue-se o princípio do destino, devendo o sujeito passivo consumidor recolher o imposto devido ao Estado em que sediado[468]. Já os "serviços eletrônicos" (que nos interessam mais de perto), conjuntamente ao de *broadcasting* e de telecomunicações, observam, desde 1º de janeiro de 2015[469], como local da tributação o princípio do destino,

---

465 Na verdade, a questão surgiu quando a Comissão estava a redigir notas explicativas para o Regulamento do Conselho 1042/2013 e foi discutida com os Estados-Membros (como se reflete nos projetos destas notas explicativas), mas não foi dada qualquer resposta à pergunta em o texto final das notas explicativas, o que parece indicar que os Estados-Membros partilham pontos de vista diferentes sobre esta questão. Veja: European Comission, Explanatory Notes. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/explanatory_notes_2015_en.pdf. Acesso em: 03 jan. 2022. Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

466 Cfr. nota de rodapé nº 445.

467 Até junho de 2021, momento em que entrou em vigor a totalidade do Pacote "IVA Digital", que ampliou o princípio do destino a todas as prestações de serviços transfronteiriços e intracomunitários.

468 Consoante o mecanismo do *reverse charge*, em que a responsabilidade pelo recolhimento é diferida para o empresário-adquirente.

469 Com a entrada em vigência da modificação implementada por intermédio do Directiva 2008/8/EC e aos Regulamentos de Implementação 1042/2013 e 282/2011.

de maneira que o recolhimento do IVA deverá ser feito em cada um dos Estados-Membros nos quais tais empreendimentos forneçam os serviços, tanto nas operações B2B como B2C. Tal exigência demandaria, no caso de operações com consumidores finais[470] (B2C*)*, o cadastro dos empreendedores em cada um desses Estados Membros, o que aumentaria de sobremaneira os custos de *compliance* então suportados. Eis a razão de se ter implementado, conjuntamente a essa modificação legal, o regime simplificado, e opcional, do Mini-Balcão único (MOSS[471]), que permite a esses prestadores centralizar suas declarações e recolhimento em um único Estado-Membro. Ao abrigo do regime MOSS, o prestador de serviços eletrônicos não precisa se registar junto das autoridades fiscais de cada país da UE onde vende os seus serviços. Em vez disso, pode registar-se para fins de IVA, apresentar declarações de IVA e fazer pagamentos em um único local[472].

Ainda, por ocasião das modificações implementadas por intermédio da Directiva 2008/8/EC e dos Regulamentos de Implementação 1042/2013 e 282/2011, restara estabelecido que quando a prestação de serviços eletrônicos, de *broadcasting* ou de telecomunicação fossem realizados por meio de plataformas eletrônicas, a responsabilidade pelo recolhimento do IVA seria dos operadores dessas plataformas, e não mais dos contribuintes originários (estabelecimentos prestadores). Houve, portanto, uma "transferência" da responsabilidade pelo recolhimento do IVA dos "contribuintes" para os operadores das plataformas. E, para tanto, estabeleceu-se uma presunção de que esses intermediários (plataformas) agiriam em nome próprio, mas em prol dos provedores dos

---

470 Nas operações entre contribuintes (B2B) aplica-se o mecanismo do *reverse charge*, em que a responsabilidade pelo recolhimento é diferida para o empresário-adquirente.

471 O regime do *Mini One Stop Shop*.

472 O tem regime tem duas vertentes: (i) o regime da União, para empresas estabelecidas – ou ao menos com uma sucursal – na União Europeia; e (ii) o regime extra-União, para empresas não estabelecidas na União Europeia. Guia disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/guide-vat-mini-one-stop-shop-moss_en. Acesso em: 07 jan. 2022. Ainda, vide: Trandafir, Adina. (2014). VAT on e-Services: How New Rules Affect Businesses. *Journal SEA -Practical Application of Science*, 4, p. 147-154. Centore, Paolo; Sutich, Maria Teresa. (2014). Taxation and Digital Economy: Europe Is Ready? *Intertax*, 42(12), pp. 784-787.

serviços. De forma simplificada, é como se esses "intermediários" recebessem esses serviços e na sequência os disponibilizassem diretamente aos consumidores[473].

Na sequência fora aprovado o que ficou conhecido como "Pacote IVA Digital", que entrou em vigor a partir de junho de 2021[474]. Trata-se de conjunto de alterações legislativas[475] que objetiva tornar o regime do IVA, de uma forma geral, mais adequado[476] a lidar com os desafios impostos pela economia digital[477]. Para além de se afastar a isenção na importação de bens e mercadorias (de até $150 euros), ampliou a incidência do princípio do destino aos demais serviços[478] (para além do eletrônico, telecomunicação e *broadcasting*), assim como às vendas a distância, dentro da Comunidade Europeia, e a

---

473 Conforme Art. 9º- A (I) do Regulamento de Execução do IVA: "Quando os serviços eletrónicos forem prestados através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal, por exemplo um mercado de aplicações, presume-se, para a aplicação do artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE, que o sujeito passivo que participa na prestação desse serviço age em seu nome, mas por conta do fornecedor do serviço eletrónico, a menos que o fornecedor do serviço seja expressamente indicado por esse sujeito passivo como sendo o prestador e tal indicação conste dos acordos contratuais celebrados entre as partes. Para se considerar que o fornecedor do serviço eletrónico é expressamente indicado pelo sujeito passivo como prestador dos serviços eletrónicos, têm de estar reunidas as seguintes condições: a) A fatura emitida ou disponibilizada por cada sujeito passivo que participe na prestação dos serviços eletrónicos tem de identificar os serviços eletrónicos e o fornecedor desses serviços eletrónicos; b) A nota de débito ou recibo emitido ou disponibilizado ao destinatário tem de identificar os serviços eletrónicos e o fornecedor desses serviços. Para efeitos do presente número, um sujeito passivo que, relativamente a uma prestação de serviços eletrónicos, aprove a cobrança ao destinatário, aprove a prestação dos serviços ou fixe os termos e condições gerais da prestação, não pode indicar expressamente outra pessoa como o prestador desses serviços".

474 Era para ser em início (janeiro) de 2021, mas em razão da pandemia fora adiado para junho.

475 Directiva (EU) 2017/2455 e Regulamentos de Implementação (EU) 2459/2017 e 2454/2017.

476 Em que pese os avanços intentados e implementados, há críticas importantes a fim de aprimorar o sistema. Sobre o assunto vide, dentre outros: Cannas, Francesco; Pellegrini, Davide. (2018). A New Legal Framework Towards a Definitive EU VAT System: Online Hosting Platforms and E-books Reveal Unsolved Problems on the Horizon. *Intertax*, 46(8-9). Van Der Hel-Van Dijk, E. C. J. M; Griffon, Menno. (2019). Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud? *Intertax, 47*(4), Kluwer Law International BV; e Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36.

477 É de se pontuar que tais medidas consubstanciam parte importante do Digital Single Market Strategy formulado pela União Europeia. European Comission (2015). *A Digital Single Market Strategy for Europe*. Documento disponível: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52015DC0192. Acesso em: 25 set. 2020.

478 No entanto, introduziu um limite de volume de negócios anual de 10.000 euros para que o fornecimento transfronteiriço intracomunitário de serviços de telecomunicações, broadcasting e serviços eletrônicos (TBE) permanecessem sujeitos às regras de IVA do Estado-Membro do fornecedor (princípio da origem).

venda a distância de bens importados[479]. A fim de facilitar o *compliance* por parte dos empreendedores o regime do Mini-Balcão único (MOSS) fora ampliado para o do Balcão-Único (OSS), além de se prever que as regras de faturação a serem observadas serão as do país da UE de identificação do fornecedor, e não mais as regras de cada um dos Estados-Membros de consumo (ou seja, em que localizados os clientes).

Relativamente aos *marketplaces*, consta nesse pacote previsão de se atribuir a responsabilidade tributária a essas plataformas ou interfaces eletrônicas, estabelecidas ou não na UE, que facilitem as operações de comercialização transfronteiriças de mercadorias dentro das comunidades, ou que facilitem a importação de mercadorias a destinatário residente ou domiciliado na União Europeia. É de se chamar a atenção para o fato de que a escolha do legislador comunitário foi a de atribuir responsabilidade tributária *prima facie*[480] a essas plataformas, tornando-as verdadeiras contribuintes do IVA relativo às operações por intermédio delas processadas[481].

Tal responsabilidade só será afastada caso as plataformas de *e-commerce* (*marketplaces*) preencham cumulativamente as seguintes condições: (i) não estão conectadas, direta ou indiretamente, aos termos e condições de vendas realizadas, (ii) não estão envolvidas, direta ou indiretamente, no processo de pagamento, e (iii) não estão

---

479 Em última análise, apenas as operações eminentemente domésticas estão de fora do âmbito de alcance do princípio do destino. No entanto, nesse caso não parece existir maiores repercussões práticas quanto à aplicabilidade de um ou outro princípio, afinal, por se não ter mais de um Estado envolvido é a ele que se verterão os valores.

480 Diferentemente da opção feita pelo Reino Unido, ou mesmo pela Alemanha, em que apenas em caso de verificadas omissões por parte dos operadores de *marketplace* é que a responsabilização ganharia espaço. Sobre o tema vide Rocha, Sérgio André; Christian, Allison. (2017). Tax Sovereignty in the Beps Era. *Series on International Taxation*, 60. USA: Wolters Kluwer. Lang, M. et al. (2019). CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2018. *Series on International Tax Law,* 115. Lde: Viena.

481 Art. 14-A da Directiva IVA: 1. Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros em remessas de valor intrínseco não superior a 150 EUR, considera-se que esse sujeito passivo recebeu e entregou pessoalmente esses bens. 2. Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, a entrega de bens dentro da Comunidade por um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade a uma pessoa que não seja sujeito passivo, considera-se que o sujeito passivo que facilita a entrega recebeu e entregou pessoalmente esses bens.

envolvidas, direta ou indiretamente, no processo de entrega[482]. Ainda, não haverá responsabilização pelo IVA quando as plataformas detenham atuação meramente residual na formalização dos negócios. Seria o caso, por exemplo, de interfaces responsáveis apenas pelo processamento dos pagamentos, ou pelo *advertising*, isto é, pela exposição dos produtos (bens ou serviços), ou ainda pelo redirecionamento dos adquirentes para o site do fornecedor[483]. O intuito fora responsabilizar apenas as plataformas que de alguma forma detenham proximidade com as operações mercantis realizadas.

Percebe-se, portanto, que todas as modificações inseridas no regime IVA europeu acabaram por implementar as principais orientações da OCDE, plasmadas nas Diretrizes IVA, tanto para o comércio eletrônico de intangíveis e tangíveis quanto para as operações que ultrapassem o território de um Estado-Membro, sejam transfronteiriças ou intracomunitárias. Em um primeiro momento, as modificações implementadas tinham por foco principal instituir o princípio do destino a apenas algumas categorias de prestação de serviços, notadamente a de telecomunicações, *broadcasting* e serviços eletrônicos. Relativamente ao mecanismo de recolhimento, fora naquele momento previsto o *reverse-charge* para as transações B2B, e instituído o regime simplificado – e opcional – do MOSS (Mini-Balcão Único). Adotara-se, portanto, as principais Diretrizes encampadas pela OCDE, ainda que para uma categoria específica de prestações de serviços (serviços eletrônicos).

---

482 Conforme Artigo 5.º-B do Regulamento de Execução, *verbis*:
Para efeitos da aplicação do artigo 14.º-A da Diretiva 2006/112/CE, entende-se por "facilitar" a utilização de uma interface eletrónica para permitir a um adquirente e a um fornecedor que coloque bens à venda através da interface eletrónica estabelecerem contactos que resultem numa entrega de bens através da referida interface eletrónica.
No entanto, não se considera que um sujeito passivo facilita a entrega de bens se estiverem preenchidas todas as seguintes condições: a) O sujeito passivo não fixa, direta ou indiretamente, nenhum dos termos e condições em que é efetuada a entrega de bens; b) O sujeito passivo não participa, direta ou indiretamente, na aprovação da cobrança ao adquirente do pagamento efetuado; c) O sujeito passivo não está, direta ou indiretamente, envolvido na encomenda ou na entrega dos bens.
O artigo 14.º-A da Diretiva 2006/112/CE não é aplicável aos sujeitos passivos que prestem apenas algum dos seguintes serviços:
a) O processamento dos pagamentos relacionados com a entrega de bens;
b) A promoção ou a publicidade dos bens;
c) O reencaminhamento ou a transferência de adquirentes para outras interfaces eletrónicas onde os bens são colocados à venda, sem qualquer intervenção adicional na entrega

483 Artigo 5.º-B (final) e Art. 9º-A (3) do Regulamento de Execução do IVA. Ainda, VAT Commitee, Working Paper n. 906.

Pontuamos, no entanto, ser o ponto crítico dessa opção inicial do legislador europeu, relativamente a dificuldade de *compliance* por parte dos fornecedores, a própria caracterização – em grande medida restrita – do que configura "serviços eletrônicos". Até recentemente, é justamente a categorização dos serviços como eletronicamente prestados que determinava a aplicação do princípio do destino, em detrimento da regra geral, aplicável aos serviços na generalidade dos casos, de sujeição ao princípio origem. Tal distinção de tratamento não mais remanesce no sistema europeu desde junho de 2021, momento em que entrou em vigência as regras estabelecidas no "Pacote IVA-Digital", que estendeu o princípio do destino a todas as prestações de serviços e entrega de mercadorias transfronteiriças (intracomunitária e internacional). Daí que, atualmente, e ao que nos interessa mais de perto, o fornecimento de bens intangíveis, categorizados como prestação de serviços no regime europeu, deve observar o princípio do destino para fins de identificação do local de tributação, sejam ou não subcategorizados como prestados eletronicamente. Relativamente ao método de recolhimento, caso se trate de transação B2B, utiliza-se o *reverse-charge* atribuindo-se o dever ao adquirente-empreendedor; já se de operação B2C se trate, há a previsão de regimes simplificados intracomunitários (o OSS[484]) e transfronteiriço (I-OSS[485]). Ainda, demonstrando a vanguarda no que tange a adaptações do sistema IVA ao comércio digital, nota-se que o regime europeu previu a responsabilização das plataformas de *marketplace*, que apesar de não contempladas no documento internacional das Diretrizes IVA, é objeto de debates e relatórios recentes no âmbito da OCDE[486].

Pois bem, ocorre que, em que pese, aparentemente a União Europeia estar em consonância às principais orientações da OCDE, exame um pouco mais detido das normas de implementação revelam, ao contrário, um certo descompasso aos princípios básicos da OCDE, estruturados no *Framework de Ottaw*a, notadamente aos da simplicidade e certeza. Referimo-nos às regras de identificação do *status* do consumidor *vis-à-vis* ao de sua localização para fins de aplicação do princípio do destino, assunto que, em que pese

484 *One Stop Shop*.

485 *Import One Stop Shop*.

486 Voltaremos ao assunto na segunda parte da tese.

fundamental a própria implementação das Diretrizes da OCDE não fora tratada no bojo do documento internacional[487]. Em outras palavras, restara assente no documento internacional que a identificação tanto do *status* quanto da localização do cliente seria operacionalizada pela autodeclaração do consumidor a ser verificada pelo fornecedor, porém, não há indicação de quais critérios poderão eles valerem-se para tal validação. Daí que, olhar de que forma o legislador europeu buscou tratar do assunto à luz dos princípios estruturantes das Diretrizes IVA da OCDE, mostra-se necessário ao avanço do debate.

3. AFINAL, AS NORMAS DO SISTEMA EUROPEU ESTÃO EM CONSONÂNCIA ÀS DIRETRIZES IVA E LIDAM COM OS PRINCIPAIS RISCOS?

Como visto no capítulo anterior, o princípio do destino fora a orientação firmada pela OCDE para fins de definição da jurisdição competente a tributar o comércio transfronteiriço, em larga medida impulsionado pela digitalização da economia, por se tratar de critério que melhor salvaguarda os princípios da neutralidade tributária e livre concorrência. Raciocínio semelhante é em todo aplicável ao comércio intraestadual (caso Brasil) e intracomunitário (caso da União Europeia). No entanto, sob o ponto de vista prático, levar à tributação o consumo realizado no Estado de destino configura para o fornecedor um fardo muito maior do que se o tributar no seu Estado de origem. Afinal, ao invés de ter de apenas observar as regras domésticas – com que está normalmente já mais familiarizado –, o empreendedor deverá verificar, em cada uma das operações realizadas, o *status* do adquirente (se contribuinte ou consumidor final) e a jurisdição em que está localizado, a fim de identificar a qual o regime jurídico de IVA deverá se sujeitar.

É dizer, os fornecedores deverão obter informações sobre o *status* e localização do adquirente antes da transação ser concretizada, posto que apenas com esses dados é que se poderá calcular o imposto que deverá ser cobrado e recolhido. Esses custos de

---

487 Sobre, vide item 3.1 do Capítulo 2.

conformidade que já são relevantes para os fornecedores de mercadorias (tangíveis)[488], mostraram-se ainda mais desafiadores quando em cena os suprimentos *online* por não serem vinculados a um determinado território e tempo, e por inexistir informações confiáveis sobre o cliente[489]. Tais dificuldades, aliás, já constavam de forma expressa nos primeiros relatórios da Comissão Europeia focados no *e-commerce*[490]. Consequentemente, dadas as especificidades do *e-commerce,* é necessário adotar regras que, por um lado, evitem a concorrência e as distorções comerciais que podem surgir em setores em que os clientes têm mobilidade ilimitada e podem, sem sofrer inconveniente maiores, comprar de fornecedores localizados em jurisdições de baixa ou de nenhuma tributação e, por outro lado, que permitam que os fornecedores *online* calculem, sem encargos de conformidade irrazoáveis, o IVA devido em suas operações, e isso levando em consideração a falta de informações sobre o *status* e localização do cliente.

Esse o papel que o Regulamento de Execução 282/2011, suas emendas (Regulamentos 1042/2013, 2459/2017 e 2454/2017) e notas explicativas[491], intentaram desempenhar: o de lidar com as questões de identificação do *status* e da localização do

---

488 Lejeune, Ine et al. (2011). European Union - Implementing Measures Relating to EU Place-of-Supply Rules: Are Business Issues Solved and Is Certainty Provided? *International VAT Monitor*, 22(3), p. 144.

489 Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform.* IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 85. Ainda sobre a dificuldade em se localizar o adquirente de produtos online, vide: Jones, Richard; Basu, Subhajit. (2002). Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem. *International Review of Law, Computers & Technology*, 16(1), p. 38; Mclure Jr., Charles. (2002). *Thinking Straight About the Taxation of Electronic Commerce: Tax Principles, Compliance Problems, and Nexus*. National Bureau of Economic Research. MIT Press, p. 122. Disponível em: https://www.nber.org/system/files/chapters/c10864/c10864.pdf, Acesso em: 03 jan. 2022.

490 European Comission. Comunication from the Comission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Comitee: Electronic Commerce and Indirect Taxation. COM (1998) 374 final, p. 3; European Comission. Proposal for a regulatiâon of the European Parliament and of the Council amending Regulation (EEC) nº 218/92 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT). Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/ECC as regards the value added tax arrangments applicable to Certain services supplied by electrónica means. COM (2000), 349 final.

491 De se pontuar que as notas explicativas do Regulamento do Conselho não possuem caráter de obrigatoriedade aos Estados-Membros, sendo-lhes permitido afastar a interpretação proposta pelo Conselho.

consumidor de serviços[492]. Determinar se o adquirente é ou não contribuinte do imposto é importante para que seja aplicado o sistema de *reverse-charg*e, em que o dever de recolher o tributo é do adquirente-empresário, e não do fornecedor. Igualmente, acertar a localização do tomador do serviço (ou do adquirente do produto digital) é determinante para a definição do regime jurídico-fiscal aplicável: não-incidência em caso de exportação ou observância das normas da jurisdição do destino nos demais casos. Com base nos Regulamentos do Conselhos 282/2011, 1042/2013, 2459/2017 e 2454/2017 (e suas notas explicativas, ressalvado o seu caráter não obrigatório), buscaremos resumir, nos próximos parágrafos, as principais regras de implementação aplicáveis para identificação do *status* e localização dos consumidores de intangíveis.

3.1. IDENTIFICAÇÃO DA SITUAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO

No que diz respeito à identificação de clientes empresariais estabelecidos na UE (fornecimentos B2B intra-UE), o artigo 18.º, n.º 1 do Regulamento de Execução 282/2011 estabelece como regra geral que, "salvo informação em contrário", um fornecedor pode tratar um cliente empresarial estabelecido na UE como sujeito passivo quando (i) o cliente fornecer-lhe o seu número individual de identificação IVA, e obtiver confirmação de sua validade, bem como do nome e endereço correspondentes, (ii) o cliente ainda não recebeu um número de identificação, mas lhe fornece uma prova de que solicitou tal número e o fornecedor obtém qualquer comprovação da situação de sujeito passivo do cliente. O legislador da UE espera dos fornecedores, neste último caso, que procedam "a um nível razoável de verificação da exatidão das informações prestadas pelo cliente, recorrendo a medidas de segurança comerciais normais, tais como as relativas aos controlos de identidade ou de pagamento".

A *contrario sensu*, estabelece o artigo 18.º, n.º 2 do Regulamento de Execução que "salvo informação em contrário", um fornecedor pode tratar um cliente estabelecido na UE

---

492 Tendo em conta o foco do presente estudo no comércio digital de intangíveis, vimos que desde 2021 todas as prestações de serviços (eletrônicos ou não) que ultrapassem o território de um único Estado-Membro (intracomunitárias ou transfronteiriças) observam o princípio do destino. Daí a centralidade em se municiar os fornecedores de subsídios que os orientem a como identificar, de forma simples e segura, a *persona* (*status* e localidade) do adquirente.

como não sujeito passivo, quando este último não tenha comunicado o seu número de identificação de IVA. Em vigor desde 1º de janeiro de 2015, o Regulamento do Conselho 1042/2013 introduziu uma exceção a essa regra geral para os prestadores de serviços prestados eletronicamente, que se lê da seguinte forma: "(...) independentemente de dispor de informações em contrário, o prestador de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços eletrônicos pode considerar que um destinatário estabelecido na Comunidade não tem o estatuto de sujeito passivo se este não lhe tiver comunicado o seu número individual de identificação IVA". Por outras palavras, os fornecedores *online* passam a ter a possibilidade de negar a qualidade de sujeito passivo a uma pessoa que não lhes tenha comunicado o número de IVA. De acordo com as notas explicativas, esta nova disposição visa dar mais segurança jurídica aos fornecedores, que podem assim proteger-se contra qualquer responsabilidade fiscal caso o cliente eventualmente não comunique um número de IVA válido[493].

No que diz respeito à identificação de cliente empresarial estabelecido fora da UE, o artigo 18, nº 3 do Regulamento de Execução prevê que um fornecedor pode tratar um cliente estabelecido fora da UE como sujeito passivo (i) se lhe for fornecido um certificado que habilite o cliente obter o reembolso do IVA; e (ii) na ausência desse certificado, se lhe for comunicado qualquer número utilizado para identificar a empresa para efeitos fiscais, ou qualquer outro comprovativo que prove a situação tributável do cliente, e desde que o fornecedor tenha cumprido "um nível razoável de verificação da exatidão das informações fornecidas pelo cliente, por meio de medidas normais de segurança comercial, tais como as relativas aos controles de identidade ou de pagamento".

Pois bem, identificar clientes comerciais em fornecimentos intracomunitários é, em teoria, bastante simples, porque as informações de IVA estão, em princípio, disponíveis através do VIES[494], e consoante o Artigo 18, nº 2 do Regulamento de Execução, na ausência de um IVA válido por número de identificação, um fornecedor pode ser tratado como não sujeito passivo. Na prática, porém, e olhando a realidade do comércio eletrônico

---

493 European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 49.

494 Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES).

de intangíveis, o regulamento impõe obrigações complicadas de verificação aos fornecedores, que destoam da natureza automatizada e em grande medida anônimas das transações *online*, e isso tanto se o cliente empresarial não comunicar um número de IVA (especialmente no caso de prestação de serviços em geral, e/ou vendas a distância), como se o fizer.

Caso não forneça o número, vimos que o Regulamento permite ao fornecedor recusar ao cliente o estatuto de sujeito passivo, a menos que detenha "informações em contrário". Ocorre que não há quaisquer esclarecimentos acerca de quais "informações outras" seriam essas. É certo que desde 1º de janeiro de 2015, os fornecedores de serviços eletrônicos têm a possibilidade de recusar o estatuto de tributável a um cliente da UE que não tenha comunicado um número de IVA, mesmo sem ter de considerar "informação em contrário". Em que pese essa exceção pretender fornecer certo alívio a esses fornecedores, na prática recaímos em outro problema prévio, qual seja o da categorização – bastante restrita – dos serviços como eletronicamente prestados.

No entanto, mesmo que o cliente comunique um número de IVA, dificuldades podem existir, tendo em conta os próprios limites do VIES. Por exemplo, o VIES permite apenas o envio de números de identificação IVA atribuídos a fornecedores que estão envolvidos em fornecimentos intracomunitários, logo, um fornecedor que apenas transaciona no mercado interno – mas adquire seus insumos em operações transfronteiriças – não poderá comprovar que possui um número de contribuinte válido através do sistema VIES. Outra situação delicada ocorre quando o VIES confirma a validade de um número de IVA, mas atrelado a nome e/ou morada distintos aos fornecidos pelo cliente. Em suma, sempre que o VIES não puder ser invocado, por qualquer motivo que seja, os fornecedores dificilmente poderão verificar os números de identificação IVA da UE em uma base em tempo real, tal qual reclamada pela dinâmica do comércio eletrônico[495].

Além disso, é de se mencionar que, de maneira surpreendente, as notas explicativas salientam que mesmo quando um cliente comunique um número de IVA que foi verificado com sucesso e não há informações que sugiram que o cliente não é um sujeito passivo, o

---

[495] Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

fornecedor de serviços eletrônicos pode, mesmo assim, em caso de dúvida, decidir que a comunicação do número de IVA não é suficiente[496]. Tal esclarecimento impõe de um lado inseguranças ao sujeito passivo que intenta transacionar de forma *online,* posto que mesmo em possuindo número de identificação IVA válido lhe poderá ser negado o *status* de contribuinte – com todos os problemas relacionados à possibilidade de creditamento de IVA a esse reconhecimento inerentes. De outro, traz mais incertezas jurídicas quanto à identificação, por parte do fornecedor, do *status* do cliente, colocando-o em situação que demanda análise casuística, transação por transação, em um contexto que tais verificações deveriam ser realizadas de forma automatizada, com mínima intervenção humana. Trata-se, em suma, de previsão que basicamente arruína o benefício de simplificação que se pretendia oferecer com a alteração do artigo 18, nº 2 do Regulamento de Execução.

Por fim, alguns comentários relacionados às previsões de identificação da qualidade de sujeitos passivos de fornecedores externos. Vimos que o Regulamento de Execução previu que, nesses casos, os fornecedores *online* para comprovar a qualidade de contribuintes deverão apresentar um certificado, emitido pelas autoridades fiscais competentes, atestando que estão envolvidos em atividades econômicas. Na falta desse certificado, devem os fornecedores obterem um número de contribuinte, ou similar, que seja atribuído ao cliente pelo país de estabelecimento e que sirva para identificar a empresa, ou devem recorrer a "qualquer outro comprovativo que demonstre que o cliente é um sujeito passivo", sendo-lhe exigido ainda que efetue um nível razoável de verificações da exatidão da informação fornecida pelo cliente, através de medidas normais de segurança comercial, como as relativas a controles de identidade ou de pagamento". Ora, trata-se de requisitos de verificação muito difíceis de se implementar em um contexto digital. Em primeiro lugar, com base em que o legislador da UE presume que os países terceiros estão todos dispostos a emitir esses certificados? Ademais, ainda que estejam, que informações

---

496 "In accordance with Article 18(1)(a) the supplier may regard the customer as a taxable person when the latter communicated his VAT identification number, the number was sucessfully verified in VIES and there is no information suggesting that the customer is not a taxable person. Therefore in the case where, on the basis of other available information, *the supplier has doubts about the status of the customer or the capacity in which he is acting, he could decide that the communication of the VAT identification number in itself is not sufficient to treat the customer as a taxable person*". European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 50.

devem neles constar? Em segundo lugar, a noção de número de IVA ou número semelhante poderia não existir em certos países terceiros e, mesmo que existam, como pode o fornecedor verificar se o número corresponde realmente a um determinado contribuinte?[497]. Por fim, a exigência de que "qualquer outra prova" seja considerada, lança sérias dúvidas sobre a extensão das obrigações de verificação dos fornecedores, além de parecer irrealista em um contexto de suprimentos *online*, marcadamente automatizados. De toda forma, e apesar desses pontos críticos, constata-se ser bastante limitado o âmbito de aplicação desse artigo 13.º, n.º 3, posto que as operações destinadas a países terceiros não estão sujeitos ao IVA da UE. Assim, uma vez que o fornecedor tenha verificado que um cliente está estabelecido ou reside fora da UE, ele pode prosseguir para um fornecimento sem IVA, sem necessidade de maiores verificações de *status*, tais como as exigidas pelo Regulamento. Uma vez colocada nessa perspectiva, a questão central passa a ser "como se identificar a localização do cliente".

3.2. IDENTIFICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DO CLIENTE

A questão da localização do cliente é fundamental no caso de suprimentos B2B e B2C destinados ao exterior, porque não são tributados. Também é importante no caso de fornecimentos B2C destinados a cliente localizado na União Europeia ou intracomunitários, porque a localização do cliente determina sob quais regras o fornecedor deverá recolher o imposto (por exemplo, qual taxa de imposto se aplica, ou mesmo se seria o caso de isenções) e a qual jurisdição o IVA deverá ser remetido, caso optante pelo regime de balcão único. Por último, a localização do cliente também é importante no caso de fornecimentos B2B, porque apenas fornecimentos transfronteiriços (oriundos do estrangeiro ou intracomunitários) a clientes empresariais da UE poderão ser autoliquidados (*reverse-charge*).

---

[497] Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV; Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform.* IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 100.

No que diz respeito aos fornecimentos B2B, de forma semelhante às previsões constantes nas Diretrizes IVA da OCDE, o legislador europeu distinguiu entre estabelecimentos singulares – localizados em uma única localidade –, e estabelecimentos múltiplos – estabelecidos em mais de uma localidade. Relativamente a clientes localizados numa única jurisdição, os fornecedores devem, de acordo com o artigo 44.º da Diretiva IVA, identificar o local da sede, do estabelecimento ou residência habitual do seu cliente[498]. Para esse efeito, devem basear-se nas informações recebidas desses clientes (autoidentificação), porém deve verificá-las "através de medidas de segurança comerciais normais, tais como as relativas aos controlos de identidade ou de pagamento"[499]. Ocorre que tais exigências de verificações parecem não se sustentar a um exame de viabilidade e adequação mais acurado.

Possíveis limitações à disponibilidade e confiabilidade dos números de identificação IVA já foram mencionadas acima, e as mesmas conclusões podem ser extraídas em relação à informação de localização que o número de IVA de um cliente pode fornecer. Outras informações de identidade podem ser obtidas pelo endereço de cobrança fornecidos pelo cliente, mas este tipo de dado pode não ser considerado um indicador confiável no contexto de suprimentos *online*: afinal, por se tratar de bem cuja entrega se dá de forma inteiramente intangível, não é necessário ao cliente que o fornecedor saiba onde ele de fato reside, daí não que caso forneça um endereço de faturamento errado, com o objetivo obter uma taxa de IVA mais baixa, não lhe acarretará quaisquer consequências. Por fim, relativamente aos detalhes de pagamento, os fornecedores nem sempre terão a eles acesso (por exemplo, quando as transações passam por intermediários como o PayPal).

Já quando em pauta fornecimentos B2B para clientes localizados em vários países, as obrigações de verificação se mostram ainda mais desafiadoras. É que consoante o artigo 21º do Regulamento de Execução, parece o legislador europeu ter adotado o método de

---

498 Artigo 44.º. O lugar das prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua actividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua actividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.

499 Conforme artigo 20 do Regulamento de Execução.

"uso direto"[500], proposto da Diretriz do IVA, para fins de identificação do território de destino de operações *online* feitas em favor de estabelecimentos múltiplos. Quando o fornecimento é efetuado a um estabelecimento fixo do cliente situado noutra jurisdição que recebe o serviço e o utiliza para as suas próprias necessidades, considera-se o fornecimento como ali (nesse estabelecimento fixo) efetivamente realizado[501]. Além da questão dos custos associados a essas verificações, a segurança jurídica não é garantida porque o próprio conceito de estabelecimento fixo (que se define como: qualquer estabelecimento diferente daquele onde o sujeito passivo tenha estabelecido a sua empresa caracterizada por um certo grau de permanência e estrutura adequada em termos de recursos humanos e técnicos que lhes permite receber e usar os serviços a ele disponibilizados para suas próprias necessidade ou para a prestação dos serviços que oferta, respectivamente[502]) pode ser interpretado de forma diferente por cada Estado-Membro[503]. Questão mais fundamental ainda, e que também permanece em aberto, é a de como os fornecedores de suprimentos *online* seriam capazes de determinar (i) se um estabelecimento fixo tem um "grau de permanência suficiente e uma estrutura adequada em termos de recursos humanos e técnicos para receber e utilizar o serviço" e/ou (ii) se ele adquire um determinado suprimento para sua própria necessidade, ou o está adquirindo (ou pagando) por mera razão organizacional dentro da empresa.

De toda forma, e a fim de viabilizar a identificação do estabelecimento estável do destinatário ao qual o serviço é prestado, estabelece o artigo 22.º, n.º 1 do Regulamento de Execução que os fornecedores devem considerar a "natureza e o uso" do suprimento fornecido. Estabelece ainda o artigo 22.º, n.º 1, que nos casos em que a natureza e a utilização do serviço prestado "não lhe permitirem identificar o estabelecimento estável ao

---

[500] Conforme as diretrizes IVA, a abordagem de "uso direto", determina seja o imposto incidente na jurisdição em que localizado o estabelecimento que utiliza efetivamente o serviço ou intangível. Sobre o assunto, vide item 3.1.2.1.2 do Capítulo 2.

[501] *Verbis:* "quando a prestação de serviços for efectuada a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele em que o sujeito passivo tem a sede da sua actividade económica, essa prestação é tributável no lugar do estabelecimento estável que recebe esse serviço e o utiliza para as suas necessidades próprias."

[502] Artigo 11 do Regulamento de Implementação.

[503] Lejeune, Ine et al. (2011). European Union - Implementing Measures Relating to EU Place-of-Supply Rules: Are Business Issues Solved and Is Certainty Provided? *International VAT Monitor*, 22(3), p. 147.

qual o serviço é prestado", o prestador deverá verificar "se o contrato, a nota de encomenda e o número de identificação IVA atribuído pelo Estado-Membro do destinatário e comunicado por este último identificam o estabelecimento estável como destinatário do serviço e se o estabelecimento estável é a entidade que paga o serviço". Finalmente, nos casos em que o estabelecimento fixo do cliente para o qual o fornecimento é efetuado não possa ser determinado de acordo com estes elementos, ou caso os fornecimentos sejam efetuados ao abrigo de um "contrato que cubra um ou mais serviços utilizados de forma não identificável e não-quantificável", o fornecedor poderá, nos termos do artigo 22º, nº 2 do Regulamento de Execução, considerar legitimamente que o fornecimento foi realizado no local onde o cliente tenha estabelecido o seu negócio. Trata-se de previsões dissociadas da realidade do comércio eletrônico. Ora, em um contexto digital, estas avaliações são, no mínimo, muito difíceis de cumprir porque os serviços prestados por via eletrônica são prestações "automatizadas" efetuadas com "intervenção humana mínima", incompatíveis às exigências de verificações caso a caso.

Um cenário ainda mais delicado diz respeito à localização do cliente no caso de fornecimentos B2C. O artigo 23.º, n.º 2, do Regulamento de Execução prevê que, na ausência de informações oficiais disponíveis para os não sujeitos passivos (como um número de IVA), as verificações devem ser efetuadas com base em *medidas normais de segurança comercial, tais como aquelas relacionadas a verificações de identidade ou de pagamento*. O fato é, no entanto, que os fornecedores, mais uma vez, nem sempre têm acesso aos detalhes de pagamento (caso, por exemplo das transações passam por intermediários como o PayPal), além de não está claro o que o legislador da União Europeia entende por "verificações de identidade" que poderiam ser realizadas pelo fornecedor de serviços prestados por via eletrônica relativamente a clientes não sujeitos passivos, quer do ponto de vista jurídico, comercial e mesmo de praticabilidade ante a natureza automatizada e de mínima intervenção humana dessas operações.

Além disso, verificações adicionais são necessárias quando o cliente está estabelecido em mais de um país ou tem seu endereço permanente em um país e sua residência habitual em outro (cliente multilocal). Nesse caso, o fornecedor deve determinar como território de destino o que melhor garanta a tributação no local de consumo

efetivo[504]. Para as pessoas jurídicas não tributáveis, o local em que está localizada administração central vem em primeiro lugar, a menos que haja provas de que o serviço é utilizado e um outro estabelecimento fixo[505]. Para as pessoas físicas não tributáveis, o local de residência vem em primeiro lugar, a menos que haja provas de que o serviço é utilizado em outro endereço permanente[506]. De se pontuar que tal previsão vai de encontro à orientação da OCDE, assente sobretudo no princípio da simplicidade, de se atribuir *proxies* mais uniformes, para se definir o local de consumo, em detrimento de "testes reais de consumo", inviáveis em um contexto crescentemente global. Destarte, verifica-se aqui ter o legislador europeu priorizado o local de "efetivo consumo", como o competente ao recolhimento do imposto. No entanto, não parece razoável esperar que um fornecedor *online* seja capaz de determinar se um consumidor ouvirá suas músicas ou assistirá a filmes que ele baixou de sua residência principal ou secundária. Mais que isso, não parece factível se esperar que o fornecedor *online* seja sequer capaz de determinar se um consumidor privado é um consumidor múltiplo ou de localizado em um único país, e se, portanto, o imposto deverá ser calculado de acordo com as regras aplicáveis no país de residência, ou estabelecimento do cliente, ou ao contrário se uma investigação mais aprofundada deve ser realizada para fins de se determinar o local que "melhor garanta a tributação na localidade de consumo real"[507].

Em suma, percebe-se que, regra geral, o regime europeu impõe deveres de verificações, aos fornecedores, das declarações fornecidas pelos adquirentes dos suprimentos *online*, não desprezíveis. Nos parece, no mínimo, lamentável a imposição de tais obrigações pelo legislador europeu, por serem manifestamente incompatíveis à realidade do comércio digital de intangíveis. As operações B2C caracterizam-se, em

---

504 Artigo 24º do Regulamento de Execução.

505 Conforme artigo 24º, a do Regulamento de Execução.

506 Conforme artigo 24º, b do Regulamento de Execução.

507 Como bem nos lembra Marie Lamensch, *na prática, como os fornecedores devem resolver essa questão? Devem pedir aos clientes que descrevam sua situação específica como parte do procedimento de autoidentificação? Eles devem explicar aos clientes os diferentes locais de fornecimento aplicáveis para garantir que o cliente compreenda as regras? E nos casos em que um cliente declara ter uma segunda residência ou estabelecimento diferente do seu principal onde será utilizado o serviço, como o fornecedor pode verificar essa informação?* Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform.* IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 107.

grande medida, por preço médio de venda e margem de lucro pequenos, e elevado número de transações diárias ("baixo valor, grande volume"). Isso significa que a imposição de verificações casuísticas, transação por transação, pode imputar aos comerciantes custos iguais ou até mesmo superiores ao benefício por eles auferidos em suas transações. Daí que a previsão pelo Regulamento de Execução 1043/2013 (alterando o Regulamento 282/2011), de uma série de presunções relativamente à identificação da localidade em que estabelecido o cliente de fornecimentos *online* (serviços eletrônicos) parece ter vindo em prol de uma maior simplicidade e mesmo viabilidade de implementação das normas legais[508]. Ênfase ao "parece", posto que análise mais criteriosa nos revela mais uma vez ser ainda necessários maiores debates e reflexões a fim de adaptar-se o sistema à realidade crescentemente digital.

3.2.1. AS PRESUNÇÕES PARA SE DETERMINAR A LOCALIZAÇÃO DO CONSUMIDOR INTRODUZIDAS PELO REGULAMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO 1042/2013

Em vigor desde 1º de janeiro de 2015, o Regulamento de Execução 1042/2013 (que alterou o Regulamento 282/2011) prevê uma série de presunções quando se revelar "extremamente difícil, senão praticamente impossível, para o fornecedor [de serviços eletrônicos[509]] saber onde o cliente está realmente estabelecido, endereço permanente ou

---

[508] Nesse sentido, aliás, as notas explicativas: "(...) electronic services (digital services) are usually supplied at a distance and the supplier needs to be able to determine in an easy way the location of his customer, so that the VAT treatment can be automated imposing as little administrative burden as possible. Where each single supply may be of small value but at the same time the number of transactions is very high, there is a need for presumptions to facilitate the practical application of the rules applicable from 2015. There are also situations where, because of the particular setting in which the digital service is supplied it is very difficult to identify not only the location but also the status of the customer. Also in those cases a presumption is needed. All these presumptions must obviously be consistent with the rules set by the VAT Directive". European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 54.

[509] Esses pressupostos também se aplicam aos serviços de telecomunicações e radiodifusão, que não são abrangidos nesta tese).

habitualmente residente"[510]. Referimo-nos, ao que nos interessa mais de perto, à "presunção ponto de acesso *wi-fi*, de cibercafé, e semelhantes" (Artigo 24º-A), a "presunção de linha fixa" (Artigo 24º-B (a)), a "presunção de rede móvel" (Artigo 24º-B (b)), a "presunção de outras circunstâncias" (Artigo 24º-B (d)) e a "presunção de abuso" (Artigo 24º- D).

A "presunção de ponto de acesso *wi-fi,* de cibercafé, e semelhantes" diz respeito a fornecimentos entregues em um determinado local (como um ponto de acesso *wi-fi*, um cibercafé, um restaurante ou um saguão de hotel) em que a presença física do destinatário é necessária à própria prestação do serviço[511]. Esta presunção visa tributar os serviços prestados por via eletrônica no local onde o cliente se encontra efetivamente quando os utiliza (exceto no caso de prestações efetuadas a bordo de um meio de transporte, que são tributadas no país de partida[512]). De acordo com as notas explicativas, trata-se principalmente de serviços de telecomunicações e radiodifusão[513,514] e, nomeadamente exclui os serviços "*over-the-top*" e/ou fornecimentos subsequentes (isto é, os suprimentos posteriormente adquiridos pelo cliente através do acesso à Internet fornecido no local).

---

510 "The provisions included in subsection 3a provide for presumptions where it is extremely difficult, if not practically impossible, for the supplier to know where the customer is actually established, has his permanent address or usually resides". European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 55.

511 Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

512 Artigo 24º-A, para. 2.

513 Conforme Artigo 6º-A do Regulamento de Execução 282/2011: "1. Os serviços de telecomunicações, na acepção do artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE, abrangem, nomeadamente, o seguinte: a) Serviços telefónicos fixos e móveis para a transmissão e a comutação de voz, dados e vídeo, incluindo os serviços telefónicos com uma componente de imagem, também conhecidos como serviços de videofonia; b) Serviços telefónicos prestados através da Internet, incluindo voz sobre o protocolo de Internet (VoIP); c) Serviços de mensagens de voz, chamadas em espera, reencaminhamento de chamadas, identificação de chamadas, chamadas de conferência com três participantes e outros serviços de gestão de chamadas; d) Serviços de radiomensagem; e) Serviços de audiotexto; f) Serviços de fax, telégrafo e telex; g) Acesso à Internet, incluindo a World Wide Web; h) Ligações a redes privadas que forneçam ligações de telecomunicações para uso exclusivo do cliente. 2. Os serviços de telecomunicações, na aceção do artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE, não abrangem o seguinte: a) Serviços prestados por via eletrónica; b) Serviços de radiodifusão e televisão.

514 Embora em casos raros também possa dizer respeito a serviços fornecidos eletronicamente, por exemplo, quando um fornecedor oferece jogos baseados em servidores localizados em cafés ou quiosques (exemplo fornecido nas notas explicativas). European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, pp. 55-56.

Uma vez que as notas explicativas não são juridicamente vinculativas, questão prévia a ser colocada é quanto ao "acerto" dessa proposta interpretativa *vis-à-vis* seu endossamento pelas administrações fiscais nacionais, e/ou sua confirmação pela TJUE. Por ora, não se tem notícias relacionadas a litígios envolvendo o assunto, mas convém avançar brevemente na argumentação para um e outro lado. De um ângulo, caso se observe a interpretação proposta nas notas explicativas, isto é, essa presunção não se aplicar a fornecimentos "over-the-top", seu âmbito de aplicação seria muito restrito, o que a torna de simples e fácil uso, já que os fornecedores de serviços eletrônicos terão simplesmente que contabilizar o IVA de acordo com as suas regras locais (no caso do n.º 1 da presunção) ou de acordo com as regras aplicáveis na jurisdição de partida (no caso de fornecimentos a bordo de um meio de transporte, n.º 2 da presunção).

De toda forma, é de se pontuar que apesar de nesse caso a implementação ser bastante direta e fácil, a localização reputada como a do fornecimento nem sempre corresponderá ao local de residência e/ou estabelecimento do cliente. Aliás, no caso de saguões de hotel ou durante as operações de transporte intracomunitários, pode-se mesmo presumir que dificilmente corresponderá. Consequentemente, a presunção de "ponto de acesso wi-fi, de cibercafé, e semelhantes" não se mostra critério (*proxy*) adequado para fins de identificação do local de residência, e/ou estabelecimento do cliente, mas tende antes a ser um "teste de consumo real". Tal constatação, aliás, vai ao encontro do nosso comentário, esboçado linhas atrás, de ser bastante difícil, senão impossível, a implementação de "testes de consumo real" como critério de definição de localidade de destino em um ambiente digital, nos demonstrando a possibilidade, excepcional, de se lhe implementar nos suprimentos *online*. No entanto, nesse caso, o fornecimento não é feito a distância, pois o cliente necessita estar presente na localidade do fornecedor, fator esse, incomum para um "serviço fornecido eletronicamente", peculiaridade essa a possibilitar a identificação pelo fornecedor do local em que o consumidor efetivamente desfruta do serviço prestado. Assim é que, na ordinariedade dos casos, o comentário feito continua pertinente, sendo de difícil implementação, em uma realidade digital, "testes reais de consumo" para fins de determinação de local de tributação.

De outro ângulo, caso as administrações fiscais nacionais, e mesmo o TJUE, não endossem a interpretação estrita, proposta nas notas explicativas, entendendo por incluir sob a rubrica dessa presunção os fornecimentos "over-the-top", nos parece difícil, se não impossível, de se implementá-la. É que não vemos como os fornecedores desses suprimentos seguintes seriam capazes de determinar que um cliente está efetivamente acessando a Internet de uma dada localidade, sujeita à presunção do Artigo 24º-A do Regulamento de Execução.

A "presunção de linha telefônica fixa" diz respeito aos fornecimentos eletrônicos B2C intracomunitários ou destinados a um cliente europeu, feitos através de linha de telefone fixo. Estes fornecimentos serão tributáveis no local de instalação do telefone fixo[515]. De acordo com as notas explicativas, este corresponderia ao local onde os serviços serão utilizados e ao local a que o cliente pertence[516], haja vista que essa presunção só deve ser aplicada quando há uma ligação entre a linha fixa e o cliente, o que na prática significa que ela só deve ser observada quando se tratar de "linhas fixas residenciais" [517]. É dizer, tal previsão impõe aos fornecedores *online* não só o dever de determinar se seus clientes estão usando um telefone fixo como também o de, em caso afirmativo, se verificar se é um telefone fixo residencial ou comercial que se trata.

De se concordar com Marie Lamensch que não existe qualquer indicação no Regulamento de Execução de que a presunção deva ser interpretada no sentido de se aplicar apenas a telefones fixos "residenciais"[518]. Assim, e uma vez que as notas explicativas não são vinculativas, as administrações fiscais nacionais e o TJUE podem

---

[515] Artigo 24º-B, (a) do Regulamento de Implementação.

[516] "As that is normally the place where the service will be used, the presumption is that the customer belongs there". European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 58.

[517] "That would cover a fixed land line which is residential (whether installation is made for the owner of the building or for a tenant) or the like (where installation is made at a building used by a non-taxable legal person for its activities) but not the situation where the place of installation of the fixed land line is one used for running a business". European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 58.

[518] Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform.* IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 111.

rejeitá-la. No entanto, caso a interpretação restrita oferecida nas notas explicativas fosse endossada pelas administrações fiscais nacionais e pelo TJUE, uma vez que a localização de um telefone fixo residencial usado por um cliente corresponde, na maioria dos casos, ao seu local de residência, estaríamos diante de um critério relevante e adequado para implementar como local de destino o da residência do consumidor[519]. O problema, no entanto, é que nem o Regulamento de Execução[520], nem as notas explicativas esclarecem como, por intermédio de que informações, os fornecedores *online* conseguiriam determinar se o cliente está comprando por meio uma conexão fixa residencial. Na prática, os fornecedores *online* não têm o direito (por serem dados pessoais), nem os meios, para acessar os detalhes de uma assinatura de telefone fixo. Além disso, e a mero título argumentativo, mesmo que tal informação estivesse disponível, parece-nos que esta presunção (aplicável apenas nos casos em que um telefone fixo é usado) imporia obrigações de verificação bastante onerosas: os fornecedores teriam que avaliar, caso a caso, se os dados da assinatura do telefone fixo, que serve para efetuar a compra, são susceptíveis de corresponder a um sujeito passivo ou a um não sujeito passivo.

Ainda que a distinção entre telefones fixos "residenciais" e "comerciais" não seja endossada pelas administrações fiscais nacionais e pelo TJUE, sendo aplicável a presunção a ambos os casos, não há como se negar que a localização de um telefone fixo – seja residencial ou comercial – usado por um cliente corresponde, na maioria dos casos, ao seu local de residência, ou de estabelecimento, de forma a prosseguirmos, também nesse caso, com critério relevante e adequado para implementar como local de destino o da residência ou estabelecimento do consumidor. Resta, porém, também aqui, a questão, de como os fornecedores determinariam onde está localizado o telefone fixo usado pelo cliente, tendo em vista o fato de que, como observado anteriormente, não detêm acesso aos detalhes das assinaturas de telefones fixos (seja para determinar se é "residencial" ou não, assim como do local em que fixado). Em suma, essa presunção é muito difícil, senão impossível, de

---

519 Proxy esse em consonância a proposta das Diretrizes OCDE.

520 Sem surpresas aqui, posto que o Regulamento, como dito, não faz a distinção entre telefones fixos "residenciais" e "comerciais".

implementar, a menos que o fornecedor tenha acesso aos detalhes relativos às assinaturas de telefones fixos.

A "presunção de rede móvel" atrela a localização do consumidor ao país identificado pelo código do país móvel do cartão SIM (*Subscriber Identity Module*) utilizado ao receber esses serviços[521]. As notas explicativas fornecem novamente uma interpretação restrita desta presunção e sustentam que ela só se aplica quando o cliente usa seu cartão SIM para receber o fornecimento, caso em que normalmente será cobrado pelo serviço de telecomunicações e pelo serviço eletrônico fornecido (mesmo quando o cliente utiliza um cartão SIM pré-pago[522]). Esta presunção não se aplica, portanto, a fornecimentos entregues em *smartphones* através de uma ligação *wi-fi*[523], ou mesmo 4G, à Internet e debitados em um cartão de crédito. Uma tal interpretação limitada do âmbito de aplicação dessa presunção, em que pese parecer fácil implementar, acaba por dizer respeito, na realidade, a fornecimentos que escapam ao âmbito da investigação da presente tese por não serem entregues através da Internet.

Ocorre que este escopo estreito de aplicação, proposto pela Comissão, não decorre claramente da redação do Regulamento, que se refere amplamente à "rede móvel" e, portanto, também poderia, em tese, abranger "redes de Internet móvel". E, como as notas explicativas não vinculam os Estados-Membros, é possível que alguns deles interpretem essa disposição de uma forma muito mais ampla, a abranger todas as compras *online* feitas por intermédio de uma conexão de "Internet móvel". Esta interpretação, aliás, mostra-se bastante atraente para as administrações fiscais nacionais por lhes permitir reclamar o IVA sobre todas as compras feitas pelos "seus" residentes, mesmo quando estiverem viajando. O problema é que uma interpretação tão ampla seria, no mínimo, mais problemática para os fornecedores, posto lhes exigir, em última análise, identificar com acurácia ser a rede móvel a via de acesso à Internet escolhida pelo cliente. No entanto, não nos parece factível

---

521 Artigo 24º-B, b do Regulamento de Execução.

522 Neste caso, o custo do serviço prestado por via eletrônica não é debitado pela operadora de telecomunicações na conta telefónica, mas deduzida do crédito do cliente no cartão pré-pago. European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 59.

523 Hipótese que eventualmente poderia se encaixar na "presunção de ponto de acesso *wi-fi*, de cibercafé, e semelhantes".

presumir que os fornecedores estejam em posição de determinar, em primeiro lugar, que um cliente usou seu *smartphone* para acessar a Internet (da mesma forma que não pode, determinar que o cliente usou uma conexão de linha fixa ou passou por um ponto de acesso *wi-fi*) e, em segundo lugar, qual o código SIM do *smartphone* usado para acessar a Internet.

De toda forma, a "presunção de rede móvel", semelhantemente à de linha fixa, se mostra, *a priori*, critério relevante para fins de identificação da localidade do adquirente como o de sua residência, posto que o código do país do cartão SIM geralmente[524] corresponde ao país de residência do cliente. Ademais, a "presunção de rede móvel" é também bastante confiável por ser difícil aos clientes mascarar ou modificar um código de país SIM. E, mesmo que em teoria um cliente possa usar um cartão SIM relacionado a um número de telefone "estrangeiro" – a fornecer a indicação não acertada para o prestador –, trata-se de cenário que tende a permanecer marginal à ordinariedade dos casos. Dissemos que se trataria "a priori" o código SIM de critério relevante e seguro a indicar a residência do consumidor porque, desde julho de 2014, é possível celebrar um acordo com um "Provedor de Roaming Alternativo" estrangeiro para uso em toda a UE[525], de modo que o código do cartão SIM do país não mais seria, portanto, critério em todo seguro[526].

A "presunção de outras circunstâncias" é aplicável em caráter subsidiário, nos casos em que os fornecimentos B2C de serviços eletrônicos não se subsumem às previsões anteriores. É dizer, consoante os artigos 24º-B, d e 24º-F do Regulamento de execução, quando não aplicáveis aos fornecimentos de serviços eletrônicos quaisquer das presunções anteriores, a identificação do local de tributação será feita com base em dois elementos de prova não contraditórios, tais como (a) o endereço de faturação do cliente; (b) o endereço de protocolo da Internet (IP) do dispositivo usado pelo cliente ou qualquer método de geolocalização; (c) dados bancários, como a localização da conta bancária usada para o

---

524 Apenas excepcionalmente, territórios dos Estados-Membros compartilham o mesmo código telefônico de país, como, por exemplo, as Ilhas Canárias e a Espanha.

525 O direito de contratar um prestador de serviços de *roaming* internacional (Provedor de Roaming Alternativo) está aberto a partir de 1 de julho de 2014, de acordo com o Regulamento 531/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho de 13 de junho de 2012 sobre *roaming* em redes públicas de comunicações móveis na União.

526 Ao menos no contexto europeu, foco do presente capítulo.

pagamento ou o endereço de cobrança do cliente em posse desse banco; (d) o *Mobile Country Code* (MCC) da I*nternational Mobile Subscriber Identity* (IMSI) armazenado no cartão do SIM (*Subscriber Identity Module*) usado pelo cliente; (e) a localização da linha fixa do cliente através da qual o serviço é fornecido a ele; e (f) outras informações comercialmente relevantes[527].

Consoante as notas explicativas, é o fornecedor quem decide quais os dois itens que considera mais confiáveis a tanto, sendo que a administração tributária somente pode contestar sua escolha caso haja indícios de uso indevido ou abuso por parte do fornecedor[528]. Daí porque as notas explicativas sustentarem de forma expressa que, ao permitir o uso, pelos fornecedores de quaisquer informações comercialmente relevantes, este método permitiria flexibilidade suficiente para se abraçar quaisquer serviços e tecnologias futuras[529]. No entanto, reflexões mais críticas sobre o uso desses indicadores, denunciam não serem eles isentos de problemas, ou mesmo adequados em um ambiente digital.

O endereço de faturação do cliente, por exemplo, embora *a priori* constitua critério relevante (pois geralmente corresponde à residência), e facilmente disponível (sob demanda do fornecedor), pode não ser considerado um indicador confiável no contexto de fornecimentos entregues eletronicamente, porque o cliente, justamente por receber um bem intangível, não precisa que o fornecedor saiba onde ele de fato reside. Assim, é possível que forneça um endereço de cobrança errado com o objetivo de obter uma taxa de IVA menor, fato esse que não terá maiores consequências para ele[530]. Já o endereço IP[531] é um critério que estamos naturalmente inclinados a pensar em um ambiente digital, e que, em

---

527 Trata-se de lista não exaustiva, haja vista a utilização, pelo legislador europeu do termo "nomeadamente" na redação do Artigo 24º-F do Regulamento de Execução.

528 European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 60.

529 "This presumption, in acting as a 'catch-it-all', has the potential to be 'future-proof' which should ensure that account can be taken of new services and emerging technologies". European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 60.

530 O endereço de faturação parece ser critério mais relevante quando em cena a prestação de serviços de telecomunicação e *broadcasting*, por pressuporem, em regra, contratos de relação continuada.

531 Ou mais precisamente a tradução de um endereço IP em uma localização geográfica com base nas informações armazenadas pelo provedor do serviço de acesso.

tese, pode ser de fácil utilização pelos fornecedores por meio de rastreadores de IP. No entanto, mesmo aqui há uma série de dificuldades. Primeiro, é de se questionar se seria aceitável exigir de todos os fornecedores de serviços eletrônicos que invistam em rastreadores de IP no âmbito de suas obrigações de conformidade com o IVA. Mais especificamente, exigir a aquisição de dispositivos de rastreio em todas as jurisdições tributárias em que atuem pode constituir um custo não desprezível a esses fornecedores[532].

Uma segunda questão a ser enfrentada é se o uso de rastreadores de IP para localizar clientes e o armazenamento dessas informações por vários anos estaria em conformidade com a Diretiva de proteção de dados da União Europeia[533], legislação essa aplicável, tendo em vista decisão do TJUE no caso C-360/10 Scarlet/SABAM, já que os endereços IP constituiriam dados pessoais por permitirem que os usuários sejam identificados com precisão. Sobre o assunto, parece questionável que o Regulamento de execução sugira que os fornecedores usem esses dados para fins fiscais (e os mantenham em arquivo por anos) e que os Estados-Membros alterem suas legislações de proteção de dados legislação para esse fim[534]. As notas explicativas esclarecem, aliás, que as características e a finalidade de tal tratamento de dados deve ser expressamente previstas na legislação nacional[535], o que traz um outro ponto delicado que é o de como se garantir que as empresas coletem e usem endereços IP exclusivamente para fins fiscais (e não para fins de *marketing,* por exemplo). Não bastassem essas duas questões, há ainda vários argumentos que levam a concluir que os próprios endereços IP não constituem um indicador confiável. Coletar dados de forma precisa não é uma tarefa fácil e os fornecedores de serviços de geolocalização tendem a

---

532 Mormente se as administrações fiscais não aceitam qualquer rastreador de IP, mas apenas o uso de dispositivos "certificados", visando garantir um nível máximo de confiabilidade.

533 Diretiva 95/46/CE, de 24 de Outubro de 1995.

534 O considerando 17 do Regulamento de Execução 1042/2013 salienta que: "Para efeitos do presente regulamento, poderá ser conveniente que os Estados-Membros adotem medidas legislativas que limitem determinados direitos e obrigações estabelecidos na Diretiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, a fim de salvaguardar os importantes interesses económicos ou financeiros de um Estado-Membro ou da União, incluindo em matéria monetária, orçamental e tributária, sempre que tais medidas sejam necessárias e proporcionadas tendo em conta os riscos de fraude e evasão fiscais nos Estados-Membros e a necessidade de garantir a correta cobrança do IVA abrangida pelo presente regulamento".

535 European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 73.

superestimar sua acurácia[536]. Ademais, a geolocalização está sujeita a fraudes. Os clientes de serviços fornecidos eletronicamente podem facilmente mascarar seu endereço IP real e exibir um endereço IP falso para mostrar ao rastreador que ele está localizado em outra jurisdição[537], o que abriria ensejo para fraudes. Assim, por exemplo, o fornecimento de um falso endereço IP de fora da União Europeia combinado com um endereço de cobrança (facilmente falsificável), permitiria que os clientes obtivessem isenção de impostos em operações que não deveriam ter. De se recordar, aliás, que a fragilidade dos endereços IP como critério para determinar a localização do cliente já fora apontado, no âmbito da OCDE, pelo *Technology* TAG do Grupo de Trabalho 9 (WP9), já em 2001[538].

Outro critério elencado no Artigo 24º-F como passível de utilização são os dados bancários, tais como o lugar onde está situada a conta bancária utilizada para o pagamento ou o endereço, possuído pelo banco, de faturação do destinatário. É certo que em muitos casos, a localização do banco do cliente pode refletir seu local de residência, e/ou estabelecimento, além de constituírem informações não facilmente falsificadas, o que o tornaria um critério relevante e confiável. O problema, no entanto, é que os clientes podem ter bancos diferentes em locais diferentes, e mesmo que isso não diga respeito à maioria dos clientes de serviços fornecidos eletronicamente, este é um elemento que não deve ser subestimado sobretudo no contexto atual, de liberdade de movimento de capitais e de facilitação de acesso a operações bancárias via Internet. Uma outra ordem de dificuldades é no que tange a possível indisponibilidade, para os fornecedores, dos dados de pagamento, em particular, quando o cliente faz uso de intermediários (como o Paypal, por exemplo). Por fim, relativamente ao "endereço de faturação do cliente detido por esse banco", é de se perguntar como o legislador da União Europeia espera que essa informação seja disponibilizada, de forma automatizada e instantânea no contexto de um fornecimento de serviços fornecidos por via eletrônica, a todo e qualquer fornecedor que faça o pedido às

---

536 Poese, Ingmar et.al. (2011). IP Geolocation databases: Unreliable?. *Computer Communication Review*, 41, p. 53-56.

537 Pelo uso, por exemplo, de ferramentas como "The Clloak, Anonymouse", "HideMyAss", "Easy Security Web Proxy", "New Anonymous Web Proxy", etc.

538 Vide item 3.1.1 do Capítulo 2, bem como nota de rodapé nº 348.

instituições de pagamento. Daí não nos parecer ser de todo útil e seguro a utilização de tais critérios para fins de identificação da localidade (residência) do cliente.

Interessante notar ainda que o referido Artigo 24º-F lista como critérios úteis o código do país SIM, e a linha fixa. Reputa-se interessante porque caso o fornecedor seja capaz de identificar o código do país do SIM do cliente, ou mesmo a utilização de linha fixa para aquisição do suprimento *online*, seriam aplicáveis, salvo melhor juízo, as presunções de "rede móvel" e "de linha fixa", e não a presente presunção, de caráter subsidiário. Defensável, porém, a utilidade desses critérios no bojo dessa presunção residual caso adotadas as interpretações restritivas de uma ("rede móvel") e outra ("linha fixa") presunção específica, consoante proposto nas notas explicativas. No entanto, ainda que seja esse o caso, esbarra-se nas mesmas dificuldades, de ordem prática, de acesso confiável e factível às informações necessárias à pronta aplicação de ambas as presunções.

O Artigo 24º-F encerra a lista de critérios com a expressão genérica "outras informações comercialmente relevantes", opção essa que objetiva assegurar a maior flexibilidade possível para fins de implementação do princípio do destino com base na localização da residência do cliente. As notas explicativas indicam como exemplos de "informações comerciais relevantes", "sistema de pagamento exclusivo" (ou seja, sistemas de pagamento que são próprios de uma jurisdição em particular), autoidentificação[539] do cliente, cartões-presente e "documentação de fornecedores de serviços de pagamento terceirizados[540]"[541]. É de se salientar que, independentemente da relevância destes critérios[542], exigir dos fornecedores de serviços prestados por via eletrônica que recolham essas informações (diferentes tipos de informações em cada caso) e as analisem numa base transacional não é adequado no contexto de fornecimentos definidos, à luz da Diretiva

---

[539] Relativamente à autoidentificação, as notas explicativas esclarecem que ela não poderia ser usada em conjunto com um endereço de cobrança, porque as duas evidências estariam apenas "se duplicando". European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 71.

[540] De se pontuar que, relativamente a esse último exemplo, dados bancários eventualmente coletados por intermediários de pagamento geralmente não são compartilhados com os fornecedores.

[541] European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, pp. 69-70.

[542] Ou mesmo eventual problemática inerente à utilização destes (vide notas de rodapé 530 et seq.).

IVA, como totalmente automatizados e envolvendo mínimo e intervenção humana, e que, na prática, ocorrem em grande volume 24 horas por dia, 7 dias por semana.

Por fim, a "presunção de abuso" prevê que as presunções de "de ponto de acesso *wi-fi*, de cibercafé, e semelhantes", de "linha fixa" e "rede móvel" podem ser refutadas, pelo fornecedor ou pela administração fiscal, com base em três evidências não contraditórias[543], retiradas da lista de indicadores acima (ou seja, endereço de cobrança, IP, dados bancários, código de país do SIM, telefone fixo e qualquer outra informação comercial). Na prática, parece irrealista, no caso de serviços fornecidos eletronicamente, esperar dos fornecedores que eles coletem e analisem vários indicadores, dependendo das circunstâncias factuais de cada operação, a fim de refutar potencialmente uma presunção que por si só já é de difícil implemento. Ademais, de acordo com as notas explicativas, o fornecedor não é, de fato, obrigado a refutar uma presunção, mesmo que detenha prova em contrário, o que nos leva a questionar mesmo a utilidade de tal previsão normativa[544].

De se destacar que a "presunção de abuso" prevê que a administração fiscal só pode refutar uma presunção se houver indícios de fraude ou abuso por parte do fornecedor. Isso inclui, consoante as notas explicativas, casos em que um fornecedor adota prática que leva a determinação incorreta de localização de seus clientes em relação a uma proporção não negligenciável das operações, mesmo que isso não resulte necessariamente em uma vantagem para o fornecedor ou seu cliente[545]. É esclarecido ainda que apenas ações deliberadas, ou negligência, por parte do fornecedor são visadas por essa presunção[546]. Ponto de reflexão interessante a esse respeito é trazido por Arthur Cockfield et. al., ao comentarem que pressupondo a tendência de os fornecedores *online* buscarem automatizar o procedimento de identificação dos consumidores, a afastar análise e escolhas caso a caso, inobstante os novos requisitos impostos pelo legislador da UE e o esclarecimento de a

---

543 Artigo 24º-D do Regulamento de Execução.

544 European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 65.

545 European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 65.

546 European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 65.

presunção de abuso também pode ser aplicada mesmo quando a avaliação incorreta não resulte em benefício fiscal, é de se indagar como o conceito de boa-fé será interpretado pelas administrações fiscais[547]. Por fim, as notas explicativas esclarecem, em nossa opinião de forma bastante irreal a uma realidade digital, que a aplicabilidade de cada presunção deve ser avaliada pelo fornecedor com base na confiabilidade das informações disponíveis (ou seja, qualquer informação que tenha ou deva ter[548]), devendo ser capazes de justificar por que as informações lhes pareceram relevantes[549] consoante a particularidade do tipo de fornecimento que fazem. As notas explicativas ainda esclarecem que, em caso de evidências contraditórias e/ou quando duas evidências não contraditórias não estiverem prontamente disponíveis, o fornecedor deverá continuar a buscar mais[550].

Pois bem, ao se examinar as regras de localização acima descritas, juntamente com as notas de esclarecimentos oferecidas, pela Comissão Europeia, aos fornecedores de serviços eletrônicos, pode-se concluir que a legislação da União Europeia está algo desligada da realidade do comércio digital. Na prática, a maioria dos fornecedores usa a presunção de "outras circunstâncias" e busca reunir duas evidências não contraditórias. O que, como vimos, pode nem sempre ser simples, em particular para pequenas empresas. E, mas vimos que frequentemente são necessárias verificações casuísticas, o que não se mostra operativo em uma realidade marcadamente de massa e automatizada.

De toda forma, mais de seis anos após a entrada em vigor dessas presunções, não parece que os fornecedores de serviços digitais estão sujeitos a casos massivos de refutação por errônea localização do cliente. E, assim o é não porque as regras sejam fáceis de compreender e implementar (visto que a análise acima mostra o contrário), mas provavelmente porque as próprias administrações fiscais não estão em posição de verificar

---

[547] Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

[548] European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 56.

[549] European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 69.

[550] European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 72.

o seu cumprimento *a posteriori*[551]. Ademais, essas regras de localização foram flexibilizadas, a partir de 2019, relativamente às pequenas empresas. A partir da entrada em vigor da primeira parte do "Pacote IVA – Digital", empresas com um volume de negócios transfronteiriços, relacionado com serviços prestados eletronicamente, que não exceda 10.000 EUR, poderão deixar de observar o princípio do destino[552] e utilizar-se do princípio da origem para fins de recolhimento do tributo devido. É dizer, a partir de então, autorizou-se a tributação com base na origem relativamente às operações B2C intracomunitárias, ao menos para os sujeitos passivos que realizem pequenos volumes de vendas transfronteiras[553] (até 10.000 EUR). Outra mudança também implementada a partir de 2019 foi quanto a quantidade de provas necessárias a determinar a localização do cliente: para fornecedores cujo faturamento anual relacionado a transações B2C transfronteiriças intracomunitárias não exceder a EUR 100.000, uma única peça de prova será suficiente, e não mais as duas então exigidas pelo Artigo 24º-B, d do Regulamento de Execução[554].

De se mencionar que tais hipóteses – e limites – aplicam-se apenas ao caso de fornecimentos intracomunitários, fato esse que cria uma discriminação em relação aos sujeitos passivos estabelecidos fora da comunidade, que permanecem obrigados a recolher o imposto com base no destino independente do volume de vendas para a União Europeia. Tal distinção vai de encontro aos princípios da neutralidade e de livre-concorrência, estruturantes das orientações internacionais da OCDE, sendo em todo desconforme às Diretrizes internacionais. Outrossim, e relativamente à colheita de elementos de provas, é

---

551 E, também, porque dificilmente realizam qualquer auditoria. ECA (European Court of Auditors), E-commerce; many of challenges of collecting VAT and custos duties remain to be resolver. Special Report nº12/2019. Disponível em: https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=50415, Acesso em: 08 jan. 2022.

552 Conforme Artigo 59º-C, c da Directiva IVA.

553 De se notar que tal flexibilização poderia, em tese, aplicar-se a um sujeito passivo que realiza um grande volume de negócios a nível interno, mas fornece menos de 10.000 euros para outros Estados-Membros.

554 Conforme segundo e terceiro parágrafos do Artigo 24º-B, *verbis*: "Sem prejuízo do disposto no primeiro parágrafo, alínea d), no que respeita às prestações de serviços a que se refere essa alínea, caso o valor total dessas prestações, líquido de IVA, efetuadas por um sujeito passivo a partir do seu estabelecimento comercial ou de um estabelecimento estável situado no território de um Estado-Membro não seja superior a 100 000 EUR, ou o seu contravalor em moeda nacional, no ano civil em curso e no anterior, presume-se que o destinatário está estabelecido ou tem domicílio ou residência habitual no lugar identificado como tal pelo prestador com base num dos elementos de prova enumerados no artigo 24.º-F, alíneas a) a e), fornecido por uma pessoa que intervenha na prestação dos serviços, com exceção do prestador ou do destinatário."

de se indagar como os pequenos sujeitos passivos não comunitários podem cumprir o requisito dos dois elementos de prova, quando é claramente reconhecido que pequenos empresários da própria União Europeia não o podem?

3.3. CONCLUSÕES PRELIMINARES: ADEQUAÇÃO ÀS DIRETRIZES E/OU AOS RISCOS?

Em que pese, sob uma perspectiva mais global, pode se afirmar que o regime IVA da União Europeia buscou estar em consonância às principais orientações da OCDE, e em grande medida conseguiu estar, exame um pouco mais detido das normas de implementação revelam, porém, um certo descompasso aos princípios básicos da OCDE, estruturados desde o *Framework* de *Ottawa*, notadamente aos da simplicidade e certeza. De início, e relativamente ao comércio de intangíveis, verificou-se que a União Europeia passou a adotar a partir de 2015 o princípio do destino, consoante a orientação internacional, porém apenas para o que categorizou como serviços eletrônicos (e de telecomunicações e *broadcasting*). Tal opção inicial, ao instituir a identificação de uma subcategoria poderia trazer nova ordem de dificuldades à observância do regime posto, além de, com base na interpretação restritiva feita pela Comissão, potencialmente tratar de forma distinta operações que demandariam igualdade de regramentos (o que é contrário a neutralidade fiscal). No entanto, tal estado de coisas acabou por ser afastado recentemente pela adoção, pelo legislador europeu, do princípio do destino relativamente a todos os negócios (mercadorias e/ ou serviços) transfronteiriços. Em consonância ainda às propostas da OCDE, o regime europeu previu "autolançamento" (ou *reverse-charge)*, como técnica de arrecadação do imposto para o caso de transações B2B, e o regime do balcão-único como mecanismo simplificado de recolhimento do tributo no caso de transações B2C.

Ocorre que assunto fundamental à própria implementação das Diretrizes da OCDE, qual seja o dos critérios de identificação do *status* do consumidor *vis-à-vis* o de sua localização para fins de aplicação do princípio do destino, não fora tratado no bojo do documento internacional[555]. Daí porque buscamos olhar, de forma crítica (itens 3.1 e 3.2),

---

555 Sobre, vide item 3.1 do Capítulo 2.

como o legislador europeu tratou do assunto. A principal conclusão a que chegamos foi que o caráter automatizado dos fornecimentos *online* fora em grande medida menosprezado ante a exigência, plasmada na legislação europeia, de que os fornecedores desses serviços muitas vezes procedam a verificações praticamente manuais (caso a caso), para fins de acertamento tanto do *status* quanto da localização dos clientes.

Vimos que tanto as regras gerais, quanto as presunções aplicáveis apenas à categoria de serviços eletrônicos[556], demandam o levantamento de dados e/ou colheita de provas muitas vezes de difícil (se não impossível) acesso, e que pressupõe diligências casuísticas, isto é, assente em circunstâncias factuais específicas do fornecimento[557], o que se revela incoerente na realidade massiva e automatizada dos fornecimentos *online*. É dizer, as regras mostram-se, na prática, desconformes às diretrizes de simplicidade, e efetividade constantes no documento internacional. Mesmo as tentativas de relaxamento das regras, relativamente aos pequenos empreendimentos, acabaram por mostrar contrários aos princípios internacionais por instituírem tratamento discriminatório (não neutro) entre fornecedores estabelecidos e não estabelecidos no território europeu.

Um outro fator complicador, e que acaba também por ser ofensivo aos princípios da simplicidade e certeza, é o de que as notas explicativas emitidas pela Comissão Europeia para orientar os fornecedores no cumprimento desta tarefa não vinculam os Estados-Membros, e não existe uma via formal para resolver eventual litígios entre os Estados-Membros que conduzam à uma potencial dupla tributação[558]. Por fim, o sistema europeu não parece em consonância ao princípio da efetividade (e eficácia), posto que, em que pese o regime ser em grande medida exaustivo em termos de detalhes e requisitos previstos, não

---

556 O fato de as presunções só serem aplicáveis a categoria "serviços eletrônicos" acaba por trazer uma outra ordem de obstáculos relativamente ao comércio eletrônico de intangíveis, posto ser necessário ao fornecedor identificar o suprimento como eletronicamente prestado para fins de sujeição a elas.

557 As notas explicativas da Comissão Europeia consideram que, quando um fornecedor mantém uma relação regular com um cliente, as informações de localização não devem ser controladas com base em transações, mas que uma "verificação proativa deve ocorrer regularmente". European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015, p. 71.

558 Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

parece muito resistente à fraude, uma vez que as administrações fiscais da União Europeia não são eficazes na posição de verificar a exatidão da avaliação feita pelos fornecedores[559].

Isso posto, e contrapondo o regime europeu *vis-à-vis* aos riscos mapeados no Capítulo 2, podemos afirmar que o sistema europeu não lidou de forma adequada com todos eles. Tal afirmativa escora-se no fato de que o regramento proposto pela União Europeia focou em lidar, sobretudo, com os riscos inerentes às operações de comércio transfronteiriço de uma forma geral[560] (R2, R3, R4, R5 e R6 supra mapeados), porém, o fez de forma incompleta, isto é, ao buscar implementá-lo, o legislador europeu acabou por não lidar de forma adequada com eles, trazendo complexidades e dificuldades de ordem prática na operacionalização principalmente do acertamento fiscal (determinação *status* e localização). No entanto, um ponto de avanço do regime europeu, relativamente às Diretrizes Internacionais, é a proposta de responsabilizar as plataformas digitais pelo recolhimento do IVA incidente nos serviços eletronicamente prestados, medida essa que visa lidar como o risco de plataformização da economia (R6) acima apontado, que é justamente o mais relevante. Ocorre que, e olhando para a realidade do comércio digital de intangíveis, a prescrição do artigo 9º-A do Regulamento de Execução do IVA contempla apenas a responsabilização de interfaces, ou plataformas digitais, que intermedeiam e/ou facilitem a prestação de serviços eletrônicos[561], o que além de trazer, uma vez mais, as dificuldades (e complexidades) afetas a categorização (ou melhor, subcategorização) das operações sob essa rubrica, deixa de lidar com outras transações cuja dominância digital aconselhasse tratamento semelhante.

---

559 Vide nota de rodapé 551.

560 Isto é, de não registro dos empreendedores (estrangeiros), não pagamento do IVA devido ao Estados de destino, e os conexos à complexidade em se compreender e cumprir as legislações de todas as jurisdições eventualmente envolvidas, acarretando justamente ausência de recolhimento ou recolhimento a menor do IVA, ou ainda o recolhimento a ente incompetente ou a mais de um ente.

561 De se notar que tal lacuna não fora resolvida com as recentes alterações implementadas pelo "Pacote IVA Digital", posto que as novas previsões de responsabilização das plataformas de *e-commerce* atingem apenas as transações com mercadorias (conforme Artigo 14º-A da Diretiva IVA), deixando os serviços não eletrônicos, facilitados por plataformas digitais, ao largo do tratamento jurídico.

CAPÍTULO 4 – APRESENTANDO O SISTEMA BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO INDIRETA

1. BREVES NOTAS SOBRE O SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Contrariamente à maioria dos sistemas de tributação sobre o consumo mundiais, que instituíram apenas o IVA/GST como o imposto incidente sobre a base (ampla) de bens e serviços, o ordenamento brasileiro previu nada menos do que cinco tributos sobre essa mesma base: três federais (PIS/Cofins e IPI), um estadual (ICMS) e um municipal (ISS)[562]. E mais, nenhum desses tributos possui base abrangente, sendo a competência legislativo-tributária aqui repartida, de certa forma até artificiosa, entre os vários entes consoante tipos

---

562 Bernard Appy congrega o PIS (Contribuição para o Programa de Integração Social) e a Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) em uma única rubrica em razão de os dois tributos serem regidos por previsões legislativas bastante semelhantes. Appy, Bernard. (2015, dezembro). Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. *Revista Interesse Nacional*, 8(31). Disponível em: http://interessenacional.com/index.php/edicoes-revista/por-que-o-sistema-tributario-brasileiro- precisa-ser-reformado/. Destarte, não é incomum, tanto em doutrina quanto em jurisprudência referir-se a ambos os tributos de forma conjunta – PIS/Cofins –, como se de um único tributo se tratasse: EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO *PIS E COFINS*. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

ou conceitos jurídico-dogmáticos de materialidades fiscais[563]. O IPI incide apenas na industrialização de produtos. Já o ICMS sobre operações com mercadorias e sobre prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. O ISS incide sobre os demais serviços, assim considerados os elencados na lista anexa prevista na Lei Complementar 116/2003. O PIS e a Cofins, a seu turno, têm base ampla, incidindo sobre bens e serviços, porém a tributação recai sobre o faturamento das empresas – e não sobre o valor das transações consumeristas.

Para José Souto Maior Borges, trata-se de "irracional convergência de competências tributárias"[564], que funciona como "obstáculo à integração comunitária e à racionalização do sistema constitucional tributário". De toda forma, pelo bem e pelo mal, tal estado de

---

563 Em outras palavras, quando o Constituinte ou o legislador elabora os textos do Direito Positivo, há a eleição de determinadas características, por meio da abstração da realidade social vivenciada em determinado período. A forma como será realizada essa abstração se dá por meio de tipos e conceitos. Como bem nos lembra Luis Eduardo Schoueri "tipos" e "conceitos" nada mais são do que "formas de que se vale o direito para captar uma mesma realidade" – Schoueri, Luís Eduardo. (1998). Discriminação de Competências e Competência Residual. In *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, p. 112. A distinção entre "tipo" e "conceito" é muitas vezes tratado de forma equivocada na doutrina. Consoante o autor retromencionado a ideia de "tipo" foi sistematizada, em doutrina germânica, em oposição a de "conceito": enquanto um "conceito jurídico" permite uma definição exata, com contornos precisos e específicos, no "tipo" não cabe falar em definição, mas em descrição. Assim, esclarece que:" (...) o conceito se define a partir de seus contornos, i.e., afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir do seu cerne, i.e, daquilo que ele deve preferencialmente possuir". Schoueri, Luís Eduardo. (2014). *Direito Tributário*. (4a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 269. Em suma, entende o autor que a pedra de toque aos "tipos" seria sua fluidez e unidade de pensamento, ao passo que aos "conceitos" seria a existência de limites expressos. No mesmo sentido, Misabel Derzi para quem a distinção entre os dois institutos seria de grau, na medida em que os tipos possuem uma estrutura aberta e flexível de interpretação, ao passo que os conceitos possuem notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, para qual impera a relação de exclusão. Derzi, Misabel de Abreu Machado. (1998). *Direito Tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 83-114. De se pontuar, juntamente a Bárbara das Neves que tal distinção, mais do que uma discussão científica, corresponde ao aumento ou diminuição do campo de atuação do legislador infraconstitucional em matéria de competência tributária. Neves, Bárbara das. (2018). *A Tributação na Economia Digital: o tratamento tributário nas transações envolvendo contratos de softwares no Brasil sob a perspectiva do ICMS e ISS*. [Dissertação de Mestrado]. Universidade Federal do Paraná: Curitiba, p. 110.

564 Borges, José Souto Maior. (2009). O imposto sobre o valor acrescido. In Luís Eduardo Schoueri. *Direito tributário- homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, p. 348.

coisas é resultado das opções políticas feitas pelos legisladores constituintes[565] – e hodiernamente pelo de 1988 –, no delineamento da Federação brasileira.

É que a estruturação da competência legislativo-tributária destinada a cada um dos entes federados é matéria umbilicalmente atrelada à própria condição de existência do Estado Federal. Afinal, trata-se de garantir a independência econômica de cada um dos entes, *condito sine qua non* às autonomias administrativa e política, inerentes (esses três espectros de independência) a um Estado Federado. Destarte, em que pese inexistir uma definição abstrata e ideal de "Estado Federal", até em razão da variedade de fórmulas encontradas nos ordenamentos jurídicos dos países que optaram por tal constituição estatal, dentre os traços comuns que permite identificá-los como tal é a negação do excesso de centralização. Em outras palavras, a ideia matriz do federalismo é, em última análise, a

---

565 Em apertada síntese nos trazida por Lina Braga Santin Cooke, pode-se afirmar que a estrutura do atual Sistema Tributário brasileiro foi substancialmente concebido nos anos 1965-66. *O objetivo da época era transformar o sistema tributário em instrumento capaz de proporcionar equilíbrio orçamentário e impulsionar o ritmo de desenvolvimento econômico, conter o processo inflacionário, atenuar os desequilíbrios setoriais e regionais, ao estimular setores considerados estratégicos por meio de incentivos fiscais, recompor a capacidade de financiamento do Estado, aumentar o investimento e, com isso, o emprego e centralizar mais recursos na esfera federal*. O Imposto de Exportação (IE) passou a ser de competência federal e em adição foram criados o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto sobre Transporte e Comunicação (ITC) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade dos produtos, em substituição ao Imposto de Consumo (IC). Na esfera municipal, o Imposto de Indústrias e Profissões (IIP) foi substituído pelo Imposto sobre Serviços (ISS), ampliando a base tributária dos municípios. Grande novidade à época, foi a adoção da sistemática de tributação pelo valor agregado, instituindo-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), de competência estadual, em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), sobre o faturamento. Após a reforma de 1965-66, os únicos tributos cumulativos eram o ISS e os impostos sobre combustíveis, energia e telecomunicações. Ocorre que, apesar de inicialmente a receita arrecadada ter evoluído de forma satisfatória nos 3 níveis de governo, poucos anos depois o déficit do governo federal voltou a crescer. Objetivando aumentar a arrecadação em contrapartida às renúncias concedidas, em 1970 foi criado o Programa de Integração Social (PIS), tributo cumulativo incidente sobre o faturamento mensal das empresas e, na sequência, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), financiado pela contribuição mensal de entidades de natureza pública, reintroduzindo a cumulatividade no sistema. Em 1982, a criação da contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial) – que posteriormente veio a ser chamado COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), também de natureza cumulativa, reverteu de vez o processo de modernização do sistema tributário brasileiro. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88), com forte viés social e federalista, ampliou-se a competência dos governos subnacionais e os consequentes percentuais de repasse da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do IPI destinados aos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM), com a desvinculação das receitas transferidas (à exceção dos recursos destinados para a educação). Ademais, os impostos sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, serviços de comunicações e de transporte interestadual, que eram de competência federal, foram incorporados à base de incidência do ICM, que passou a ser denominado ICMS. Adicionalmente, foi proibida a concessão de isenções de impostos estaduais e municipais pela União. A base de incidência do ISS também foi ampliada, com o aumento da lista de serviços tributados e os municípios foram beneficiados com o aumento do percentual de participação na arrecadação do ICMS. Cooke, Lina Santin Braga. *A Unificação da Tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. [Dissertação de Mestrado]. Fundação Getúlio Vargas, 2020, pp. 21-23.

existência de um determinado grau de atribuição de competências a entes federados distintos – e, portanto, autônomos em seus respectivos âmbitos –, mas que compõem um todo (qual seja o Estado Federal). Daí que muitas das características elencadas em doutrinas como intrínsecas ao modelo de Estado Federal (descentralização da ordem jurídica, constituição rígida, órgão responsável pelo controle de constitucionalidade) são, em última análise, vocacionadas à garantia do exercício, pelos entes federados, das competências que lhes foram atribuídas pelas respectivas Constituições[566].

Dentre as condições necessárias para que a forma federativa de Estado se mantenha, o que significa autonomia dos entes federados no exercício de suas atribuições, se mostra central garantir-lhes renda. E mais, é preciso que exista equilíbrio entre tarefas atribuídas e rendas passíveis de serem auferidas. Nas palavras de Fernanda Dias Menezes de Almeida "a existência de rendas suficientes é que vivifica a autonomia dos entes federados e os habilita a desempenhar suas competências"[567]. Daí a necessidade de que a repartição de competências em um estado federal corresponda a uma repartição constitucional de rendas, objetivando-se equilíbrio entre tarefas e recursos.

É dizer, os encargos constitucionalmente estabelecidos para União e Estados-Membros[568] devem vir acompanhados de receita suficiente para fazer face aos mesmos,

---

566 Foge ao escopo da presente pesquisa tratar sobre o tema do Estado Federal, no entanto, tivemos a oportunidade de sobre ele versar, de forma mais detida, em: Uhdre, Dayana de Carvalho. (2017). *Competência Tributária. Incidência e Limites de Novas Hipóteses de Responsabilidade Tributária*. Curitiba: Juruá, p. 49-64.

567 Almeida, Fernanda Dias Menezes de. (2000). *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, p. 33.

568 E, no caso brasileiro também aos Municípios.

sob pena de descumprimento dos objetivos fixados na Carta Política[569]. Em poucas palavras, elemento central à salvaguarda da autonomia política dos entes federados é, sem dúvida, a autonomia financeira desses, autonomia esta que pressupõe "orçamento próprio", não dependente de repasse[570]. É justamente nesse último aspecto que as Constituições optantes por essa forma de governo devem tomar redobrado cuidado. A estruturação da autonomia financeira há de assegurar "rendas", "orçamentos" próprios a cada um dos entes, valores estes que não podem ficar à mercê do consentimento dos demais entes.

A opção feita pelo legislador constituinte brasileiro de 1988 foi o de um federalismo fiscal rígido, em que assegurados tanto âmbitos de competências legislativo-tributárias

---

569 Inúmeros trabalhos têm se debruçado sobre a problemática do desequilíbrio entre competências materiais e competências tributárias, no contexto brasileiro, a tornar os entes subnacionais dependentes de repasses do governo central, comprometendo-se, assim, a própria autonomia política desses entes federados. Sobre o assunto vide: Arretche, Marta. (2009). Continuidades e Descontinuidades da Federação Brasileira: De como 1988 Facilitou 1995. *Revista de Ciências Sociais*, 25. Rio de Janeiro; Arretche, Marta. (2005, junho). Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. *Revista de Sociologia e Política*, 24; Barroso, Luis Roberto. (1982). *Direito Constitucional Brasileiro: o problema da Federação*. Rio de Janeiro: Forense, p. 13; Limongi, Fernando. (2006, novembro). A democracia no Brasil: presidencialismo, coalizão partidária e processo decisório. *Novos estudos - CEBRAP*, 76, p. 17-41, São Paulo. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002006000300002&lng=en&nrm=iso; Netto, Agostinho do Nascimento. (2014). *Federalismo fiscal e o problema brasileiro*. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Parte II: Panorama no Direito Brasileiro. APERJ 30 anos, 22, pp. 425-460; Rezende, Fernando (org.). (2013). *O Federalismo Brasileiro em seu Labirinto. Crise e Necessidade de Reformas*. Rio de Janeiro: FGV; Ribeiro, Ricardo Lodi. (2014). Federalismo e Guerra Fiscal entre os Estados. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Parte II: Panorama no Direito Brasileiro. APERJ 30 anos, 22, pp. 379-399; Idem. Ribeiro, Ricardo Lodi. (2009). *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 256 et seq.; Silva, Davi Marques. (2014). A competição tributária vertical no Brasil: uma patologia do sistema. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Parte II: Panorama no Direito Brasileiro. APERJ 30 anos, 22, pp. 489-508.

570 Ao menos os de caráter condicional.

exclusivos a cada um dos entes[571] quanto a destinação de parcela dos impostos arrecadados pelos entes maiores aos menores – as chamadas transferências obrigatórias[572]. Para além dessas hipóteses, a Constituição brasileira prevê a possibilidade de convênios entre os entes, a fim de se transferirem valores – dos entes maiores para os menores – voltados ao atendimento de projetos e/ou políticas específicos (chamadas transferências verticais voluntárias[573])[574].

---

571 Consoante materialidade estipuladas nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal, *verbis:*
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
(...)
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.
(...)
Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre
I - propriedade predial e territorial urbana;'
II - transmissão "intervivos", 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.

572 Conforme disciplina estabelecida nos arts. 157 a 162 da Constituição Federal.

573 Prevista de forma indireta nos arts. 167, X e XIII da Constituição - no capítulo regente "dos orçamentos", e arts. 76-A, IV, 76-B, III, e 97, § 10, IV, b" dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias. O conceito de transferências voluntárias, porém, é dado pelo art. 25 da Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), *verbis*: Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

574 Ampliando-se o olhar a fim de abarcar os dispositivos constitucionais que regem o federalismo fiscal brasileiro de forma ampla, o que inclui previsões tanto de cariz tributário quanto financeiro-orçamentário, concluímos com José Maurício Conti, que a CF/88 desenhou um federalismo fiscal bastante rígido, por meio de (i) competências tributárias exclusivas para todas as pessoas jurídicas de direito público interno; (ii) transferências constitucionais mandatórias (conforme os art. 157 a 162); (iii) transferências verticais voluntárias para os fins mais diversos, a exemplo dos fundos de desenvolvimento regional; (iv) determinações *a priori* de destinações orçamentárias por todos os entes, a exemplo do que ocorre com a educação; e (v) autonomia financeira e orçamentária para os entes federativos, relativizada com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Conti, José Maurício (Org.). (2004). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, p. 9. Nosso foco, esclareça-se, está no regime tributário.

De se pontuar aliás que essa última hipótese de transferência financeira voluntária é em todo consentânea à diretriz, também abraçada pela Carta política de 1988, de uma Federação cooperativa[575]. Destarte, em diversas passagens da Constituição[576] é possível testemunhar a invocação de um padrão de relações intergovernamentais entre as pessoas políticas das três esferas de poder, buscando equilibrar e harmonizar as ações estatais e políticas públicas no âmbito da federação. A faceta financeira, de estabelecimento de acordos mútuos em prol de políticas e/ou objetivos específicos, é antes instrumental a tal desiderato.

Em suma, como condição de possibilidade de existência (e subsistência) de um federalismo cooperativo e descentralizado é que fora estruturado, na Constituição brasileira, de forma rígida e em certa medida exaustiva, um federalismo fiscal que lhe espelhasse. Assim é que cada unidade federada dispõe de recursos próprios (orçamento) obtidos pelo exercício da competência impositiva, bem como de recursos advindos dos repasses da União e dos Estados, conforme previsto constitucionalmente, para fazer jus às suas atribuições.

No entanto, um olhar mais atento nos revela que é apenas de exercício da competência impositiva que, em última análise, estamos a falar. Afinal, mesmo no caso de transferências financeiras, aquele exercício lhe é uma etapa prévia. Daí ser em todo útil a

---

575 Afinal, a República do Brasil é formada pela união indissolúvel entre seus entes federativos (art. 1°), que juntos devem atuar em prol do desenvolvimento nacional (art. 3°, II), com competências comuns relevantes, tais como políticas de saúde, acesso à educação, proteção do meio ambiente e do patrimônio público, saneamento básico, dentre outras (art. 23). Este é o sentido expresso do parágrafo único do art. 23 da CF/8, que é expresso ao determinar fixação de "normas para a cooperação entre a União e os estados, o distrito federal e os municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional." Cooke, Lina Santin Braga. (2020). *A Unificação da Tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. [Dissertação de Mestrado]. Fundação Getúlio Vargas, p. 56.

576 Como exemplos de ações coordenadas e conjuntas instituídas pela CF/88 podemos citar: (i) previsão de cooperação técnica e financeira da União e do Estado aos Municípios para a manutenção de serviços de educação e de saúde, no âmbito de sua competência (art. 30, VI e VII); (ii) determinação de incorporação e compatibilização dos planos nacionais e regionais de desenvolvimento (§1o, art. 174); (iii) o incentivo às micro e pequenas empresas e ao turismo, por todas as entidades estatais (arts. 179 e 180); (iv) sistema único de saúde será descentralizado, "com direção única em cada esfera de governo", conforme "os critérios de rateio dos recursos" da União, repassados aos demais entes e dos Estados aos Municípios, "objetivando a progressiva redução das disparidades regionais" (art. 198, I, II, § 3o); (v) União deverá prestar assistência técnica e financeira aos Estados, Distrito Federal e Municípios, para "garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino" (art. 211, § 1o), (vi) consórcios públicos e convênios de cooperação institucional, "autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos" (art. 241).

compreensão do sistema brasileiro de tributação sobre o consumo, uma breve incursão à técnica de repartição da competência legislativo-tributária (impositiva) entre os partícipes da Federação. Até porque entender a dinâmica do sistema normativo tributário brasileiro é mesmo necessário à intelecção do debate – mais premente no contexto da economia digital – entre a competência estadual (ICMS) ou Municipal (ISS) para se tributar muitas das operações comerciais de intangíveis.

1.1. BREVES NOTAS SOBRE A TÉCNICA DE REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ADOTADA PELO CONSTITUINTE DE 1988

Consoante a já clássica lição de Geraldo Ataliba, que apesar de elaborada à luz da Constituição anterior (de 1946) permanece atual perante a Carta de 1988, é característico e peculiar[577] do sistema brasileiro oferecer um quadro sistemático de disciplina da matéria tributária dotado de rigidez em tão alto grau já ao nível da Constituição[578]. De fato, o legislador constituinte brasileiro detalhara de forma tal a disciplina da matéria tributária que há quem entenda praticamente inexistir espaço ao legislador ordinário[579]. Deixados de lado certos exageros, o fato é que nossa Constituição trata da matéria tributária de forma bastante extensa, vinculando o legislador ordinário (ou legisladores ordinários) aos postulados nesse diploma superior veiculados.

---

577 "A CF/88, afirma-se com segurança, possui a maior quantidade dei dispositivos em matéria tributária em uma Carta Magna, entre todos os países do mundo, o que deixa claro que a Constituinte cuidou de regular minuciosamente diversos aspectos da tributação, desde a distribuição de competências até as limitações ao poder de tributar, sendo reconhecida internacionalmente pela sua exemplar rigidez". Daniel Neto, Carlos Augusto; Branco, Leonardo Ogassawara de Araújo. (2018). O paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria - Reflexos na Tributação. In Renato Vilela Faria et al. (coord.). *Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, p. 328.

578 Ataliba, Geraldo. (1968). *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 22-24.

579 "Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo". Ataliba, Geraldo. (1968). *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 21. Em sentido semelhante, Roque Antônio Carrazza: "Reconhecemos que ela [Constituição Federal] cuidou pormenorizadamente da tributação, traçando, inclusive, a norma-padrão de incidência de cada uma das exações que poderão ser criadas pela União, pelos Município e pelo Distrito Federal" (Grifou-se). Carrazza, Roque Antônio. (2006). *Curso de Direito Constitucional Tributário* (22a ed.). São Paulo: Malheiros, p. 575.

Voltando-nos aos dispositivos constitucionais relativos à divisão de competências tributárias, mais especificamente aos Arts. 145, 147, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155, 156 e 195 da Constituição Federal, e sem adentrar a celeuma relativa à classificação das espécies tributárias[580], concordamos com Luís Eduardo Schoueri, ao afirmar que "a chave para a compreensão sistemática da repartição de competências [tributárias] está na diferenciação dos tributos segundo sejam vinculados ou não"[581].

Para os tributos vinculados, cuja justificação reside no sinalagma (prestação estatal), a competência tributária confunde-se com a própria atribuição constitucional de competências materiais (administrativas). Ora, se o tributo se justifica – e, é devido – em virtude de uma atuação estatal que pode ser imputada a um contribuinte, ou a um grupo de contribuintes, não há como a competência tributária ser desvinculada da atribuição constitucional administrativa que fundamentou o tributo. Nesse sentido, Luciano Amaro salienta que "para os tributos cuja exigência depende de determinada atuação estatal, referível ao contribuinte, o critério de partilha se conecta com essa atuação: quem estiver desempenhando legitimamente tem competência para cobrar o tributo"[582]. Nesse sentido, tratar-se-ia, nas palavras de Luis Eduardo Schoueri, de uma "competência anexa", tal qual elaborado em doutrina alemã [583].

---

580 Tratamos acerca dessa discussão, ainda que *en passant,* em outro momento: Uhdre, Dayana de Carvalho. (2014). Da Inconstitucionalidade do art. 31 da Lei 8.212/91 – Da não sustentabilidade do entendimento do STJ a luz dos preceitos instituidores da competência tributária. In Betina Treiger Grupenmacher (coord.). *Tributação: Democracia e Liberdade. Em homenagem à Ministra Denisa Arruda Martins*. São Paulo: Noeses, p. 297-327. Sobre as espécies tributárias e critérios de classificação vide: Fischer, Octavio Campos. (1994). As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*, 28(28), Curitiba: UFPR, p. 227-248; Tomé, Fabiana Del Padre. (2013). *Contribuições para a Seguridade Social: à luz da Constituição Federal* (2a ed.). Curitiba: Juruá.

581 Schoueri, Luís Eduardo. (2014). *Direito Tributário* (4a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 253.

582 Amaro, Luciano da Silva. (2008). *Direito Tributário Brasileiro* (14a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 96.

583 "Naquele país, o texto constitucional sequer cogita competência para instituir taxas. Refere-se apenas aos impostos. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência entendem que a competência para instituir taxas está vinculada (anexa) à competência material (...). Assim, quem tem competência material para a prática de determinado ato administrativo tem competência, também, para decidir sua intensidade e, portanto, os gastos necessários; a consequência é que a competência para taxar tem seu limite na própria competência do ato administrativo" Schoueri, Luís Eduardo. (2014). *Direito Tributário* (4a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 253.

A seu turno, no caso dos tributos não vinculados (impostos e contribuições[584]), que nos interessa mais de perto, vocacionados que são a satisfazer as necessidades gerais do Estado, não há uma relação imediata entre a hipótese tributária e os encargos. A justificativa para tais imposições tributárias reside na solidariedade, que se reflete, em

584 A espécie tributária "contribuições" regra geral não detém materialidades expressamente mencionadas no corpo da Constituição, sendo suas características principais (i) intervir em um domínio socioeconômico específico e (ii) vincular as receitas arrecadas para essa finalidade (interventiva) específica. Assim, em tese, poderia prever como hipótese de incidência tanto uma atividade estatal referida aos contribuintes, configurando nesse caso um tributo vinculado, quanto atividades econômicas desempenhadas pelos contribuintes, caso em que estaríamos diante de um tributo não-vinculado. No entanto, o que acaba por ser mais comum é a opção por materialidades desatreladas de prestações estatais (que pressupõem maiores custos administrativos), razão pelas qual se mencionou tal espécie tributária ao lado dos impostos como tributos não-vinculados. Sobre vide: Carvalho, Paulo de Barros. (2018). *Direito tributário: linguagem e método* (7a ed.). São Paulo: Noeses. Item 3.5 (A regra-matriz das contribuições) do Capítulo 3 da segunda parte; Castellani, Fernando F. (2009). *Contribuições especiais e sua destinação* (Capítulo IV). São Paulo: Noeses; Gama, Tacio Lacerda. (2003). *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartie Latin. Item 5 (5.1 a 5.5) do Capítulo IX.

matéria tributária, no princípio da capacidade contributiva[585], isto é, "as situações que darão ensejo à tributação deverão ser suficientes para identificar aqueles, dentro da

585 Consoante magistério de Regina Helena Costa: "Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial. Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário". Costa, Regina Helena. (2003). *Princípio da Capacidade Contributiva* (3a ed.). São Paulo: Malheiros, p. 27. No mesmo sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho afirma que existe uma capacidade contributiva absoluta e uma relativa: aquela "seria a qualidade de ser um fato presuntivo de expressão econômica, ou em outras palavras, observar o princípio da capacidade contributiva absoluta não significaria mais do que escolher o legislador, que vai instituir o tributo, fatos que exibam conteúdo econômico, que possam ser convertidos em valores economicamente apreciáveis. Já a capacidade contributiva relativa, teria como pressuposto a observância da capacidade contributiva absoluta e representaria a distribuição da carga tributária, na conformidade de critério igualitário adredemente escolhido". Carvalho, Paulo Barros de. (1975). *Dificuldades Jurídicas Emergentes da Adoção dos Chamados "Tributos Fixos"*. São Paulo: CEAD-AIT-CEET- Resenha Tributária, p. 22. Citado por Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 233-234. Aliomar Baleeiro definia capacidade contributiva como a "idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos". Baleeiro, Aliomar. (1972). *Uma Introdução a Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, p. 272. É ponto comum entre os doutrinadores que se debruçaram sobre o tema, o princípio segundo o qual "quem tem mais deve pagar mais, quem tem menos, deve pagar menos e quem não tem nada, nada deve pagar", daí a razão por que se sustenta que a hipótese de incidência do tributo deve descrever um fato revelador de riqueza (signo presuntivo de riqueza), sendo aquele que o praticou o destinatário constitucional da imposição. Nesse primeiro sentido, capacidade contributiva é desdobramento do princípio da igualdade formal. Embora tal sentido clássico ainda persista, no atual panorama de Estado Democrático de Direito (de nítido cariz social), a noção de solidariedade constitui elemento chave a compreensão do princípio da capacidade contributiva. "O fundamento de eticidade do princípio da capacidade contributiva passou a ser, nessa toada, o dever constitucional de solidariedade a todos imposto. Em contraste, por certo, com a perspectiva dominante no contexto de Estado Mínimo, no qual o subprincípio tributário, arvorando-se na igualdade formal, acabava por traduzir mais um preceito de eficiência econômica do que um mandamento de eticidade: pois arrecadar de quem nada ou pouco é custoso e infrutífero para o Estado". Sepulcri, Nayara Tataren. (2014). O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático de Direito. In Grupenmacher, Betina Treiger (coord.). *Tributação: Democracia e Liberdade. Em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. São Paulo: Noeses, p. 799. De qualquer forma, o princípio será analisado com mais vagar, e no que interessa a essa tese, no item 2.3 do Capítulo 6.

comunidade, que têm condições de arcar com os gastos de todos, dentro da máxima de que todos devem contribuir, mas cada qual conforme suas posses[586]".[587]

Daí porque a Constituição de 1988 elegeu materialidades que denotem capacidade contributiva, isto é, fatos-signos presuntivos de riquezas, atribuindo-as separadamente a cada um dos entes federados. Cada pessoa política (União, Estados e Municípios) dispõe, portanto, de uma faixa privativa de impostos a exigir[588]. Em síntese de Geraldo Ataliba, a competência para instituir imposto (tributo não vinculado) é atribuída mediante "a técnica de reservar, ao ente competente para instituir, *certos tipos de manifestações de capacidade econômica* – e, via de consequência, contributiva – por parte de seus súditos"[589].

Assim é que o legislador constitucional, ao atribuir as competências tributárias privativas à União (arts. 153 e 154 CF), aos Estados e Distrito Federal (art. 155 CF) e aos Municípios (art.156 CF), enunciou que a cada um desses entes compete a criação de "'impostos' com [determinadas] materialidades"[590], conexas a manifestações de capacidades contributivas. Logo, no que tange aos tributos não vinculados, o ponto central à compreensão da discriminação de competências, *pari passu* sua justificação, entre os

---

586 Ao se referir à capacidade contributiva enquanto exação tributária proporcional "as posses" dos contribuintes, estamos falando da capacidade contributiva em sentido subjetivo, atrelada à capacidade econômica desses sujeitos passivos. Na lição de Betina Treiger Grupenmacher: "O welfarestate ou Estado de bem-estar social decorre naturalmente de um sistema tributário justo que observe o *princípio da capacidade contributiva*, o qual está inserto no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal e *prevê que as imposições tributárias deverão ser graduadas segundo a capacidade econômica* dos contribuintes" (Grifou-se). Prossegue salientando que o referido princípio (da capacidade contributiva) está estritamente ligado ao da isonomia tributária (art. 150, I, CF), sendo que a análise conjunta de ambos os princípios leva-nos a concluir que o princípio da igualdade, em nosso sistema, deteria um sentido positivo e um negativo: "Positivamente, o legislador constituinte determinou que os impostos devem ser cobrados segundo a capacidade econômica do contribuinte; negativamente o constituinte determinou que na criação e aumento de tributos o legislador não deve dispensar tratamento antiisonômico para aqueles que estejam na mesma situação". Grupenmacher, Betina Treiger. (2012). Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. In Betina Treiger Grupenmacher et al. *Novos Horizontes da Tributação. Um diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, p. 47. Trataremos da "capacidade contributiva" no Capítulo 6.

587 Schoueri, Luís Eduardo. (2014). *Direito Tributário* (4a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 253.

588 Ataliba, Geraldo. (1968). *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 106.

589 Ataliba, Geraldo. (1968). *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais p. 106.

590 Carvalho, Aurora Tomazini de. (2004). O artigo 149-A da Constituição Federal introduzido pela EC 39/02 e a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. In XVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Brasília: RDT, p. 10.

entes federados é a relação materialidade-capacidade contributiva[591]: é por meio do mecanismo de rígida repartição das materialidades que se protege o contribuinte contra o exagero de tributação, de modo que se um dos entes já tributa determinado fato signo presuntivo de riqueza, os demais não devem (ou não deveriam) instituir sobre ele outros tributos e vice-versa[592].

Materialidade, isto é, a hipótese de incidência das exações tributária, é o critério de *discriminem* que, em última análise, delineia os feixes de competência de cada um dos entes federados.[593] A esse critério (materialidades), reputado central, acrescentaríamos

---

591 "Para os tributos não vinculados, justificados pela capacidade contributiva, o próprio constituinte trata de atribuir as competências tributárias, tomando o cuidado de afastar a cumulação de competências, distribuindo, daí o poder tributário entre as diversas ocasiões em que se manifesta aquela capacidade". Schoueri, Luís Eduardo. (2014). *Direito Tributário* (4a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 253.

592 Schoueri, Luís Eduardo. *Direito Tributário* (4a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 253.

593 E, assim o é inclusive no que tange à competência relacionada aos tributos vinculados, posto que nesse caso é consoante às materialidades – relacionadas ao desempenho de funções públicas – atribuídas aos entes federados que se justifica a instituição dos mesmos pelas respectivas pessoas de direito público. Nesse sentido, José Artur Lima Gonçalves: em matéria de impostos, todas as competências tributárias impositivas estão expressamente previstas no texto constitucional. Algumas delas perfeitamente identificadas por meio da menção das materialidades das respectivas hipóteses de incidência, como, por exemplo nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição. As demais encontram-se albergadas pela chamada competência residual, a que faz menção o art. 154, I da Constituição, e que foi outorgada à União. (...) No que se refere aos tributos vinculados, e por eles terem sempre a materialidade da hipótese de incidência relacionada a uma atuação pública, o critério material atua da seguinte maneira: é competente para adotar como materialidade da hipótese de incidência de tributos vinculados a pessoa política competente para o exercício da atuação estatal a que se refere tal materialidade. Gonçalves, José Artur Lima. (2002). *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais* (1a ed., 2a tir.). São Paulo: Malheiros, p. 90.

outros dois: (i) territorialidade e (ii) destinação do produto da arrecadação[594]. A territorialidade é critério que aparta a competência entre os entes federados homônimos, é dizer, entre os Estados entre si, bem como entre os Municípios entre si. Assim, um dado imposto estadual caberá ao Estado "A" ou ao Estado "B", consoante seja ao território de

---

594 "Na Constituição brasileira, a repartição das competências tributárias entre os entes federados é regida, sobretudo, pelos critérios (i) da materialidade, (ii) da territorialidade e (iii) da previsão do destino do produto da arrecadação. Primeiro, no tocante aos impostos – tributos cuja hipótese de incidência descreve fato não vinculado a uma atuação estatal, – a Constituição distribuiu competências privativas para a sua instituição entre os entes federados heterônimos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, – a partir das materialidades que atribuiu a cada qual, por meio das disposições contidas nos artigos 153, 155, 147 e 156, respectivamente; de outro lado, distribuiu-as entre os entes homônimos – Estados entre si e Municípios entre si – segundo o critério da territorialidade da lei a ser instituída. Como, porém, vislumbrou a eventual necessidade de tributar outros fatos jurídicos, por ela não previstos, reservou à União a "competência residual" (art. 154, I), isto é, a competência para, mediante lei complementar, instituir, arrecadar e fiscalizar o pagamento de impostos não cumulativos cujas materialidades e bases de cálculo não tenham sido indicadas no Texto Constitucional. Também outorgou ao ente central a competência para instituir, nos Territórios, os impostos federais e estaduais, bem como os municipais, nos Territórios não divididos em Municípios (art. 147). Por derradeiro, ainda possibilitou (art. 154, II) que, em caráter excepcionalíssimo, – hipóteses de guerra externa ou sua iminência, – a União institua impostos sobre quaisquer materialidades, ainda que situadas na esfera de competência de outras pessoas políticas. No tocante aos tributos cuja hipótese de incidência descreve uma atuação estatal – taxas e contribuições de melhoria – operou de maneira semelhante, distribuindo competências privativas entre as pessoas políticas. Para tanto seguiu, de um lado, o critério material relativo à competência administrativa para realizar a atividade estatal – prestar o serviço público específico e divisível, colocá-lo à disposição dos usuários, se essencial, exercer o poder de polícia ou realizar a obra pública de que decorra valorização imobiliária – e, de outro lado, o critério atinente ao âmbito territorial de vigência da lei a ser instituída. Também seguindo tais critérios, e observando que é aos Estados e ao Distrito Federal que cabe a competência residual para a realização das atividades estatais de cunho administrativo (arts. 25, §1º e 32, §1º), nos seus respectivos territórios, reservou-lhes a competência residual para a instituição das taxas e contribuições de melhoria. Por fim, em relação a alguns tributos, cuja arrecadação deve estar afetada ao atendimento de alguma finalidade específica, independentemente da natureza de sua hipótese de incidência – isto é, independentemente de a hipótese de incidência do tributo descrever ou não um determinado tipo de ação estatal, – a Constituição atribuiu diversas competências em caráter exclusivo à União – contribuições especiais e empréstimos compulsórios (arts. 148, 149, 195, entre outros), algumas aos Estados – contribuição previdenciária de seus servidores, – e outras aos Municípios e ao Distrito Federal – contribuição previdenciária de seus servidores e contribuição para o custeio do serviço de iluminação púbica (art. 149-A). Nenhuma das pessoas políticas pode agir, na instituição de tributos, fora desses planos de atuação, que a Constituição tão bem desenha. Se atuarem, haverá ou simples ação "extra" ou "ultra vires", inválida ou invasão (usurpação) da competência alheia, igualmente inválida. A Constituição desenha essas fronteiras entre o válido e o inválido de maneira absolutamente precisa". Follador, Guilherme Broto. (2013). *As normas de competências tributárias. Dissertação de Mestrado*. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, p. 146. Ainda, em sentido semelhante, leciona Simone Rodrigues Costa Barreto que "Nada obstante, a adoção do critério material para a repartição de competência tributária não bastou. Tivesse esse sido utilizado com exclusividade, seria permitido aos destinatários das competências tributar as materialidades que lhes fossem atribuídas onde quer que tivessem sido realizadas. (...) Por essa razão, ao lado do critério material objetivo, elegeu o constituinte o critério territorial na repartição da competência impositiva. O princípio da territorialidade das leis tributárias foi amplamente resguardado pela Constituição Federal, de tal sorte que as leis só têm o condão de produzir os seus efeitos nos respectivos entes que as editaram". Barreto, Simone Rodrigues Costa. (2015). *Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria*. São Paulo: Noeses, p. 105.

um ou outro que o nexo conecto à materialidade do antecedente normativo se refira[595]. No que tange ao critério de destinação do produto da arrecadação, há de se pontuar que, em relação a alguns tributos, a Constituição atribuiu competência à União (contribuições especiais, empréstimos compulsórios, por exemplo), aos Estados (contribuição previdenciária de seus servidores) e Municípios (contribuição previdenciária de seus servidores e contribuição para o custeio do serviço de iluminação púbica) consoante a destinação do produto de suas arrecadações ao atendimento de finalidades específicas – isto é, independentemente da natureza de suas hipóteses de incidência.

---

595 De forma simplificada e resumida, as normas jurídicas exprimem, em termos gerais e abstratos, representação de situações da vida cuja verificação ou preenchimento determina a necessidade de um comportamento. O direito objetiva normalizar condutas de uma dada sociedade, de modo que a norma jurídica se assume como parâmetro de qualificação da realidade e, ou, regra de conduta. Assim é que, nas palavras de Lourival Vilanova, "a norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação" Vilanova, Lourival. (1982). Norma jurídica: proposição jurídica. *Revista de direito público*, 61, p. 12. Enquanto estrutura lógica, a norma jurídica é composta de dois elementos, integrados entre si por um vínculo deôntico (dever ser): a previsão (ou antecedente) e a estatuição (ou consequente, ou mandamento). A previsão ou antecedente refere-se à situação da vida típica cuja verificação em concreto desencadeia o efeito ou a consequência jurídica estabelecida na estatuição (ou consequente normativo). Assim é que, a norma jurídica estabelece uma relação de causalidade entre a situação da vida representada no antecedente e os efeitos jurídicos estabelecidos no mandamento. É dizer, sob o aspecto estrutural, a norma jurídica é conformada pela descrição de um evento que uma vez ocorrido dará nascimento a uma relação jurídica obrigacional (consistente em um fazer, não fazer, ou permitir): "Se ocorrer A, então deve ser B". Objetivando identificar os elementos mínimos que tanto o antecedente quanto o consequente da norma jurídica devem possuir a fim de adequadamente transmitirem o comando normativo, foram propostas estruturas lógico-sintáticas mais detalhadas por parte dos estudiosos do Direito. No magistério de Paulo de Barros Carvalho, a norma de incidência seria composta por um antecedente descritor de um comportamento humano – referenciado em termos espaciais e temporais – e um consequente identificador de critérios determinativos de uma relação jurídica (sujeitos e objeto). Daí sua proposta no sentido de que a norma jurídica de incidência tributária seria composta pelos seguintes critérios mínimos, confortadores de um comando normativo de sentido completo: critérios material (descritor do comportamento humano), espacial (referencial de espaço em que se considera ocorrido a materialidade) e temporal (referencial de tempo, momento em que se considera ocorrido o evento descrito na materialidade) no antecedente e critérios pessoal (identificador dos sujeitos ativos e passivos da relação jurídica tributária) e quantitativo (identificadores dos critérios de cálculo - base de cálculo e alíquota - do objeto da relação jurídica tributária) no consequente. Carvalho, Paulo de Barros. (1998). *Teoria da norma tributária* (3a ed.). São Paulo: Max Limonad; Carvalho, Paulo de Barros. (2011). *Direito Tributário, Linguagem e Método* (4a ed.) São Paulo: Noeses; Carvalho, Paulo de Barros. (2012). *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos de Incidência* (9a ed.). São Paulo: Saraiva. Compreendendo de forma ligeiramente distinta, Marçal Justen Filho e Sacha Calmon Navarro Coêlho identificam, para além daqueles 03 (três) critérios no antecedente- material, espacial e temporal -, um quarto - pessoal - identificador da pessoa realizadora da materialidade do antecedente normativo. Note-se que, para esses dois autores, teríamos dois critérios pessoais distintos e inconfundíveis: um no antecedente normativo, identificador da pessoa realizadora da materialidade da hipótese, e um outro no consequente normativo, identificador das pessoas integrantes da relação jurídica tributária (quem detém o direito de receber os valores versus quem tem o dever de o pagar). Assim, para Marçal Justen Filho e Sacha Calmon Navarro Coêlho, teríamos no antecedente os critérios material, espacial, temporal e pessoal e no consequente (ou mandamento) os critérios pessoal e quantitativo. Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP; Coelho, Sacha Calmon Navarro. (2008). *Curso de direito tributário brasileiro* (9a ed.). Rio de Janeiro: Forense.

Feito essa ressalva, e retomando o raciocínio relativamente ao critério – central – da materialidade, defende a doutrina quase uníssona que a técnica utilizada pelo Constituinte para atribuir os feixes de competências aos entes federados foi a de conceitos constitucionais[596]. Reinaldo Pizolio, autor de obra dedicada ao assunto, destaca que a Constituição Federal, ao estabelecer o âmbito de competência tributária que cabe a cada ente tributante, utiliza-se de conceitos que indicam a parcela específica da realidade material que pode ser alcançada pela norma impositiva. Em suas palavras, *ao utilizar conceitos como receita, faturamento, propriedade territorial urbana, folha de salários, veículos automotores, entre tantos outros, nada mais faz a Carta da República do que: efetuar cortes na realidade, no chamado mundo fenomênico*[597].

É de se mencionar, no entanto, entendimento diverso de Luís Eduardo Schoueri. Partindo da distinção entre conceito e tipo[598], o autor conclui que o constituinte se utilizou de tipos – e não conceitos – para apartar as realidades tributáveis de cada um dos entes

---

596 Betina Treiger Grupenmacher, por exemplo, afirma que "(...) da interpretação sistemática das normas constitucionais extraem-se os conceitos dos termos e expressões que compõem o critério material das regras-matrizes de incidência dos impostos insertos na competência impositiva de cada uma das pessoas políticas de Direito Público. Ao estabelecer os conceitos constitucionais, o constituinte limitou a atividade do legislador ordinário quanto ao campo material dos tributos, quando da sua instituição por lei ordinária ou complementar". Grupenmacher, Betina Treiger. (2011). Tributação da atividade-meio no processo industrial. In Paulo de Barros Carvalho; Priscila de Souza (Coord). *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, p. 186. No mesmo sentido, Derzi, Misabel de Abreu Machado. (1988). *Direito Tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 103; Breyner, Frederico Menezes. (2021). Abordagem tipológica ou conceitual das regras de competência tributária: estudo comparado entre Brasil e Alemanha. *Revista de Direito Tributário Atual*, 47, 223-243. IBDT. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/abordagem-tipologica-ou-conceitual-das-regras-de-competencia-tributaria-estudo-comparado-entre-brasil-e-alemanha/; Acesso em: 25 jan. 2022.

597 Pizolio, Reinaldo. (2006). *Competência Tributária e Conceitos Constitucionais*. Santo André: Quartier Latin, pp. 21-22.

598 Sobre o assunto, vide nota de rodapé 563. De se complementar aqui que em que pese compreender que o constituinte se valeu de conceitos para fins de delimitação da competência legislativo-tributária, foi Mizabel de Abreu Machado Derzi quem aprofundou a ideia de "tipo" na nossa doutrina especializada. Referida autora demonstrou a confusão terminológica ao entorno do termo "tipo". Salienta que "tipos" "(...) além de serem uma abstração generalizadora, são ordens fluidas, que, colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para a ordenação dos fenômenos aos quais se estendem. São notas fundamentais ao tipo, a abertura, a graduabilidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade". Derzi, Misabel de Abreu Machado. (1988). *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 48. No entanto, "a tipicidade é utilizada incorretamente no campo do Direito Penal e do Tributário, com mais frequência, em sentido oposto, como sinônimo de legalidade material rígida da hipótese de norma, do pressuposto ou fato gerador. (...) o estudo da tipicidade, como ordem fluida e transitiva do pensamento, ficou severamente prejudicado nos países de língua espanhola ou portuguesa". Derzi, Misabel de Abreu Machado. (2005). Mutações, Complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In Heleno Taveira Torres (coord). *Tratado de Direito Constitucional Tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, p. 262.

federados[599]. Destaca que a ideia de "tipo" foi sistematizada, em doutrina germânica, em oposição à de "conceito": enquanto um "conceito jurídico" permite uma definição exata, com contornos precisos e específicos, no "tipo" não cabe falar em definição, mas em descrição. Assim, esclarece que: o conceito se define a partir de seus contornos, i.e., afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir do seu cerne, i.e, daquilo que ele deve preferencialmente possuir[600].

Em suma, entende o autor que a pedra de toque aos "tipos" seria sua fluidez e unidade de pensamento, ao passo que aos "conceitos" seria a existência de limites expressos. Por essa razão, relativamente à partilha de competências tributárias, conclui que o "constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos", aliás, pelo contrário, "ele [constituinte] sabia que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência", apreendendo referidas realidades (materialidades) sob o ponto de vista tipológico. Ao seu entender, caberia à lei complementar expressar tais realidades (tipologicamente estatuídas na Constituição Federal) através de conceitos, definindo as hipóteses de incidências, bases de cálculo, contribuintes etc.[601].

Em que pese bastante interessante e sedutor referido raciocínio, não coadunamos de todo com ele[602]. Para além de a teoria conceitual possibilitar uma maior garantia da rigidez da repartição constitucional de competências tributárias, atrelada à própria preservação da estrutura federalista, a previsão de competência residual da União, que consubstanciar verdadeiro "direito de invenção tributária", é contrária à teoria tipológica. É que justamente pelo "tipo" pressupor abertura semântica às evoluções socioeconômicas, de

---

599 Schoueri, Luís Eduardo. (2014). *Direito Tributário* (4a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 269.

600 Schoueri, Luís Eduardo. (2014). *Direito Tributário* (4a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 265.

601 Schoueri, Luís Eduardo. (2014). *Direito Tributário* (4a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 269.

602 De se mencionar que em oportunidade anterior, manifestamo-nos de forma distinta: Uhdre, Dayana de Carvalho. (2017). *Competência Tributária - Incidência e Limites de Novas Hipóteses de Responsabilidade Tributária*. Juruá: Curitiba. No entanto, após maiores reflexões, mudamos nosso entendimento, compreendendo que a Constituição Federal se utilizou de conceitos para fins de determinação das competências legislativo-tributárias.

modo que o texto positivado na Constituição seria suficiente a abarcar novos negócios jurídicos que se amoldariam ao tipo, seria desnecessário previsão de uma cláusula residual de "invenção tributária"[603], que a *contrario sensu* faz sentido em uma estrutura de partilha conceitual[604].

De toda forma, por se tratar de um Estado Federado, mesmo a atribuição conceitual de feixes de competência a cada um dos entes, referenciada em eventos sociais que denotem capacidade contributiva, é passível de suscitar inúmeros conflitos: seja por eventuais interpretações dissonantes do que configuraria uma ou outra materialidade[605], ou pelo estabelecimento – no caso dos entes homônimos – de distintos critérios definidores dos nexos de territorialidade[606]. E, é justamente nesse contexto que ganha relevância o instrumento da lei complementar de normas gerais. Trata-se de instrumento normativo conformador – pelo estabelecimento mais detalhado das materialidades, assim como dos critérios espaciais e temporais que lhes são afetos, dentre outros – da competência tributária dos entes federados.

---

603 Aliás, é justamente essa ausência de previsão de competência residual – a que denominam "direito de invenção tributária" – um dos critérios decisórios que conduziu a Corte Alemã a concluir, quando provocada a apreciar a constitucionalidade do imposto sobre combustíveis nucleares, de que o método de atribuição de competência tributária utilizado pela Lei Fundamental Alemã (GG) é "tipológico". BVerfG, Decisão do Segundo Senado de 13 de abril de 2017 – 2 BvL 6/13 –, para. [1-162]. Disponível em: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2017/04/ls20170413_2bvl000613en.html;jsessionid=04CB6070628D80F568BC32DF161FE591.1_cid354. Acesso em: 28 jan. 2022.

604 Sobre o assunto, regressaremos rapidamente no item 4.2 do Capítulo 5.

605 Caricato os conflitos entre o que seria operação tributável pelo ICMS ou pelo ISS: afinal, conforme veremos na sequência – no contexto do *e-commerce* de intangíveis – muitas operações encaixam-se no meio do caminho entre uma e outra materialidade.

606 Exemplo emblemático fora o conflito entre o disposto nas leis estaduais de São Paulo e Paraná relativamente ao critério espacial (territorial) que chamava a competência para arrecadar o imposto sobre a propriedade de veículos automotores. É que a taxas previstas na legislação do Estado do Paraná eram mais baixas que as anotadas pelo Estado vizinho (São Paulo). Daí não ser inusual que muitos moradores de São Paulo acabassem por registrar seus veículos no Estado do Paraná a fim de clamar pela incidência de IPVA nesse Estado. A contrapartida paulista foi modificar sua legislação a fim de prever como critério a chamar sua competência tributária a residência do proprietário – independentemente do local em que registrado o veículo. Ante a possibilidade de bitributação de um mesmo fato jurídico (propriedade de veículo automotor), inúmeras controvérsias foram instauradas perante os tribunais pátrios. A questão fora dirimida pelo STF (Supremo Tribunal Federal) no Recurso Extraordinário 1.016.605, em sede de repercussão geral. Entendera a Corte Superior que a Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário. De se assinalar que tal estado de coisas só ocorrera em razão da inexistência – relativamente ao IPVA – de lei complementar de normas gerais que estabelecesse o critério único a todos os entes (no caso, eles exerceram sua competência plena ex vi art. 24, § 3º, CF).

1.1.1. LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS

Trata-se, a lei complementar de normas gerais, de veículo normativo vocacionado – ao menos no contexto do sistema tributário brasileiro – a minimizar as áreas passíveis de conflitos de competências entre os entes federados. A Constituição de 1988 divide, de forma complexa, a competência legislativa entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios: estabelecem-se áreas de competência privativa ou exclusiva de cada ente, assim como áreas comuns, de competência concorrente[607], caso da matéria tributária. Justamente por todos os entes federativos serem dotados de competência legislativa, o risco de prescrições potencialmente conflituosas – principalmente no caso em que tal competência é concorrente –é grande. Assim, apesar de ser característica marcante dos sistemas federativos a descentralização política, há a necessidade de um instrumento que vise minimizar tais desequilíbrios, de modo a garantir um mínimo de harmonia no exercício das competências legislativas pelos entes federados[608].

E, é nesse ponto que ganham relevância, no sistema brasileiro, as normas gerais, veiculadas por instrumentos legislativos, que têm por função precípua a harmonização normativa mínima [609] dentro de um Estado descentralizado. E, como já adiantamos linhas atrás, na seara tributária, as leis complementares[610] são os instrumentos, por excelência, vocacionados a veicularem ditas normas gerais. Destarte, a matéria tributária, como dito, está dentro da chamada competência concorrente dos entes federativos, de forma que, consoante o art. 24 da Constituição Brasileira, cabe à União estabelecer as normas gerais e aos Estados-Membros (e Municípios) as normas suplementares (ou de aplicação). E, na

---

607 Fernanda Dias Menezes de Almeida salienta que tal concorrência objetiva "dar maior peso às ordens parciais no relacionamento federativos". Almeida, Fernanda Dias Menezes de (2005), p. 129.

608 Moura, Frederico Araújo Seabra de. (2009). *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, p. 117.

609 À semelhança das Diretivas no âmbito da União Europeia.

610 O que caracteriza um diploma legislativo como lei complementar, no Brasil, é a expressa previsão, na Constituição Federal, das matérias que deverão por ela serem veiculadas, e o procedimento legislativo diferenciado, em que se exige sua aprovação por maioria absoluta dos parlamentares (art. 69 da CF).

seara tributária, consoante exigência do art. 146 da Carta Política[611], essas normas gerais deverão ser veiculadas por lei complementar. Já as normas suplementares (ou de aplicação) serão introduzidas por meio de lei dos entes federais competentes.

Um esclarecimento aqui: leis complementares[612] são, consoante disciplina constitucional, espécie de veículo introdutor de normas que, comparativamente aos demais veículos previstos no ordenamento jurídico (Lei Ordinária, Lei Delegada etc.), detém caracteres especiais "de forma" e "de conteúdo". "De forma" por pressupor um *quórum* diferenciado de votação[613][614], e "de conteúdo" por sua utilização voltar-se a matérias exigidas pela Constituição Federal. Daí a afirmação de Paulo de Barros Carvalho[615] de que a lei complementar se reveste de natureza ontológico-formal[616] e se presta a possibilitar a plena eficácia de dispositivos constitucionais. No entanto, nos parece que é o aspecto formal, a rigidez, que consubstancia a característica central deste instrumento legislativo:

---

611 Exigência essa conjugada ao quanto prescrito no artigo 24 da Constituição brasileira.

612 Fala-se em acepções lata e estrita do termo "Lei Complementar". Lei complementar em sentido lato referir-se-ia aos diplomas normativos que assumiriam caráter de implementação, concretização dos postulados constitucionais - o que, em última análise, abarcaria todos os diplomas legislativos, posto encontrarem seu âmbito de validade na própria Constituição. Ao contrário, em sentido estrito, o termo estaria nominando os diplomas legislativos que, mediante aprovação por quórum qualificado, disciplinam a matéria a eles conferidos com exclusividade pela Constituição. A par de tais distinções, entendemos, conjuntamente a Paulo de Barros Carvalho que nossa análise deve partir da noção jurídico-positiva da lei complementar, isto é, do conceito positivado (constante na Constituição) de tal instrumento legislativo. Carvalho, Paulo de Barros. (2007). *Curso de Direito Tributário* (18a ed. rev. e atual.). São Paulo: Saraiva, p. 219. Daí utilizarmos a expressão "lei complementar" e centrar nossa análise apenas no sentido estrito do termo.

613 "Art. 69, CF. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta

614 Nesse ponto, convém destacar que tal rigidez procedimental na aprovação das leis complementares não se exaure na previsão constitucional de quórum qualificado, mas se espraia nos regimentos internos de cada uma das Casas do Congresso Nacional. Vide arts. 185 a 188 do Regimento da Câmara dos Deputados e arts. 288, 293 e 294 do Regimento do Senado.

615 "Desse conceito jurídico-positivo sobressaem dois traços identificadores: a) matéria expressa ou implicitamente indicada na Constituição; e b) o quórum especial do art. 69 (CF). Ao primeiro, denominamos pressuposto material ou ontológico. Ao segundo, requisito formal. Daí afirmar-se que a lei complementar reveste-se de natureza ontológico formal". Carvalho, Paulo de Barros. (2007). *Curso de Direito Tributário* (18a ed. rev. e atual.). São Paulo: Saraiva, p. 219.

616 Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado leciona que a "(...) identidade específica da lei complementar não deve ser buscada na matéria de que a mesma se ocupa, mas no procedimento adotado para sua elaboração. Além da Constituição Federal, o Regimento Interno do Congresso Nacional alberga normas disciplinando o procedimento para discussão e votação das leis, com regras específicas cuja aplicação caracteriza a espécie legislativa como lei complementar". Machado, Hugo de Brito. (2006). Segurança Jurídica e a questão da hierarquia de lei complementar. *Revista de Direito Tributário*, 95, São Paulo: Malheiros, p. 66.

afinal é justamente essa maior dificuldade procedimental o norte do elenco de matérias erigidas pelo constituinte para serem por este veículo tratadas.

Questão conexa a essa rigidez procedimental, e que tem implicações na compreensão da dinâmica normativa em matéria tributária, é a da posição hierárquica de tal instrumento (lei complementar) frente a leis ordinárias. Há quem[617] conclua pela automática superioridade das leis complementares em razão desse processo legislativo mais dificultoso imposto pelo sistema. Porém, compreendemos que tal critério não seja suficiente para assim se concluir[618]. É que hierarquia, no âmbito do sistema jurídico, significa dizer que as disposições normativas estariam erigidas de forma escalonada, condicionando-se reciprocamente[619]. Em outros termos, escalonamento normativo[620], ou hierarquia, refere-se às relações de subordinação existentes entre normas jurídicas, em que

---

617 Ataliba, Geraldo. (1971). *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 36. Destaque-se que, num primeiro momento, o mencionado doutrinador defendia que havia a hierarquia entre lei complementar sobre a lei ordinária. Posteriormente o aludido autor modificou seu entendimento (muito em decorrência de conferência proferida por José Souto Maior Borges na PUC/SP), salientando inexistir tal hierarquia. Machado, Hugo de Brito. (2000). Posição hierárquica da lei complementar. *Panorama da Justiça*, *4*(23), São Paulo. Machado, Hugo de Brito. (2010). *A Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros, p. 168.

618 Tal debate já fora objeto de apreciação, como *causa decidendi*, pelo E. STF. Cite-se a ADIN 2110, RE 572633/SC, RE 509300/MG. O que há de se compreender é que a lei complementar é veículo normativo – assim como o são leis ordinárias, delegadas, medidas provisórias etc. – eleito pela Constituição Federal para tratar de algumas matérias específicas, e que pressupõe um rito de aprovação mais rígido. Assim, caso se opte por utilizar lei complementar para veicular norma de conduta cuja matéria a Constituição não exigia o uso de tal instrumento normativo, poderá esta ser modificada – ou mesmo revogada – por lei ordinária. É que entendeu a Corte Superior que nesse caso não existiria hierarquia entre os instrumentos normativos.

619 Ferraz, Tércio Sampaio, Jr. (2007). Sistema tributário e princípio federativo. In *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, p. 338-339.

620 Consoante Paulo Barros De Carvalho, seria um contrassenso falar-se em sistema de normas sem organização hierárquica. Sustenta seu raciocínio da seguinte forma: "Se o valor integra a própria raiz do dever-se e se um de seus predicados sintáticos é a gradação dos preceitos em escala de hierarquia, o deôntico vem, desde logo, marcado pela presença indispensável dessa cadeia de vínculos de subordinação" - Carvalho, Paulo de Barros. (2006). "Guerra Fiscal" e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. In *Congresso Nacional De Estudos Tributários*, 3, São Paulo. Interpretação e Estado de Direito. São Paulo. Noeses, p. 667. Salienta, porém, em outro momento e obra, que tal organização não é uma necessidade própria da regulamentação das condutas, sendo oriunda de uma construção do próprio direito positivo: é "uma decisão que provém do ato de vontade do detentor do poder político, numa sociedade historicamente dada". Carvalho, Paulo de Barros. (2007). *Curso de Direito Tributário* (18a ed. rev. e atual.). São Paulo: Saraiva, p. 221.

a norma inferior retira seu fundamento de validade (seja no aspecto formal ou material) da chamada norma superior[621].

De se pontuar que a norma superior, subordinante, pode indicar o órgão competente ou o processo a ser obedecido para a criação da norma inferior, subordinada, falando-se, neste caso em hierarquia formal; ou, ainda, determinar-lhe o conteúdo material: hierarquia material[622]. Consoante essa linha de raciocínio, não há como se falar que a lei complementar será sempre superior hierarquicamente à lei ordinária[623]. Pode vir a ser, mas unicamente quando servir de fundamento de validade – formal ou material – para uma lei ordinária[624]. Exemplo de caso em que há hierarquia formal entre lei complementar e ordinária, nos é dado por Frederico Araújo de Seabro Moura: há a previsão no artigo 59, parágrafo único da Constituição Federal, de que lei complementar disporá sobre *elaboração, redação, alteração e consolidação das leis*. Elaborada tal Lei Complementar (no caso, a de nº 95/1998, de 26 de fevereiro de 1998), esta é "superior hierarquicamente a todas as leis ordinárias e demais espécies normativas existentes no Brasil, por lhes estipular requisitos de forma"[625].

Já a hierarquia material pode se concretizar nos casos em que a Constituição ordena que dada lei complementar disponha acerca do conteúdo material que uma lei ordinária há de observar. Isto é, a norma hierarquicamente superior determinará quais os limites em que

---

621 Ensina-nos Michel Temer: "Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu poder, seu engate lógico, seu fundamento de validade, numa norma superior. A lei é hierarquicamente inferior à Constituição porque encontra nesta o seu fundamento de validade" Temer, Michel. (1994). *Elementos de Direito Constitucional* (10a ed.). São Paulo: Malheiros, p. 247. No mesmo sentido, Borges, Souto Maior. (1975). *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 15.

622 Moura, Frederico Araújo Seabra de. (2009). *Lei Complementar Tributária*. Santo André: Quartier Latin, p. 101.

623 Contrariamente, arguindo deterem as leis complementares posição hierárquica superior às leis ordinárias: Machado, Hugo de Brito. (1996, novembro). Posição hierárquica da lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 14, São Paulo: Dialética, p. 19 et seq. Machado, Hugo de Brito. (2010). *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros, p. 111 et seq.

624 Nesse sentido, vide Ávila, Humberto. (2012). Sistema Constitucional Tributário (5a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 188 et seq.

625 Moura, Frederico Araújo Seabra de. (2009). *Lei Complementar Tributária*. Santo André: Quartier Latin, p. 104.

a autoridade inferior poderá se manifestar[626]. Nesse contexto, e já focando nos dispositivos constitucionais que tratam de lei complementar tributária (notadamente art. 146), podemos afirmar existir hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária. É que nesse caso estamos diante de lei veiculadora de normas gerais (normas de produção normativa), lei nacional, a ser obrigatoriamente observada por todos os entes federativos.

As normas gerais, em matéria tributária, seriam, portanto, enunciados de caráter prescritivo, veiculados pela União e que devem – na maioria dos casos – ser seguidos por todas as pessoas jurídicas (pela própria União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios), quando produzirem suas normas jurídicas tributárias[627]– razão pela qual constituiria fundamento de validade destas. Percebe-se que, em matéria tributária, essas leis complementares não são veículos de leis sobre tributação (normas de conduta), mas de leis sobre leis de tributação, normas de produção normativa (normas de estrutura[628]). E, justamente por ser norma geral nada mais que norma sobre produção normativa, esclarecedora e/ou condicionante do exercício da competência pelos entes federativos,

---

626 "No domínio material, porém, a hierarquia se manifesta diversamente, indo a norma subordinada colher na compostura semiológica da norma subordinante o núcleo do assunto sobre o qual pretende dispor (...). O exemplo eloquente está nas regras que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes. Instalando-se a possibilidade, o legislador complementar expedirá *disposição normativa cujo conteúdo deverá ser observado e absorvido pelas pessoas políticas interessadas*". Carvalho, Paulo de Barros. (2007). *Curso de Direito Tributário* (18a ed. rev. e atual.). São Paulo: Saraiva, p. 211.

627 Nesse caso, como vimos acima, há hierarquia entre essa lei complementar e as leis ordinárias dos entes federativos – já que aquela é fundamento de validade destas.

628 Clássica, em doutrina, a organização das normas jurídicas em normas de comportamento (ou de conduta) e normas de estrutura (ou de organização). Autores como Hans Kelsen, Herbert L. A. Hart Norberto Bobbio, Ricardo Guastini e Paulo de Barros Carvalho trabalharam com essa distinção (ainda que nominada de forma diversa). As normas de condutas seriam aquelas diretamente voltadas a regulamentar as condutas interpessoais, já as de estrutura, a par de se dirigirem igualmente a condutas interpessoais – afinal, toda e qualquer norma jurídica volta-se a tanto –, têm por objeto direto regulamentar os comportamentos relacionados à produção de novas normas jurídicas (unidades jurídicas). É dizer, normas de estrutura são normas que regulam a criação do direito, disciplinando o órgão competente, a matéria e o procedimento próprio a produção de novos enunciados prescritivos. São normas que, ao disporem sobre outras normas, isto é, sobre a conduta de criar normas, possibilitam a modificação do sistema jurídico (aspecto dinâmico). Já as normas de conduta são aquelas diretamente vocacionadas a regularem as condutas interpessoais, as relações socialmente travadas. Sobre: Kelsen, Hans. (2009). *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, p. 215 et seq.; Hart, Herbert. (2001). *O conceito de direito* (3a ed.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, p. 111 et seq., Bobbio, Norberto. (2011). *Teoria do Ordenamento Jurídico*. São Paulo: Edipro, p. 45-48; Guastini, Ricardo. (1999). *Distinguiendo: estúdios de teoria y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, p. 399; Carvalho, Paulo de Barros. (2007). *Curso de Direito Tributário*. (19a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 145 et seq.

compartilhamos do entendimento de que a lei complementar tributária deteria apenas uma função[629]: estabelecer normas gerais[630,631].

Assim, em que pese o cuidado do nosso legislador constituinte em delinear (quase) exaustivamente as competências tributárias de cada ente federativo, atribuindo-lhes materialidades específicas, podem ocorrer interpretações dissonantes e potencialmente conflitantes[632] por parte destes entes, assim como desarmonias legislativas altamente

---

629 Destaque-se que tal raciocínio tem por pano de fundo o exercício da competência concorrente, isto é, lei complementar enquanto lei nacional, estipuladora de diretrizes básicas. É que a Constituição Federal estabeleceu casos em que a lei complementar deverá instituir tributos, caso dos empréstimos compulsórios, Imposto sobre Grandes Fortunas – aqui, obviamente não estamos falando de normas sobre produção normativa (normas gerais).

630 No mesmo sentido, Vieira, José Roberto Vieira. (2013). O papel da Lei Complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos. In *Congresso Nacional De Estudos Tributários*, 10. Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais. São Paulo: Noeses (pp. 568-574).

631 De se ressaltar que há discussões em doutrina relativa a quais seriam as funções desempenhadas pelas leis complementares em matéria tributária. Basicamente a celeuma entre as correntes dicotômica e tricotômica centra-se na adequada interpretação da redação do art. 146 da CF. Em apertada síntese, a teoria tricotômica acerca das funções da lei complementar no direito tributário parte da literalidade textual da Constituição. Assim, leitura do disposto no art. 146 da CF (anteriormente, art. 18, § 1º da Constituição de 1967) demonstra serem três as funções da lei complementar tributária: dispor sobre conflito de competências entre os entes federativos, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. A teoria dicotômica criticava tal postura dos adeptos da teoria tricotômica (leitura literal dos postulados constitucionais), salientando que tal entendimento redundaria em afronta ao princípio da Federação e Autonomia dos entes federados, posto ampliar em demasia a competência da União ao lhe possibilitar legislar amplamente a rubrica de "normas gerais". Assim, para essa segunda corrente, os dispositivos constitucionais deveriam ser interpretados em cotejo com todo o ordenamento constitucional, evitando-se assim afronta àqueles princípios constitucionais. Entendiam que a lei complementar deteria, em verdade, apenas uma função: editar normas gerais. E, que tal lei complementar de normas gerais teria dois objetivos: dispor sobre conflito de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações ao poder de tributar. Vide: Souza, Hamilton, Dias de. (1982). Lei complementar em matéria tributária. In Ives Gandra Martins (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva: CEU, p. 31; Santi, Eurico Marcos Diniz de. (2000). *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, p. 86. Carvalho, Paulo de Barros. (2007). *Curso de Direito Tributário* (18a ed. rev. e atual.). São Paulo: Saraiva, p. 207 et seq. Carrazza, Roque. (2004). *Curso de Direito Constitucional Tributário*. (19a ed.). São Paulo: Malheiros, p. 800 et seq.

632 Acerca desse assunto, José Roberto Vieira chama a atenção quanto à inexistência, em verdade de aludidos conflitos de competência. Salienta que ante o cuidado e exaustão na partilha constitucional das competências tributárias, seus eventuais "conflitos" já encontrariam solução na própria Carta Política. Daí afirmar ser impossível logicamente os chamados "conflitos de competência". Nesse sentido, esclarece que os aludidos conflitos, a serem objeto de preocupações pela lei complementar, seriam os potenciais, em verdade, embates entre "(...) leis infraconstitucionais de mais de uma esfera de governo (...)", a implicarem invasões de competência por parte de uma delas. No entanto, destaca que tais "conflitos de lei" só são estabelecidos por existirem conflitos de interpretações entre os entes políticos: "(...) Eis, aqui, a natureza constitucional daquilo que a doutrina versa como 'conflitos de competência': secundariamente, conflitos legais; primariamente, conflitos hermenêuticos". Vieira, José Roberto Vieira. (2013). O papel da Lei Complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos. In *Congresso Nacional De Estudos Tributários*, 10. Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais. São Paulo: Noeses, p. 5-6.

desagregadoras. Daí a necessidade de normas gerais tributárias. Normas estas que justamente nas áreas gris, passíveis de equívocos interpretativos por parte dos entes federativos, orientarão o cerne de atribuições de cada uma dessas pessoas políticas ("conflito de competências"); da mesma forma, integralizam os ditames constitucionais que estabeleçam limitações ao exercício da competência, bem como harmonizarão o sistema tributário nacional, conferindo-lhe certa homogeneidade (em todo consentâneo a ideia de equilíbrio da Federação)[633].

O que há de se ter em mente, portanto, é que o exercício das competências tributárias por parte da União, dos Estados Membros, e dos Municípios perpassa a observância do regramento estabelecido tanto nos dispositivos constitucionais quanto nos diplomas legislativos de normas gerais. Dito de outro modo, para além da Carta Política, é nas leis complementares de normas gerais que devemos nos socorrer para bem delinear os âmbitos de competências afetos a cada ente federado. Atualmente, o principal diploma legislativo que exerce as funções de lei complementar do sistema tributário brasileiro é o Código Tributário Nacional (Decreto-Lei 5172/66[634]). No entanto, relativamente ao ICMS e ao ISS, impostos sobre o consumo que mais nos interessam para os fins da presente tese, há leis complementares específicas: (i) a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996) e a Lei Complementar nº 24/75, e (ii) a Lei Complementar nº 116/2003, respectivamente.

---

633 Neste sentido, Heleno Taveira Torres: "No Brasil, a Constituição Federal trouxe um grupo de normas muito abrangente para instituir o respectivo sistema tributário nacional, com disposições atributivas de poder de tributar, sob forma de competências, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios; (...). A própria Constituição Federal (art. 146, III) exige que o sistema de legislações (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) submeta-se às chamadas 'normas gerais de direito tributário' como forma de: regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, aplicando-se estritamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos (art. 146, II; art. 150 VI, 'c'; art. 195, §7º, 156, § 3º CF); ii) evitar eventuais conflitos de competência entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos já identificados na Constituição (art. 146, I e III, 'a'; 155, § 2º, XII, CF); iii) definir os tributos e suas espécies (art. 146, III, 'a', CF); iv) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito – art. 146, III, 'b', CF; e iv) uniformizar os prazos de decadência e prescrição – art. 146, III, 'b', CF; vi) fomentar, de modo harmonizado, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedade cooperativa". Tôrres, Heleno Taveira. (2000). Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional – Hierarquia de Normas – Papel do CTN no Ordenamento. *Revista de Direito Tributário*, 84. p. 2.

634 Fala-se que o CTN exerce as funções de lei complementar porque em realidade, sob o aspecto formal é lei ordinária (decreto-lei), elaborada sob a égide da Constituição anterior, mas recepcionada pela atual Carta Política com *status* de lei complementar – em razão da natureza das matérias nesse diploma veiculadas.

2. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO SISTEMA BRASILEIRO: UMA RÁPIDA INCURSÃO SOBRE SUAS MATERIALIDADES

Mencionamos no início do presente capítulo serem cinco os principais tributos[635], partilhados entre os entes federados, relacionados à base de bens e serviços: duas contribuições (PIS e COFINS) e três impostos (IPI, ICMS e ISS). Destacamos ainda que relativamente aos tributos não vinculados, nosso foco de estudo, a divisão de competência entre os entes se dá com base em materialidades identificadoras de manifestações de capacidade contributiva (situações que constituam fatos-signos presuntivos de riqueza). Outrossim, esclarecemos o papel central ocupado, no sistema jurídico-fiscal brasileiro, pelas leis complementares, veiculadoras de normas gerais harmonizadoras e conformadoras da competência legislativo-tributária dos entes federados.

É chegada a hora de se examinar justamente a que materialidades aqueles tributos se referem, de que forma eventuais dispositivos veiculados em leis complementares lhes condicionam e/ou delimitam, bem como a que ente se lhes atribuíram. Advertimos, porém, que no corpo do presente trabalho nos ateremos apenas ao exame do ICMS e no ISS, por serem os protagonistas dos debates e da problemática inerente ao *e-commerce* de intangíveis no cenário brasileiro.

2.1. ICMS

Estabelece o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre "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". Nos

---

635 Alguns relatórios de consultoria tributária mencionam como categorias de tributos sobre o consumo o IOF e a CIDE-Combustível. Ambos não foram considerados neste trabalho. Tanto em razão de não se tratar tecnicamente de tributos indiretos, como por suas características preponderantemente extrafiscais e, também, por terem bases de incidência mais restritas – algo comparável quiçá a uma tributação especial sobre o consumo.

ensina Paulo de Barros Carvalho que, ante a dicção constitucional, seriam ao menos três[636] as regras-matrizes de incidência do ICMS: (i) realização de operações relativas à circulação de mercadorias, (ii) prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e (iii) prestação de serviços de comunicação[637,638].

Para os fins da presente pesquisa, notadamente o debate relacionado à tributação indireta do *e-commerce* de intangíveis, o foco será o ICMS-Mercadoria, paradigmático em relação às materialidades mencionadas. Em linhas gerais, o ICMS consiste em um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, não cumulativo, ou seja, que permite o abatimento dos valores já antecipados em operações anteriores, e plurifásico, na medida em que incide em várias etapas da cadeia econômica de uma mercadoria. É dizer, tributa-se, via ICMS-Mercadoria, as várias etapas do ciclo econômico de um bem, em direção a seu consumo final[639].

De se mencionar, aliás, que justamente por se tratar de um tributo estadual que potencialmente incide sobre toda a cadeia consumerista, o ICMS acabou por ser tributo extremamente regulado pela Constituição Federal, recebendo nada menos do que quarenta

---

636 Utilizamos a expressão ao "menos três" em razão de que há quem defenda serem em realidade muito maior número as materialidades atribuíveis à sigla de ICMS. Nesse sentido Roque Antonio Carrazza versa que o ICMS é sigla que congrega "vários impostos", cada um dentro de uma conformação e lógica específica: "A sigla 'ICMS' alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadoria), que compreende o que nasce da entrada na Unidade Federada, de mercadorias ou bens importados do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre o serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasoso e de energia elétrica; e e)imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.". Carrazza, Roque Antonio. (2015). *ICMS* (17a ed., rev. e ampl.). São Paulo: Malheiros, pp. 42-43.

637 Carvalho, Paulo de Barros. (2011). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. (4a ed.). São Paulo: Noeses, p. 733. No mesmo sentido: Moreira, André Mendes. (2012). *A não-cumulatividade dos tributos*. (2a ed. rev atual.). São Paulo: Noeses, p. 332.

638 Nos recorda André Mendes Moreira que o ICMS é tributo resultante da congregação dos antigos ICM (imposto estadual sobre as operações de circulação de mercadoria), ISSC (imposto federal sobre a prestação de serviços de comunicação), ISTR (imposto federal sobre a prestação de serviços de transporte), e impostos federais únicos (operações de circulação de combustíveis, lubrificantes, minerais e energia elétrica). Aliás, parte da competência então dos entes municipais – no caso, prestação de serviços de comunicação de âmbito municipal –, passaram com a Carta de 1988, a fazerem parte do ICMS. Moreira, André Mendes. (2012). *A não-cumulatividade dos tributos*. (2a ed. rev atual.). São Paulo: Noeses, p. 329-330.

639 Schoueri, Luis Eduardo; Galdino, Guilherme. (2018). Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In Renato Vilela Faria et al. (Coord.). *Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 245-268.

e cinco dispositivos que buscam detalhar critérios relacionados à sua regra matriz de incidência e as limitações para sua instituição. E mais, a Constituição ainda reservou exclusivamente à lei complementar específica competência para disciplinar os aspectos estruturais relativos ao imposto[640]. Esse aparente excessivo zelo do Constituinte em relação ao ICMS não foi sem propósito, afinal, em que pese seja um tributo de competência estadual (e do Distrito Federal), a incidência do ICMS não se adstringe às operações internas, alcançando também as operações interestaduais[641], o que faz com que *os reflexos das disposições de um ente ultrapassem os seus limites territoriais, espraiando-se por todo o país e, muitas vezes, interferindo na competência tributária dos demais*[642].

Assim, embora a Constituição tenha atribuído aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para a instituição e cobrança do ICMS, o imposto possui tamanha relevância – nos orçamentos dos Estados[643] *vis-à-vis* preservação da harmonia nacional, da unidade federalista, da tributação não discriminatória, e da livre concorrência – a ponto de ser regulado em larga medida já ao nível nacional. Tal medida visa construir legislações (estaduais) harmônicas entre si, evitando-se assim potenciais conflitos entre os entes federados. Tratar-se-ia, na síntese de Paulo de Barros Carvalho, de um imposto estadual com vocação eminentemente nacional[644].

Feitas essas considerações, avancemos no exame da materialidade do ICMS-Mercadoria. Já mencionamos linhas atrás que, de acordo com o art. 155, II da Constituição

---

640 Função exercida pela já mencionada Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir).

641 Residindo aqui talvez um dos grandes problemas atrelados à guerra fiscal entre os Estados. Ao se permitir aos Estados tributarem operações interestaduais, isto é, que ultrapassem os limites dos territórios envolvidos, criou-se espaço para conflitos.

642 Neves, Bárbara das. (2018). *A Tributação na Economia Digital: o tratamento tributário nas transações envolvendo contratos de softwares no Brasil sob a perspectiva do ICMS e ISS*. [Dissertação de Mestrado]. Universidade Federal do Paraná, p. 84.

643 Tendo por parâmetro dados do Estado de maior pujança econômica, relatório da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo revela que mais de 80% da receita fiscal do ano de 2021 (janeiro a junho) tem por origem o ICMS. Relatório disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Downloads/Relatorios-da-Receita-Tributaria/2021/julho/INTERNET_julho21.pdf. Acesso em 31 dei julho de 2021.

644 Carvalho, Paulo de Barros. (2007). *Curso de Direito Tributário* (18a ed. rev. e atual.). São Paulo: Saraiva, pp. 222–226. Sobre a questão de a tributação indireta em Estados Federais deter necessária vocação nacional, algumas notas serão mais à frente trazidas (vide item 4 do capítulo 5). É que algumas experiências estrangeiras não nos permitem concordar *ab initio* com tal colocação do notável professor.

Federal, constituiria "fato gerador"[645] do ICMS-Mercadoria a realização de *operações* de *circulação* de *mercadorias*. Logo, é consoante a compreensão que se tem dos termos "operação", "circulação" e "mercadorias" que a abrangência da competência estatal (relativamente a esse tributo) é definida. Não há na Lei Complementar nº 87/96[646] qualquer delimitação expressa do que consistiria cada um desses termos, socorrendo-se a doutrina em grande medida do quanto disposto no art. 110 do CTN[647]. No entanto, mesmo aqui, não há univocidade nas interpretações atribuídas, pelos estudiosos, a cada um dos termos mencionados[648].

De uma forma geral (e nesse ponto relativamente pacífico), por operações há de ser considerada a realização de ato ou negócio jurídico que, *in casu*, tenha por objeto a

---

[645] A expressão "fato gerador" fora colocada entre aspas porque embora bastante difundida (e em certa medida didática) é ambígua, posto se referir tanto à descrição hipotética do evento que dará nascimento à relação jurídica tributária (sentido em que utilizado) quanto ao próprio evento concretamente ocorrido. Daí a doutrina preferir utilizar expressões distintas a fim de identificar uma ou outra situação: Geraldo Ataliba utiliza "hipótese de incidência" e "fato imponível" para designar, respectivamente, (i) a descrição legislativa do acontecimento que, uma vez presente, desencadeará a relação jurídica tributária; e (ii) fato jurídico que se subsumindo à hipótese de incidência determinou tal nascimento. Ataliba. Geraldo. (2013). *Hipótese de Incidência Tributária* (6a ed., 14a tiragem.). São Paulo: Malheiros, p. 55. Roque Antonio Carrazza coaduna com a proposta de Geraldo Ataliba, porém não desdenha a expressão "fato gerador": entende que se devidamente acompanhada dos adjetivos "abstrato" ou "concreto" é possível se diferenciar os fenômenos. Carrazza, Roque Antonio. (2010). *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, p. 11. Paulo de Barros Carvalho, coerente à sua opção metodológica pelo construtivismo lógico-semântico, opta por utilizar três expressões distintas: (i) "hipótese tributária" para se referir à descrição legislativa do acontecimento que desencadeará a obrigação tributária; (ii) "evento jurídico tributário", para nominar o fato que sucede na concretude dos relacionamentos sociais, e que são captados por nossos órgãos sensoriais; e (iii) "fato jurídico tributário" para o relato linguístico desse acontecimento. Carvalho, Paulo de Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed., 3a tiragem.). São Paulo: Saraiva, p. 256.

[646] Lei complementar - de normas gerais - específica do ICMS.

[647] O Código Tributário Nacional é diploma que, como vimos, exerce a função de lei complementar de normas gerais no sistema tributário brasileiro. Os seus dispositivos vocacionam-se a reger o sistema de forma mais global e ampla, sendo aplicável – na medida do possível – a todos os tributos instituídos. O artigo 110 estabelece que a utilização, pelo constituinte, de categorias de direito privado na delimitação da competência legislativo-tributária dos entes federados deve ser respeitada pelos legisladores infraconstitucionais, verbis: "*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*". Daí que, consoante veremos, a identificação do termo "mercadoria" a bens corpóreos teve por premissa justamente a utilização de instituto plasmado na legislação de direito comercial.

[648] Trata-se de questões que em que pese iniciadas no âmbito doutrinário, acabam por desembocarem no Judiciário, detentor de legitimidade para atribuir a interpretação final dos enunciados normativos. Tanto que, ao longo do breve desenvolvimento que faremos doravante acerca das acepções em que os termos "operações", "circulação", e "mercadorias" são tomadas, eventuais precedentes exarados pelas Cortes Superiores, e que sejam relevantes ao tópico, serão mencionados.

circulação de mercadorias[649]. Já quanto à caracterização de circulação, quatro são as correntes que buscam identificar, desde a EC nº 18/65 com o ICM (tributo que o antecedeu), a hipótese de incidência possível do ICMS-Mercadoria. Uma primeira, atendo-se às prescrições expressas do art. 52 do CTN[650] e art. 1º do Decreto-Lei nº 406/68[651], então regentes do ICM[652], defendia que qualquer saída de mercadoria configuraria circulação e hipótese do imposto. Trata-se de tese que rapidamente foi abandonada posto levar ao absurdo de se concluir pela tributação do furto ou roubo[653]. Ademais, restou pacificado em doutrina que a referência à "saída da mercadoria do estabelecimento" constituiria mero marco temporal da hipótese de incidência normativa, é dizer, identifica o átimo em que se considera ocorrido o evento tributável.

A segunda corrente, que teve por principal defensor Geraldo Ataliba[654], defende que o termo circulação pressuporia "mudança de titularidade". É dizer, a operação que daria ensejo à incidência do ICMS seria aquela em que verificada circulação jurídica, com transferência de propriedade, da mercadoria, não sendo suficiente, portanto, a sua mera

---

649 Carvalho, Paulo de Barros. (2011). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. (4a ed.). São Paulo: Noeses, p. 736.

650 Art. 52. O impôsto, de competência dos Estados, sôbre operações relativas a circulação de mercadorias tem como fato gerador:
I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

651 Art 1º O impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:
I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

652 De se pontuar que a redação veiculada nos diplomas mencionados fora replicada no art. 12, I Lei Complementar nº 87/96, regente do ICMS (atualmente em vigor):
Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

653 Baleeiro, Aliomar. (1975). ICMS sobre importação de bens de capital para uso do importador. *Revista Forense,* 250, p. 139. No mesmo sentido, Carrazza, Roque Antonio. (2002). *ICMS* (9a ed.). São Paulo: Malheiros. Esse último autor, nos brinda ainda com outro exemplo – que já se tornou clássico na doutrina brasileira – do absurdo que a compreensão de que a mera saída física da mercadoria daria ensejo à incidência do ICMS levaria: tributar mercadorias arrastadas por enchentes.

654 Ataliba, Geraldo. (1994). ICMS – competência impositiva na Constituição de 1988. *Revista de Direito Administrativo*, 195, pp. 25-30.

circulação física. Trata-se de doutrina atualmente dominante[655] e que fora encampada pela jurisprudência[656]. No Recurso Especial nº 1.125.133/SP[657], julgado pelo rito dos recursos repetitivos, ficara assente que, por não estar caracterizada circulação jurídica em operações de transferência de mercadorias entre estabelecimento de uma mesma pessoa jurídica, não

---

655 Consoante Roque Antonio Carrazza a circulação jurídica (de titularidade) não se confunde com a merca circulação física (trânsito material dos bens) ou a própria circulação econômica (nas diversas fases de produção, circulação e consumo das mercadorias). Carrazza, Roque Antonio. (2002). *ICMS* (9a ed.). São Paulo: Malheiros, p. 60. Paulo de Barros Carvalho compreende que o imposto incide sobre operações jurídicas sobre circulação de mercadorias. Em: Carvalho, Paulo de Barros. (1989). Sistema Tributário na Constituição de 1988 - II ICMS. *Revista de Direito Tributário*, 48, p. 178. Para José Eduardo Soares de Melo, "operações" configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)". Em: Melo, José Eduardo Soares de. (2018). ICMS: teoria e prática (14a ed.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 13. José Souto Maior Borges destaca que "A operação – fato gerador do imposto – pode ser jurídica, embora não deva ser necessariamente uma compra e venda, como acontecia com o velho IVC, que, aliás, fora estendida à troca e à empreitada, o que nos parece bem difícil – talvez impossível é que a mercadoria seja objeto de operação econômica legítima sem que ocorra ato ou negócio jurídico. Cremos que o legislador ampliou o IVC dos negócios jurídicos de venda para quaisquer atos jurídicos que transfiram o domínio sobre mercadorias entregues à circulação econômica". Em: Borges, José Souto Maior. (1971). O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, 103, São Paulo: FGV, p. 33.

656 Para além do Recurso Extraordinário nº 1.125.133/ SP (vide nota de rodapé nº 657), merecem menção os Recursos Extraordinários nº 461.968-7 e nº 226.899. Quando da apreciação da matéria no RE no 461.968-7, o então Ministro Eros Grau justificou que: "[...] as arrendadoras (= indústria aeronáutica direta ou indiretamente) permanecem, ao final do termo do contrato, proprietárias dos bens transferidos temporariamente ao uso das companhias de navegação aérea. Esse é um fato notório. Quando aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham são importadas em regime de leasing não se prevê a sua posterior transferência ao domínio do arrendatário. Ora, essa circunstância importa em que não se verifique, no caso, circulação de mercadoria, pressuposto da incidência do tributo de que se cuida". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 461.968-7. Relator: Eros Grau. Brasília, DF, julgamento em 30.05.2007, D.J. 24.08.07. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. 1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de leasing não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário. 2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto - diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil --- é sobre "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". 3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas. 4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM - Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado. Este entendimento foi confirmado posteriormente pelo Pleno do Tribunal. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário no 540.829/SP. Relator: Ministro Gilmar MENDES, Julgamento em 11.09.2014., D.J., 17.11.2014.

657 Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.125.133/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, julgamento em 25.08.2010, D.J. 10.09.2010, que resultou na súmula 166 também do STJ, segundo a qual "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". Tal compreensão foi cristalizada na Súmula nº 166 do E. STJ: "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

restaria configurada hipótese de incidência do ICMS[658]. De forma semelhante, entendeu-se pela não incidência do ICMS nos contratos de comodato. Trata-se, o comodato, de contrato caracterizado pelo empréstimo gratuito de coisas não fungíveis (art. 579 do Código Civil). Como nessas transações a propriedade do bem ainda permanece com o cedente, sendo inclusive possível que o proprietário continue usufruindo dos créditos relativos à aquisição do bem cedido em caráter temporário, a jurisprudência[659] se firmou no sentido de não ser caso de incidência do ICMS, posto estar caracterizado, *in caso*, mera circulação física do bem.

A terceira corrente, a seu turno, concorda com a segunda relativamente ao ponto em que nem toda saída caracteriza circulação para fins de caracterização da materialidade do ICMS, porém, contrariamente a ela, entende não ser a transferência de propriedade requisito indispensável a tanto. Para essa corrente, basta que a saída configure "uma etapa do processo de circulação de mercadorias, assim entendido o complexo de sucessivas transferências destas, desde o seu produtor, expressão que inclui o fabricante e o importador, até o seu consumidor final"[660]. É dizer, constituiria "fato gerador" do ICMS a

---

658 De se mencionar posicionamento de Betina Treiger Grupenmacher com base nessa premissa, que defende estar fora do alcance do ICMS inclusive a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo grupo econômico. Assevera a autora que por se tratar de empreendimentos que possuem um mesmo quadro societário, as operações realizadas entre estes configuraria "negócio consigo mesmo". Grupenmacher, Betina Treiger. (1996). Incidência do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo grupo. *Revista Dialética de Direito Tributário,* (10), p. 57.

659 Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça compreende, inclusive, que os créditos provenientes da aquisição de bens cedidos em comodato poderão ser mantidos pelo titular, na medida em que continua sendo proprietário e o contrato foi firmado em razão da estruturação da operação para manutenção de serviços e produtos do remete. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 748359 / RS. Relator: Ministro Assusete Magalhães. Brasília, DF, julgamento em 07.11.2017, D.J. 16.11.2017. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO PERMANENTE, CEDIDOS EM COMODATO. EMPRESA QUE PRESTA SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL. CESSÃO DE APARELHOS CELULARES, EM REGIME DE COMODATO. POSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 568/STJ E ART. 253, PARÁGRAFO ÚNICO, II, C, DO RISTJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp. Acesso em: 11 jul. 2021. Trata-se de entendimento firmado na Súmula nº 573 do STF: "não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato".

660 Souza, Rubens Gomes. (1967). O imposto sobre vendas e consignações - o imposto sobre circulação de mercadoria e a conferência de bens móveis ao capital de sociedade. *Revista de Direito Administrativo,* (90), p. 432.

circulação econômica da mercadoria[661], isto é, a realização de operações que implicassem o impulso da mercadoria na cadeia econômica. Daí defender Alcides Jorge Costa que a incidência do ICMS se daria mesmo no caso de operações sem a transferência de titularidade, como nas simples transferências entre estabelecimentos de uma mesma sociedade. Isso porque seria incompatível com a sistemática do imposto, mormente com o princípio da neutralidade, não se tributar operações com agregação de valor, sob pena de existirem mercadorias que chegam ao consumidor final com tributações diversas[662,663].

Por fim, a quarta corrente em que pese partir da premissa defendida pela segunda, entendendo ser necessário transferência da propriedade para configurar "circulação", salienta que tal compreensão só é válida nas operações internas, isto é, que não ultrapassem o território de um Estado-Membro. Adepto dessa teoria, Marco Aurélio Grego alega que a exigência de circulação jurídica não deveria se estender às operações interestaduais, na medida em que por estar o poder de tributar dos entes atrelado à ocorrência do pressuposto de fato do imposto, cada um dos Estados envolvidos em operações transfronteiriças deteria legitimidade para arrecadar aquilo que foi produzido em

---

661 Compartilham dessa teoria da circulação econômica: Torres, Ricardo Lobo. (2007). *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. IV – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renova, p. 2004; Ribeiro, Ricardo Lodi. (2014). A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. *Revista Dialética de Direito Tributário*, *227*, pp. 102-121.

662 Costa, Alcides Jorge. (1978). *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, pp. 86–87. No mesmo sentido, Machado, Hugo de Brito. (1997). Aspectos fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, pp. 26-27.

663 No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado para quem constituiria fato gerador do imposto, porque caracterizada a circulação, operações que integram "o trajeto da mercadoria da produção ao consumo ainda que permanecendo no patrimônio da mesma pessoa jurídica". Machado, Hugo de Brito. (1997). *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, p. 26.

seu território[664]. No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza – que evoca o princípio federalista[665] – e Ives Gandra da Silva Martins[666].

Se ainda há alguma divergência em doutrina relativamente à necessidade de circulação jurídica (transferência de titularidade) da mercadoria para a caracterização da hipótese de incidência do ICMS, é ponto incontroverso que a delimitação de mercadoria exige, para além de destinação do bem à venda, habitualidade e propósito lucrativo. Relativamente a esse último aspecto, é de se pontuar, juntamente a Iuri Engel Francescutti, que a carência de propósito lucrativo retira o próprio signo presuntivo de riqueza (capacidade contributiva), pressuposto necessário a toda e qualquer exação tributária instituída por intermédio de impostos[667]. No que tange aos caracteres "destinação comercial", e habitualidade, a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 4º o estabelece ao determinar como contribuinte do ICMS o sujeito que "realize, com *habitualidade* ou em volume que *caracterize intuito comercial,* operações de circulação de mercadoria". Em suma, pacífico o entendimento de que mercadoria é bem destinado ao comércio (mercancia) por intermédio de uma atividade habitual. Referida interpretação foi,

---

664 Grego, Marco Aurélio. (2015). ICMS- transferencias de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In Raquel Elita Alves Preto (Coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, pp. 791-804.

665 Carrazza, Roque Antonio. (2002). *ICMS* (9a ed.). São Paulo: Malheiros, p. 55.

666 Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins e de Fátima Fernandes Rodrigues de Souza "a mera circulação física da mercadoria só não é suficiente para caracterizar a incidência do imposto, quando a transferência se dá entre estabelecimentos da pessoa jurídica, situados na mesma unidade da Federação". Entretanto, caso os estabelecimentos se situem em unidades federativas divergentes, "a circulação física assume relevância para configuração da incidência do imposto, a fim de que não se verifiquem distorções na arrecadação das diversas entidades da federação". Martins, Ives Gandra da Silva; Souza, Fátima Fernandes Rodrigues. (2013). ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da Federação. Fato gerador do imposto. Autonomia dos estabelecimentos. Base de cálculo. Lei Complementar nº 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor da entrada mais recente. Necessidade de serem agregados. Aspectos peculiares da operação interestadual. Prestação de serviço de transporte interestadual. Imposto pago pelo estabelecimento remetente. Transferência do ICMS incidente para aproveitamento no estado de destino. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 219. São Paulo: Dialética, p. 133.

667 Francescutti, Iuri Engel. (2019). Um estudo da doutrina brasileira a respeito da incidência do ICMS sobre operações com softwares. In Gustavo da Gama Vital Oliveira et al. (coord.). *Tributação da economia digital*. Lumen Júris: Rio de Janeiro, p. 85.

aliás, seguida pelos tribunais superiores, como no Recurso Especial nº 68.455/SP[668], em que restou decidido que a venda ocasional de bens do ativo imobilizado não se configura como uma operação sujeita ao ICMS, na medida em que não corresponde a um bem voltado à mercancia.

O que não resta pacificado, ao menos não no atual cenário impingindo pela digitalização da economia, é a necessidade de o bem ser corpóreo para fins de categorização de mercadoria. Tradicionalmente, a compreensão tanto em doutrina quanto em jurisprudência era a de que apenas o bem móvel e corpóreo que se encontra no comércio destinado à venda é que conformaria a materialidade do imposto estadual. E tal compreensão tinha por origem interpretação de prescrições veiculadas no Código Comercial de 1850[669] que conformariam, com fulcro no art. 110 do CTN[670], o conceito constitucional de mercadoria. O art. 191 do referido Diploma Comercial aduzia que "(...) é considerada mercantil a compra e venda de efeitos *móveis* ou *semoventes*, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso (...)" (grifou-se). Afastava-se assim os bens imóveis como objetos de mercancia, até porque o comércio tinha por escopo aproximar fornecedores de consumidores e os bens imóveis não poderiam ser consumidos[671].

Em sendo objeto de mercancia apenas os bens móveis e semoventes, posicionou-se grande parte da doutrina tributária brasileira no sentido de que lhes eram subjacentes a

---

668 Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 68455/SP. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Brasília, DF, julgamento em 15.12.1995, D.J. 18.03.1996. Tributário - ICMS - bens do ativo fixo - conceito de ato de comercio - venda ocasional - convenio 66/88 - lei 6.374/89. 1. Sob a réstia de venda ocasional de bens do ativo fixo, não se configurando operação de objeto adquirido para servir a mercancia, não há a incidência do ICMS. 2. Precedentes jurisprudenciais. 3. Recurso improvido.

669 O Código Comercial fora substancialmente revogado apenas em 2002, com o advento do Código Civil Brasileiro. A única parte que permanece em vigência é a que se refere ao Direito Comercial Marítimo.

670 Vide nota de rodapé nº 647.

671 Mendonça, José Xavier Carvalho de. (2000). *Tratado de direito comercial brasileiro* (v. I.). Campinas: Bookseller, p. 519.

corporalidade[672], haja vista que à luz do art. 47 do Código Civil de 1916 (reproduzido em essência no art. 82 do atual), bem móvel é aquele suscetível de movimento, o que pressupõe materialidade do bem[673]. Tal entendimento fora acolhido em jurisprudência[674], de modo a se ter consolidado, num primeiro momento, como elementos caracterizadores de mercadoria ser ela bem móvel, corpóreo (*corpus mechanicum* como consequência de sua mobilidade) e objeto do comércio. Tal posicionamento começa a ser questionado. Para além de o atual Código Civil não mais fazer referência a bem móvel como objeto da mercancia, a digitalização da economia tem suscitado debates quanto à própria mutação do conceito constitucional de mercadoria[675], trazendo à ordem do dia o questionamento de se negócios jurídicos com intangíveis também poderiam conformar hipótese de incidência do ICMS.

Tal ponto será retomado na sequência, ao colocar em perspectiva a discussão que está sendo travada a respeito dos âmbitos de incidência do ICMS *versus* ISS no contexto da digitalização da economia. De toda forma, é de se ter em conta ser esse o ambiente atual no Brasil: o de debates e de construções hermenêuticas que buscam ampliar o espectro de competência tributária tanto dos Estados quanto o dos Municípios para tributarem negócios

---

672 Luciano Garcia Miguel pontua que o próprio art. 191 do Código Comercial que fundamenta os posicionamentos pela necessária corporalidade dos objetos em mercancia, curiosamente prevê que também constituiria objeto de contrato de compra e venda mercantil "a moeda metálica, o papel moeda, os títulos de fundos públicos, ações de companhias e papeis de crédito comerciais". Prossegue o autor destacando que "títulos, ações e moedas não são bens corpóreos, mas apenas representações físicas de direitos, de bens incorpóreos". Logo, conclui que tais bens, mesmo que incorpóreos, também foram considerados mercadorias pelo art. 191 do Código Comercial. Aliás, indo um pouco mais longe, defende Luciano Garcia Miguel que uma "leitura mais aberta do art. 191 do Código Comercial poderia abrir um, leque para a incidência do ICMS sobre um grande número de operações, [isto é] (...) sobre todas as operações com diretos" não tributados por outros tributos previstos na Carta Magna. Miguel, Luciano Garcia. (2019). *O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação*. São Paulo: Noeses, pp. 108-110. No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco salienta ser defensável interpretar, consoante o art. 191 do Código Comercial, que o conceito de mercadoria – atrelado à incidência do ICMS – estaria relacionado a todo o espectro de bens corpóreos (tangíveis) e incorpóreos (criados pelo Direito) que não relacionados ao âmbito de competência de outros tributos (Imposto sobre Operações Financeiras, Impostos sobre transmissão onerosa *inter vivos* de imóveis etc.). Greco, Marco Aurélio. (2000). *Internet e Direito.* Dialética: São Paulo, pp. 82-88.

673 Barreto, Simone Rodrigues Costa. (2015). *Mutação do conceito constitucional de mercadoria.* São Paulo: Noeses, pp. 143-146.

674 Citemos o REsp nº 68.455/SP, de relatório do Ministro Milton Luis Pereira (1996), RExt nº 176.626-3/SP, de relatório do Ministro Sepúlveda Pertence (1998) e Rext nº 607.056/RJ, de relatório do Ministro Dias Toffoli (2013), em que há referência *obter dictum* à mercadoria como bem móvel objeto da mercancia.

675 Barreto, Simone Rodrigues Costa. (2015). *Mutação do conceito constitucional de mercadoria.* São Paulo: Noeses.

jurídicos cada vez mais complexos, em que as zonas cinzentas entre o que caracterizaria típica prestação de serviços e operações com mercadorias se ampliam. Em poucas palavras, o que está no centro de debates da doutrina brasileira a respeito dos desafios impostos pela digitalização da economia à tributação indireta é o conflito vertical entre Estados e Municípios na delimitação conceitual de seus âmbitos de competência tributária face à complexidade das operações econômicas mistas – isto é, nem serviços e/ou nem mercadorias consoantes às balizas tradicionalmente erigidas em doutrinas e aceitas pela jurisprudência.

2.2. ISS

Estabelece o art. 156, III e § 3º da Constituição Federal de 1988 ser da competência dos entes municipais tributar *serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II da Carta Política e que estejam definidos em lei complementar*. É assente em doutrina que a materialidade afeta ao ISS é "prestar serviços de qualquer natureza", excetuando-se de sua faixa de atribuição os serviços que já estejam sob o âmbito de competência dos Estados (caso da prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual e do serviço de comunicação, tributados pelo ICMS conforme estabelece o art. 155, II da Constituição Federal) ou da União (caso dos serviços financeiros, tributados pelo IOF). Ademais, relativamente pacífico em doutrina o entendimento de que apenas os "serviços" elencados em lei complementar é que são passíveis de serem objeto de incidência do imposto municipal.

Utiliza-se a expressão "relativamente pacífico" porque em que pese a redação do art. 156, III da Constituição expressamente referir-se à necessidade de que os serviços sujeitos ao ISS "estejam definidos em lei complementar", e tal ponto ser indiscutível, surgiram alguns debates quanto à taxatividade ou não do rol de serviços ali previsto. De um lado, argumentou-se ser a compreensão pela taxatividade da lista de serviços contrária ao próprio princípio do federalismo, por impor restrições à competência municipal em

diploma infraconstitucional, o que desprestigiaria a autonomia do ente municipal[676]. De outro, defende-se que a própria Constituição optou, no art. 156, III, por reduzir o âmbito de competência municipal, sendo uma exceção (constitucional) a referida autonomia municipal[677]. Prevaleceu em jurisprudência a compreensão de ser a lista de serviços taxativa, porém, comportaria interpretação extensiva[678]. É dizer, entendeu o E. Superior Tribunal de Justiça que a lei complementar nº 116/2003 elencaria os gêneros dos serviços passíveis de tributação pelo ISS, porém, seria possível a cobrança do imposto também no caso de serviços correlatos ou congéneres.

No entanto, no que tange aos propósitos da presente pesquisa, o ponto de discussão que merece maior atenção, tanto em doutrina quanto em jurisprudência, circunscreve-se à própria delimitação do que constituiria "prestar serviços". Trata-se de debate que está na ordem do dia, por estar conexo à delimitação da competência municipal – *versus* a estadual – para tributar as chamadas operações mistas (em que presentes tanto elementos de prestação de serviços quanto os de circulação econômica de produtos), cada vez mais comuns no cenário da economia digital. Nota-se que, de modo semelhante ao ICMS, inexiste na Lei Complementar nº 116/2003, específica do ISS, a delimitação do que se deve compreender por "prestação de serviços", tendo os operadores do direito uma vez mais se valido do quanto disposto no art. 110 do CTN[679].

---

676 São defensores desse posicionamento, dentre outros: Ataliba, Geraldo; Barreto, Aires F. (1986). ISS na Constituição – pressupostos positivos – arquétipo do ISS. *Revista de Direito Tributário*, 37(10), São Paulo: Revista dos Tribunais; Barreto, Aires F. (2018). ISS *na Constituição e na Lei* (4a ed.). São Paulo: Noeses; Borges, José Souto Maior. (2004). Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003). In Heleno Taveira Tôrres (Coord.). *Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição* (Vol. 2.). Barueri, SP: Manole, pp. 5-51.

677 Nesse sentido: Carvalho, Paulo de Barros. (2018). *Direito tributário: linguagem e método* (7a ed.). São Paulo: Noeses, p. 772; Grupenmacher, Betina Treiger. (2014). A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços. In Paulo de Barros Carvalho (Coord.); Priscila de Souza (Org.). *XI Congresso Nacional de Estudos Tributários – O direito tributário: Entre a forma e o conteúdo.* São Paulo: Noeses, pp. 73-119.

678 TRIBUTÁRIO – SERVIÇOS BANCÁRIOS – ISS – LISTA DE SERVIÇOS – TAXATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. 1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres. 2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1111234/PR. Rel. Min. Ministra Eliana Calmon, Brasília, DF, julgamento em 23 de setembro de 2009, D.J. 08 de outubro de 2009, Primeira Seção.

679 Vide nota de rodapé nº 647.

Pode-se dizer que, em um primeiro momento, restara sedimentado em doutrina, o entendimento, baseado nos dispositivos do Código Civil Brasileiro[680], de que "prestar serviços" consistiria em uma "obrigação de fazer" por parte do prestador, ou prepostos, em oposição a "obrigação de dar" (inerente à hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria)[681]. Mais especificamente, erigiu-se, em doutrina[682], o entendimento de que o conceito de serviço tributável pelo ISS, consistente em uma obrigação de fazer, referir-se-ia a uma prestação de atividade a outrem, realizada com habitualidade, dirigida ao oferecimento de uma utilidade ou comodidade (material ou imaterial), num ambiente negocial marcado pela presença de conteúdo econômico, não submetida à relação empregatícia ou estatutária, regida pelo direito privado, e que esteja fora do âmbito de competência tributária dos Estados e DF[683].

---

[680] Trata-se dos arts. 1216 et seq. do Código Civil/1916, vigente à época da Constituição de 1988, e que tratava do contrato de "locação de serviços". Ocorre que, consoante bem nos recorda Alberto Macedo, a locação de serviços era expressão que só se justificava, em termos jurídicos, em tempos de escravidão. Prossegue, salientando que, ensina Maria Helena Diniz, ser o antigo Código Civil muito omisso em relação à locação de serviço, por não ter regulado diversos aspectos, como o repouso semanal remunerado, o salário-mínimo, as férias, a associação profissional ou sindical, a aposentadoria, o trabalho dos menores e mulheres etc. Isso propiciou o surgimento da legislação trabalhista, estatuto original à época, que fez com que o contrato antes chamado de "locação de serviço" ganhasse autonomia, passando a ser contrato de trabalho, em que a autonomia das partes veio cerceada pela intervenção estatal, por normas de ordem pública. No Código Civil de 2002, o contrato de prestação de serviço caracterizou-se como figura contratual própria de caráter residual. Consoante previsto nos arts.593 et seq. do Código Civil/2002, reger-se-á pelas suas disposições a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial. A disciplina do contrato de prestação de serviço (arts.593 a 609) restou regulando basicamente o trabalho efetuado por pessoa física ou jurídica de pequeno porte – assim caracterizada aquele que exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, e que não se constitua elemento de empresa, presente ainda a pessoalidade. Por essa especialização é que, nesse ramo do Direito Privado, o Direito Civil, ainda acaba prevalecendo, mais em termos doutrinários, a relação, dos tempos romanos, de prestação de serviço vinculada a uma obrigação de fazer. Macedo, José Alberto de Oliveira. (2013). *Conflitos de competência na tributação do consumo*. [Tese de Doutorado], Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo, p. 59-62.

[681] Segundo, Hugo de Brito Machado; Machado, Raquel Cavalcanti Ramos. (2018). Tributação da atividade de armazenamento digital de dados. In Renato Vilela Faria et al. (Coord.). *Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 556-569.

[682] Vide, dentre outros: Baptista, Marcelo Caron. (2005). *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin; Carvalho, Paulo de Barros. (1983). A natureza jurídica do ISS. *Revista de Direito Tributário*, 7(23-24), p. 146-166; Justen Filho, Marçal. (1985). *O imposto sobre serviços na constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Melo, José Eduardo Soares de. (2017). *ISS – aspectos teóricos e práticos* (6a ed.). São Paulo: Malheiros; Grupenmacher, Betina Treiger. (2014). A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços. In André Mendes Moreira et al. *O direito tributário: entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, pp. 73-119.

[683] Cintra, Carlos César Souza; Mattos, Thiago Pierre Linhares. (2017). ISS – tributação das atividades realizadas pelos data centers. In Paulo de Barros Carvalho (Coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses/IBET, pp. 153-169.

Tal entendimento fora inclusive acolhido pela jurisprudência pátria[684] e consolidado no verbete de Súmula Vinculante 31[685] do STF. É dizer, o STF reconheceu que faltava à locação ("obrigação de dar") elementos que a caracterizassem como prestação de serviço, razão pela qual careceria ao legislador de normas gerais (estatuidor da lista de serviços passíveis de sofrerem a exação municipal), bem como ao ordinário, competência para instituir tributação de ISS sobre tal atividade econômica.

No entanto, recentemente o STF acabou por adotar um conceito mais amplo de serviços. No julgamento do RE nº 651.703[686], em que se analisara a constitucionalidade da incidência do ISS sobre as atividades de administração de planos de saúde, restou consignado que o método interpretativo veiculado pelo art. 110 do CTN[687] serviria para interpretar apenas conceitos tributários de estatura infraconstitucional. Entendeu, nossa E. Corte, que, ainda que os conceitos de direito civil tenham importante papel na atividade de interpretação dos conceitos constitucionais tributários, é necessário que se reconheça a interação entre Direito e Economia, a fim de que princípios como igualdade, capacidade contributiva e solidariedade sejam prestigiados[688]. Propôs-se, consoante essa linha de raciocínio, a adoção de um conceito econômico de serviço, relacionado ao oferecimento de uma utilidade (e não necessariamente ao fornecimento de trabalho), podendo estar conjugada, ou não, com a entrega de bens, inclusive imateriais.

---

684 Podemos mencionar o RE 446.003 AgR, de Relatoria do Miistro Celso de Mello e o RE 116.121/ SP, de relatoria do Ministro Octavio Galotti, redirecionado para o Ministro Marco Aurélio.

685 "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis".

686 Verificamos a mesma linha de raciocínio no RE 592.905/SC, em que discutido a incidência do ISS sobre operações de leasing, e mais recentemente nas ADI`s nº 1945 e 5659, julgadas conjuntamente, e que trataram, dentre outros, da questão de se relativamente às operações com *softwares* incidiria ICMS ou ISS.

687 Vide nota de rodapé nº 647.

688 "Tal mudança de entendimento foi pautada na interação entre Direito e Economia, em substituição ao formalismo jurídico, como forma de viabilizar o atendimento ao Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que por tal fundamento, conseguia-se justificar a tributação da riqueza produzida por determinadas atividades, que antes não estavam sujeitas nem ao recolhimento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS, nem do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)". Quintanilha, Karolina Quintão et al. (2019). A Competência Territorial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) nos Serviços de Intermediação Eletrônica de Transporte Privado. In Gustavo da Gama Vital de Oliveira et al (coord.). *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 100

Trata-se, em realidade, de debate em certa medida aberto no âmbito da jurisprudência brasileira. E assim o é porque, em que pese o recente julgamento das ADI's 1945 e 5659, tratantes do caso paradigmático de comercialização de *softwares* ter enveredado para a linha de interpretação mais extensiva (econômica) do que configuraria serviço para fins de ISS, no próprio corpo dos votos proferidos pelos Ministros consignou-se a possibilidade de se revistar o tema no julgamento de outros casos com temas afetos àquele [689]. É dizer, no corpo do próprio *leading case* representativo do conflito de competências entre as esferas municipais e estaduais no âmbito das inovações tecnológicas, fora afirmado não se tratar de decisão completamente definitiva[690], dada a complexidade do debate – e conseguinte delimitação exata dos âmbitos de competências afeta àqueles entes federados – quando em pauta operações complexas[691].

3. BREVE NARRATIVA DA PROBLEMÁTICA ICMS *VERSUS* ISSO NO CONTEXTO DO *E-COMMERCE* DE INTANGÍVEIS

O panorama traçado no tópico anterior já nos demonstra que os desafios impostos pela digitalização da economia à tributação sobre o consumo, em que pese globais, ganham uma camada a mais de complexidade no cenário brasileiro. É que, e já nos colocando no contexto do *e-commerce* de intangíveis, para além dos debates (internacionais) relacionados à identificação tanto da localização quanto do *status* dos partícipes das operações e aos mecanismos aptos a fomentar o cumprimento dos deveres fiscais (R2, R3,

---

689 "O tema é complexo e merece, sem dúvida, reflexão. Talvez tenhamos de revisitá-lo em breve, como apontado, em função de outras ações que, no mínimo, versam sobre temas correlatos". Trecho de voto proferido pela Ministra Rosa Weber na ADI 1945. Ainda: "(...) na ADI no 5.958, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, se discutirá a validade do Convênio CONFAZ nº 106/17, o qual tentou validar a cobrança do ICMS sobre todas as operações realizadas com *software*, ocasião em que a Suprema Corte terá nova oportunidade de revisitar tema tão complexo em todas as suas nuances". Trecho de voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli na ADI 5659, replicado na ADI 1945.

690 Tal ausência de definitividade se mostra ainda mais latente ao se notar que a decisão exarada o foi por apertada maioria (por cinco a quatro).

691 Ademais, é de se mencionar que a própria Súmula Vinculante nº 31, já mencionada, adepta, em tese com efeitos vinculativos às demais instâncias judiciais e ao executivo, da interpretação civilista de "prestação de serviços" não fora revogada, produzindo *a priori* todos os seus efeitos. Assim, é possível concluir coexistirem ambos os entendimentos ao nível do E. Supremo Tribunal Federal.

R4, R5, R6 e R7), temos aqui de ultrapassar um anterior, qual seja o de se identificar qual o tributo incidente sobre a operação em exame.

Mencionamos que relativamente às operações levadas a cabo no mercado consumidor são o ICMS e o ISS, impostos pertencentes a entes federados distintos, os protagonistas dos embates. E, justamente por se tratar de impostos sob a alçada de competência de entes diferentes, a definição por um ou outro tributo significa potencial ampliação arrecadatória, razão pela qual presenciamos as discussões ganharem foro de verdadeira guerra fiscal em certa medida declarada. E, afirmamos ser "de certa forma declarada" por se presenciar a veiculação dos posicionamentos antagônicos de um e outro ente de forma expressa em veículos normativos elaborados por ambas as esferas governamentais (Convênios, Soluções de Consulta, Leis Ordinárias), além de modificações tanto na Lei Complementar do ISS quanto no arcabouço constitucional[692].

Trazendo como pano de fundo o desenvolvimento tecnológico, e mais especificamente o do incremento do comércio eletrônico, icônico o debate, entre os Estados Federados, relativo à determinação da localidade (Estado) competente para a cobrança de ICMS devido nas vendas a distância intermediadas em ambiente virtual (comércio eletrônico). Em que pese se tratar de questão relacionada ao *e-commerce* de tangíveis, e que estão além de nosso escopo de reflexões, breve narrativa desta se mostra interessante por duas razões. Primeiro, por ser caricato aos conflitos federativos, em matéria de tributação indireta, que ganham corpo com o desenvolvimento tecnológico. Segundo, por colocar no centro dos debates a definição pelo princípio do destino *versus* princípio da origem como o mais coerente e "justo" critério de determinação da competência arrecadatória. Trata-se, esse último ponto, em certa medida de uma replicação, no ambiente interno de uma federação cuja tributação das operações mercantis está sob a alçada dos entes estaduais, das discussões levadas a efeito, em uma perspectiva

---

692 Nesse último caso, referimo-nos à Emenda Constitucional nº 87/2015 que tratou de readequar a sistemática de tributação com base no princípio da origem versus destino tendo por pano de fundo o embate dos Estados relacionados a expansão das vendas a distância propiciadas pelo *e-commerce*. É certo que se trata de tema que não está especificamente no nosso escopo de reflexões, justamente por se referir ao comércio eletrônico de tangíveis, porém, merece menção (como será feito nos próximos parágrafos) até pela sua relevância histórica e de certa forma caricata dos conflitos federativos que o desenvolvimento das novas tecnologias tem impingido.

macro, entre os diversos países e que fora objeto de grande atenção das diretrizes elaboradas pela OCDE[693].

Já representativo do embate travado entre os entes estaduais e municipais no que tange à identificação das operações econômicas complexas (com bens intangíveis) como passíveis de estarem sob o âmbito de competência ou do ICMS ou do ISS, trazemos o case "software". Os debates ganharam os foros dos Tribunais Superiores já no início da década de 1990. De um lado, os Estados defendiam que os negócios jurídicos travados com "programas de computador" consubstanciavam verdadeira comercialização de mercadoria, a chamar a incidência do ICMS. De outro, os Municípios entendiam que seria o caso de ISS em razão de se tratar de atividade econômica cujo objeto é imaterial, intangível, o que afastaria os programas de computador do conceito de mercadoria então defendido em doutrina – o qual pressupunha a materialidade do bem –, além de se encaixar na previsão do item 24 da lista de serviços então vigente[694].

Por fim, um último debate que começa a se delinear no território brasileiro, muito em consequência do recente deslinde das ADI's 1945 e 5659 – representativas do conflito entre Estados e Municípios para tributação das operações com softwares – é quanto à definição do ente municipal competente para cobrar o ISS relativo a contratos de licenciamento de softwares. O conflito entre os entes municipais cinge-se à correta interpretação do art. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003 *vis-à-vis* decisão do E. STJ, em regime de recurso repetitivo, no REsp 1.060.210/SC.

3.1. *E-COMMERCE* E OS PRINCÍPIOS DO DESTINO E ORIGEM: O CASO DAS VENDAS A DISTÂNCIA

Por se tratar, o ICMS, de imposto estadual incidente sobre a cadeia de consumo que, em um estado federal se estende por todo o território nacional, estabelecer de forma harmônica os limites de competência dos entes envolvidos em transações interestaduais é *conditio sine qua non* à preservação do livre mercado interno. Nesse ínterim, a

693 Referimo-nos notadamente ao Guideline do IVA. Sobre o assunto, vide capítulo 2.

694 Decreto-lei nº 406/1968, recepcionado com status de lei complementar pela Constituição de 1988.

Constituição Federal, em sua redação original, diferenciava as operações B2B e B2C para fins de identificar o ente competente à arrecadação fiscal[695].

Assim é que no caso de transações interestaduais entre contribuintes do imposto (B2B), competiria ao fornecedor recolher o imposto ao Estado de origem, aplicando sobre o valor da operação a alíquota interestadual. Nesse caso, o adquirente creditar-se-ia do valor de imposto recolhido pelo remetente, recolhendo ao Estado destinatário, quando da saída subsequente da mercadoria, o valor incidente nessa operação, consoante sua alíquota interna. Como as alíquotas interestaduais, fixadas pelo Senado Federal[696], são necessariamente menores que as internas[697], fala-se que no caso das transações transfronteiriças B2B, haveria partilha do imposto entre os Estados envolvidos, em todo consentânea a um federalismo cooperativo: ao Estado de origem caberia o valor relativo à alíquota interestadual e ao de destino a diferença entre as alíquotas (interna e interestadual)[698].

Distintamente, nas transações interestaduais em que o adquirente é consumidor final (B2C), o contribuinte deveria recolher o imposto na origem, atribuindo a alíquota interna do Estado em que estabelecido. Percebe-se que aqui, diferentemente das operações entre contribuintes do imposto, não há partilha do imposto devido entre os Estados envolvidos nas operações, remanescendo apenas com o Estado de origem a totalidade deste. Tal *design*

---

695 De acordo com o art. 155, § 2º, VII, em sua redação original, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; e b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

696 Consoante art. 155, § 2º, IV da Constituição Federal: "resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação". A Resolução nº 22/1989 fixou-as em 7% e 12% - conforme os Estados de origem e destino sejam mais ou menos desenvolvidos. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/norma/586152/publicacao/15646891. Acesso em: 05 maio 2022.

697 Exceto se os Estados deliberarem de forma contrária, consoante o art. 155, § 2º, VI, *verbis*: "salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais". Assim é que as alíquotas internas não poderão ser menores que 12%, consoante Resolução nº 22/1989 (vide nota de rodapé anterior).

698 É o que prevê o art. 155, § 2º, VIII, em sua redação original: "na hipótese da alínea a do inciso anterior [operações transfronteiriças entre contribuintes do imposto], caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual";

foi objeto de inúmeras críticas, principalmente pelo fato de manter a arrecadação de receitas de ICMS concentrada nos Estados "fornecedores", regra geral, mais desenvolvidos, em detrimento justamente dos menos desenvolvidos, carecedores que são de mais recursos financeiros[699].

Com o avanço do comércio eletrônico, e o aumento do volume de vendas a distância feita diretamente ao consumidor final, tais debates ganharam mais corpo. De um lado, as principais plataformas eletrônicas atrelavam-se aos Estados produtores das mercadorias, o que significava incremento de receitas para aqueles Estados já mais desenvolvidos. De outro, a desnecessidade de uma infraestrutura física dos empreendimentos, para atingirem o mercado consumidor de vários Estados brasileiros, fomentou a desinstalação de lojas físicas em algumas localidades – com a manutenção apenas de *showroom*, ou mesmo de depósitos como pontos logísticos às entregas –, ocasionando perda de receitas por muitos Estados consumidores (justamente os que mais delas necessitavam). Daí a argumentação dos Estados prejudicados de que o comércio eletrônico favorecia ainda mais as distorções na destinação do ICMS, sendo tal lógica contrária ao erigimento e manutenção de um federalismo cooperativo, tal qual a pretensão do constituinte brasileiro.

Nesse contexto, os Estados – pressionados pelas perdas arrecadatórias – acabaram por adotar medidas ao arrepio do sistema, visando garantir e proteger, ainda que minimamente, a continuidade de sua principal fonte de receitas. Referimo-nos a duas ordens de medidas: de um lado, concessões unilaterais de benefícios fiscais aos empreendimentos dedicados ao *e-commerce* que se instalassem em seus territórios; de outro, cobrança, pelos Estados de destino, da diferença de alíquota relativa às mercadorias que ingressassem em seus territórios – caracterizando verdadeira bitributação (ainda que parcial).

Relativamente às concessões unilaterais de benefícios fiscais, muitos Estados (a exemplo do Rio de Janeiro, Bahia e Pernambuco) editaram legislações internas concedendo créditos presumidos àqueles contribuintes que se dedicassem à venda de mercadorias a consumidores finais, via *internet* ou *telemarketing*. Ocorre que tais medidas

---

699 Nogueira, Adma Felicia Barbosa Murro. (2018). E-Commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira. In Renato Vilela Faria et al. (Coord.). *Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, p. 304.

claramente afrontam o texto constitucional, que dispõe que apenas na forma estabelecida em lei complementar é que poderão os Estados conceder benefícios ou incentivos fiscais. Sem nos alongarmos aqui, o fato é que há lei complementar regendo o tema (qual seja a de nº 24/75), e esta determina que apenas com a celebração de Convênios autorizativos – no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária[700]) pela unanimidade dos Estados – é que benefícios e incentivos fiscais podem ser concedidos pelos Estados-Membros. O STF, aliás, já se manifestou de forma reiterada pela inconstitucionalidade da concessão unilateral, isto é, à revelia do CONFAZ, de incentivos e benefícios fiscais pelos entes federados[701].

Já no que se refere às investidas de cobrança, pelos Estados destinatários das mercadorias, da diferença de alíquota no momento da entrada das mesmas em seus territórios, tiveram por fundamento o Protocolo ICMS nº 21/2011, celebrado no âmbito do CONFAZ. Referido instrumento normativo tinha por objetivo repartir o ICMS devido nas vendas a distância, destinadas a consumidor final, realizadas por meio de internet ou *telemarketing,* entre os Estados de origem de destino. Para tanto, os Estados signatários concordaram em destinar à unidade federativa de origem o ICMS apurado com base nas alíquotas interestaduais, e à unidade de destino, a parcela do ICMS correspondente à aplicação da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais. No caso de as mercadorias terem por origem Estado não signatário do Protocolo, autorizava-se exigir no momento da entrada das mercadorias nos territórios dos Estados o valor de ICMS correspondente à diferença de alíquotas.

Trata-se de previsões ofensivas à determinação constitucional de então, qual seja a de se tributar as operações mercantis destinadas a consumidores finais na origem. Ademais, por imporem, através da cobrança (descabida) do diferencial de alíquota,

---

700 O Conselho é formado pelos representantes das fazendas de todos os estados federados.

701 Inclusive fora proposta uma Súmula Vinculante, que vincularia todos os demais órgãos judiciais e administrativos. Trata-se da proposta de súmula vinculante nº 69, que contava com a seguinte redação*: "*Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional". Com a aprovação da Lei Complementar nº 160/2017, cujo objetivo é acabar com a guerra fiscal de ICMS, convalidando por tempo determinado os benefícios e incentivos concedidos à revelia do CONFAZ, tal proposta de Súmula Vinculante não chegou a ser votada.

barreiras à livre circulação de mercadorias no território nacional, configuram verdadeira afronta ao pacto federativo. Inegável ainda o cariz confiscatório dessas imposições por estabelecerem novas cobranças, pelos Estados de destino, de valores devidos aos Estados de origem[702]. Não é, portanto, surpreendente que o STF ao analisar a ADI nº 4628, proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011, colacionando em seu *ratio decidendi* justamente esses três pontos: (i) ofensa ao princípio da origem, constitucionalmente fixado, (ii) ofensa ao pacto federativo, e (iii) previsões de caráter confiscatório[703].

Como último capítulo desse imbróglio, e tentativa de resposta solucionadora dessa guerra fiscal, a Emenda Constitucional nº 87/2015 modificou os critérios de definição da competência arrecadatória, estendendo para as operações B2C a lógica de partilha das transações B2B. É dizer, a partir de janeiro de 2016, tanto nas operações entre contribuintes quanto nas destinadas a consumidores finais, o ICMS deveria ser partilhado entre os Estados de origem e destino. Ao primeiro caberia o valor relativo à alíquota interestadual, e ao segundo a diferença entre a interna e a interestadual. No entanto, a responsabilidade pelo recolhimento dessa segunda parcela, devida ao Estado de destino, será atribuído a ator distinto, consoante se tratar de operações B2B ou B2C.

Caso as operações ocorram entre contribuintes do imposto (B2B), o remetente recolherá o valor devido ao Estado de origem à razão da alíquota interestadual, e o destinatário o valor relativo à diferença de alíquotas (tributando a saída e creditando-se do imposto à montante). Distintamente, nas operações cujos destinatários sejam consumidores finais, competirá aos fornecedores – contribuintes do imposto – recolherem as quantias a ambos os Estados. Isso significa que os comerciantes que transacionem com consumidores finais domiciliados em vários Estados-Membros teriam, a partir de então, de se cadastrar em todos eles, observando a disciplina neles estabelecida, com todos os custos de

---

702 Por isso falamos em bitributação nesse caso, ainda que parcial (relativamente ao diferencial de alíquotas).

703 STF. ADI 4628, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046. Acesso em: 02 maio 2022.

compliance disso decorrentes, para que vertessem a parcela de tributo devido ao Estado de destino. E, não se previu qualquer regime simplificado que facilitasse o cumprimento, pelos contribuintes de ICMS, de suas obrigações perante as várias administrações estaduais fazendária – a exemplo do regime de balcão único europeu. Trata-se de um ponto que mereceria atenção do nosso legislador, posto ser, sem dúvidas, um dos fatores que influenciam de sobremaneira na dificuldade – e custo[704] – de se adimplir com as exigências administrativas fiscais, o que vai na contramão da orientação internacional.

Convém destacar que apesar de o foco dessa Emenda Constitucional ter sido lidar com os debates relacionados às transações eletrônicas, seu texto mais amplo acabou por contemplar sob o mesmo regime toda e qualquer operação realizada a distância[705]. Nesse ponto, tal medida parece se aproximar das diretrizes internacionais ao tratar de forma neutra operações semelhantes, realizadas seja por interface eletrônica seja pela via tradicional.

3.2. *E-COMMERCE* DE INTANGÍVEIS: O CASE "SOFTWARE"

Trata-se, em última análise, de debate representativo dos possíveis embates interpretativos entre Estados e Municípios acerca da catalogação de transações econômicas consumeristas com intangíveis como operações com mercadorias e/ou serviços. Em específico, a discussão entre entes municipais e estaduais tinha por cerne catalogar os negócios realizados com programas de computador como "prestação de serviço" ou "operação de circulação de mercadoria", identificações essas que chamariam a competência tributária de um ou outro ente – Municípios e Estados, respectivamente. Os

---

704 Estima-se que empresas brasileiras gastem até 1.501 horas para cumprirem com suas obrigações fiscais, colocando o país na pior colocação relativamente a esse critério. Para se ter uma ideia, a média de tempo necessário por ano para o pagamento de tributos nas 34 economias de alta renda da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é de 155,7 horas. Considerando-se o grupo de 32 países da América Latina e Caribe, o tempo gasto é de 325,3 horas. Já entre os países que compõem o Brics (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul), a média é de 437,2 horas. World Bank Group. Subnational Doing Business in Brazil 2021. Comparing Business Regulation for Domestic Firms in 27 Brazilian Location with 190 Other Econimies.

705 Scaff, Fernando Facury. (2015, abril). Novas batalhas da guerra fiscal e a emenda 87. *Conjur*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2015-abr-21/contas-vista-novas-batalhas-guerra-fiscal-emenda-constitucional-87. Acesso em: 13 ago. 2021.

Estados defendiam[706] que a comercialização dos "softwares" produzidos em larga escala, ofertados para o público de forma ampla consubstanciavam verdadeira atividade mercantil. Os Municípios, a seu turno, contra-argumentavam que tais negócios eram operacionalizados por contratos de cessão ou licença de uso, por se tratar – o produto *software* – de criação humana protegida pelo direito autoral, fato esse que demonstraria o caráter intangível do objeto avençado a afastar sua caracterização como mercadoria.

É com a definição dos âmbitos de competência de um e/ou outro tributo que se está a lidar, o que perpassa a análise do sentido constitucional dos termos "mercadorias" e "prestações de serviços". Daí não ser surpreendente o debate ter chegado, já no início da década de 1990, à nossa Corte Constitucional, constituindo o primeiro *leading case* o Recurso Extraordinário nº 176.626/ SP[707]. Nessa ocasião, o E. STF adotara os argumentos do fisco estadual, qual seja o de que "os *softwares* produzidos em escala estariam sujeitos à incidência do ICMS, dada a possibilidade de classificá-los como mercadoria e assim, bens tangíveis"[708]. Foi nesse contexto que se criara o conceito "software de prateleira", para se referir a essa espécie de *software* (produzido para a massa) e sujeito ao ICMS em contraponto ao "software personalizado" (que tinha por tônica o prestar humano) sujeito ao ISS, amplamente disseminado como *ratio decidendi* dos casos e debates doravante analisados e travados.

Esclareça-se que essa decisão pela incidência do ICMS no caso dos "softwares de prateleira" teve por premissa a corporalidade do suporte em que tais programas de computador eram comercializados (o chamado *corpus mechanicum*). É dizer, restara consignado no precedente a distinção entre duas operações, sujeitas a distintas incidências tributárias: de um lado, o negócio relacionado à cessão, ou licenciamento do direito de uso do *software*, cujo objeto é intangível e sujeito ao ISS (caso atrelado aos *softwares*

---

706 Utiliza-se tal tempo verbal em razão de que o debate fora recentemente solucionado pelo STF no julgamento conjunto das ADI`s nº 1945 e nº 5956.

707 Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Julgamento em 10.11.1998., D.J., 11.12.1998.

708 Piscitelli, Tathiane et al. (2018). Evolução normativa e jurisprudência da tributação de tecnologia no Brasil: das operações com programas de computador à computação na Nuvem. In Tathiane Piscitelli; Gisele Bossa (coord). *Tributação da Nuvem. Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 285.

personalizados); de outro, a comercialização de cópias físicas em que contidas o *software* (os chamados *softwares* de prateleira) sujeita ao ICMS[709].

Em que pese a decisão do STF pela incidência do ICMS estar atrelada, como vimos, à comercialização do *corpus merchanicum*, logo após a sua publicação o estado do Mato Grosso instituiu a Lei nº 7.098 prevendo, em seu art. 2º, §1º, I, estar sujeito ao ICMS daquele Estado inclusive as operações com programas de computador realizadas por intermédio de transferência de dados (*download*). É dizer, referida legislação estadual buscou alcançar inclusive a tributação de operações realizadas sem a presença do exemplar físico, sustentando-se apenas no fato de se tratar de *software* produzido para uso massificado. Tal dispositivo logo teve sua constitucionalidade questionada, com a interposição no início de 1999, da ADI 1.945/MT. De se destacar que sequer a decisão cautelar fora de pronto proferida, remanescendo ausente por mais de uma década[710] qualquer posicionamento do E. STF sobre o assunto (*download)*, subsistindo nesse interregno como precedente paradigmático o REXt 176.626/SP[711]. Tal lacuna de certa forma permitiu a continuidade dos debates, e das investidas de ambas as esferas governamentais para fins de tributar as operações com programas de computador, presentes ou não os suportes físicos (*corpus mechanicum*).

Em 2003 foi publicada a Lei Complementar 116/2003 que institui nova lista de serviços para o ISS, reverberando de certa forma o posicionamento dos tribunais sobre o

---

709 Trecho do julgado bem ilustra a linha argumentativa seguida pela Corte Suprema: "Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador', matéria exclusiva da lide, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado 'software de prateleira'(off the shelf) – os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio". Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Julgamento em 10.11.1998., D.J., 11.12.1998.

710 Consoante teremos na sequência a decisão cautelar que fora proferida apenas em 2010, e a definitiva apenas recentemente (2021).

711 Tal precedente acabou por pontuar decisões futuras, sendo utilizado como *ratio decidendi* de debates semelhantes no STF. É o caso do Rext 191.732/ SP que aplicou a mesma racionalidade da comercialização dos softwares às transações com videocassetes e filmes. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 191.732/SP. Relatora: Ministra Eliana Calmon, Julgamento em 04.05.1999, DJ 18.06.1999.

tópico em exame. Destarte, dentre outros itens[712] que tratam de serviços de informática, o item 1.05 passou a prever ser o caso de incidência de ISS "o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador". Naquele momento, tal mudança não repercutiu na jurisprudência, que permanecia se escorando da *ratio decidendi* do REext 176.626/SP, e na distinção entre "softwares de prateleira" e "softwares personalizados" para determinar nos casos em análise se é de ICMS ou ISS que se trata.

Ainda sob a égide desse paradigma decisório, o Estado de São Paulo publicou em 2007 o Decreto 51.619, que introduziu a orientação de cálculo para incidência do ICMS nas operações com programas de computador, personalizados ou não. De acordo com o art. 1º desse Decreto, o imposto teria por base de cálculo o dobro do valor de mercado do suporte informático (do *corpus mechanicum*). Nota-se que, apesar de se pautar em um dos fundamentos da decisão do E. STF no Rext 176.626/SP, qual seja incidência do ICMS pela comercialização do exemplar físico em que contido o *software*, o dispositivo legal paulista dele se distanciou ao ampliar a incidência do imposto estadual às operações com *softwares* personalizados – sujeitos à incidência do imposto municipal (ISS).

É dizer, a despeito de a jurisprudência, até 2010 ter se consolidado no sentido da *ratio decidendi* do Rext 176.626/SP, presenciava-se a clara pretensão, ao menos dos Estados de Mato Grosso e São Paulo, de se traspassar os limites naquele precedente estabelecidos, de modo a ampliar o espectro de operações com *softwares* passíveis de serem tributadas por aqueles Estados. Em 2010, fora objeto de decisão cautelar a retromencionada ADI 1945/MT que buscava analisar a constitucionalidade da previsão, presente na legislação de Mato Grosso, de que a tributação pelo ICMS poderia também abranger as operações de comercialização de "softwares de prateleira" realizadas por *download*. Nessa ocasião, a Suprema Corte, por maioria, entendera pela possibilidade de o

---

712 Conforme subitens do item 1 da Lista Anexa, em sua redação original:
1 - Serviços de informática e congêneres.
1.01 - Análise e desenvolvimento de sistemas.
1.02 - Programação.
1.03 - Processamento de dados e congêneres.
1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
1.06 - Assessoria e consultoria em informática.
1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
1.08 - Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

ICMS incidir no caso, posto não haver distinção entre os objetos adquiridos (*software*), mas apenas entre as formas de transferência, distinção essa que era reflexo da digitalização das atividades econômicas. Apesar de se tratar de decisão não definitiva (cautelar), é de se ressaltar que esta não deixou de constituir verdadeiro indício de que o entendimento da E. Corte Superior sobre o assunto poderia mudar, ampliando-se o conceito de mercadoria a fim de também abarcar bens intangíveis, aumentando (pela via interpretativa) os limites de competência tributária dos estados membros.

Como resultado desse novo cenário delineado (ainda que provisoriamente) pela E. Corte Superior: o acirramento da disputa entre Estados e Municípios. Destarte, em 2015 o CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão que congrega os representantes fiscais dos Estados brasileiros, publicou o Convênio[713] ICMS 181/2015. Por meio desse instrumento, foi autorizado aos Estados concederem redução da base de cálculo nas operações com *softwares*, programas, jogos de computadores, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, inclusive nas operações realizadas por meio de transferência eletrônica de dados (*download*). É dizer, ao se autorizar a concessão de benefícios fiscais, por parte dos Estados-Membros, em operações de comercialização de *softwares* – inclusive por *download* –, o CONFAZ acabou por normatizar a premissa de que tais entes federados deteriam competência para tributar essas atividades.

Como reflexo, os Estados passaram a modificar seus ordenamentos internos a fim de dar concretude à autorização exarada nesse Convênio. Tomando o Estado de São Paulo como exemplo[714], é publicado o Decreto nº 61.522/2015[715] que ao passo em que revogava

---

713 Convênio é o veículo normativo vocacionado, no sistema brasileiro, para autorizar os Estados Membros a concederem benefícios fiscais em matéria de ICMS.

714 A escolha pelo Estado de São Paulo se dá em razão de além de se tratar do Estado de maior representatividade econômica, fora o que capitaneara *vis-à-vis* ao Município de São Paulo a expedição de diplomas normativos e/ou orientativos que ilustraram boa parte dos debates levados a efeito nessa guerra fiscal verticalizada,

715 Tal diploma tinha por objetivo em certa medida dar concretude às diretrizes firmadas no Convênio 181/2015. Tal é o argumento que se mostra subjacente à justificativa, constante no Ofício GS 771/2015, que acompanhou o Decreto nº 61.522/2016: "A revogação proposta tem por objetivo *adequar*, a partir de 1º de janeiro de 2016, a tributação do ICMS incidente nas referidas operações à adotada em outras Unidades Federadas. Com a revogação, a base de cálculo nas operações com programas de computador passa a ser o valor da operação, que inclui o valor do programa, do suporte informático e outros valores que forem cobrados do adquirente". Disponível em: https://governo-sp.jusbrasil.com.br/legislacao/237491360/decreto-61522-15-sao-paulo-sp. Acesso em: 09 ago. 2021.

o antigo Decreto nº 51.619/2007, o qual determinava como base de cálculo das operações com *software* o valor do suporte físico (em sintonia ao precedente Rext 176.626 do STF), estabeleceu a incidência do ICMS agora sobre o valor da operação. No entanto, já no início de 2016, referido Decreto foi revogado pelo de nº 61.791, que postergara, no âmbito do Estado de São Paulo, a incidência do ICMS nas operações via *download* para o momento de definição do local de recolhimento do imposto – haja vista que a orientação então estabelecida na lei complementar de normas gerais, e seguida nos Estados, tinha por referência apenas o local de saída de bens tangíveis[716]. É dizer, já aqui é possível se notar as dificuldades, inclusive de ordem prática, à tributação dessas operações com intangíveis diretamente pelos entes estatais, sem o estabelecimento de coordenação e *standards* mínimos tal qual exigido pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, "d"[717]). De todo modo, o que se mostrar então sedimentado é o entendimento, pelos Estados, de estar sob seus feixes de competência a tributação de operações com *software*, estando – ou não – atreladas a suportes físicos.

Em resposta a tal investidura dos Estados (Convênio 181/2015), os Municípios lograram aprovação da Lei Complementar nº 157/2016 que, ao atualizar a lista de serviços contida na Lei Complementar nº 116/2003, trouxe redação mais ampla a fim de deixar assente que todas as operações informáticas, desde a comercialização por meio de *downloads* até a realizada na estrutura de *cloud computing* (computação em nuvem), estariam sob o âmbito de competência dos municípios.

---

716 Ambos os Decretos paulistas, assim como a Lei estadual nº 8198/1992 (art. 3º, II) que os fundamenta foram objeto de contestação pela ADI nº 5576. A ação fora julgada em 03 de agosto de 2021, aplicando-se aqui o *ratio decidendi* das ADI`s nº 1945 e nº 5659, atuais precedentes sobre o assunto (vide sequência do tópico).

717 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.
(...)
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)
XII - cabe à lei complementar:
(...)
d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

A fim de ilustrar os desdobramentos de tal mudança legislativa, e nos atendo ao caso de São Paulo, de se mencionar o Parecer Normativo SF 01/2017[718] (Secretaria Municipal de São Paulo). Sob o fundamento de se trazer segurança jurídica, ao "uniformizar a interpretação acerca do enquadramento tributário dos negócios jurídicos de licenciamento ou cessão de uso de programas de computação", firmou o fisco municipal que, consoante o item 1.03 da lista anexa da Lei Complementar nº 106/2017[719], estaria sob a sua competência tributar toda e quaisquer operação (de licenciamento ou cessão de uso) com *softwares*. Significa dizer que estariam sob a égide de competência municipal tributar tanto os "softwares de prateleira" quanto os sob encomenda (ou personalizados), transacionados por meio de suportes físicos ou por transferência eletrônica de dados, ou ainda instalados em servidores externos (*Software as a Service*). Nota-se que tal posicionamento além de ser frontalmente contrário ao dos Estados, acaba também por ir de encontro a ambos os precedentes do STF, Rext 176.626 e ADI/MC 1945, então paradigmáticos.

Em contrapartida, ao menos mais dois movimentos para firmar a competência dos estados na tributação de operações com *softwares* foram realizados. Um primeiro, restrito ao Estado de São Paulo e em clara resposta ao Parecer SF 01/2017, a Coordenadoria da Administração Tributária do Estado de São Paulo publicou a Decisão Normativa CAT 04/2017 (DN 04/2017) reafirmando a incidência do ICMS nas operações envolvendo fornecimento de *softwares* prontos (não customizados), independentemente do formato de comercialização: suporte físico, transferência eletrônica de dados ou acesso na nuvem. E um segundo, de alcance mais amplo e vocacionado a generalidade dos Estados, a publicação pelo CONFAZ do Convênio ICMS 106/2017[720] que, ao exercer (indevidamente) o papel de lei complementar de normas gerais, objetivou regular os procedimentos de cobrança do ICMS nas operações com "bens e mercadorias digitais,

---

718 Parecer Normativo SF 01/2017. Município de São Paulo. Disponível em: https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=346412. Acesso em: 09 ago. 2021.

719 Na redação dada pela Lei Complementar nº 157/2016.

720 Aliás, em face desse Convênio fora proposta a ADI de nº 5958/DF, recentemente julgada prejudicada, por perda superveniente de objeto, em razão da decisão proferida nas ADI's nº 1945 e nº 5659.

ainda que tenham sido ou possam ser adaptadas, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados".

De se pontuar que os movimentos anteriores dos Estados, especificamente no caso do Convênio nº 181/2015, por exemplo, restringiam-se a avocar, de forma indireta[721], a competência para tributar referidas operações aos Estados. Já aqui, no Convênio nº 106/2017, as autoridades fazendárias buscaram dar um passo além: para além de ampliar em grande medida a competência estadual, abarcando agora a tributação de transações com "bens digitais", estatuíram as diretrizes normativas para que efetivamente os Estados a pudessem implementar, mesmo na ausência de dispositivos em lei complementar que se o permitisse. Ao que nos interessa para os fins da presente tese, de se mencionar suas cláusulas terceira, quarta e quinta.

A cláusula terceira[722] estabelece uma ficção relativamente ao local em que se considera localizado o estabelecimento mercantil para fins de recolhimento do ICMS devido nas operações com mercadorias digitais realizadas por intermédio de sites ou plataformas digitais. Em razão da imaterialidade dos bens transacionados nesse tipo de comércio digital, estipulou-se que os estabelecimentos estão localizados no Estado em que residentes ou domiciliados os adquirentes. Por conseguinte, é em cada uma dessas unidades federadas que se considera ocorrida a "saída" da mercadoria, e são a elas que se atribui competência para recolhimento do ICMS[723]. Ainda, por imperativo de coerência, a cláusula quarta do Convênio nº 106/2017 prevê que nesses casos o contribuinte do imposto não mais seria o comerciante (fornecedor da mercadoria), mas sim a "pessoa jurídica detentora do site ou de *plataforma eletrônica que realiza a venda ou disponibilização [da*

---

721 Diz-se de forma indireta porque, como mencionamos, utilizou-se da concessão de benefício fiscal para afirmar subliminarmente a competência dos Estados.

722 Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

723 Daí porque o Convênio "isenta" as operações anteriores. De se pontuar que era a ausência de tal previsão que obstaculizara a plena vigência do Decreto paulista de nº 61.522/2015, e que fundamentara o de nº 61.791/2016.

mercadoria]"[724]. Por fim, exige-se a inscrição desse contribuinte em todas as 27 (vinte e sete) unidades federadas (26 Estados e o Distrito Federal), com o risco inclusive de ter de observar 27 regramentos distintos para tal mister.

A cláusula quinta[725], a seu turno, traz autorização para que os Estados atribuam "responsabilidade tributária". Mais especificamente, elege os seguintes destinatários como sujeitos ao liame obrigacional tributário: (i) aquele que realizar a oferta, venda ou entrega de bens em razão de contrato com o comercializador; (ii) o intermediador financeiro, inclusive administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento, (iii) o adquirente do bem ou mercadoria na hipótese de o contribuinte ou responsáveis não serem cadastrados no Estado; e (iv) a administradora do cartão de crédito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

Alguns comentários acerca da compatibilidade de algum desses direcionamentos normativos com as orientações internacionais (OCDE) serão feitos no último tópico do presente capítulo. No entanto, sob a perspectiva do sistema brasileiro, exame superficial do Convênio já nos desvela inúmeras ofensas à ordem constitucional. Primeiramente, o Convênio se "auto-atribui" competência para dirimir conflitos tributários entre os entes estaduais e municipais da Federação, delimitando o âmbito de incidência do ISS *versus*

---

724 Cláusula quarta A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:
I - a indicação do endereço e CNPJ de sua sede, para fins de inscrição;
II - a escrituração fiscal e a manutenção de livros e documentos no estabelecimento referido no inciso I;
III - a exigência de indicação de representante legal domiciliado em seu território.
§ 1º A inscrição de que trata o caput será realizada, preferencialmente, por meio da internet, mediante procedimento simplificado estabelecido por cada unidade federada.
§ 2º A critério da unidade federada, poderá ser dispensada a inscrição de que trata esta cláusula, devendo o imposto, neste caso, ser recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, ou documento de arrecadação estadual previsto na legislação da respectiva unidade.

725 Cláusula quinta Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:
I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;
II - ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;
III - ao adquirente do bem ou mercadoria digital, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;
IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação.

ICMS no contexto da economia digital. É dizer, os Secretários de Fazenda dos Estados e do DF, representantes que são de uma das partes diretamente interessada na solução das discussões inerentes à tributação das chamadas operações digitais, redigem e veiculam, de forma unilateral, documento normativo – a tal intuito não vocacionado – estabelecendo ser deles, Estados (e DF), a competência para tributar tais transações comerciais.

E mais, tal instrumento normativo vai ao encontro de previsões expressamente colacionadas na Lei Complementar nº 116/03 (itens 1.03 a 1.09 de sua lista anexa), veículo normativo esse que, a seu turno, é sim o adequado, consoante art. 146 da Constituição Federal, para dentre outras coisas dirimir conflitos de competência entre os entes federados. Ainda, e especificamente no que tange à disciplina da sujeição passiva tributária das plataformas e outros intermediários, também se está a tratar de matéria afeta constitucionalmente à lei complementar[726] (art. 146, III e art. 155, § 2º, XII, "a" da Constituição Federal). Voltaremos ao assunto, mormente esse último aspecto (de responsabilização tributária das plataformas de *e-commerce*), na parte II da presente tese, de qualquer forma, o que já se quer deixar sublinhado aqui é a utilização indevida dos Convênios para disciplinar matérias próprias de lei complementar nacional.

Em meio a tal cenário de beligerância, um último capítulo foi recentemente acrescentado ao enredo. Passadas mais de duas décadas da propositura da ADI 1945, fora a mesma finalmente julgada em fevereiro de 2021. Analisada em conjunto à ADI 5956, em que discutida a incidência do ICMS sobre o s*oftware* com base no Decreto nº 46.877/2015 e na Lei nº 6.763/1975 de Minas Gerais, firmou-se o entendimento de que todas as operações com *softwares* estariam sob o âmbito de incidência do ISS, sendo, portanto, dos Municípios a competência para se as tributar.

Por maioria de votos, a nossa Corte firmou o entendimento de que as operações envolvendo o fornecimento de *software*, inclusive os de "prateleiras" e independentemente do meio utilizado para a transferência (*download* ou mesmo via *cloud computing*), se dão mediante contratos de cessão ou licenciamento do direito de uso. Logo, não há transferência da propriedade do *software* e, portanto, circulação jurídica do bem a fundamentar a incidência do ICMS. Ademais, afirmou a E. Corte que o próprio legislador

---

[726] Ao menos em suas nuances gerais.

complementar, competente que é para dirimir conflitos entre os entes federados, estabelecera no item 1.05 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003 estar sob o âmbito de incidência do ISS o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação.

Chama a atenção o fato de que, para além de se tratar de decisão proferida por apertada maioria[727], no âmbito dos votos proferidos pelos Ministros consignou-se a possibilidade de se revistar o tema no julgamento de outros casos com temas afetos àquele[728]. No entanto, e contrariamente a tal afirmativa, em dois casos que estavam em tramitação do E. STF e que versavam especificamente sobre o tema *softwares*, o precedente firmado nas ADIs nº 1945 e 5956 foi aplicado. Referimo-nos à ADI de nº 5958/DF, que discutia a constitucionalidade do Convênio nº 106/2017, e que fora julgada prejudicada por perda superveniente de objeto[729], e à ADI nº 5576/SP, em que contestadas legislações paulistas que determinavam a incidência do ICMS sobre operações com

---

727 A decisão fora exarada pela apertada maioria de cinco a quatro.

728 "O tema é complexo e merece, sem dúvida, reflexão. Talvez tenhamos de revisitá-lo em breve, como apontado, em função de outras ações que, no mínimo, versam sobre temas correlatos". Trecho de voto proferido pela Ministra Rosa Weber na ADI 1945. Ainda: "(...) na ADI no 5.958, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, se discutirá a validade do Convênio CONFAZ no 106/17, o qual tentou validar a cobrança do ICMS sobre todas as operações realizadas com software, ocasião em que a Suprema Corte terá nova oportunidade de revisitar tema tão complexo em todas as suas nuances". Trecho de voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli na ADI 5659, replicado na ADI 1945.

729 "EMENTA: AÇÃO DIRETA INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS. OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA ELEETRÔNICA DE SOFTWARES E CONGÊNERES. ART. 2º DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996 E CONVÊNIO N. 106/2017 DO CONFAZ. JULGAMENTO DA ADI N. 5.659. PERDA SUPERVENIENTE DO OBJETO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE PREJUDICADA". BRASIL. STF. ADI 5958/DF. Relator Ministro Roberto Barroso. Julgamento em 03.08.2021, DJ 10.08.2021.

softwares, julgada em 03 de agosto de 2021 consoante a *ratio decidendi* das ADIs nº 1945 e nº 5659[730].

Portanto, podemos afirmar estar relativamente sedimentada, em favor dos entes municipais, a competência para se tributar todas as operações com *softwares*. O ponto que parece permanecer em certa medida aberto é quanto à replicação dessa mesma conclusão a outros casos que envolvam inovações tecnológicas em negócios jurídicos complexos. E, assim o é porque no próprio corpo do atual *leading case* representativo do conflito de competências entre as esferas municipais e estaduais no âmbito das inovações tecnológicas (caso *softwares*), fora afirmado não se tratar de decisão completamente definitiva, dada a complexidade do debate[731] – e conseguinte delimitação exata dos âmbitos de competências afeta àqueles entes federados – quando em pauta operações complexas[732].

---

730 "O Tribunal, por maioria, conheceu parcialmente da ação direta de inconstitucionalidade e, nessa parte, julgou o pedido procedente, para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 e ao art. 1º da Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/1989, de modo a impedir a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, e, de maneira análoga ao decidido nas ADIs 1.945 e 5.659, modulou os efeitos desta decisão, para atribuir eficácia *ex nunc*, a contar de 03.03.2021, data em que publicada a ata de julgamento das aludidas ações diretas de inconstitucionalidade, consagrando a modificação do entendimento desta Corte sobre o tema, ficando ressalvadas da modulação, porém, as seguintes situações: a) as ações judiciais já ajuizadas e ainda em curso em 02.03.2021; b) as hipóteses de bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até 02.03.2021, nas quais será devida a restituição do ICMS recolhido, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até aquela data; e c) as hipóteses relativas a fatos geradores ocorridos até 02.03.2021 em que não houve o recolhimento do ISS ou do ICMS, nas quais será devido o pagamento do imposto municipal, respeitados os prazos decadencial e prescricional. Por fim, foi fixada a seguinte tese de julgamento: "É inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador". Tudo nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio, que divergia no tocante à modulação dos efeitos. O Ministro Gilmar Mendes acompanhou o Relator com ressalvas. Falaram: pelo *amicus curiae* Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação – BRASSCOM, o Dr. Sergio Paulo Gallindo: e, pelo *amicus curiae* Empresa Brasileira de Empresas de Software – ABES, o Dr. Saul Tourinho Leal. Plenário, Sessão Virtual de 25.6.2021 a 2.8.2021". BRASIL. STF. ADI 5576/SP. Relator Ministro Cármen Lúcia. Julgamento em 08.03.2021, DJ 09.03.2021.

731 Vide nota de rodapé nº 728.

732 Nesse sentido, Ana Claudia Utumi salienta que apesar de o STF "ter decidido pelo descabimento da tributação por ICMS sobre o *software*, essa decisão não tratou de transferência ou compartilhamento de outros arquivos eletrônicos que não se caracterizem como programas de computador". Não obstante, entende a autora que tal precedente constituiria uma "'linha mestre' importante para análise quanto à incidência de ISS e ICMS". Utumi, Ana Cláudia. (2021). Tributação de Software e STF. *Jota.* Coluna da ABDF. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/tributacao-de-software-e-stf-1503202. Acesso em: 15 ago. 2021. De forma semelhante, defendendo ser em todo recomendado, por imperativo de segurança jurídica, utilizar-se do mesmo raciocínio das ADIs 1945 e 5659 para se decidir casos que envolvam debates sobre a incidência de ISS ou ICMS em atividades semelhantes às operações com software (inerentes ao *e-commerce* de intangíveis) que estejam igualmente listadas na Lei Complementar nº 116/2003: Vilaça, Camila. Possíveis reflexos da decisão do STF pós ADIs 1945 e 5659 para além dos softwares. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-tax-brazil/possiveis-decisao-stf-adis-softwares-23072021. Acesso em: 15 ago. 2021.

3.3. ISS SOBRE O LICENCIAMENTO DE *SOFTWARES* E O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ENTES MUNICIPAIS

Uma última questão afeta ao tema da tributação indireta de intangíveis que começará a se intensificar no território brasileiro é o da definição do ente municipal competente para tributar as operações com *softwares*. Como visto no tópico anterior, recente decisão do E. STF nas ADIs nº 1945 e 5659 definiu que o *download* de *softwares*, transação formalizada por intermédio de contratos de licenciamento (ou cessão) de direito de uso, é atividade sujeita ao ISS municipal. Assim, a tendência atual no cenário brasileiro é o de se interpretar a locução "prestação de serviços" consoante a corrente (teoria) econômica, o que potencialmente significa estar sob competência dos Municípios outras transações de intangíveis também instrumentalizadas por contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso (a exemplo do *SaaS*[733], ou *streaming* de áudio e/ou vídeo etc.). Tal constatação significa dizer que, em tese, tem-se mais de 5.500 (cinco mil e quinhentos) entes competentes ao recolhimento do imposto, e a cujas normas específicas (de deveres instrumentais, de conformidade fiscal) podem os fornecedores de serviços estarem potencialmente sujeitos. Utilizamos a palavra "potencialmente" em razão de que a definição do aspecto espacial, isto é, do local em que se considera prestado o serviço, depende da interpretação dos preceitos veiculados na Lei Complementar nº 116/2003.

Como visto no início do presente capítulo, a função da lei complementar no sistema tributário brasileiro é o de estabelecer as normas gerais – de estrutura – a serem observadas pelos entes quando do exercício de suas competências. Objetiva-se minimizar os pontos de divergência e desarmonias legais potencialmente causadoras de conflitos federativos. E, ante a possibilidade de se ter mais de 5.500 legislações díspares regendo o ISS, inegável a relevância de uma lei complementar que trace os pontos mínimos necessários para uma harmonia entre referidos diplomas. Ocorre que, relativamente à determinação do aspecto espacial – critério definidor do ente municipal competente à cobrança do ISS –, a redação

---

733 *Software as a Service.*

dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003 deixou espaço para divergências interpretativas, comprovadas pelos julgados tratantes do tema.

De se pontuar que o tema relacionado à identificação do critério espacial, e do Município competente para a cobrança do imposto, já fora objeto de discussão anteriormente à vigência da Lei Complementar nº 116/2003. O Decreto-Lei nº 406/1968, antigo diploma – de "normas gerais"[734] – regente do tema, estabelecia em seu art. 12 que, em regra geral, o serviço considera-se prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador, ou na falta desse no do seu domicílio. Argumentava-se que tal diretriz normativa era inconstitucional por desbordar dos limites implicitamente contidos na materialidade utilizada pela Constituição como critério de atribuição de competência aos Municípios. É dizer, ao se estabelecer a autorização para que esses entes municipais tributassem as prestações de serviços, decorrência lógica e necessária era de que apenas os serviços efetivamente prestados no território de uma dada municipalidade é que poderiam por ela ser tributados. Invocava-se o princípio da territorialidade das leis como inerente ao exercício da competência pelos entes subnacionais. As leis por eles produzidas só têm efeitos nos seus limites territoriais, de modo que no caso do ISS, atrelar-se ao Município em que sediado o estabelecimento prestador, e não àquele em que ocorrido o fato jurídico, significaria permitir alcance extraterritorial à legislação municipal, que ingressaria no âmbito de competência (territorial) de outro ente, a ofender o sistema constitucional. Levados os debates às Cortes Superiores, acabou o E. STJ por acolher esses argumentos[735], de forma a afastar a literalidade do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/1968 e consolidar o entendimento de que o ISS seria devido ao Município em que é prestado o serviço – e não ao local em que se encontra estabelecido o prestador.

Ocorre que a controvertida previsão do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/1998 foi replicada na Lei Complementar nº 116/2003. Estabelecem os artigos 3º e 4º dessa Lei

---

734 Utilizou-se aspas em razão de que não se trata referido diploma de lei complementar em sentido estrito (formal), mas sim de lei recepcionada pela Carta Política de 1988 com o *status* de lei complementar, por exercer as funcionalidades a ela inerentes.

735 AgRg no Ag n. 1.173.805/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20.05.2010, DJe 02.06.2010; EREsp n. 130.792/CE, Rel. Min. Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Min. Nancy Andrighi, Primeira Seção, julgado em 07.04.2000, DJ 12.06.2000, p. 66; AgRg no Ag n. 196.490/DF, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.1999, DJ 29.11.1999, p. 15.

Complementar que, exceto nas atividades expressamente mencionadas nos incisos I a XXV do art. 3º, considera-se prestado o serviço, e devido o imposto, no local do estabelecimento prestador, ou na falta desse, no do seu domicílio. Esclarecem ainda que "estabelecimento prestador" seria o local onde o contribuinte desenvolve suas atividades, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal etc.

Pois bem, com a reafirmação pela Lei Complementar de ser devido o ISS ao Município em que o prestador possua estabelecimento, o entendimento então exarado pela Corte Superior foi novamente confrontado em juízo. Ao revistar o tema, em sede de recurso repetitivo[736], o Superior Tribunal de Justiça fixou a tese de se considerar o serviço prestado no local onde a relação jurídica obrigacional é perfectibilizada, assim entendido como o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional, permanente ou temporária, apta a desenvolver a atividade de prestar serviço (tomada de poderes decisórios), afastando, assim, uma vez mais a primazia do local (formal) em que estabelecido o prestador como identificador do aspecto espacial da hipótese de incidência tributária. Na mesma ocasião, alterou o seu entendimento em relação aos fatos geradores ocorridos na vigência do Decreto-lei nº 406/1968, de modo a determinar como competente, nesses casos, o Município da sede do estabelecimento prestador.

Interpretação sistematizada da redação legal (art. 3º caput em conjunto ao art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003) *vis-à-vis* o entendimento exarado pela E. Corte Superior autorizaria concluir que, regra geral, a tributação sobre prestação de serviços se dá consoante à lógica do princípio da origem, sendo o tributo devido ao Município em que estabelecido o prestador, assim compreendido o local em que detenha unidade econômica ou profissional apta a desenvolver a atividade contratada. O objetivo em se atrelar a identificação do estabelecimento prestador com sua efetiva aptidão de prestar o serviço pelo qual contratado nos parece ser o perquirir a verdade material em detrimento da formal, a afastar constituições empresariais destituídas de substância cujo único objetivo é

---

736 REsp n.1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28.11.2012, DJe 05.03.2013.

o de sujeitar-se a alíquotas menores de imposto. Assim, a questão centrar-se-ia em provas: comprovar a configuração de unidades econômicas ou profissionais em dado território[737].

Tal compreensão e consequência lógica de *per se* já possibilitaria – como já possibilita – debates e compreensões díspares pelos órgãos julgadores, a potencialmente

---

737 Essa a linha argumentava que se extrai do seguinte julgado, por exemplo:

Apelações. Ação anulatória de lançamentos fiscais. ISSQN. Pretensão autoral voltada à anulação de autos de infração ao argumento de que, a despeito de suas unidades operacionais se encontrarem em outras cidades, o Fisco Paulistano tem-lhe exigido o recolhimento de ISSQN por serviços de *call center*, telemarketing, cobrança, *business process outsourcing* - BPO, suporte e consultoria em tecnologia da informação – TI, tomados por empresas localizadas na cidade de São Paulo. Defende ser a competência tributária para exigir tais exações dos Municípios nos quais sediadas suas sedes (Uberlândia/MG e Campinas/SP). Preliminar de cerceamento de defesa afastada. Foi realizada extensa prova pericial. Desse modo, a controvérsia posta a debate encontra-se em condições de julgamento, sendo desnecessária a realização da inspeção judicial requerida pela autora. No mérito, consta ter o réu apurado todos os débitos perseguidos através de auditoria fiscal. Nesse ponto, importante salientar não haver falar-se em nulidade dos lançamentos infirmados pela autora em razão da fiscalização ter verificado outros débitos que não aqueles inicialmente perseguidos (telemarketing e *call center*). O processo administrativo é voltado à busca da verdade real, de modo que o procedimento é legitimado quando ofertada ao autuado os direitos e garantias constitucionais da ampla defesa e contraditório, tal como se viu nos autos. A questão demanda a fixação da competência tributária. *Com o advento da Lei Complementar 116/2003, o ISSQN passou a ser devido ao Município em que prestado o serviço, desde que ali haja um estabelecimento do prestador que configure uma unidade econômica ou profissional, a teor dos arts. 3º, caput, e 4º da aludida lei.* No caso dos autos, *os serviços prestados pela autora não estão incluídos entre as exceções do art. 3º da Lei Complementar supracitada, de modo que deve incidir a regra geral de tributação pelo ISSQN, qual seja, a do local do estabelecimento prestador. No entanto, a interpretação do conceito de estabelecimento prestador não deve ser feita apenas com base no endereço informado pela prestadora como sendo aquele de sua sede, mas sim, de acordo com o local da efetiva prestação do serviço, caracterizador de unidade econômica de fato*. No caso, existe instalação da autora em solo paulistano, de modo a caracterizar estabelecimento prestador no Município-réu para fins de legitimar a tributação dos serviços nele ocorridos. Saliente-se que o perito concluiu não vislumbrar incongruência entre tal estrutura física e operacional da autora em solo paulistano e a prestação dos serviços tributados. Serviços de telemarketing e de *call center*. Não há prova de que tenha a requerente deslocado mão de obra até São Paulo para a concretização de tais serviços. Assim, considerando que a incidência de ISSQN sobre tais atividades não se deu pelas prestadas in loco, correta a sentença ao reconhecer que os sujeitos ativos da relação jurídica tributária são as Municipalidades de Uberlândia/MG e de Campinas/SP, locais da sede da autora. Destarte, mantém-se a anulação de tais cobranças. Já em relação ao serviço enquadrado no 17.05 da Lista Anexa (Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço), o perito salientou ter sua execução se dado nas dependências dos contratantes em solo paulistano, tendo o tributo relacionado sido por eles retido. Assim, acertada a sentença quando autorizou a dedução no valor exigido nos autos de infração do valor indicado a fls.52 (item f.1) relacionado ao imposto retido pelos tomadores do serviço da autora. Por fim, certeira a redução da multa punitiva no tocante ao percentual que exceder a 100% do montante do tributo que lhe serviu como base de cálculo. Saliente-se que tal redução deve ser apurada em regular liquidação de sentença. Caso se constate que as multas não ultrapassaram tal patamar – como alega o Município – devem ser mantidas na íntegra. O único ponto do apelo autoral que merece provimento é aquele relacionado a seu pedido subsidiário para inversão da condenação ao pagamento dos encargos sucumbenciais, notadamente verba honorária, em razão da sucumbência majoritária do Município. De fato, as autuações anuladas parcialmente equivaleram a 70% do seu pedido inicial, situação que denota a sucumbência majoritária do réu. Nega-se provimento ao recurso do Município e dá-se parcial provimento ao recurso da autora apenas para inverter-se a condenação ao pagamento dos encargos sucumbenciais, nos termos do acórdão. (TJSP; Apelação Cível 1007596-29.2018.8.26.0053; Relator (a): Beatriz Braga; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 3ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 15/04/2021; Data de Registro: 19/04/2021).

redundar em decisões diferentes para casos semelhantes. No entanto, sequer a compreensão esboçada no parágrafo anterior é objeto de consenso pelo próprio E. STJ. É dizer, há julgado posterior ao *leading case* em que manifestado ser o entendimento daquele caso o de primazia do local do estabelecimento como determinante do aspecto espacial da hipótese de incidência e, por conseguinte, do Município competente ao recebimento do tributo, sendo excepcionado tal regra quando assim estabeleça a Lei Complementar nº 116/2003 ou comprovada a existência de unidades econômicas com poderes decisórios[738]. Mas, também há julgados a ele posterior que o interpreta no sentido de que a regra é se considerar como competente o Município onde o serviço é efetivamente prestado, isto é, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade

---

738 TRIBUTÁRIO. ISS. SUJEIÇÃO ATIVA. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR DO SERVIÇO. MATÉRIA DE DIREITO. REVOLVIMENTO FÁTICO-PROBATÓRIO. DESNECESSIDADE.
1. Por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo n. 1.060.210/SC, a Primeira Seção definiu que a partir da LC 116/03, para fins de incidência do ISS, *o sujeito ativo da relação tributária será, em regra, o município em que estiver localizado o estabelecimento prestador do serviço, sendo apenas excepcionalmente admitido o local da prestação para tanto, como no caso de expressa previsão legal ou quando houver comprovação de existência de unidade com poderes decisórios.*
2. Hipótese em que a Corte local não observou a diretriz jurisprudencial traçada nesse precedente obrigatório ao afirmar que o Município do Rio de Janeiro possuiria competência para tributar os serviços prestados pela contribuinte, mesmo que o estabelecimento do prestador estivesse localizado no Município de Três Rios ? RJ.
3. Revela-se inaplicável a Súmula 7 do STJ ao caso, por ser a matéria em debate exclusivamente de direito, sendo desnecessário o revolvimento dos fatos e das provas dos autos para se chegar à conclusão de que o acórdão recorrido está contrário ao posicionamento deste Tribunal Superior.
4. Agravo interno não provido.
(AgInt nos EDcl no AREsp 1752712/RJ, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/10/2021, DJe 22/10/2021)

econômica ou profissional do prestador[739] – compreensão essa que acaba por aplicar o princípio do destino à generalidade dos casos.

E, como se já não bastasse a própria ausência de diretriz unívoca pela própria Corte Superior, o mesmo cenário de divergências decisórias é também encontrado nas instâncias

---

739 PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 489, § 1º, IV, E 1.022, I e II, DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. ART. 371 DO CPC/2015. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.
SÚMULA 282 DO STF. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISSQN. SUJEITO ATIVO.
LC 116/2003. MUNICÍPIO ONDE SERVIÇO É EFETIVAMENTE PRESTADO. JUÍZO FIRMADO COM LASTRO NO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NA ORIGEM. CARÁTER PROTELATÓRIO.
MULTA. MANUTENÇÃO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E NÃO PROVIDO.
1. Não há violação do art. 489, § 1º, IV, e 1.022 do CPC/2015 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado.
2. Quanto à alegação de que houve prequestionamento implícito do art. 371 do CPC/2015, verifica-se que o acórdão recorrido não cuidou da temática nele tratada, nem mesmo a despeito da oposição dos declaratórios, até porque não cuidou a recorrente de invocá-lo no momento apropriado, carecendo, no ponto, o recurso do indispensável requisito do prequestionamento, razão por que incide a Súmula 282/STF.
3. No que diz respeito ao município competente para recolher o ISS, *no julgamento do REsp 1.060.210/SC, submetido ao rito do art. 543-C do CPC/1973, a Primeira Seção dessa Corte definiu que: "(a) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (b) a partir da LC I16/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo"*.
4. No caso concreto, o Tribunal de origem, com base no conjunto fático probatório dos autos, constatou que o *recorrente possui unidade econômica e profissional no Município de Varginha, onde presta serviços de advocacia empresarial, pelo que é o município competente para exigir o imposto em questão*, de forma que para se chegar à conclusão diversa da que alcançou o Tribunal de origem, seria necessário o reexame de matéria fática, uma vez que seria necessária nova verificação da localidade em que os serviços são efetivamente prestados, o que é vedado ante o óbice da Súmula 7/STJ.
5. A revisão do entendimento do Tribunal de origem, que aplicou a penalidade prevista no art. 1.026, § 2º, do CPC/2015, por considerar os embargos opostos protelatórios, tal como colocada a questão nas razões recursais, demanda necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula 7/STJ. A propósito, vide: AgInt no AREsp 1.538.890/GO, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 8/10/2019; REsp 1.801.128/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 11/10/2019; AgInt no AREsp 713.512/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 23/9/2016.
6. Agravo interno não provido.
(AgInt no REsp 1890747/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/04/2021, DJe 23/04/2021).

inferiores[740]. E mais, encontra-se ainda julgados que entendem ser o *decisium* paradigmático da Corte Superior aplicável apenas quando se tratasse de prestação de serviço de arrendamento mercantil[741] – atividade analisada no *leading case*[742]– mesmo já

---

740 Apelação. Ação anulatória de autos de infração. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Sociedade que desenvolve *outras atividades além do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador*. *Prestação dos serviços em localidade diversa daquela da sede da pessoa jurídica. Competência para tributar do município em cujo território ocorreram os fatos geradores do tributo. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça*. Sentença mantida. Recurso denegado.
(TJSP; Apelação Cível 1055194-47.2016.8.26.0053; Relator (a): Geraldo Xavier; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 8ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 17/12/2020; Data de Registro: 06/01/2021).;
Apelação. Ação Ordinária. Declaratória de inexistência de relação jurídica de natureza tributária entre as partes cumulada com repetição de valor recolhido. ISS incidente sobre a prestação intermunicipal de serviço de engenharia. Aplicação da orientação definida no julgamento do REsp. Nº 1.117.121/SP, relativo ao Tema 198 do STJ, no sentido de que *o ISS é devido, como regra geral, no local do estabelecimento prestador. Entendimento que não se viu superado pelo julgamento do REsp. nº 1.060.210/SC* (que se deu sob o rito dos repetitivos), tendo em vista que a Corte Superior tratou, neste último caso, de questão distinta daquela objeto do Tema 198, vale dizer, o recolhimento do ISS nos contratos de arrendamento mercantil financeiro. Sentença mantida. Recurso não provido.
(TJSP; Apelação Cível 1004840-52.2019.8.26.0428; Relator (a): Adriana Carvalho; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Paulínia - 1ª Vara; Data do Julgamento: 26/05/2022; Data de Registro: 02/06/2022)

741 APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ISSQN - Município de Cubatão - Prestação de serviço de licenciamento de software, elencado no item 1.05 da lista anexa à LC 116/03 - Empresa sediada no Município de Barueri – Cobrança indevida do Município de Cubatão - *Competência do Município onde está localizado o estabelecimento prestador* - Devolução dos autos à Turma Julgadora nos termos do artigo 1.030, inciso II do CPC, considerando o julgamento do mérito do *REsp 1.060.210/ SC, Tema 355 STJ, DJ 05.03.2013, que entendeu que o sujeito ativo da relação tributária na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art.12) e, a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim, entendido como o local em que se comprove haver unidade econômica ou profissional com poderes decisórios suficientes – Caso do autos que, no entanto, não corresponde à decisão do REsp 1.060.210/SC - Paradigma que diz respeito à identificação do sujeito ativo da relação tributária referente à incidência do ISS no arrendamento mercantil financeiro*, ou seja, *o município competente para a cobrança do tributo naquele tipo de serviço tão somente* – Discussão dos autos que diz respeito à identificação do município competente para o recolhimento do ISS de empresa prestadora de serviços de licenciamento de software com sede no município de Barueri – Fora das hipóteses excepcionais previstas nos incisos I a XXII do art. 3º daquele Diploma Legal, prevalece a regra geral contida no "caput" da Lei Complementar nº 116/03 que estabelece a competência do município em que se situa o estabelecimento prestador – Entendimento firmado em sede do Recurso Especial nº 1.117.121/SP, sob regime do art. 543-C do CPC - Manutenção do resultado do julgamento. (TJSP; Apelação Cível 1004744-74.2019.8.26.0157; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Cubatão - 1ª Vara; Data do Julgamento: 21/07/2021; Data de Registro: 21/07/2021)

742 REsp n.1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28.11.2012, DJe 05.03.2013.

tendo orientação oposta no próprio STJ[743]. É nesse contexto caótico que potenciais debates sobre o Município competente para cobrar o ISS incidente sobre as operações com

---

743 TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. MENÇÃO GENÉRICA AOS ARTS. 11, 141, 371, 489, 1.022 E 1025 DO CPC/2015. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 3º E 4º DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E 165 DO CTN. FUNDAMENTOS DA CORTE DE ORIGEM INATACADOS, NAS RAZÕES DO RECURSO ESPECIAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 283/STF. ACÓRDÃO RECORRIDO, ADEMAIS, EM CONSONÂNCIA COM A ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO STJ, INCLUSIVE SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS, NO TOCANTE À SUJEIÇÃO ATIVA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA REFERENTE AO ISSQN. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.
(...)
IV. (...) a Primeira Seção do STJ, ao julgar, sob o rito dos recursos repetitivos, o REsp 1.117.121/SP, acerca da sujeição ativa da relação jurídica tributária referente ao ISSQN, firmou o entendimento de que, "a partir da LC 116/2003, temos as seguintes regras: 1ª) como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas; 2ª) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação); 3ª) nas hipóteses previstas nos incisos [do art. 3º da LC 116/2003] (...), mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção" (STJ, REsp 1.117.121/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 29/10/2009).
V. Também a Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, igualmente sob o rito dos recursos repetitivos, deixou assentado que, após a vigência da LC 116/2003, "existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo". Concluiu-se que "(...) o sujeito ativo da relação tributária, (...) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional" (STJ, REsp 1.060.210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 05/03/2013).
VI. *Da leitura do acórdão do aludido REsp 1.060.210/SC, conclui-se que, na vigência da Lei Complementar 116/2003, o ISSQN é devido ao Município em que prestado o serviço, desde que haja ali um estabelecimento no qual o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante a denominação de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório ou contato. Esse é o entendimento consolidado, em sede de recurso especial representativo de controvérsia repetitiva, no tocante à incidência de ISSQN sobre o serviço de leasing mercantil, o qual, todavia, é extensível aos demais serviços sujeitos à incidência do tributo.*
VII. É firme a jurisprudência do STJ no sentido de que "o simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impõe sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo" (STJ, AgRg no AREsp 299.489/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/06/2014). Em igual sentido: STJ, EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 1.298.917/MG, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2015; AgRg no REsp 1.498.822/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/08/2015.
VIII. Na hipótese dos autos, cuidando-se de fato gerador ocorrido na vigência da Lei Complementar 116/2003 e não se tratando de serviços de construção civil ou das exceções previstas nos incisos do art. 3º do referido diploma legal, mostra-se correto o acórdão do Tribunal de origem, que, em consonância com a orientação firmada pelo STJ, inclusive sob o rito dos recursos repetitivos, adotou o critério do local do estabelecimento prestador do serviço, esse definido na própria Lei Complementar (art. 4º).
IX. Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp 1718563/RJ, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2021, DJe 08/03/2021).

software terão espaço[744]. Afinal, as transações com *software* por não estarem dentre as exceções do art. 3º sujeitam-se à essa tormentosa regra geral.

4. ALINHAMENTO ÀS DIRETRIZES DA OCDE E/OU AOS RISCOS?

De uma forma geral, possível perceber que o atual estado da arte da tributação sobre o consumo no Brasil é de extrema complexidade estrutural reforçada por jurisprudências não uníssonas, o que vai de encontro aos princípios norte das diretrizes OCDE, principalmente os da simplicidade, certeza e eficácia dos sistemas tributários. Consoante deixamos assente já nas linhas iniciais do presente capítulo, ao contrário do que é ordinariamente verificado nos sistemas jurídico-tributários pelo mundo, no brasileiro a tributação geral sobre bens e serviços (consumo) não se assenta em um único tributo principal (IVA ou GST), mas antes em cinco (PIS, COFIN, IPI, ICMS, e ISS[745]), que estão

---

744 Aliás, já principiaram. Em que pese ser bastante recente as decisões nas ADI`s 1945 e 5659, há decisão versando sobre o tema no Estado de São Paulo: APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ISSQN - Município de Cubatão - Prestação de serviço de licenciamento de software, elencado no item 1.05 da lista anexa à LC 116/03 - Empresa sediada no Município de Barueri – Cobrança indevida do Município de Cubatão - *Competência do Município onde está localizado o estabelecimento prestador* - Devolução dos autos à Turma Julgadora nos termos do artigo 1.030, inciso II do CPC, considerando o julgamento do mérito do *REsp 1.060.210/SC, Tema 355 STJ, DJ 05.03.2013, que entendeu que o sujeito ativo da relação tributária na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art.12) e, a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim, entendido como o local em que se comprove haver unidade econômica ou profissional com poderes decisórios suficientes* – Caso do autos que, no entanto, não corresponde à decisão do REsp 1.060.210/SC - Paradigma que diz respeito à identificação do sujeito ativo da relação tributária referente à incidência do ISS no arrendamento mercantil financeiro, ou seja, o município competente para a cobrança do tributo naquele tipo de serviço tão somente – *Discussão dos autos que diz respeito à identificação do município competente para o recolhimento do ISS de empresa prestadora de serviços de licenciamento de software com sede no município de Barueri – Fora das hipóteses excepcionais previstas nos incisos I a XXII do art. 3º daquele Diploma Legal, prevalece a regra geral contida no "caput" da Lei Complementar nº 116/03 que estabelece a competência do município em que se situa o estabelecimento prestador* – Entendimento firmado em sede do Recurso Especial nº 1.117.121/SP, sob regime do art. 543-C do CPC - Manutenção do resultado do julgamento. (TJSP; Apelação Cível 1004744-74.2019.8.26.0157; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Cubatão - 1ª Vara; Data do Julgamento: 21/07/2021; Data de Registro: 21/07/2021).

745 De se pontuar que apenas três deles têm materialidades (hipóteses de incidência) cujas bases são operações com bens e serviços (IPI, ICMS e ISS), sendo verdadeiros impostos sobre o consumo. Os outros dois (PIS e COFINS) tem por critério material o faturamento dos estabelecimentos empresariais, a estarem, sob a ótica jurídica, mais próximos aos impostos diretos que os indiretos. Assim é que o agrupamento desses últimos na categoria de impostos sobre o consumo assenta-se antes em critérios econômicos que jurídicos.

sob a esfera de competência dos três entes federativos. E mais, vimos que tal partilha da competência legislativo-tributária se dá consoante a eleição, em certa medida até artificiosa, de determinadas materialidades fiscais. Tal opção resulta em uma primeira ordem de obstáculos, peculiar ao sistema brasileiro de tributação sobre o consumo, relativa à própria definição do imposto a incidir sobre as operações com intangíveis (bens e/ou serviços), mormente se ISS ou ICMS.

Por se tratar de debate cujo pano de fundo consiste em traçar os contornos afetos às atividades inerentes ao processo produtivo (assente na lógica industrial), que muitas vezes são dinâmicas, fluidas e complexas *vis-à-vis* às materialidades atreladas a cada um dos entes, não foi incomum testemunhar litígios judiciais anteriores ao próprio desenvolvimento do comércio digital[746]. No entanto, o comércio eletrônico ao desafiar a própria dinâmica comercial em que alicerçados os sistemas tributários sobre o consumo, agudizou os debates, trazendo novos elementos de complexidade ao enredo. Vimos serem o ICMS e o ISS, impostos pertencentes a entes federados distintos, que protagonizam os principais embates. E, justamente por se tratar de impostos sob a alçada de competência de entes subnacionais diferentes, a definição por um ou outro tributo significa potencial ampliação arrecadatória, razão pela qual presenciamos as discussões ganharem foro de verdadeira guerra fiscal, como o caso *software* pôde exemplificar.

Pudemos ainda presenciar, em primeira mão no Brasil, a concretização de embates e mesmo da realização de arbitragens fiscais para fins de determinação da localidade (Estado) competente para a cobrança de ICMS devido nas vendas a distância, com base na adoção dissonante dos princípios da origem e destino, que o incremento do comércio eletrônico potencializa. Ressalvou-se no item 3.2 que apesar de ser questão inicialmente trazida pelo aumento de volume do *e-commerce* de tangíveis, e que em tese estaria além de nosso escopo de reflexões, sua breve narrativa era em todo útil. Primeiro porque em matéria de ICMS não há qualquer distinção na aplicação do regime jurídico-tributário entre

---

746 Vide, por exemplo, o debate sobre a incidência de ISS ou ICMS em operações de industrialização sob encomenda: o STJ inicialmente firmou tese pela incidência do ISS (REsp 1.092.206/SP), porém, o STF ao apreciar a mesma questão decidiu de forma distinta, afirmando que operações de industrialização sob encomenda destinadas à integração processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria estariam sob o âmbito do ICMS (ADIN 4389 MC), o que fez o STJ mudar seu entendimento anterior (AgRg no Resp 1310728/SP).

operações mercantis com tangíveis ou com intangíveis. Segundo porque se está, em última análise, diante de verdadeira replicação, ainda que no ambiente interno de uma federação em que a tributação das operações mercantis está sob a alçada dos entes subnacionais, das discussões levadas a efeito, em uma perspectiva macro, entre os diversos países e que fora objeto de grande atenção das diretrizes elaboradas pela OCDE.

No entanto, consoante destacado naquele tópico, a solução adotada pelos Estados brasileiros fora distinta da orientação internacional pela adoção do princípio do destino por todos os entes potencialmente competentes. Destarte, aqui o embate entre os Estados Membros resultou em modificação constitucional a fim de erigir um sistema de tributação pelo ICMS com base no princípio da solidariedade: atribui-se parte do tributo relativo às vendas mercantis realizadas a distância a ambos os Estados envolvidos. É dizer, optou-se por um sistema assente tanto no princípio da origem quanto no do destino, de modo que tanto em operações B2B quanto B2C, parte do imposto fica com o Estado de origem (na proporção da alíquota interestadual), e outra parte com o de destino (na proporção da diferença entre a alíquota interestadual e a interna do destinatário – nunca inferior à alíquota interestadual).

Uma tal solução que à primeira vista poderia ser interessante, e inspiradora aos outros sistemas, por incentivar os Estados a se prestarem mútua assistência – informacional ou de cooperação no recolhimento dos tributos – tendo em vista a existência de interesse financeiro de todos os envolvidos, na prática se mostrou bastante problemático no Brasil. O cenário vivenciado fora o de guerra fiscal entre os entes, marcada pela concessão unilateral de benefícios e incentivos fiscais e por glosas também unilaterais de créditos dos impostos recolhidos a menor nos Estados de origem e cobrança dessa diferença pelos Estados de destino. Apenas recentemente tal questão recebera uma solução política mais

consistente. Referimo-nos à Lei Complementar nº 160/2017[747] que ao convalidar os benefícios anteriormente concedidos, de forma indevida, pelos Estados e possibilitar a reinstituição, temporária, de outros mais, teve por objetivo encerrar, de forma pacífica, a guerra fiscal entre eles.

O ponto é que tal realidade de guerras fiscais entre os Estados brasileiros demonstrara que em que pese a solução internacional aventada nas Diretrizes IVA pela adoção do princípio do destino receber pontuais críticas quanto à ausência de incentivos para que os Estados de origem cooperem com os de destino (competentes ao recolhimento integral do imposto), mormente nas operações B2C, a implementação de mecanismos de partilha do bolo arrecadatório entre os Estados envolvidos em transações transfronteiriças como forma de se incentivar tal coordenação pode não só ser inexitosa, como ainda potencializar outra ordem de problemas. É que de um lado o Estado de origem, justamente por ter parcela do imposto devido inclusive nas operações transfronteiriças, tende a buscar incentivar a fixação do maior número possível de contribuintes em seu território. De outro, os Estado de destino tenderão a revidar unilateralmente tais investidas por serem contrárias aos princípios da neutralidade e livre-concorrência. É dizer, a adoção de uma solução de compartilhamento do tributo afeto às operações consumeristas demanda grande cooperação entre os partícipes, a exigir maturidade diplomática e de relacionamento político entre os entes envolvidos. Vimos que no âmbito de uma Federação não a tivemos. Daí se indagar se tal maturidade existiria no cenário internacional[748], mormente em um contexto em que tal lógica de cobrança pelo Estado destinatário do que não fora adequadamente recolhido no Estado de origem está na ordem dos debates e de tendências erigidos nos pilares 1 e 2 da

---

747 De se mencionar que a aprovação de tal diploma legislativo fora em certa medida incentivado pela tramitação, no STF, de proposta de Súmula Vinculante nº 69 ("Qualquer isenção, incentivo, redução dei alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional), cujo efeito prático seria o reconhecimento da inconstitucionalidade de todos os benefícios e incentivos fiscais concedidos em desconformidade ao regramento legal". Sobre: Ferraz, Tércio Sampaio, Jr. (2015). Guerra fiscal, crise constitucional e mecanismo de superação. In Rafael de Lazari; Renato Bernardi (Orgs.). *Crise constitucional: espécies, perspectivas e mecanismos de superação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, pp. 257-280; Martins, Ives Gandra da Silva. (2012). Eventuais efeitos prospectivos da proposta de Súmula Vinculante 69 do STF e inteligência da unanimidade exigida para estados e Distrito Federal concederem estímulos fiscais como cláusula pétrea constitucional. *Grandes questões atuais do direito tributário* (Vol. 16).

748 Mormente tendo em vista ser necessário, ainda, certa harmonização de alíquotas (mínimas) e de modelos de documentos fiscais a serem aceitos pelos países aderentes.

Ação 1 do Projeto BEPS[749] que, em que pese direcionados à tributação direta, caso exitosos poderiam ser replicados no cenário de tributação indireta.

Ainda no que tange ao regime atual de ICMS brasileiro, e ao seu método de recolhimento *vis-à-vis* a lógica instituída nas Diretrizes OCDE, vislumbramos uma certa aderência a essas orientações. Nas operações B2B, o estabelecimento de origem recolhe o imposto devido ao seu Estado (alíquota padrão interna), e o destinatário (contribuinte) também recolhe imposto devido ao seu Estado (alíquota padrão interna), deduzindo, porém, o crédito relativo ao imposto recolhido na operação anterior. Nota-se que a relativa aderência às diretrizes IVA circunscreve-se a se atribuir aos contribuintes a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às suas operações aos Estados em que situados. No entanto, dessas orientações se afasta ao não se isentar as transações na origem e atribuir apenas ao Estado de destino o valor total do imposto devido. E, como vimos anteriormente, tal sistemática é congruente à opção do sistema brasileiro de repartir o ICMS entre os Estados envolvidos em operações transfronteiriças. Quanto aos problemas de tal tomada de posição fazemos remissão ao que foi dito nos parágrafos anteriores relativamente ao cenário de guerras fiscais, acrescentando apenas que, por vezes, glosas de créditos do imposto, feitos pelo Estado de destino, fiaram-se não apenas na concessão unilateral de benefícios pelos estados de origem, mas também em esquemas de emissões fraudulentas de notas fiscais, catalogadas como notas fiscais inidôneas para efeitos fiscais[750].

Nas operações B2C, o fornecedor é quem declara e paga a ambos os Estados (de origem e de destino) os tributos a eles devidos. Trata-se, portanto, de norma em consonância à lógica instituída pelas Diretrizes da OECD de se atribuir, nesses casos, ao fornecedor a incumbência de recolher o imposto devido. No entanto, delas nos afastamos ao se exigir do contribuinte (fornecedor) que se registre em cada um dos Estados em que

---

749 OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris; OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

750 Sobre: Santana, Renata Cassia de. (2014). *Inidoneidade Fiscal no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses.

localizados os consumidores, assim como se sujeitem às regras jurídicas específicas por eles estabelecidas, sem a previsão de um regime simplificado a tanto – a exemplo do regime de balcão único europeu (OSS). Não sem razão, portanto, os péssimos indicadores brasileiros quanto ao tempo estimado para cumprimento dos deveres instrumentais (de *compliance*) com as Administrações Tributárias[751].

Um último ponto digno de nota, relativamente ao ICMS em perspectiva aos riscos impingidos pelo desenvolvimento do comércio eletrônico e tendências internacionais de como lidar com eles, é o Convênio nº 106/2017 no que se refere à responsabilização das plataformas de *e-commerce* pelas operações com mercadorias digitais por elas intermediadas. Em que pese a ilegitimidade de um diploma infralegal, como é o Convênio, dispor sobre o assunto, nos interessa analisá-lo enquanto diretriz normativa (não obrigatória) aos entes subnacionais – esses sim legitimados a disporem sobre o assunto. No entanto, é necessário fazer-se um parêntese aqui: o Convênio nº 106/2017 foi elaborado, como vimos no item 3.2, no contexto de guerra fiscal vertical entre os entes federados (Estados e Municípios) relativo à tributação de *softwares*, razão pela qual a referência a "mercadorias digitais" tinha por objetivo abranger tais operações em específico. Com o julgamento das ADIs nº 1945 e 5659, entendeu-se que eventuais interpretações de dispositivos desse Convênio que levassem a concluir pela incidência de ICMS nas operações com *software* estariam sem efeitos, o que não significa ter se afastado a aplicação de tais previsões a eventuais transações outras em que reconhecida a existência de mercadorias digitais[752].

Fechado o parêntese, e ingressando no exame do referido Convênio, estabelece sua cláusula terceira[753] verdadeira ficção relativamente à localização do estabelecimento mercantil para fins de recolhimento do ICMS devido nas operações com mercadorias

---

751 World Bank Group. Subnational Doing Business in Brazil 2021. Comparing Business Regulation for Domestic Firms in 27 Brazilian Location with 190 Other Economies.

752 Mormente porque no próprio corpo das ADIs 1945 e 5659 fora reconhecido que a intangibilidade do bem de *per se* não afasta a conformação de operações mercantis sujeitas ao ICMS. Ademais, é de se ter em mente o contínuo desenvolvimento tecnológico que tem imposto cada vez mais desafios aos raciocínios jurídico-tributários afetos ao mercado consumidor, a exemplo do que se começa a delinear no contexto do Metaverso, que tem ganhado cada vez mais atenção midiática.

753 Vide nota de rodapé nº 722.

digitais realizadas por intermédio de sites ou plataformas digitais. Em razão da imaterialidade dos bens transacionados nesse tipo de comércio digital, aspecto não previsto no diploma de regras gerais dispostas na Lei Complementar nº 87/96, estipulou-se no Convênio que os estabelecimentos estão localizados no Estado em que residentes ou domiciliados os consumidores. Por conseguinte, é em cada uma dessas unidades federadas que se considera ocorrida a "saída" da mercadoria, e são a elas que se atribui competência para recolhimento do ICMS[754]. Ademais, e relativamente ao papel das plataformas, a cláusula quarta do Convênio nº 106/2017 prevê nesses casos ser contribuinte do imposto a "pessoa jurídica detentora do site ou de *plataforma eletrônica*"[755], e não o comerciante (fornecedor da mercadoria). Por fim, exige-se a inscrição desse contribuinte em todas as 27 (vinte e sete) unidades federadas (26 Estados e o Distrito Federal), com o risco inclusive de ter de observar 27 regramentos distintos para tal mister.

Interessante notar que aqui no Convênio, em oposição à lógica geral de repartição do imposto entre os entes envolvidos, a competência tributária fora atribuída pelo princípio do destino, tendo por critério o domicílio do consumidor, seguindo-se a lógica de orientação firmada no âmbito da OCDE, por ser ela mais consentânea aos princípios bases (elencados na Conferência de Ottawa) para se lidar com a tributação indireta no contexto digital. No entanto, dessas diretrizes nos afastamos, mormente no que tange aos cânones de simplicidade e eficiência, ao exigir-se dos empreendimentos o seu registro em todas as unidades federativas com que transacionem, bem como a observância dos respectivos regramentos jurídicos. Não fora previsto nessa ocasião – como até hoje não o é – regime que simplificasse o custo de *compliance – tal qual o caso do OSS europeu* –, e por conseguinte o incentivasse.

A cláusula quinta[756], instituiu permissão para que os Estados elegessem como potenciais responsáveis tributários os seguintes partícipes da operação econômica de comércio digital: (i) realizador da oferta, venda ou entrega de bens em razão de contrato com o comerciante; (ii) intermediador financeiro, inclusive administradora de cartão de

754 Vide nota de rodapé nº 723.

755 Vide nota de rodapé nº 724.

756 Vide nota de rodapé nº 725.

crédito ou de outro meio de pagamento, (iii) adquirente do bem ou mercadoria na hipótese de o contribuinte ou responsáveis não serem cadastrados no Estado; e (iv) administradora do cartão de crédito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação. De se destacar nesse ponto que, em que pese não se tratar de assunto constante no documento oficial da OCDE, está sendo objeto central dos debates atualmente levados a efeito naquele fórum[757], além de tendencialmente começar a ser previsto nas legislações nacionais (como é o caso da União Europeia, por exemplo).

Daí parecer ter andado bem o legislador nacional ao buscar lidar com o risco (relevante) que a plataformização tem imposto aos sistemas de tributação sobre o consumo. No entanto, é de se dar ênfase ao "parece": é que aqui para além de se eleger as plataformas como possíveis contribuintes (responsáveis integrais) dos tributos relacionados às operações com intangíveis que intermedeiam – previsão essa alinhada às tendências internacionais –, indica-se também como potenciais sujeitos passivos as intermediadoras de pagamento e os consumidores dos bens ou mercadorias (esse último a título subsidiário), previsões essas contrárias às orientações contidas de forma expressa nos recentes relatórios da OCDE, e mesmo na legislação europeia. Voltaremos a esse assunto de forma mais detida nos próximos capítulos.

Por fim, alertamos no item 3.3 que outra ordem de debate começa a se delinear no território brasileiro, muito em consequência do recente deslinde das ADIs nº 1945 e 5659, representativas do conflito entre Estados e Municípios para tributação das operações com *softwares*, é quanto à definição do ente municipal competente para cobrar o ISS relativo a contratos de licenciamento de *softwares.* Vimos que o conflito entre os entes municipais cinge-se à correta interpretação do art. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003 *vis-à-vis* decisão do E. STJ, em regime de recurso repetitivo, no REsp 1.060.210/SC. Atendo-nos à regra geral, aplicável à maioria das transações com intangíveis, estabelece referida Lei Complementar que o ISS será devido à Municipalidade em que estabelecido (ou domiciliado) o prestador, assim considerado o local em que detém unidade econômica ou

---

757 OECD (2019). *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD, Paris; OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*.

profissional apta à prestação do serviço. Vimos não ser pacífica, seja em doutrina ou em jurisprudência, a interpretação dessas previsões normativas.

De toda forma, é possível se inferir de uma leitura mais sistematizada da redação legal (art. 3º caput em conjunto ao art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003) *pari passu* o entendimento exarado pela E. Corte Superior que, regra geral, a tributação sobre prestação de serviços se dá consoante à lógica do princípio da origem, sendo o tributo devido ao Município em que estabelecido o prestador, assim compreendido o local em que detenha unidade econômica ou profissional apta a desenvolver a atividade contratada. E, assim o é porque o objetivo em se atrelar a identificação do estabelecimento prestador com sua efetiva aptidão de prestar o serviço pelo que contratado parece ser o de busca pela verdade material em detrimento da formal, a afastar constituições empresariais destituídas de substância cujo único objetivo é o de sujeitar-se a alíquotas menores de imposto. Assim é que a questão central se atrela a comprovar (ou não) configuração de unidades econômicas ou profissionais em dado território municipal.

Ocorre que tal tendência interpretativa, no sentido de se identificar a unidade econômica ou profissional necessária à prestação de serviço para fins de atribuição de competência (territorial) para a cobrança do ISS, atrela-se à ideia de a prestação pressupor a organização em um dado território de fatores para bem prestar o serviço, de modo que se buscam indícios (materiais) que apontem que território seria esse – ideário bastante semelhante à concepção de estabelecimento permanente à luz da Convenção Modelo da OCDE e que está em xeque ante os desafios impostos pela digitalização da economia. Atribuir-se à origem competência tributária sobre as transações sobre o consumo parece fazer sentido em uma realidade analógica, em que a presença humana de ambos os partícipes da relação é mesmo indissociável da prestação (o *praestere*) em causa, motivo a exigir a existência de unidade econômica ou profissional apta à execução do avençado e que coincide com o local de consumo. Mas, em uma realidade digital, em que inexiste a necessidade de qualquer presença física dos partícipes da relação ou mesmo indícios materiais atreláveis a dada territorialidade da ocorrência de determinado consumo de serviço, essa mesma lógica já não mais parece fazer sentido.

Daí que se buscar adequar o sistema às diretrizes IVA mais consentâneas à crescente digitalização da economia, que atrela a competência arrecadatória ao território em que residente o consumidor – presumivelmente onde ocorrido o consumo – traria mais simplicidade ao sistema brasileiro, diminuindo as guerras fiscais entre os Municípios, além de torná-lo mais consentâneos ao princípio da livre concorrência. No entanto, um ponto que não tem recebido a devida atenção pela doutrina brasileira, e que nos parece ser central ao debate é o de se compreender que a manifestação de riqueza que se intenta aqui tributar não é o "auferimento econômico", pelo prestador, relativo ao serviço prestado[758], mas antes o valor gasto, pelo consumidor, no consumo desse serviço prestado: uma tal premissa de raciocínio permite focar os debates não na figura do prestador (e as vicissitudes de localização do estabelecimento permanente), mas sim na do consumidor, detentor da capacidade contributiva que se intenta atingir. E, acaso atinjamos tal ponto de reflexão, é de se tomar em consideração os avanços e retrocessos presentes no âmbito da União Europeia relativos à problemática de como se identificar o domicílio – ou residência – do consumidor.

Em síntese, os desafios impostos pela digitalização da economia à tributação sobre o consumo, em que pese globais, ganham uma camada a mais de complexidade no cenário brasileiro. Já nos colocando no contexto do *e-commerce* de intangíveis, para além dos debates (internacionais) relacionados à identificação tanto da localização quanto do *status* dos partícipes das operações e aos mecanismos aptos a fomentar o cumprimento dos deveres fiscais (R2, R3, R4, R5, R6 e R7), temos aqui de ultrapassar um anterior, qual seja o de se identificar qual o tributo incidente sobre a operação em exame, o que demonstra a certa anacronicidade do sistema brasileiro e seu descompasso à própria principiologia em que erigidas as diretrizes IVA.

No entanto, no atual cenário estabelecido, partindo da premissa de que a grande maioria das operações com intangíveis celebradas em ambiente inteiramente digital é instrumentalizada por meio de contratos de uso ou licenciamento de *software*, é possível se afirmar que será de incidência de ISS que provavelmente se estará a falar. Ocorre que a superação do tipo de imposto (ISS) não significa menos problemas. Muito pelo contrário,

---

758 Manifestação essa que se insere no âmbito de incidência do imposto de renda

posto que se de ICMS se tratasse, ao invés de potencialmente se estar a lidar com um cenário de 27 entes competentes, passamos, agora, a ter mais de 5.500. E, tendo por base as Diretrizes IVA, vimos que, em que pese os debates, a tendência aqui tem sido a de se atrelar a competência fiscal à municipalidade em que identificada a presença de unidade econômica ou profissional do fornecedor, critério esse conexo a uma concepção de realidade material, tangível não mais existente – mormente em ambiente inteiramente digital –, o que além de trazer complexidades probatórias, vai de encontro à orientação internacional de adoção do princípio do destino. Em outras palavras, no sistema brasileiro adota-se o princípio da origem, posto ser o prestador de serviços, regra geral, quem responde pelo recolhimento do ISS à Municipalidade em que estabelecido e independentemente de o tomador ser pessoa física (algo semelhante a B2C) ou jurídica (B2B).

E, como se não bastasse estar na contramão da tendência internacional, nosso diploma de lei complementar de normas gerais do ISS, traz mais elementos de complexidade ao sistema. É que o artigo 6º da Lei Complementar nº 116/2003 prevê a possibilidade de os próprios entes Municipais preverem dispositivos que responsabilizem o tomador do serviço ou outro terceiro atrelado ao fato gerador – o que potencialmente inclui as plataformas digitais – a reter e recolher o imposto devido, o que significa na prática ser necessário conhecer as legislações específicas de todos os entes municipais com que potencialmente transijam. É que ante a celeuma instaurada quanto à própria identificação do critério de definição do Município competente (o do estabelecimento prestador ou da prestação do serviço), *vis-à-vis* elementos probatórios que indiquem configuração de unidades econômicas e/ou profissionais (estabelecimento prestador), o prestador poderá estar sujeito tanto à retenção de valores no Município do tomador (local da prestação) quanto à cobrança no Município em que localizado o próprio prestador. Intuitivo concluir, portanto, que a depender da situação concreta tanto o princípio da origem quanto o do destino poderão ser evocados por uma ou outra Municipalidade, a fim de chamar para si a competência pelo recolhimento do tributo, dando azo, em nível nacional, a um dos problemas que a comunidade internacional tem por objetivo afastar com os direcionamentos normativos em matéria tributária: o da dupla tributação.

Regressando às Diretrizes IVA, relativamente à metodologia de recolhimento, é de se destacar que, além das questões de possíveis submissões a mais de 5.500 entes competentes, inexiste qualquer iniciativa que vise implementar métodos mais simplificados e harmônicos que facilitem o *compliance* pelo fornecedor responsável. Significa dizer que, em uma realidade cada vez mais digital, em que os prestadores de serviços fazem uso, em grande medida e cada vez de forma mais predominante, de ferramentas tecnológicas para processamento de grande volume de informações, pedidos e entrega de informações, a exigir celeridade, simplicidade e certeza, o sistema brasileiro exige dos prestadores de serviços o conhecimento das regras jurídicas das mais de 5.500 municipalidades brasileiras. Assim é que, de todos os riscos mapeados, podemos seguramente afirmar que nenhum deles fora adequadamente endereçado no atual estado da arte brasileiro.

PARTE 2

POSSÍVEIS DIRECIONAMENTOS AO SISTEMA BRASILEIRO EM UM CONTEXTO DE DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA

CAPÍTULO 5 – ELEGENDO A PRIORIDADE, CONFORME OS RISCOS IMPOSTOS, E ESTABELECENDO AS PREMISSAS

1. À GUISA DE CONTINUIDADE: PREMISSAS E CONCLUSÕES

O foco último da presente tese é trazer possíveis luzes e direcionamentos à reestruturação da tributação sobre o consumo no Brasil, objetivando sua melhor receptividade aos desafios impostos pela digitalização da economia. Para tanto, em um primeiro momento buscamos mapear os principais riscos que a digitalização da economia (leia-se intagibilização dos produtos objeto das transações *online*) impuseram aos sistemas de tributação sobre o consumo de uma forma geral. Utilizamo-nos nesse ponto, de relatórios elaborados pela OCDE, por outros organismos internacionais de igual envergadura, e alguns encomendados pela União Europeia[759]. Estruturado o mapa de riscos, e identificados os principais pontos de atenção a serem endereçados pelos países, passamos a analisar se as orientações internacionalmente erigidas – consolidadas nas Diretrizes IVA da OCDE –estariam a lidar adequadamente com eles. Feitas as considerações pertinentes a esse *standard* internacional, ingressamos no exame crítico tanto do sistema IVA europeu quanto do sistema brasileiro de tributação sobre o consumo. Nossa baliza de exame mais crítico fora justamente a convergência (ou não) às Diretrizes IVA, apontadas como padrão normativo que lidou (ou, ao menos, buscou lidar) com as principais questões. No entanto, não deixamos de pontuar eventual adoção, pelos sistemas europeu e brasileiro, de regras que objetivaram minimizar outros riscos naquelas diretrizes não adequadamente endereçados, mormente o de plataformização da economia. Sistematicamente, e nos atendo às transações com intangíveis, eis as nossas constatações e conclusões-chaves:

Tabela 2 - Resumo das Principais Constatações e Conclusões da Parte 1

RISCOS	ORIENTAÇÕES DIRETRIZES	UNIÃO EUROPEIA	BRASIL

759 A pedido da União Europeia.

R1: Empreendimentos (SME) ou pessoas físicas não tem conhecimento de que suas operações detêm liame tributário	Não lidado nas Diretrizes IVA.	Sem orientações específicas	Sem orientações específicas
R2: Empreendimentos estrangeiros que transacionam diretamente com os consumidores finais não se registram (e, não têm presença) no país de destino dos “serviços” digitais. R3: Não se declara e tributa (corretamente) "serviços" digitais fornecidos a consumidores estrangeiros (não localizados nos territórios dos estabelecimentos comerciais). R4: Empreendimentos estrangeiros* sujeitos (em tese) ao recolhimento tributário do IVA não o fazem. *Estrangeiro, no caso brasileiro, será tomado por unidades federativas distintas, constante razões já esclarecidas no item 2.2.1.1 do Capítulo 2.	(i) operação B2B: - identificação do status consoante informações fornecidas pelo cliente e verificáveis por dados disponíveis aos fornecedores no momento das operações. - Localização do consumidor pela sua sede, ou - estabelecimento permanente; - Utilização do mecanismo do *reverse-charge* para recolhimento do imposto; (i) operação B2C: - identificação do status consoante informações fornecidas pelo cliente e verificáveis por dados disponíveis aos fornecedores no momento das operações. - Localização do consumidor pela	(i) operação B2B: - identificação do status consoante informações fornecidas pelo cliente e verificáveis pelo VIES, ou por outros dados pretensamente disponíveis comercialmente aos fornecedores no momento das operações. - Localização do consumidor pela sua sede, ou estabelecimento permanente; - Utilização do mecanismo do *reverse-charge* para recolhimento do imposto; (i) operação B2C: - identificação do status consoante informações fornecidas pelo cliente e pretensamente verificáveis por dados disponíveis comercialmente aos	- Primeiro obstáculo a ser superado é o relativo a definir qual o imposto em causa: ICMS ou ISS. **(I) ICMS:** (i) operação B2B: o estabelecimento de origem recolhe o imposto devido ao seu Estado (alíquota padrão interna), e o destinatário (contribuinte) também recolhe imposto devido ao seu Estado (alíquota padrão interna), deduzindo, porém, o crédito relativo ao imposto recolhido na operação anterior. (ii) operações B2C: - o fornecedor é quem declara e paga a ambos os Estados (de origem e de destino) os tributos a eles devidos. - Não há previsão de um regime simplificado de

R5: Pagamento de IVA a Estado distinto daquele a quem efetivamente seria devido.	sua residência. - Utilização de mecanismos de recolhimento simplificados; *** Ausente orientações quanto aos critérios aptos a verificação, pelo fornecedor, do status e localização do consumidor.	fornecedores no momento das operações. - Localização do consumidor pela sua residência. São previstos no Regulamento de Execução vários critérios, assim como presunções, que visam possibilitar a identificação da localidade. No entanto, exigem verificações casuísticas dos fornecedores, o que vai de encontro à dinâmica de massa e automatizada dos suprimentos *online*. - Previsão dos regimes (importação e intracomunitário) do balcão único como mecanismos de recolhimento simplificados	recolhimento. Fornecedor deverá se registrar em cada um dos Estados em que localizados os consumidores, assim como se sujeitar às regras jurídicas específicas por eles estabelecidas. (II) ISS - Tanto em operações B2B quanto B2C compete ao prestador recolher o imposto ao Município competente. - Há conflito entre os entes municipais quanto à correta interpretação do disposto nos artigos 3º e 4º da Lei Complementar do ISS. No entanto, parece-nos defensável caber o imposto a Municipalidade em que estabelecido (ou domiciliado) o prestador. Princípio da origem, portanto. - Assim, a questão central atrela-se a comprovar (ou não) configuração de unidades econômicas ou profissionais em dado território municipal, o que pressupõe tangibilidade, muitas vezes inexistente em suprimentos *online*. - Não há previsão de um regime simplificado de recolhimento.

R6: Plataformas *online* com múltiplas atividades e operações tributáveis pelo IVA levadas a efeito nesse ambiente *vis-à-vis* liames obrigacionais.	Não lidado nas Diretrizes IVA.	Previsão de responsabilização integral das plataformas na prestação de serviços eletrônicos (art. 9º-A do Regulamento de Implementação) e nas vendas a distância (art. 14º-A da Directiva IVA)	(I)ICMS: Cláusula quinta do Convênio 106/2017, possibilita aos Estados preverem a responsabilização das plataformas de *e-commerce* pelas operações com mercadorias digitais por elas intermediadas. (II) ISS: Artigo 6º da Lei Complementar 116/2003 prevê a possibilidade de os entes Municipais responsabilizarem o tomador do serviço ou outro terceiro atrelado ao fato gerador - o que potencialmente inclui as plataformas digitais - a reter e recolher o imposto devido pela operação.
R7: Complexidade da legislação, que leve a interpretações múltiplas, acarretando ausência de recolhimento ou recolhimento a menor ou a ente distinto ou a mais de um ente.	Idem R2, R3, R4 e R5		

Nota: elaborado pela autora (2021).

Em apertada síntese, e já nos atendendo ao objetivo último dessa pesquisa, do quanto trilhado na primeira parte da tese, pudemos constatar a inadequação estrutural do sistema brasileiro de tributação sobre o consumo às Diretrizes internacionais erigidas com vistas a endereçar os principais desafios impostos pela era do comércio digital. No entanto, e antes que isso, pudemos concluir pela própria ausência nas Diretrizes Internacionais do IVA de

endereçamento do principal risco[760] impingido pela digitalização da economia, qual seja, o atrelado às plataformas digitais.

Tal assunto apenas mais recentemente começara a receber a devida atenção no âmbito da OCDE. Referimo-nos à sua menção no bojo do Relatório de Ação 1 do projeto BEPS e ao Relatório específico "The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/ GST on *Online* Sales" publicados em 2015 e 2019 respectivamente. No entanto, é de se destacar que tais documentos não detêm *status* de normas internacionais – tal qual as próprias Diretrizes IVA –, configurando antes uma sinalização de tendências que se recomendam sejam observadas, mas sem uma formalização de adesão internacional propriamente dita. E tal ponto se mostra interessante para os fins da presente tese na medida em que, identificada a ausência de conformidade do sistema tributário brasileiro – ou perspectivas de – às diretrizes IVA paralelamente à própria inadequação dessas orientações para lidar com o principal risco imposto pela digitalização da economia (R7), tem-se a oportunidade de direcionar eventuais adaptações do sistema brasileiro com olhos prioritários ao(s) risco(s) mais premente(s).

E é nesse sentido que avançaremos nessa segunda parte da tese, que visa propor espaços mais delineados e profícuos por onde se desenvolver os debates e as adaptações necessárias do sistema de tributação sobre o consumo brasileiro à era digital. Para tal desiderato, nos parece necessário compreender a razão pela qual são justamente as plataformas digitais de *e-commerce* que maiores desafios impõem ao *design* tradicional dos sistemas de tributação indireta.

2. MUDANÇA DE RUMO NECESSÁRIA. ENTENDENDO A REALIDADE DE MERCADO

760 Ademais, pudemos constatar não estar adequadamente endereçado o desafio inerente a como se identificarem o *status* e a localização dos adquirentes dos bens e/ou serviços. É que as orientações lançadas nas diretrizes indicam o uso de informações (indícios) casuisticamente colhidos para tal fim, o que vai de encontro à própria lógica subjacente aos negócios desenvolvidos nesse contexto – de economia digital -, em grade medida caracterizada por grande volume de dados e de transações em curtos espaços de tempo, tudo isso possibilitado pelo desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação.

Como ficou destacado no capítulo 2 dessa tese, percebeu-se que dentre os principais riscos que a digitalização da economia (e dos bens) têm imposto aos sistemas IVA – tradicionalmente erigidos –, é o afeto às plataformas de *e-commerce* que apresenta maiores impactos aos objetivos fazendários de continuidade arrecadatória e de proteção à livre concorrência. E nem poderia ser distinto, posto concentrarem – essas plataformas – parte considerável, e em franca expansão, das operações (com tangíveis e com intangíveis) levadas a efeito no ambiente digital. É dizer, tais figuras têm se posicionado cada vez mais como principais atores – e responsáveis – pelo tráfego (nacional e transfronteiriço) de produtos digitais (e também não digitais). Daí que avançar na compreensão do papel de tais intermediários nos atuais modelos de comercialização de intangíveis nos parece ser medida chave em prol de bem se adaptar os sistemas de tributação do consumo atuais à era da economia e sociedade digitais. Vimos que, em que pese ser ponto que despertara atenção no âmbito dos debates internacionais – capitaneados pela OCDE –, ao menos desde o projeto BEPS, não fora o tema objeto de preocupação no próprio bojo das Diretrizes IVA.

É aqui que entendemos ser necessário avançar. Temos um documento internacional cujo escopo é direcionar as adaptações dos sistemas de tributação indireta de uma forma global, no entanto, e paradoxalmente, não contemplara as plataformas digitais de *e-commerce,* estruturantes do atual modelo de comercialização de bens e serviços. E utilizamos a palavra "estruturante" justamente porque no nosso entender não se trata, como parece fazer crer o atual debate sobre a responsabilização tributária das plataformas digitais de *e-commerce,* de apenas buscar potenciais auxiliares, ao Estado, em sua atividade arrecadatória, mas antes de constatar-se que os modelos econômicos de trocas comerciais, em que assentes a lógica dos sistemas IVA, não mais são os mesmos.

Ao se compreender um pouco melhor a lógica dos modelos negociais[761] que estão, tendencialmente, sendo estruturados no avançar da digitalização da economia, e nos quais se assentam as atuais trocas comerciais (consumo), o debate relativo à adaptação dos

---

761 "As business models and technology continue to develop, the role and types of intermediaries in supply chains are becoming increasingly complex and this may affect the way tax should or could be collected". OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation*. Paris: OECD Publishing, p. 25.

sistemas de tributação indireta ganha melhores perspectivas. Olhar o mercado atual e as tendências principais de modelos negociais de comércio eletrônico que estão dominando as relações de consumo no atual contexto de digitalização da economia: eis os pontos que buscaremos perpassar no presente tópico.

2.1. ERA DA "PLATAFORMIZAÇÃO" DA ECONOMIA. E O SISTEMAS IVA COM ISSO?

Apesar das dificuldades de ordem estatística em se mensurar o comércio eletrônico de uma forma global (e, por conseguinte o de intangíveis), vimos que os relatórios elaborados com esse propósito apontam para uma tendência de crescimento dessa forma de comércio na composição do total de vendas no varejo, mormente após a eclosão da pandemia da Covid-19[762]. Aliás, estima-se que tal tendência de crescimento do comércio digital é tanto a curto quanto a longo prazo. O aumento da penetração da Internet em todo o mundo por meio do uso crescente de dispositivos digitais pessoais (*smartphones* e *tablets*) constitui fator estrutural importante para o crescimento futuro do comércio digital. Em 2020, aproximadamente metade da população mundial já usava Internet móvel (4 bilhões de assinantes de Internet móvel), sendo estimado que até 2022 75% da população mundial deverá adotar *smartphones*, ampliando o número de potenciais "incluídos digitais"[763]. Um outro fator igualmente imprescindível ao crescimento do comércio digital global é o aumento da disponibilidade de soluções de pagamento habilitadas para tecnologia (incluindo pagamentos móveis). As inovações em tecnologias financeiras e o surgimento de diferentes soluções de pagamento estão ampliando a inclusão financeira de quem antes não tinha acesso ao sistema financeiro tradicional, o que resulta em maiores oportunidades para que também se envolvam no comércio digital.

Ambos os fatores são ainda mais prementes quando olhamos a realidade latino-americana, e notadamente a brasileira, responsável por quase 60% do gasto total em *e-*

---

762 Vide notas de rodapé 198 e 199.

763 GSMA Intelligence (2020). *The State of Mobile Internet Connectivity Report*. Disponível em: https://www.gsma.com/r/wp-content/uploads/2020/09/GSMA-State-of-Mobile-Internet-Connectivity-Report-2020.pdf. Acesso em: 07 dez. 2021.

commerce da região[764]. A pandemia da Covid-19 teve por consequência justamente o aumento da digitalização e inclusão financeira dos cidadãos latino-americanos que passaram a ter acesso, muitas vezes, pela primeira vez, a contas bancárias para o recebimento da ajuda governamental distribuída para mitigar os efeitos da pandemia. No Brasil, por exemplo, estima-se que entre 33,33% (1/3) e 40% dos beneficiários da ajuda emergencial não possuíam conta bancária antes da pandemia[765]. Daí porque não ser de todo surpreendente se tratar de uma das regiões em que o comércio digital mais rapidamente tem crescido[766]. Projeta-se 21% e 20% a 30%, respectivamente, de aumento anual do comércio eletrônico de bens físicos (vendas a distância) e de produtos e serviços digitais em 2020[767]. E mais, estima-se que tal crescimento deve continuar mesmo após a pandemia, sendo previsto que 63% da população da região deva se envolver no comércio digital até 2022, em comparação com 45% no início de 2020, o que significa trazer ao mercado 84 milhões de novos consumidores digitais[768].

Uma outra peculiaridade da realidade latino-americana, e que para além da conectividade e do acesso a serviços financeiros também constitui fator impulsionador do crescimento do comércio eletrônico, é o certo entusiasmo dos consumidores pelas mídias sociais e outros engajamentos *online*[769]. De acordo com um relatório baseado em dados do primeiro trimestre de 2020, a taxa de engajamento da região com aplicativos digitais regulares é a mais alta do mundo, o que poderia levar a um consumo cada vez mais alto de

---

764 EBANX (2020). *A study on the state of cross-border e-commerce in Latin America*, p. 21. Disponível em: https://imgcdn.larepublica.co/cms/2020/12/16091007/EBANX-Beyond-Borders-2020.pdf. Acesso em: 07 dez. 2021.

765 OECD (2021). *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*, p. 34.

766 Tanto as firmas de consultoria "Americas Market Inteligence" quanto a "Euromonitor" colocam a América Latina como a segunda região em que o comércio eletrônico mais cresce no mundo, ficando atrás apenas do Sudeste Asiático. EBANX (2020), *A study on the state of cross-border e-commerce in Latin America*, p. 19. Disponível em: https://imgcdn.larepublica.co/cms/2020/12/16091007/EBANX-Beyond-Borders-2020.pdf. Acesso em: 07 dez. 2021.

767 OECD (2021), *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*, p. 34.

768 Idem.

769 Mídias essas que constituem plataformas digitais.

produtos e serviços digitais[770]. Estima-se, por exemplo, que os brasileiros passam em média 3 horas e 31 minutos por dia[771] em aplicativos de mídias sociais em comparação a 2 horas e 24 minutos que é a média global[772].

Pois bem, ocorre que o que se começa a perceber é que tal incremento substancial no *e-commerce* digital acaba por ser concretizado por intermédio de poucos – e novos – atores no mercado: as plataformas de comércio digital. Afirma-se que o crescimento da economia digital mudou fundamentalmente a natureza dos canais de distribuição[773] de varejo para vendas *business-to-consumer* (B2C) de serviços, intangíveis e bens. É que tradicionalmente um consumidor faria uma compra em uma loja local. Hoje, a primeira escolha de um consumidor frequentemente é ou o site dessa loja tradicional, ou o site de um vendedor concorrente – que potencialmente pode inclusive ter sede em outro país –, ou, e cada vez mais, uma plataforma digital. As plataformas digitais, aliás, permitem que as empresas, principalmente as menores, tenham acesso eficiente a milhões de consumidores no que hoje é um mercado global.

O número de consumidores que compram *online* foi estimado em mais de dois bilhões em 2020[774]. A pesquisa também estimou que 57% do fornecimento internacional de bens são adquiridos por meio de três principais plataformas digitais, além da atuação de

---

770 GSMA Intelligence (2020), *Latin America, Q1 2020 Covid-19 puts network resilience at the forefront.* Disponível em: https://www.gsma.com/latinamerica/wp-content/uploads/2020/06/Region-in-Focus-Latin-America-Q1-2020-1.pdf. Acesso em: 07 dez. 2021.

771 Ocupando o 3º lugar no ranking, ficando atrás apenas de Filipinas (3h53) e Colômbia (3h45). Pesquisa Global Digital Overview 2020, feita pelo site We Are Social em parceria com o Hootsuite, slides 90 e 92. Disponível em: https://wearesocial.com/uk/blog/2020/01/digital-2020-3-8-billion-people-use-social-media/. Acesso em: 07 dez. 2021.

772 Pesquisa Global Digital Overview 2020, feita pelo site We Are Social em parceria com o Hootsuite. Disponível em: https://wearesocial.com/uk/blog/2020/01/digital-2020-3-8-billion-people-use-social-media/. Acesso em: 07 dez. 2021.

773 OECD (2021). *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*, p. 84. Consoante desenvolveremos abaixo não concordamos com tal afirmativa em sua integralidade, posto que não se trata de um novo canal de distribuição, subjacente à lógica de comercialização do capitalismo industrial, mas antes do erigimento de um novo modelo negocial afeto a um capitalismo de economia digital e digitalizada.

774 Statista (2021). *E-commerce worldwide – Statistics & Facts*. Disponível em: https://www.statista.com/topics/871/online-shopping/#dossierSummary. Apud: OECD (2021). *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*, p. 85.

muitas outras plataformas em nível doméstico e/ou regionais[775]. Com isso, projeta-se que aproximadamente dois em cada três fornecimentos de produtos para o *e-commerce* sejam feitos por meio de plataformas digitais. No Brasil, relatório da Ebit/Nielsen aponta que 78% do faturamento total em *e-commerce*[776] reside em varejistas de *marketplace*[777]. E, dentre eles, 80%[778] do mercado concentram-se em 4 (quatro) plataformas principais: Mercado Livre (32%), Magazine Luiza (19%), B2W[779] (19%), e Via Varejo[780] (11%)[781].

Em síntese, os dados trazidos nos parágrafos antecedentes dimensionam a constatação que em certa medida já estava no radar dos organismos internacionais – e mesmo dos Estados – de que as plataformas desempenham papel relevante no atual estado da arte do comércio eletrônico – tanto de tangíveis quanto de intangíveis (nosso foco principal). É dizer, são atores que, por intermediarem a grande parte das trocas econômicas na cadeia de consumo, possuem situação privilegiada tanto para prestarem informações relevantes às autoridades fiscais quanto para eventualmente responderem pelo recolhimento dos valores tributários devidos nas operações que medeiam. Não por outra razão há iniciativas no sentido tornar tais agentes os responsáveis únicos, ou ao menos corresponsáveis aos fornecedores tradicionais, pelo pagamento do IVA.

Ocorre que, e é aqui que nos parece importante que seja salientado, não se trata apenas do ingresso de um novo ator na dinâmica econômica[782] – e de trocas de valores –

---

775 International Post Corporation (2017). *IPC Online Shopper Survey 2017 reports*. Disponível em: https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey/2017. Acesso em: 07 dez. 2021.

776 Consoante pesquisa sobre o perfil de *e-commerce* brasileiro feito pela empresa Paypal em parceria com a BigDataCorp, são mais de 1,59 milhões de lojas online e sites que compõe o comércio digital brasileiro. Disponível em: https://public.flourish.studio/story/947803/. Acesso em: 09 dez. 2021.

777 EBIT/NIELSEN. Webshoppers 42ª edição, 2020. Disponível em: https://myagmexpress.com/downloads/Webshoppers_42.pdf. Acesso em: 07 dez. 2021.

778 O que significaria 62,4% (80% de 78%) de todo o faturamento em *e-commerce*.

779 Empresa resultante da fusão entre Submarino, Shoptime e Americanas.

780 Composta pelas "marcas" Casas Bahia e Ponto Frio.

781 HIX Capital e ASTELLA. Whitepaper sobre Marketplaces. Carta aos Investidores. 1º semestre 2021, p. 22.

782 Vide nota de rodapé nº 773.

inerente ao mercado consumidor, mas antes do erigimento de uma tendência macro de plataformização das relações econômicas. É dizer, a forma como o valor está sendo gerado e transferido no contexto da digitalização da economia – ou dessa nova economia digital – o é dentro de modelos negociais de plataformas. E, tal constatação muda todo o olhar que se deve ter para o papel a ser desempenhado por esses intermediários no recolhimento (ou não) de IVA nos atuais "arranjos de consumo"[783]. No limite e de forma extrema, tal reflexão nos conduz a identificarmos como papel próprio das plataformas de *e-commerce* o de mero auxiliar do Estado – caso esse que teria por premissa a lógica negocial linear em que erigidos os sistemas IVA atuais, e cuja ênfase ainda residiria nos fornecedores tradicionais dos bens e/ou serviços –, ou o de próprio responsável principal pelos recolhimentos dos valores tributários – reconhecido seu papel essencial na própria dinâmica mercadológica.

Sobre serem, as plataformas digitais, os novos modelos negociais do capitalismo da economia digital – constatação essa respaldada pelos dados supra-referenciados –, nossa linha de raciocínio ancora-se parcialmente nas reflexões de Joseph A. Schumpeter que, apesar de desenvolvidas em meados do século passado, permanecem bastante atuais[784]. Referimo-nos ao ponto, defendido pelo autor, de que a evolução tecnológica permitiu a massificação do consumo, ápice (e, por conseguinte, ponto de declínio) do sistema capitalista, a qual é resultante da adoção sucessiva – propiciada pelo evoluir técnico – de novos métodos de produção, de novas mercadorias ou de novas formas de organização empresarial, chamadas "ondas de longa duração" (ou inovações disruptivas, em linguagem mais atual). Em poucas palavras, entende o autor que o capitalismo desencadeia as próprias causas de sua destruição.

Apertada síntese, Schumpeter faz em sua obra[785] um exercício de predição, evocando inúmeras razões para a autodestruição do capitalismo, e apresenta as características da

---

783 Em expressão cunhada por Melissa Castello Guimarães. Castello, Melissa Guimarães. (2021). *Um Novo IVA? Os Tributos sobre o consumo e a economia digital.* São Paulo: Noeses, p. 89.

784 Heertje, Arnold; Perlman, Mark (eds). (1990). *Evolving Technology and Market Structure - Studies in Schumpeterian Economics*. EUA: The University of Michigan Press.

785 Schumpeter, Joseph A. (2017). *Capitalismo, Socialismo e Democracia* [recurso eletrônico]. São Paulo: Unesp Digital.

sociedade socialista, que, em sua opinião, suplantaria a capitalista. No entanto, os movimentos de redução do tamanho do Estado, levados a efeito em inúmeras economias nas décadas de 1980 e 1990, diminuíram enormemente a possibilidade de um modelo de sociedade em que o controle dos meios de produção assim como da própria produção fossem exercidos por um agente central. Nesse sentido, Gintis afirma que a teoria de Schumpeter fora refutada com o passar do tempo, haja vista o capitalismo ter continuado a florescer, enquanto o socialismo praticamente desaparecera[786].

De todo o modo, a parte do raciocínio de Schumpeter que versa sobre as causas desencadeadoras da autodestruição capitalista, mostra-se útil aos propósitos da presente tese[787]. Nesse particular, sua análise parte da massificação do consumo, ápice do capitalismo, em todo acentuada pela digitalização da economia. A evolução tecnológica propicia a ocorrência de pequenas revoluções industriais – por ele chamadas "ondas de longa duração"[788] – em que adotados novos métodos de produção, novas mercadorias, ou novas formas de organizações empresariais, os quais alteram a forma de produzir determinado bem. E, é justamente nessa transição entre "ondas de longa duração", e não na competição por preços entre fabricante de um mesmo bem, que se dá a concorrência entre agentes econômicos. Assim, as "ondas de longa duração" tiram do mercado empresas que se tornaram obsoletas e colocam produtos novos e de melhor qualidade à disposição de mais pessoas.

Segundo Carlota Perez, as "ondas de longa duração" envolvem não só mudanças tecnológicas na engenharia de produção de um bem específico, mas um conjunto de pequenas mudanças no processo produtivo, distributivo, organizacional e de gestão, que propiciam um salto de produtividade na economia como um todo[789]. De forma semelhante,

---

786 Gintis, Herbert. (1990, August). Why Schumpeter not it Wrong in Capitalism, Socialism, and Democracy. *Challenge Magazine*, p. 2. Disponível em: https://www.umass.edu/preferen/gintis/SchumpeterChallenge.pdf. Acesso em: 15 out. 2021.

787 Daí nossa afirmação de que nosso raciocínio ancora-se parcialmente nas reflexões de Schumpeter.

788 Que vêm sendo atualmente chamadas de "inovações disruptivas". Castello, Melissa Guimarães. (2021). *Um Novo IVA? Os Tributos sobre o consumo e a economia digital*. São Paulo: Noeses, p. 97.

789 Apud Freeman, Cristopher. (1990). Schumpeter`s Business Cycles Revisited. In Arnold Heertje; Mark Perlman (eds). *Evolving Technology and Market Structure - Studies in Schumpeterian Economics*. EUA: The University of Michigan Press, p. 31-32.

Christensen, Raynor e McDonald afirmam que a inovação disruptiva tende a focar no modelo de negócio e não apenas no produto desenvolvido[790]. Muitas dessas mudanças em que pese geralmente desenvolvidas e já em uso muito antes da evolução de paradigma que levou à "onda de longa duração", o estavam de forma isolada, sendo justamente a interconexão entre elas que resulta no ganho extremo de produtividade – inerente à inovação *disruptiva*. Geralmente, essa interconexão – que permite a disrupção ao *status quo* – ocorre em período de recessão, quando o produto anterior dá sinais de que está atingindo o limite de incremento de sua produtividade. Consoante Cristopher Freeman[791], a recessão leva às "ondas de longa duração", que transformam profundamente o setor econômico específico, sendo na fase de crescimento dessas "ondas" que se verifica a rápida substituição das empresas que costumavam fornecer um bem ou serviço pelos novos arranjos ofertados[792].

Em suma, presencia-se uma "onda de destruição criativa", considerada por Schumpeter o verdadeiro motor do processo capitalista, e aquele que se recusa a mudar perde espaço para a (nova) concorrência. Essa lógica cíclica de Schumpeter parte da teoria de Nikolai Kondratieff[793], economista russo que compreendeu que o que melhor explica a economia é o desenvolvimento tecnológico, e que este não acontece de maneira linear, mas aos saltos: a cada 50 ou 60 anos ocorre um salto tecnológico, motivado pela crise que fecha o ciclo anterior[794].

Pois bem, apesar de sua crença no movimento cíclico da economia capitalista, Schumpeter pressupõe que as necessidades humanas são limitadas, havendo um teto para

---

790 Christensen, Clayton M.; Raynor, Michel E.; McDonald, Rory. (2015, December). What is Disruptive Inovation? *Harvard Business Review*, EUA. Disponível em: https://hbr.org/2015/12/what-is-disruptive-innovation. Acesso em: 15 out. 2021.

791 Freeman, Cristopher. (1990). Schumpeter`s Business Cycles Revisited. In Arnold Heertje; Mark Perlman (eds). *Evolving Technology and Market Structure - Studies in Schumpeterian Economics*. EUA: The University of Michigan Press, p. 17-38.

792 À exemplo da Netflix que substituiu as videolocadoras.

793 Schumpeter, Joseph A. (1923). *Business Cycles - A Theorical, Historical, and Statistical Analysis of the Capitalismo Process* (Vol. I). EUA: McGraw- Hill, p. 164.

794 Alves, Paulo Vicente. (2018). *Um século em quatro atos - Uma projeção do século XXI*. Rio de Janeiro: Alta Books, p. 11.

as inovações e desenvolvimento tecnológico. Daí que, uma vez que se universalizasse o acesso aos bens de consumo (massificação), não haveria tanta pressão para a inovação, o que levaria à estagnação da sociedade capitalista. Consoante asseverado por Melissa Guimarães Castello, transcorrido quase oito décadas desde o desenvolvimento das ideias por Schumpeter, há duas formas de analisar essa premissa: à luz da desaceleração do crescimento do PIB (Produto Interno Bruto), ou sob a ótica das inovações tecnológicas do século XXI[795].

Relativamente à primeira forma, de fato nota-se uma certa estagnação econômica dos países mais desenvolvidos, integrantes da OCDE, que tiveram crescimento médio de 2%, relativamente ao PIB, entre 2011-2018[796]. Na série histórica, o gráfico de crescimento desses países tem tendência decrescente: desde o início da mensuração, em 1961, até final da década de 1980, os países da OCDE cresciam em níveis próximos (para cima e para baixo) de 10%; mas a partir da década de 1990 tal média começou a decair, chegando, nos últimos anos, à média de 2% referida[797]. Assim, sob esse primeiro enfoque, é defensável que o pressuposto em que amoldado o raciocínio de Schumpeter parece se confirmar: uma vez satisfeitas as necessidades básicas da população (caso dos países desenvolvidos), tende-se a verificar uma desaceleração da economia.

No entanto, é possível se questionar tal conclusão sob o outro (segundo) aspecto, da gama de inovações tecnológicas do século XXI. É que, primeiramente, há sérias dúvidas quanto à aptidão, ou mesmo adequação, das técnicas econômicas tradicionais de mensuração do PIB para quantificar a economia digital. Nadim Ahmad e Paul Schreyer[798] defendem que parte dos baixos índices de performance da economia nos últimos anos

---

795 Castello, Melissa Guimarães. (2021). *Um Novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital*. São Paulo: Noeses, pp. 100-101.

796 OECD (2019). *OECD Economic Outlook* (Vol. 2019, Issue 1). Paris: OECD Publishing. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b2e897b0-en. Acesso em: 26 out. 2021.

797 Desconsiderando-se 2020, por conta da pandemia da Covid-19. Vide: OECD. Nominal GPD forecast. Disponível em: https://data.oecd.org/gdp/nominal-gdp-forecast.htm#indicator-chart. Acesso em: 26 out. 2021.

798 Ahmad, Nadim; Schreyer, Paul. (2016). Are GDP and Productivity Up to the Challenges of the Digital Economy? *International Productivity Monitor, Centre for the Study of Living Standards*, 30, 4-27, Spring.

seriam consequência de problemas na medição do próprio PIB, que se utilizaria de critérios não aptos a aferir, por exemplo, o valor criado pelas transações feitas diretamente entre as partes (*peer-to-peer*), como é o caso do que denominamos economia compartilhada. De forma semelhante, Jonathan Haskel e Stian Westlake[799] defendem a necessidade de se considerar, no cálculo do PIB, o valor agregado pelos investimentos feitos – em sua grande maioria pelos países desenvolvidos – em ativos intangíveis, relacionados à pesquisa e desenvolvimento de produtos tecnológicos. Daí ter arrematado Melissa Guimarães que dentro desse cenário é de se concluir que as necessidades humanas não são limitadas, mas sim cambiantes com o passar do tempo e com a formação de novos hábitos[800].

Aliás, consoante pontuado pelo próprio Schumpeter, as novas "ondas de longa duração" trazem também mudanças nos padrões de consumo. Exemplifica o autor com o caso de mudança de hábitos das "famílias abastadas": houve uma diminuição de tamanho das casas burguesas na era capitalista, sendo as atividades sociais transferida para restaurantes e clubes. Da mesma forma, salientou que os bens de consumo duráveis (móveis) se tornaram mais baratos e numerosos, diminuindo-se a necessidade de comprá-los. No entanto, à época tal diminuição não significava riscos ao crescimento econômico, haja vista a ampliação de acesso a esses bens a outras camadas socais (pessoas de menor renda), justamente em razão do barateamento destes. À médio prazo, porém, o autor antevia problemas, falando em "evaporação da propriedade dos bens de consumo", no sentido de que as pessoas passariam a se interessar menos pela acumulação de patrimônio/ propriedade, não possuindo a necessidade de seus antecessores em acumular bens de consumo[801].

Impressionante como essa última afirmação, relativamente à tendência de menor acumulação de bens de consumo, é atual. Para além da tendência de economia

---

799 Haskel, Jonathan; Westlake, Stian. (2018). *Capitalismo without capital - the rise of the intangible economy* [recurso eletrônico]. EUA/. Princeton University Press.

800 Castello, Melissa Guimarães. (2021). *Um Novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital*. São Paulo: Noeses, p. 102.

801 Schumpeter, Joseph A. (2017). *Capitalismo, Socialismo e Democracia* [recurso eletrônico]. São Paulo: Unesp Digital, pp. 222-225.

compartilhada[802], percebemos uma mudança de paradigma nas relações de consumo de uma forma geral: passando de um modelo baseado na propriedade para um erigido sobre o direito de acesso ao bem (ou a sua utilidade) ou serviço[803]. No entanto, apesar da atualidade da afirmação feita por Schumpeter, não parece defensável, ao menos no atual estágio da "onda de destruição criativa" dos arranjos de consumo do século XX, que se está diante do fim do capitalismo. Para além de presenciarmos o erigimento de novas formas de consumo (pautadas pelo acesso) e de agregação de valor, outras necessidades e bens de consumo poderão potencialmente emergir, após o declínio da era dos bens tangíveis[804] e da propriedade individual[805].

Assim é que, o que nos parece claro, dentro desse referencial de pensamento, é que estamos em um momento de transição entre uma "onda de longa duração" e outra, na qual novos modelos de negócio estão surgindo, e produtos tradicionais estão perdendo o valor que costumavam ter. Pois bem, avançando no raciocínio, esse novo modelo organizacional de consumo que se vem delineando nos parece ser justamente o de plataformas. Nesse sentido, Geoffrey G. Parker, Marshall W. Van Alstyne, Sangeet Paul Choudary afirmam que o modelo de negócios da plataforma é a principal expressão das forças econômicas, sociais e tecnológicas que estão transformando nosso mundo, nas últimas duas décadas, daí

---

802 Que está fora do nosso âmbito de pesquisa. Sobre o assunto, vide: Weetman, Catherine (2019). *Economia Circular: conceitos e estratégias para fazer negócios de forma mais inteligente, sustentável e lucrativa*. São Paulo: Autêntica Business. Tigre, Paulo Bastos; Pinheiro, Alessandro Maia (2019). *Inovação Em Serviços E A Economia Do Compartilhamento*. São Paulo: Saraiva Jur; Barreto Junior, Walter (2020). *Economia Compartilhada: Um Estudo para o Brasil*. Guarulhos: Casa Editorial.

803 Castello, Melissa Guimarães. (2021). *Um Novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital*. São Paulo: Noeses, p. 103.

804 Aliás, relatórios sobre o tamanho do e-commerce denunciam a tendência crescente dos intangíveis na composição do seu volume global. No relatório "VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean" da OCDE consta informação de o crescimento do e-commerce de intangíveis (serviços) tem sido mais forte que o de tangíveis. OECD (2021). *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*, p. 34. Ainda no cenário Brasil, estima-se em 45% a participação dos bens intangíveis no volume global do comércio digital. EBANX (2020). *A study on the state of cross-border e-commerce in Latin America*, Focus on Brazil, Chile, Colombia and Mexico; Curitiba: EBANX, p. 23. Disponível em: https://imgcdn.larepublica.co/cms/2020/12/16091007/EBANX-Beyond-Borders-2020.pdf. Acesso em: 07 dez. 2021.

805 Castello, Melissa Guimarães. (2021). *Um Novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital*. São Paulo: Noeses, p. 103.

falarem em "Revolução da Plataforma"[806]. Outros termos e expressões utilizadas para se referir à eclosão desse novo modelo organizacional das atividades econômicas são "plataformização", "era das plataformas", "economia das plataformas", ou mesmo "capitalismo de plataforma".

Tradicionalmente, as empresas se estruturavam sob o modelo de "pipeline", em que os negócios tinham por *design* uma lógica linear, de fluxo unidirecional tanto da criação quanto transmissão de valores. O valor produzido pelos agentes econômicos, refletidos nos próprios bens resultantes do processo de fabricação, é transferido (valor/ bem) em um sentido único, com produtores em uma extremidade e consumidores na outra[807]. Daí que, em tal lógica, a concorrência entre os partícipes de um mesmo nicho mercadológico se dava com base em preço, demandando investimentos para fins de melhorar a eficiência do processo produtivo e/ou diminuir custos. De se destacar que é consoante a essa racionalidade econômica que o desenho dos sistemas IVA foram estruturados[808].

Ocorre que o desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação, e mais precisamente a exploração comercial da Internet[809], têm desafiado, de forma estrutural, tal *status quo* econômico. Geoffrey G. Parker, Marshall W. Van Alstyne, e Sangeet Paul Choudary identificam duas fases, em termos de modelos organizacionais, dessa disrupção econômica. A primeira fase – identificada por Victo José da Silva Neto *et al.*, fazendo remissão a Castells, pela expressão "nova economia"[810] –, foi definida pelos autores como

---

806 Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W. Van; Choudary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A Revolução da estratégia*. Rio de Janeiro: Alta books, p. 3.

807 Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratéegia.* Rio de Janeiro: Alta Books, p. 14.

808 Vide Capítulo 1.

809 Interessante notar, aliás, que a própria transformação e difusão inicial de serviços de tecnologia da informação e comunicação (TIC) surgidas com a Internet e foi, em parte, uma resposta estratégica à intensa competição baseada em preços entre produtores de produtos relativamente semelhantes. Kenney, M.; J. Zysman. (2016). The rise of the platform economy. *Issues in Science and Technology*, 32 (3), pp. 61-69.

810 Silva Neto, Victo José da; Bonacelli, Maria Beatriz Machado; Pacheco,Carlos Américo. (2019). Política de Inovação na Era do Capitalismo de Plataformas. In *IV Encontro Nacional de Economia Industrial e Inovação*, 6, 2019. Blucher Engineering Proceedings, Disponível em: https://www.proceedings.blucher.com.br/article-details/poltica-de-inovao-na-era-do-capitalismo-de-plataformas-33201. Acesso em: 26 out. 2021.

a em que "pipelines eficientes devoram pipelines ineficientes"[811]. A eficiência aqui provinha da capacidade logística e de distribuição permitida pela conectividade, às vezes com custo marginal de distribuição próximo de zero, propiciada pela Internet.

No entanto, note-se que aqui – nessa primeira fase – a tecnologia estava sendo inserida em um modelo organizacional projetado para outra época. É dizer, essa "nova economia" ainda era erigida consoante a lógica própria da economia industrial, porém, com uma esfera de circulação ampliada (mercados globais) e setorialmente informatizada[812]. No entanto, consoante bem nos lembra Carlota Perez[813], mudanças tecnológicas vem sempre acompanhada de transformações econômico-organizacionais, ao que ele identifica como paradigmas tecno-econômicos[814]. No mesmo sentido, Castells salienta a relação de complementaridade entre mudanças tecnológicas e mudanças organizacionais, de modo que sem estas últimas, o potencial da revolução tecnológica é constrangido[815]. Daí que a digitalização (pilar tecnológico[816]), coevolui com a formação desse novo paradigma organizacional, qual seja o modelo de plataformas, segundo pilar da economia digital. Em outras palavras, a economia digital inaugura a segunda fase de

---

811 Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratégia.* Rio de Janeiro: Alta Books, p. 74.

812 Castells, Manuel. (2017). *A Era da Informação: Economia, Sociedade e Cultura Vol. 2 - O Poder da Identidade*. São Paulo: Paz e Terra, p. 155. Aliás, a força do paradigma tecnológico é relativizada por Castells que reconhece que foram forças políticas que colocaram em marcha a globalização econômica, via homogeneização institucional dos mercados (OMC, FMI, Banco Mundial sendo seus vetores), utilizando-se das tecnologias de informação e comunicação como ferramentas para viabilizar o aumento da lucratividade das empresas ocidentais. De se ressaltar, contudo, que em meados da década de 1990, momento em que Castells desenvolvera seus raciocínios, era cedo para divisar a difusão do novo paradigma, sendo que Castells anteviu mais do que a maioria o que estava por vir.

813 Perez, Carlota. (2002). *Technological Revolutions and Financial Capital: The Dynamics of Bubbles and Golden Ages.* Edward Elgar, Cheltenham, p. 15.

814 A ideia de paradigmas tecno-econômicos está em consonância à de "ondas de longa duração", é dizer, a cada uma dessas ondas corresponde um determinado paradigma tecno-econômico que lhe é característico.

815 Castells, Manuel. (2017). *A Era da Informação: Economia, Sociedade e Cultura Vol. 2 - O Poder da Identidade*. São Paulo: Paz e Terra, p. 235. De maneira semelhante, Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratégia*. Rio de Janeiro: Alta Books, p. 75 et seq.

816 E, a que fora dada maior ênfase na primeira fase de disrupção da economia digital.

disrupção promovida pela conectividade, em que, nas palavras de Geoffrey G. Parker, Marshall W. Van Alstyne, Sangeet Paul Choudary, "plataformas devoram pipelines"[817].

De fato, olhando-se a realidade econômica, constata-se que 7 das 10 maiores empresas do mundo, em termos de faturamento anual, são estruturadas consoante o modelo negocial de plataformas. Referimo-nos à Apple, Google, Microsoft, Amazon, Facebook, Tencent e Alibaba[818]. Ainda, presenciamos a migração de grandes empresas tradicionalmente estruturadas em uma lógica linear de cadeia de valor (pipelines) para o modelo em ecossistema. Nike é exemplo disso. Em 2012, lançou o FuelBand, um dispositivo de tecnologia que, conectado ao tênis da marca, permite o registro e acompanhamento das atividades físicas desempenhadas, incluindo os passos dados e o total de calorias gastas em uma corrida. Assim como outras organizações, a Nike investe no desenvolvimento de aplicativos – nesse caso, relacionados a esportes e condicionamento físico – que poderiam levar à conclusão, apressada, de serem mera extensão da linha de produtos tradicionalmente ofertados. No entanto, o que a Nike está buscando é, à semelhança da estratégia da Apple, utilizar as informações como elemento integrador, que faz os vários produtos trabalharem de forma conjunta. E, quando múltiplos produtos e serviços se interconectam e interagem entre si pelo uso das informações os pipelines começam a atuar como plataformas, produzindo novas modalidades de valor e estimulando os usuários ao engajamento em mais interações[819].

Plataforma, nas palavras de Sangeet Choudary, "é um modelo de negócios *plug-and-play* que permite que vários participantes (produtores e consumidores) se conectem a ele, interajam uns com os outros e troquem valor". Seus principais recursos são informações,

---

817 Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratégia*. Rio de Janeiro: Alta Books, p. 75.

818 Cusumano, Michael A; Yoffie, David B; Gawer, Annabelle. (2020, Spring). The Future of Platforms. *MIT Sloan Management Review*, *61*(3), Cambridge, p. 46-54.

819 "Da mesma maneira que um conjunto integrado de produtos da Apple, o ténis conectado FuelBand e os aplicativos para celular da Nike não são apenas produtos e serviços isolados, que têm apenas o nome da marca em comum. Ao contrário, eles interagem constantemente, oferecendo aos usuários informações e conselhos sobre desempenho atlético, controle de condicionamento físico e metas pessoais e de saúde e bem-estar. Diferentemente de uma empresa tradicional de produtos esportivos, a Nike começa a construir um ecossistema de usuários com base nos dados captados sobre eles". Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratégia*. Rio de Janeiro: Alta Books, p. 87.

seu tratamento e as interações por ele propiciadas, que em conjunto são também a principal fonte de valor das plataformas e sua vantagem competitiva. Para os fins da presente tese, porém, compreendemos plataformas como infraestruturas digitais que possibilitam a interação entre dois ou mais grupos. É dizer, posicionam-se como intermediários que conectam diferentes usuários: clientes, anunciantes, prestadores de serviços, produtores, fornecedores, produtos, serviços, conteúdos e até objetos físicos[820]. A escolha de tal definição como ponto de partida se deve ao fato de que ela contém os elementos técnicos ("infraestruturas digitais"), a importância em termos econômicos de posicionamento das plataformas ("intermediárias") e a atividade fomentada por elas entre agentes econômicos a partir da qual geram valor ("interação entre grupos").

Existem inúmeras variedades de plataformas (de produto, de bem, de serviço etc.), no entanto, é possível observar que todas elas têm em comum uma mesma estrutura básica de ecossistema, constituída por quatro tipos de atores principais: os proprietários das plataformas, os provedores, os produtores e os consumidores. Os proprietários das plataformas são os agentes que tem o controle de sua propriedade intelectual e da governança do ecossistema[821]; os provedores servem como interface das plataformas com os usuários; os produtores são os criadores das ofertas de produtos; e os consumidores são os usuários finais essas ofertas[822]. A Tabela 3 (abaixo) apresenta diferentes tipos de modelos de negócios de plataforma e exemplos de empresas que se utilizam deles. Nosso foco reside nas plataformas de produtos e serviços.

---

820 No original: "At the most general level, platforms are digital infrastructures that enable two or more groups to interact. They therefore position themselves as intermediaries that bring together different users: customers, advertisers, service providers, producers, suppliers and even physical objects". Srnicek, Nick. (2017). *Platform capitalism*. Cambridge: Polity Press, p. 43. De forma semelhante, Geoffrey G. Parker, Marshall W. Van Alstyne, Sangeet Paul Choudary salientam que plataformas são empreendimentos que utilizam tecnologia a fim de viabilizar interações que criam valor entre produtores e consumidores externos. O propósito primordial da plataforma é consumar contato e facilitar a troca de bens, serviços ou "moedas sociais", propiciando assim a criação de valor entre todos os partícipes. Daí que nesse modelo, o valor, ao invés de fluir em uma linha reta – dos produtores para os consumidores –, pode ser criado, trocado e consumido de diversas formas e em diversos lugares, graças às conexões facilitadas pelas plataformas. Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratégia*. Rio de Janeiro: Alta Books, p. 13-15.

821 Quando nos referimos à responsabilização das plataformas é a esses agentes que se está a referir.

822 Hagiu, Andrei. (2013, December). Strategic Decisions for Multisided Platforms. *MIT Sloan Management Review*. Disponível em: https://sloanreview.mit.edu/article/strategic-decisions-for-multisided-platforms/. Acesso em: 15 jan. 2022.

Tabela 3 - Modelos Negociais de Plataforma

Tipo de Plataforma	Exemplo
Plataforma de produtos	Amazon. Ebay
Plataforma de serviços	Uber Eats, Ifood, Taskrabbit
Plataforma de compartilhamento de ativos	Uber, Airbnb
Plataformas de comunicação	Skype, WeChat
Plataformas de mídias sociais	Facebook, Instagram, YouTube
Plataformas de desenvolvimento	Android, Linux, Apple Apps
Plataformas de busca	Google

Nota: elaborado pela autora (2021).

De se pontuar, porém, que a ideia de se estruturar um ambiente que reúne produtores e consumidores a fim de propiciar interações de alto valor não é algo novo, remontando mesmo há séculos passados, caso das feiras medievais de Champagne[823], ou dos centros de compras, como o Grande Bazar localizado no atual Irã, ou ainda ao que convencionamos nominar "shoppings centers" – verdadeiros *marketplaces* privados – concebidos entre 1820 e 1830, em Rhode Island, nos Estados Unidos[824]. Mas, o que mudou a conformação e incrementou a fronteira de possibilidades das plataformas, bem como seu alcance[825] neste século foi justamente o desenvolvimento das tecnologias da informação e comunicação (TIC). As TIC, ao reduzir profundamente a necessidade de se possuir infraestrutura e recursos físicos, torna a construção e ampliação de plataformas muito mais simples e barata, permitindo uma participação quase sem atrito que reforça os efeitos de rede e melhora a capacidade de capturar, analisar e trocar enormes quantidades de dados,

---

823 Fisman, Ray; Sullivan, Tim. (2016). Everything we know about platforms we learned from medieval France. *Harvard Business Review*. Disponível em: https://hbr.org/2016/03/everything-we-know-about-platforms-we-learned-from-medieval-france. Acesso em: 09 dez. 2021.

824 HIX Capital e ASTELLA. Whitepaper sobre Marketplaces. Carta aos Investidores. 1º semestre 2021, p. 2.

825 Gawer, Annabelle. (2014). Bridging Differing Perspectives on Technological Platforms: Toward an Integrative Framework. *Research Policy*, *43*(7), p. 1245.

fonte bruta de valor das plataformas. Daí porque o conceito utilizado nessa tese contempla, como vimos, esse aspecto tecnológico.

Uma indagação pertinente que se coloca nesta passagem de fase – de uma para outra "onda de longa duração" – é quanto ao porquê de a plataformização emergir como o modelo negocial "vencedor", ao invés de uma outra configuração organizacional. Sobre isso, é possível extrair certas percepções de algumas passagens na obra de Castells que nos auxiliam a esclarecer a razão provável desse domínio das plataformas. Pois bem, Castlells faz referência ao contexto caótico e incerto no qual as empresas estão mergulhadas na passagem do século XX para o XXI[826]. Daí que, consoante o autor, a empresa em rede como unidade fundamental seria a resposta para este desafio: agindo coletivamente, custos e riscos seriam diluídos e tornados suportáveis[827]. No entanto, o fato é que, passadas mais de duas décadas desde que essas ideais foram erigidas, não chegamos a nenhuma empresa em rede[828,829]. De todo o modo, a importância das redes, como bem explorado por Castells,

---

826 Castells, Manuel. (2017). *A Era da Informação: Economia, Sociedade e Cultura Vol. 2 - O Poder da Identidade*. São Paulo: Paz e Terra, p. 255-256.

827 Castells, Manuel. (2017). *A Era da Informação: Economia, Sociedade e Cultura Vol. 2 - O Poder da Identidade*. São Paulo: Paz e Terra, p. 256.

828 Consoante Castells, empresa em rede seria "aquela forma específica de empresa cujo sistema de meios é constituído pela intersecção de segmentos de sistemas autônomos de objetivos. Assim, os componentes da rede tanto são autônomos quanto dependentes em relação às redes e podem ser uma parte de outras redes e, portanto, de outros sistemas de meios destinados a outros objetivos". Castells, Manuel. (2017). *A Era da Informação: Economia, Sociedade e Cultura Vol. 2 - O Poder da Identidade*. São Paulo: Paz e Terra, p. 233.

829 Silva Neto, Victo; Bonacelli Maria; Pacehco, Carlos. (2019). Política de Inovação na Era do Capitalismo de Plataformas. In *Encontro Nacional de Economia Industrial e Inovação*, 4, pp. 1146-1151. Disponível em: http://pdf.blucher.com.br.s3-sa-east-1.amazonaws.com/engineeringproceedings/enei2019/6.2-060.pdf. Acesso em: 09 dez. 2021.

é indiscutível. Elas são, para usar uma formulação do próprio autor, o "espaço dos fluxos": fluxos de capitais, tecnologias etc.[830]

E mais, Castells estava correto quanto ao ambiente no qual as empresas operavam na virada do século: hiperconectado, incerto e, em algum nível, caótico. Investidores, em sua busca por acumulação, dão preferência natural a empreendimentos menos incertos e menos arriscados. Navegar na nova morfologia dos mercados criada a partir da internet era a passagem para um terreno muito incerto. Ao mesmo tempo em que o potencial de lucros era grande, os riscos eram enormes: em que redes as empresas deveriam se engajar? O que garantia que uma informação era relevante? Como a empresa deveria se posicionar sobre uma nova informação? Os concorrentes tinham o mesmo acesso à informação? Em suma, quem fazia a curadoria das informações relevantes nesta enxurrada de dados e conexões? Carlsson[831] anteviu quais seriam os tipos de serviços que emergiriam desta nova configuração do espaço onde se dava a competição econômica, marcada pela superabundância de informações e conexões: os serviços envolveriam o "conhecimento na forma de softwares para organizar dados e informações".

E, a concepção de plataformas digitais é quase uma releitura desta afirmação. Nas palavras de John Zysman e Martin Kenney: "Today's digital platforms consist of software processing data in the cloud"[832]. Organizar este mercado de dados e informações foi precisamente como surgiram as primeiras plataformas digitais, especialmente o modelo do

---

830 No entanto, a alteração na configuração dos fluxos, não foi acompanhada de alterações substantivas na configuração dos direitos de propriedade. É dizer, a propriedade continua sendo nucleada na empresa, salvo pactuação em sentido contrário e *ad hoc* entre as partes participantes de um empreendimento. Perceba-se que mesmo bens comuns do conhecimento, que tem a característica intrínseca de serem não-rivais, têm direitos de propriedade intelectual erigidos em seu entorno, permitindo a apropriação privada de sua expressão financeira/patrimonial. Daí que, consoante bem pontuado por Victo Neto et al., este descompasso entre a contribuição para a geração de valor dada por diversos agentes e apropriação de valor por alguns privilegiados/bem-posicionados (empresas em posições-chave, e.g.: plataformas) é um dos problemas fundamentais do capitalismo moderno. Silva Neto, Victo José da; Bonacelli, Maria Beatriz Machado; Pacheco, Carlos Américo; (2019). Política de Inovação na Era do Capitalismo de Plataformas (pp. 1146-1151). In *Anais do IV Encontro Nacional de Economia Industrial e Inovação*. São Paulo: Blucher. Disponível em: https://www.proceedings.blucher.com.br/article-details/poltica-de-inovao-na-era-do-capitalismo-de-plataformas-33201. Acesso em: 26 out. 2021.

831 Carlsson, Bo. (2004, setembro). The Digital Economy: what is new and what is not? *Structural Change and Economic Dynamics*, 15(3), p. 261.

832 Zysman, John; Kenney, Martin. (2018). The next phase in the digital revolution: Intelligent tools, platforms, growth, employment. Communications of the ACM, p. 56.

Google[833]. Organizar um mercado, coordenar agentes interessados em nele transacionar, realizar a curadoria do que nele será inserido: em síntese, as plataformas assumiram a tarefa de desenhar o próprio novo mercado[834]. É que a arquitetura das plataformas, embora admita variações, tem como fundamento último o de orquestrar as interações entre agentes econômicos distintos, para que eles possam gerar e intercambiar valor.

Este modelo organizacional, portanto, não se encaixa nas categorias tradicionais de empresas (produtores de ativos, provedores de serviços, criadores de tecnologias), pertencendo antes ao que Parker et al. identificou como uma nova categoria empresarial: a de "orquestradores de redes". Baseadas em amplo poder computacional, estas "orquestradoras de redes" puderam estruturar estes mercados em ecossistemas como outros intermediários analógicos ou manuais não poderiam[835]. Quando este modelo organizacional desenhado para o "mercado da informação" realizado pela Google se consolidou, o passo natural fora o de se o estender (e/ou replicar) para outros mercados. Daí se identificar uma verdadeira coevolução entre os processos de digitalização e plataformização.

Em síntese, e relativamente à questão do porquê da plataformização como o modelo de gestão do capitalismo do século XXI, o espaço econômico virtual, de redes horizontalizadas, não-estruturadas, característico da "nova economia", funcionou como ambiente de seleção "natural" das possíveis novas trajetórias organizacionais, culminando com a emergência e difusão das plataformas digitais, por se mostrarem eficientes "orquestradoras de redes" nesses ambientes em grande medida complexos. É dizer, são as plataformas enquanto estrutura tecnológica que visa conectar dois ou mais grupos interessados, por intermédio de gestão e coordenação de informações, que acabaram sendo

---

833 Srnicek, Nick. (2017). *Platform capitalism*. Cambridge: Polity Press.

834 Roth, Alvin E. (2015). *Como Funcionam os Mercados*. São Paulo: Portfólio Penguin.

835 Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratéegia.* Rio de Janeiro: Alta Books, p. 42 et seq.

selecionadas, pelo ambiente econômico crescentemente digital, como o modelo dominante de empresa no século XXI[836].

Parker et al.[837] mencionam alguns pontos nos quais as plataformas superam suas predecessoras, as *pipelines*. Em primeiro lugar, as plataformas reconfiguram a criação de valor ao usar novas fontes "produtoras". Isso significa que ao invés de produzir o produto que carrega valor, a plataforma traz para junto de si outros agentes econômicos que já o fazem ou que receberão incentivos para tanto. Ao invés de produzir a Barsa com especialistas, por exemplo, a plataforma Wikipedia escora-se em uma multidão de colaboradores. O segundo feito das plataformas é reconfigurar mecanismos de consumo. Ao criarem laços de confiança, via sistemas de *rating* e/ou outros mecanismos, a plataforma digital incentivou que pessoas se hospedassem na casa de desconhecidos, ou mesmo que pegassem carona no carro de estranhos. O terceiro feito é a curadoria de conteúdo de forma descentralizada, pela própria comunidade de usuários: para excluir ofertas e conteúdos indesejados, e mesmo usuários mal-intencionados do ecossistema, além de uma boa estratégia de dados, a plataforma precisa criar mecanismos de participação da sua comunidade[838].

Resulta deste modelo organizacional três rupturas no modelo tradicional[839]: rompe-se a ligação entre ativos e valor. Transformam-se produtos em serviços, o que responde a uma tendência que ecoa à financeirização: melhor alocação de recursos ociosos, não importa se este recurso é dinheiro, seu veículo ou uma caixa de ferramentas. O foco na alocação para geração de valor também é o que permite que as plataformas cresçam exponencialmente[840]. Segundo, presencia-se a reintermediação: ao invés de desintermediação o que ocorreu foi a

---

836 Evans, Davida S., Schmalensee, Richard. (2016). *Matchmakers: the new economics of multisided platforms*. Boston, Massachusetts: Harvard Business Review Press.

837 Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratéegia.* Rio de Janeiro: Alta Books.

838 Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratéegia.* Rio de Janeiro: Alta Books, p. 54 et seq.

839 Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratéegia.* Rio de Janeiro: Alta Books.

840 Srnicek, Nick. (2017). *Platform capitalism*. Cambridge: Polity Press.

substituição de velhos intermediários ineficientes por plataformas *online* capazes de articular com mais eficiência e alcance diferentes grupos de usuário graças aos efeitos de rede. Por fim, a agregação de mercado: ao canalizar redes dispersas, as plataformas criam o que Alvin Roth[841] chama de densidade e liquidez a mercados antes rarefeitos.

Não de se surpreender que tal forma inovativa de criação de valor tem desafiado os sistemas fiscais mundo afora e permeado os debates internacionais, em grande medida capitaneados pela OCDE. Relativamente ao tema, vemos estudos e trabalhos sendo elaborados, além de discussões travadas sobre como dimensionar monetariamente essa nova espécie "valor" criado pelas plataformas. Exemplos disso temos no Relatório "The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers"[842] , no relatório da Ação 1 do BEPS[843], na proposta de instituição de um *Digital Service Tax* na União Europeia[844], e no Pilar 1 do projeto BEPS[845] (recentemente aprovada), cujas justificativas subjacentes ancoram-se à ideia de que os consumidores dos bens e serviços digitais ao fornecerem informações (fonte bruta de valor) contribuem de forma fundamental para o sucesso e faturamento dos empreendimentos.

Em que pese fascinante o tema, não é o mesmo objeto da presente tese. Nosso foco reside precipuamente no segundo aspecto de ruptura, em que presenciamos verdadeira reintermediação, pelas plataformas *online*, do mercado de uma forma ampla. Mais especificamente, nosso interesse reside nas plataformas de *e-commerce* (ou *marketplaces*). E, relativamente a esse assunto, conforme já adiantamos na introdução do presente capítulo, presenciamos iniciativas recentes da OCDE a fim de trazer o debate acerca do papel desses novos intermediários – que, como vimos, são a verdadeira expressão do

---

841 Roth, Alvin E. (2015). *Como Funcionam os Mercados*. São Paulo: Portfólio Penguin.

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

843 OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing.

844 European Comission. COM (2018). 148 final. Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.

845 OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing.

capitalismo do século XXI –, na arrecadação dos tributos das transações (crescentemente serviços) que intermedeiam. E, voltar-se a atenção a esses agentes faz todo o sentido, consoante o mapa de riscos elaborado no capítulo 2 da presente tese. Daí que, *a priori*, é na direção das plataformas de *marketplace* que os maiores esforços devem ser envidados a fim de (re)estruturar os sistemas IVA, tornando-os mais adequados, em um contexto crescentemente digital, aos objetivos de manutenção da arrecadação fiscal e preservação da livre concorrência.

Destarte, e com olhos na realidade brasileira – nosso objetivo principal –, focar em tais agentes faz todo o sentido, haja vista que, dos dados mencionados parágrafos atrás, apenas 4 *marketplaces* respondem, atualmente, por mais de 60%[846] de todo o faturamento do *e-commerce* nacional. Repensar o papel desses intermediários na arrecadação dos tributos sobre o consumo é, portanto, ponto inafastável de um debate que vise readequar os sistemas fiscais ao capitalismo do século XXI. No entanto, a atribuição de responsabilidade tributária por transações de terceiros (fornecedores dos produtos, bens e serviços) é tema que encontra limites (ou deveria) nos ordenamentos jurídicos por estar atrelando a obrigação pelo pagamento de tributo à pessoa que não manifestara capacidade contributiva por não realizar o "fato jurídico" descrito na hipótese legal como legítimo à incidência da norma. A fim de avançar nas discussões relacionadas a esse ponto, no cenário brasileiro, buscaremos em um primeiro momento estruturar quais direcionamentos estão sendo erigidos internacionalmente, mais especificamente pela OCDE, para então sopesar (no capítulo 6) se estes seriam, ou não, os mais adequados para o sistema brasileiro, a fim de, eventualmente, vislumbrarmos um *design* mais consentâneo a ele.

3. RESPONSABILIZAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE *E-COMMERCE*: AS PROPOSTAS DA OCDE

846 Vide nota de rodapé nº 778.

Vimos que desde 2014, no bojo do Relatório da Ação 1 do BEPS[847], a OCDE começou a considerar a possibilidade de as plataformas de *e-commerce* serem partícipes – ainda que indiretamente – da relação jurídico-tributária nascidas das operações comerciais que intermedeiam. No entanto, é apenas em 2019 que tal organização elabora um relatório mais específico – o "The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on *Online* Sales"[848] – a fim de orientar os países, que assim o quisessem, a implementar políticas normativas em que as plataformas de *marketplace* passassem a desempenhar papel importante na arrecadação fiscal do IVA. Tal proposta internacional tem por contexto operações transfronteiriças destinadas a consumidores não contribuintes de IVA, e por objetivo assegurar uma maior consistência entre os regimes instituídos pelos países, garantindo-se neutralidade e competitividade no mercado internacional[849], além de eficiência e eficácia arrecadatórias[850]. Mais especificamente, o organismo internacional recomenda a responsabilização das plataformas nos casos de vendas para não contribuintes de IVA – especialmente quando se trata de operações cujos valores estejam abaixo do limite para isenção dos impostos de importação –, por compreenderem elas as operações que maiores desafios impõe à lógica arrecadatória do IVA, já que nas vendas para contribuintes, os próprios adquirentes respondem pelos pagamento do IVA , e nas vendas de bens tangíveis com limites acima dos limites de isenção, o IVA seria recolhido conjuntamente ao desembaraço aduaneiro.

De se reafirmar[851] que em que pese o foco das orientações serem operações internacionais, sua lógica é bastante similar e, portanto, replicável em um contexto de mercado integrado (caso das transferências interestaduais no Brasil, ou entre dois países na

---

847 Mais especificamente em seu Anexo C. OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing.

848 OECD (2019). *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing.

849 Que, como detectamos ao elaborar nosso mapa de risco (no capítulo 3), são os objetivos norteadores das políticas de mitigação de riscos.

850 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 17.

851 Vide parte final do item 2.1 do Capítulo 2.

União Europeia). Não obstante, a própria OCDE deixa consignado de forma expressa no Relatório que restringir o regime de responsabilização das plataformas pelo recolhimento do IVA apenas às operações internacionais pode trazer mais complexidades aos sistemas, além de elevar os custos de *compliance,* o que justificaria ampliar-se tal sujeição passiva a todas as operações (internas ou internacionais) por elas intermediadas[852]. Nesse sentido, aliás, pontua Luisa Scarcella que tanto o fisco quanto as plataformas de *e-commerce* poderiam operar em uma zona de incertezas acerca do real domicílio do consumidor final para fins de identificação da internacionalidade ou não da operação, mormente no caso em que o objeto comercializado é da categoria dos intangíveis, motivo a indicar ser preferível a adoção de um regime de ampla responsabilização[853].

Para os fins da presente tese, propomo-nos analisar com mais atenção os principais direcionamentos normativos propostos no referido relatório da OCDE para responsabilização das plataformas digitais pelo recolhimento do IVA. De início, é de se pontuar que a proposta da OCDE busca dar respostas tanto aos casos de comércio de tangíveis através das plataformas digitais, como de intangíveis e serviços. E, é justamente para essa última categoria (intangíveis e serviços) que as propostas internacionais de responsabilização das plataformas de *marketplace* se mostram mais úteis. Explica-se: já nas Diretrizes IVA – e antes, nos próprios relatórios preparatórios a ela –, notou-se maior dificuldade de controle das transações transfronteiriças de intangíveis e de serviços, comparativamente às de mercadorias (bens tangíveis), em razão da ausência da possibilidade de controle aduaneiro destes. Responsabilizar as plataformas que intercedem de forma concentrada em tais operações mostrou-se como opção que diminui a complexidade de controle, da administração fiscal, então casuístico dos próprios fornecedores – que são em muito maior número. Até porque a atribuição da obrigação tributária a terceiro não realizador do fato tributável escora-se em razões de "comodidade ou de política fiscal, sob o argumento de que a responsabilização de terceiro pelo

---

852 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 29.

853 Scarcella, Luisa. (2020). E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role? *Computer Law & Security Review*, 36, p. 6.

pagamento de tributo é um eficiente instrumento para evitar a evasão fiscal e garantir a arrecadação tributária"[854]. Daí não ser surpreendente que a maior parte dos países que já responsabilizam tributariamente as plataformas de *e-commerce* se limitam a responsabilizá-las quando envolvida a prestação de serviço ou fornecimento de intangíveis de forma remota[855].

Pois bem, três foram os modelos de responsabilização propostos pela OCDE, sendo aventadas opções de essa responsabilidade ser instituída por meio de contrato entre os fornecedores e as plataformas ou por meio de dever legal. Entretanto, olhando o sistema brasileiro, há disposição expressa no Código Tributário Nacional – diploma que faz as vezes de lei complementar de normas gerais – de que as avenças particulares não são oponíveis à Administração Pública (art. 123[856]), de modo que para o sistema brasileiro faz mais sentido a sujeição passiva das plataformas ser legalmente – do que contratualmente – imposta. Voltando aos modelos, dissemos serem três os propostos pela OCDE. Seriam eles: (i) o de responsabilização exclusiva da plataforma de comércio eletrônico, em que o intermediário assume fictamente a posição de integrante da cadeia de consumo, sendo reputado sujeito passivo adquirente do bem ou serviço; (ii) o de instituição de deveres de colaboração da plataforma para com a fiscalização tributária, e (iii) a de responsabilização subsidiária dela. De se pontuar que a própria organização admite que o primeiro modelo configuraria uma quebra de paradigma significativa para a maioria dos sistemas tributários, e que os países podem preferir escolher uma alternativa mais conservadora, razão pela qual apresenta as outras duas alternativas de modelos, por serem menos invasivas.

Breves comentários sobre as propostas de modelos da OCDE serão feitos nos próximos subtópicos. Antes, porém, convém chamar a atenção ao que aquela organização reputou conformar-se a noção de "plataforma" para os fins de aplicação das orientações

---

854 Grillo, Fábio Artigas; Silva, Roque Sérgio D'Andréia Ribeiro da. (2014). *Código Tributário Nacional Anotado*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, p. 333. Disponível em: http://www2.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf. Acesso em: 20 maio 2022.

855 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 29.

856 Art. 123. Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

normativas. O termo é naquele relatório utilizado para se referir a potenciais atores que exerçam funções consideradas pelas administrações fiscais como essenciais para autorizar seu envolvimento no recolhimento do IVA[857]. Interessante notar que a opção adotada não fora pela sua conceituação, aliás inexistente no relatório, mas antes por uma abordagem baseada nas funções que esses agentes teriam condições de desempenhar na dinâmica de arrecadação do IVA. E, ao assim proceder, garante-se certa flexibilidade, quanto ao evoluir dos arranjos de consumo, na identificação dos potenciais atores subsumíveis ao regime de responsabilização tributária.

3.1. RESPONSABILIZAÇÃO INTEGRAL DAS PLATAFORMAS

O capítulo 2 do Relatório prevê o regime de responsabilidade integral das plataformas digitais pelo IVA das vendas que facilitam. Tal regime, que torna a plataforma digital total e exclusivamente responsável pela apuração e recolhimento do IVA dessas operações de vendas, tem por principal objetivo instituir política fiscal que torne mais efetivo e eficiente (por reduzir os custos administrativos e os riscos relacionados) a fiscalização e recolhimento do IVA sobre os volumes cada vez maiores de vendas *online*. E assim o é por concentrar a atividade administrativa em um número relativamente limitado de plataformas que facilitam grandes parte das operações *online* e que sejam capazes de cumprir as obrigações de IVA a elas inerentes.

Ao abrigo desse regime de responsabilidade, as plataformas digitais são designadas por lei como sujeitos passivos, para efeitos de IVA, das operações que intermedeiam. É dizer, a plataforma digital seria única e integralmente responsável pela apuração, cobrança e recolhimento do IVA, relativo às vendas *online* por meio dela efetuadas, às jurisdições de tributação competentes. Erige-se uma presunção de que esses intermediários adquirem os bens e/ou serviços dos fornecedores e os revendem aos consumidores finais. Dessa forma, os fornecedores cadastrados nos *marketplace*s ficam isentos de responsabilidade pelo

---

857 "This report uses the term 'digital plataformas a generic term to refer to the actors in online sales that carry out the functions that can be considered essential for their involviment by tax authorities in the collectiom of VAT/GST on online sales". OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 9.

recolhimento do IVA. No entanto, as autoridades fiscais podem considerar limitar o risco de conformidade para plataformas digitais que considerem ter agido de boa fé e envidado esforços razoáveis para garantir o recolhimento do IVA, caso em que os fornecedores poderão ser chamados a, subsidiariamente, responder.

De se pontuar ser expressamente reconhecido, no relatório, que uma tal abordagem – segundo a qual se considera que a plataforma digital adquiriu os bens ou serviços do fornecedor e os revendeu aos clientes finais – pode ocasionar custos de fluxo de caixa às plataformas digitais (que terão de desembolsar o IVA ao fornecedor, para só na operação final recuperá-lo) e riscos de receita para as autoridades fiscais (isto é, risco de gerar créditos de IVA, recuperável, para as plataformas digitais, que necessitarão ser cobradas dos fornecedores). Daí a sugestão de as autoridades fiscais considerarem tratar a operação entre o fornecedor e a plataforma como isenta; ou implementar um regime de "autoliquidação" (*reverse-charge*) quando isso for compatível com as regras domésticas de IVA. Pondera-se, no entanto, que estabelecer regras excepcionais ao regime ordinário pode criar complexidades ao adequado cumprimento do regime legal de IVA[858].

Outro ponto que mereceu atenção no relatório, relativamente à proposta de estabelecimento desse regime de responsabilização integral das plataformas, é quanto à necessidade de as plataformas digitais não arcarem, com patrimônio próprio, com os valores de IVA relativos às operações que facilitem. É ponderado que o cliente pode efetuar o pagamento dos bens adquiridos às plataformas digitais ou diretamente aos fornecedores. Daí que, caso o pagamento seja efetuado para a plataforma digital, a plataforma digital remeterá a parte correspondente ao IVA para a autoridade tributária da jurisdição competente. Porém, se o pagamento for feito ao fornecedor, terá de ser previsto mecanismos aptos a que a plataforma recupere a parcela do valor pago, correspondente ao IVA, do fornecedor, para remetê-lo às autoridades fiscais[859]. Nesse último caso, é ponderado no relatório, ainda, ser razoável prever-se eventual "acordo de inadimplência", ou outros mecanismos apropriados à limitação do risco potencial de inadimplência por

---

858 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 24.

859 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 25 e p. 35.

parte dos fornecedores ao remeter o IVA para a plataforma digital, uma vez que a plataforma digital tenha envidado esforços razoáveis para garantir a conformidade.

Semelhantemente às Diretrizes IVA[860], é aqui também sugerido a adoção de mecanismos simplificados de registro e conformidade fiscal, a fim de se garantir níveis mais elevados de *compliance*. Parte-se da premissa de que os agentes tendem a cumprir as obrigações fiscais quanto mais fácil e simples de fazê-lo o é – por reduzidos os custos de *compliance* –, daí ser em todo aconselhável que os deveres impostos limitem-se ao estritamente necessário e sejam apoiados por mecanismos de simplificação adequados[861]. Ademais, é salientado que consistência entre as abordagens dos países é fundamental para alcançar altos níveis de conformidade, particularmente para plataformas digitais que potencialmente se deparam com obrigações de múltiplas jurisdições[862]. Esse último ponto, em que pese voltado ao cenário internacional, é no todo aplicável ao cenário federalista brasileiro: garantir uma maior harmonia entre as previsões normativas dos entes subnacionais é fator que traria menos complexidade ao sistema[863] e potencialmente resultaria em uma maior conformidade.

3.1.1. O QUE SÃO PLATAFORMAS DIGITAIS PARA FINS DE APLICAÇÃO DE REGIME DE RESPONSABILIZAÇÃO INTEGRAL?

Mencionamos nos parágrafos anteriores que o relatório da OCDE não conceitua o que seriam "plataformas digitais", utilizando-se, antes de uma abordagem funcionalista. É dizer, a questão inicial a ser respondida pelas autoridades administrativas, a fim de erigir tal regime de responsabilização, é quais são as funções por elas desempenhadas que

---

860 Há expressa remissão ao Relatório da OCDE "The Collection Mechanisms Report", que visou trazer maior nível de detalhamento aos métodos de recolhimento do IVA, descrito nas Diretrizes IVA. OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 35.

861 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 34-36.

862 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 36.

863 Conforme vimos no Capítulo 4.

autorizam lhes sejam atribuídas a sujeição passiva. E, para tanto, é necessário eleger-se indicadores que autorizem seja presumido estarem as plataformas em condições fáticas que as possibilitem cumprir com esse regime de responsabilidade integral.

Nesse sentido, o relatório salienta ser razoável supor que a plataforma estará em condições de cumprir com as obrigações de IVA se: (i) detiver ou tiver acesso a informações suficientes e precisas conforme necessário para cumprir com as obrigações de IVA pertinentes às operações que facilitam; e (ii) tenha meios para cobrar o IVA relativo ao fornecimento[864]. No entanto, pontua que cabe às autoridades fiscais decidir sobre o nível de detalhamento que pretendem dar à disponibilização de indicadores de inclusão de plataformas digitais no âmbito de tal regime. As abordagens possíveis incluem o uso de lista(s) de funções que são consideradas indicativas da capacidade de uma plataforma digital de assumir todas as obrigações de responsabilidade de IVA (lista positiva) e/ou da incapacidade da plataforma digital de assumir integralmente obrigação de responsabilidade (lista negativa)[865].

O uso de indicadores detalhados para inclusão ou exclusão de plataformas em um regime de responsabilidade integral de IVA tem a vantagem de aumentar a segurança para plataformas digitais e autoridades fiscais. Pode ser um desafio, no entanto, para as autoridades fiscais manter esses indicadores detalhados atualizados à luz da rápida evolução dos modelos de negócios de comércio eletrônico e das tecnologias de informação e comunicação. Ademais, a opção por uma tal abordagem poderá ainda resultar em desigualdade de tratamento, em que algumas plataformas digitais embora estejam de fato em posição semelhante às plataformas abrangidas pelo regime de responsabilização integral, e com plena capacidade para cumpri-lo, dele estejam fora em razão de não subsunção de seu (novo) modelo de negócios aos indicadores listados[866].

---

[864] OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 26.

[865] OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, pp. 25-27.

[866] OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 27.

Perante este cenário, o relatório pondera que as autoridades tributárias poderão querer optar por uma concepção mais flexível dos indicadores de inclusão de plataformas digitais sob um regime de responsabilidade integral de IVA. Para além de questões afetas à neutralidade, que exigem que as plataformas digitais que se encontrem em situação semelhante sejam tratadas de forma igualitária, uma abordagem flexível permitiria também que as autoridades fiscais considerem aspectos de proporcionalidade. Seria este o caso, por exemplo, de pequenas e médias plataformas digitais e de *startup*s: as autoridades fiscais poderiam desenhar uma abordagem flexível que ofereça a possibilidade de uma plataforma digital provar, com base em evidências convincentes, que uma obrigação de responsabilidade total de IVA lhe seria desproporcional. No entanto, para evitar potenciais riscos de tratamento desigual de plataformas que se encontram em situação semelhante, recomenda-se que tal abordagem flexível se baseie em critérios claros e robustos e que o regime de responsabilidade integral seja revisado regularmente à luz dos desenvolvimentos tecnológicos e comerciais[867].

O relatório pontua ainda a possibilidade de se restringir o alcance de tal regime a apenas algumas situações que apresentem maiores riscos de inadimplemento ao regime IVA tradicionalmente estabelecidos. Nesse sentido, é aventada a possibilidade de as autoridades fiscais restringirem o regime apenas quando se tratar de plataformas digitais estrangeiras, ou fornecedores estrangeiros, ou fornecimento de serviços e/ou intangíveis, ou ainda nos casos de operações B2C, quando seja diferenciado o regime relativamente às transações B2B[868]. No entanto, relativamente à primeira e à última hipóteses, conhecer, a localização e a situação (*status*) do cliente[869] é indispensável para determinar a incidência no regime, assim como o IVA devido, o que demanda todas as dificuldades relacionadas à definição de critérios aceitáveis de validação das informações fornecidas pelos clientes, relatadas no capítulo dois.

---

867 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 27.

868 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 28-31.

869 E, no que tange à primeira hipótese conhecer a localização do fornecedor também.

O Anexo I do relatório traz uma lista não exaustiva de funções exercidas pelas plataformas digitais que podem ser relevantes para fins de atribuição de responsabilidade tributária. Arrola como exemplos de funções que podem justificar a elegibilidade da plataforma digital para o regime de responsabilidade integral: (i) controle e/ou definição dos termos e condições (preço; condições de pagamento; condições de entrega, etc.) das operações subjacentes; (ii) envolvimento direto ou indireto no processamento de pagamentos (direta ou indiretamente por meio de acordos com terceiros, cobrança de pagamentos de clientes e remessa desses pagamentos de vendedores descontadas as comissões; obtenção de pré-autorizações ou envio de instruções ou informações de pagamento ao processador de pagamentos; (iii) envolvimento direto ou indireto no processo de entrega do fornecimento; (iv) prestação de serviços de apoio ao cliente (devoluções e/ou reembolsos/assistência à resolução de litígios). Já como exemplo de funções que podem excluir a elegibilidade das plataformas elenca: (i) as de apenas transportar o conteúdo objeto da transação (apenas disponibiliza a rede Internet para transporte do conteúdo via Wi-Fi, cabo, satélite etc.); (ii) as de apenas processar os pagamentos; (iii) as de apenas divulgar as ofertas, e (iv) as de apenas funcionar como uma plataforma de referência, redirecionando o clique para os fornecedores finais[870].

3.1.2. INFORMAÇÕES CONSIDERADAS RELEVANTES QUANDO SE OPERA SOB O REGIME DE RESPONSABILIDADE INTEGRAL

Conexo à questão de eleição dos critérios necessários à identificação dos atores aptos a estarem sob o regime de responsabilização integral, é o das informações que essas plataformas necessariamente devem ter acesso para fins de operacionalizar o correto recolhimento do IVA. Dito de outra forma, para se afirmar que um dado partícipe da

---

870 Resta esclarecido no relatório que tal plataforma apenas transfere via *software,* um link de Internet ou de outra forma um cliente em potencial para o site de um vendedor, permitindo assim a descoberta, promoção ou listagem de mercadorias à venda por um vendedor. Cliente e vendedor concluem a transação sem qualquer envolvimento direto ou indireto da plataforma digital na definição dos termos do fornecimento subjacente ou no processo de pagamento ou entrega. No entanto, se a taxa para essa plataforma for calculada com base na contraprestação final acordada entre o cliente e o provedor subjacente, isso pode ser uma indicação de um envolvimento na transação subjacente que poderia trazer a plataforma digital para o escopo do esquema. OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, pp. 73-74.

operação pode ser considerado plataforma digital para fins de responsabilização é essencial que tenha acesso às informações necessárias ao correto acertamento do imposto devido, quando realizadas as transações subjacentes. Ainda que as plataformas digitais operem no pressuposto de que os fornecedores subjacentes que estão a vender através da sua plataforma são sujeitos passivos do IVA – a menos que tenham informação em contrário –, há outros elementos-chave imprescindíveis à correta determinação da carga tributária. Referimo-nos, notadamente à situação do cliente (consumidor), à natureza do fornecimento, aos critérios para determinar o local de tributação e/ou o regime de cobrança de IVA, a eventual limite de isenção de IVA para fins de registro e/ou cobrança de IVA; ao valor do fornecimento e a taxa /alíquota de IVA aplicável etc.

Daí ser de se esperar que as plataformas digitais implementem medidas adequadas para garantir a precisão e fiabilidade das informações em que se baseiam para fins de acertamento fiscal, mormente quando são recolhidas de fornecedores, clientes ou de terceiros. De se mencionar que aqui, assim como nas Diretrizes IVA, o organismo internacional nada tratou acerca de quais critérios, ou elementos, poderiam ser considerados confiáveis para fins de identificação do *status* e localização, *condito sine qua non* ao acertamento do imposto devido. Por outro lado, tendo em conta as prováveis dificuldades em verificar a precisão e fiabilidade dos dados obtidos de terceiros, é ponderado ser razoável as jurisdições elaborarem dispositivos que excluam a responsabilidade das plataformas por eventuais erros no acertamento do imposto, resultantes do fornecimento de informações inexatas, desde que haja provas da sua boa-fé e que foram envidados esforços razoáveis para assegurar a exatidão e fiabilidade das informações com base nas quais eles se pautaram. Sobre o que é considerado "esforços razoáveis", o relatório afirma que caberá ao fisco de cada país defini-los conforme as circunstâncias concretas, previsão essa que, por parecer escorar-se em elementos probatórios casuísticos, pode redundar em mais complexidade e espaços de insegurança, sobretudo em um contexto digital, em grande medida de comércio massificado e automatizado, averso a análises individualizadas.

3.1.3. EXEMPLOS DE JURISDIÇÕES QUE OPTARAM POR INSTITUIR REGIME DE RESPONSABILIZAÇÃO INTEGRAL

Exemplos de jurisdições que optaram por instituir regimes de responsabilização integral são a União Europeia e Austrália. Vimos que na União Europeia, desde 2015, existem regras especiais de IVA para plataformas digitais que intermedeiam a prestação de serviços eletrônicos. O artigo 9.º-A, n.º 1, do Regulamento de Execução do IVA introduz uma presunção, ilidível, de que um intermediário (plataforma) que participa na prestação de serviços eletrônicos atua em nome próprio, mas por conta do prestador desses serviços. A presunção significa que se considera que o próprio operador da plataforma recebeu – do fornecedor – e prestou – aos clientes finais – os serviços[871]. Tal opção do legislador europeu está alinhada às orientações plasmadas no Relatório da OCDE. Consoante as Notas Explicativas, para se avaliar se a presunção se aplica (isto é, definir se o operador da plataforma participa na prestação de serviços), é necessário se avaliar os fatos e a natureza das relações contratuais. Esclarece-se, ademais que se houver contradição entre os arranjos contratuais e a realidade econômica, esta última deve prevalecer[872].

Aderindo às orientações da OCDE, as notas explicativas indicam algumas funções (lista positiva)[873], exercidas pelas plataformas digitais, que indicam a sujeição delas ao regime de responsabilidade tributária. Seriam elas: (i) possuir ou gerenciar a plataforma técnica sobre a qual os serviços são prestados; (ii) ser responsável pela entrega efetiva do bem intangível; (iii) ser responsável por coletar o pagamento, exceto se esse for o seu

---

871 Por outras palavras, considera-se que o operador da plataforma atua como "comissário". E, uma vez aplicada a presunção, e em sendo o operador da plataforma considerado prestador dos serviços, competirá a ele cumprir com as obrigações do IVA a eles inerentes. Sobre as obrigações de *compliance* dos fornecedores de serviços eletrônicos, veja: Bal, Aleksandra. (2014). EU VAT: New Rules on B2C Supplies of Digital Services from 2015. *European taxation, 54*(7), pp. 300-306, Journals IBFD; e Bal, Aleksandra. (2014). The Myth of Taxing Cloud Computing under EU VAT. *International VAT Monitor, 25*(6), Journals IBFD.

872 European Commission. (2014). Explanatory Notes on the EU VAT Changes to the Place of Supply of Telecommunications, Broadcasting and Electronic Services That Enter into Force in 2015, sec. 3.4.3 (3 Apr. 2014).

873 European Commission. (2014). Explanatory Notes on the EU VAT Changes to the Place of Supply of Telecommunications, Broadcasting and Electronic Services That Enter into Force in 2015, sec. 3.4.3 (3 Apr. 2014).

único envolvimento[874]; (iv) controlar ou exercer influência sobre os preços praticados; (v) ser o sujeito legalmente obrigado a emitir os documentos fiscais; e (vi) fornecer suporte ao cliente em relação a dúvidas ou problemas com o próprio serviço. Nota-se a aderência da Comissão Europeia, em sua proposta interpretativa ao Regulamento de Execução do IVA, às sugestões presentes no Anexo I do Relatório "The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sale".

Pois bem, é possível ao operador da plataforma ilidir essa presunção se indicar outra pessoa como prestador do serviço, e isso estiver refletido nas disposições contratuais. Nesse caso, considerar-se-á que o operador da plataforma presta serviços de intermediação aos prestadores de serviços eletrônicos, não atuando como prestador de serviços eletrônicos ao consumidor final. No entanto, de acordo com o art. 9º-A do Regulamento de Execução e com as notas explicativas, a presunção não pode ser ilidida em algumas circunstâncias[875]. Primeira: se a plataforma autorizar a cobrança ao cliente, o que significaria que o operador da plataforma pode influenciar se, quando e em que condições o cliente paga. Segunda: caso o operador da plataforma autorize a entrega do serviço, o que denotaria influência quanto ao momento e às condições em que feitas as entregas. E terceira: na hipótese de o operador da plataforma definir os termos e condições gerais com os quais o consumidor final tenham que concordar antes de adquirir o serviço.

Mais recentemente, entrou em vigor na União Europeia o "Pacote IVA-Digital", que contém regras especiais para os *marketplaces,* estendendo sua responsabilidade também quando em pauta operações com mercadorias. Destarte, foi atribuída responsabilidade tributária às plataformas ou interfaces eletrônicas, estabelecidas ou não na UE, que facilitem as operações de comercialização transfronteiriças de mercadorias dentro da comunidade, ou que facilitem a importação de mercadorias a destinatário residente ou domiciliado na União Europeia. A opção do legislador europeu foi por tornar esses agentes

---

874 É dizer, a presunção não se aplica aos sujeitos passivos que apenas fornecerem serviços de processamento de pagamentos. Veja art. 9º-A, nº3 do Regulamento de execução do IVA.

875 European Commission. (2014). Explanatory Notes on the EU VAT Changes to the Place of Supply of Telecommunications, Broadcasting and Electronic Services That Enter into Force in 2015, sec. 3.4.6 (3 Apr. 2014).

os verdadeiros contribuintes do IVA relativo às operações por intermédio deles processadas[876].

Tal responsabilidade só será afastada caso as plataformas de *e-commerce* (*marketplaces*) preencham cumulativamente as seguintes condições: (i) não estão conectadas, direta ou indiretamente, aos termos e condições de vendas realizadas, (ii) não estão envolvidas, direta ou indiretamente, no processo de pagamento, e (iii) não estão envolvidas, direta ou indiretamente, no processo de entrega[877]. Ainda, não haverá responsabilização pelo IVA quando as plataformas detiverem atuação meramente residual na formalização dos negócios. Seria o caso, por exemplo, de interfaces responsáveis apenas pelo processamento dos pagamentos, ou pelo *advertising*, isto é, pela exposição dos produtos (bens ou serviços), ou ainda pelo redirecionamento dos adquirentes para o site do fornecedor[878]. Trata-se de previsões que estão alinhadas às orientações contidas no Relatório da OCDE.

Legislações semelhantes estão em vigor na Austrália. Desde julho de 2017, é previsto que os operadores de plataformas de distribuição eletrônica (EDPs) são responsáveis por

---

876 Art. 14-A da Directiva IVA: 1. Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrônica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, vendas à distância de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros em remessas de valor intrínseco não superior a 150 EUR, considera-se que esse sujeito passivo recebeu e entregou pessoalmente esses bens. 2. Se um sujeito passivo facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrônica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios similares, a entrega de bens dentro da Comunidade por um sujeito passivo não estabelecido na Comunidade a uma pessoa que não seja sujeito passivo, considera-se que o sujeito passivo que facilita a entrega recebeu e entregou pessoalmente esses bens.

877 Conforme Artigo 5.º-B do Regulamento de Execução, *verbis*:
Para efeitos da aplicação do artigo 14.º-A da Diretiva 2006/112/CE, entende-se por "facilitar" a utilização de uma interface eletrônica para permitir a um adquirente e a um fornecedor que coloque bens à venda através da interface eletrônica estabelecerem contactos que resultem numa entrega de bens através da referida interface eletrônica. No entanto, não se considera que um sujeito passivo facilita a entrega de bens se estiverem preenchidas todas as seguintes condições: a) O sujeito passivo não fixa, direta ou indiretamente, nenhum dos termos e condições em que é efetuada a entrega de bens; b) O sujeito passivo não participa, direta ou indiretamente, na aprovação da cobrança ao adquirente do pagamento efetuado; c) O sujeito passivo não está, direta ou indiretamente, envolvido na encomenda ou na entrega dos bens.
O artigo 14.º-A da Diretiva 2006/112/CE não é aplicável aos sujeitos passivos que prestem apenas algum dos seguintes serviços:
a) O processamento dos pagamentos relacionados com a entrega de bens;
b) A promoção ou a publicidade dos bens;
c) O reencaminhamento ou a transferência de adquirentes para outras interfaces eletrónicas onde os bens são colocados à venda, sem qualquer intervenção adicional na entrega

878 Artigo 5.º-B (final) e Art. 9º-A (3) do Regulamento de Execução do IVA. Ainda, VAT Commitee, Working Paper n. 906.

contabilizar o imposto sobre o consumo (Goods and Service Tax/GST) incidente nas vendas de serviços ou produtos digitais para consumidores australianos, feitas, por intermédio delas, por comerciantes estrangeiros[879]. Tal obrigação é afastada caso as plataformas apenas prestem serviços de transporte do conteúdo (como os operados por provedores de serviços de internet e empresas de telecomunicações), ou de acesso a um sistema de pagamento ou de processamento de pagamentos, ou ainda de publicidade[880].

Ainda, desde julho de 2018, o GST australiano será aplicado também às vendas de bens de baixo valor importados por consumidores finais residentes na Austrália[881]. Bens de baixo valor são bens físicos (excluindo produtos de tabaco ou bebidas alcoólicas) avaliados em até AUD 1.000[882] (inclusive). Casos essas mercadorias de baixo valor sejam vendidas por meio de uma plataforma eletrônica para consumidores na Austrália, o operador da plataforma será tratado como fornecedor para fins de GST, o que significa que será ele obrigado a se registrar e recolher o GST incidente sobre essas vendas, desde que seu faturamento seja de AUD 75.000[883], ou mais, no período de 12 meses. Tal obrigação dos *marketplace*s é afastada quando se tratar de operações B2B, também quando várias mercadorias com um valor alfandegário combinado de mais de AUD 1.000 serão enviadas juntas em uma remessa única para a Austrália; ou quando se tratar de mercadorias isentas.

Percebe-se que diferentemente da opção feita na União Europeia, que contemplou tanto operações de importação quanto intracomunitárias, na Austrália o legislador escolheu

---

879 ATO. (2021, December). *If you are an electronic distribution platform operator*. Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-goods-and-services/How-to-charge-GST/If-you-are-an-EDP-operator/. Acesso em: 18 jan. 2022.

880 Parágrafos 42 a 47 da Law Companion Rulling (LCR) nº 2018/2. Disponível em: https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=COG/LCR20182/NAT/ATO/00001#P43. Acesso em: 18 jan. 2022.

881 ATO. (2021, December). *If you are an electronic distribution platform operator*. Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-goods-and-services/How-to-charge-GST/If-you-are-an-EDP-operator/. Acesso em: 18 jan. 2022.

882 O limite é baseado no valor alfandegário, o que significa que os custos de transporte e seguro são excluídos da avaliação. Bal, Aleksandra. (2018, April). Managing EU VAT Risks for Platform Business Models. *Tax Notes International*, *72*(4a), p. 84.

883 Trata-se de limite mínimo para se registrar junto à autoridade fiscal australiana. Bal, Aleksandra. (2018, April). Managing EU VAT Risks for Platform Business Models. *Tax Notes International*, *72*(4a), p. 84.

por restringir a responsabilidade das plataformas apenas quando se tratar de importação, seja de bens de baixo valor ou de serviços. De se pontuar que uma tal opção pode potencialmente trazer maiores complexidades às interfaces eletrônicas que terão de identificar previamente a localização dos partícipes das transações que facilitam – e isso no volume e velocidade com que são travadas – para fins de aplicar o regime jurídico adequado, com todos os desafios a essa atividade inerentes.

3.2. RESPONSABILIZAÇÃO SUBSIDIÁRIA

O relatório da OCDE, em seu capítulo 3, traz como alternativa às jurisdições introduzir previsões que implementem a responsabilidade solidária e subsidiária das plataformas como mecanismo de apoio ao recolhimento de IVA/GST sobre as vendas *online*. É salientado no relatório que a responsabilização solidária e subsidiária das plataformas não constitui ferramenta cujo escopo principal seja garantir a cobrança de IVA nas vendas *online*, já que a responsabilidade legal permanece com os (milhares) fornecedores. No entanto, pode ser útil como instrumento de apoio às autoridades fiscais em casos de incumprimento pelos sujeitos passivos, ao dissuadir comportamentos não conformes.

Mais especificamente, trata-se de mecanismo que potencialmente oferece forte incentivo às plataformas digitais para que garantam que os fornecedores que delas se utilizam estejam em conformidade com suas obrigações de IVA. Por outro lado, é destacado pelo organismo internacional a conveniência de se evitar a imposição de encargos desproporcionais às plataformas digitais, mormente no que tange às diligências, relativamente a situação dos fornecedores, delas exigidas pelas autoridades fiscais[884].

Apertada síntese, a responsabilidade solidária e subsidiária pode ser imposta às plataformas digitais nos casos em que não sejam elas as responsáveis legais pelo recolhimento de IVA correspondente às operações por intermédio delas realizadas, ou seja,

---

884 "Furthermore, this section highlights the desirability of avoiding disproportionate burdens on digital platforms in the application of such a regime, including in respect of the due diligence a platform needs to apply and therefore endeavours to ensure fairness". OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 62.

quando são os fornecedores usuários da plataforma quem permanece sendo os responsáveis – principais – pelo imposto. Apenas quando tais sujeitos estejam em desconformidade com as Administrações Fiscais é que as plataformas seriam chamadas a responder pelo tributo, solidariamente a eles. No entanto, para além desse descumprimento por parte do(s) fornecedor(es), para que a responsabilização das plataformas seja legítima é necessário a imputação de alguma atitude culposa às plataformas – seja o descumprimento de ação esperada ou mesmo omissão do dever de cuidado. Duas são as possibilidades de responsabilização aventadas no relatório.

Ao abrigo da primeira hipótese, a autoridade fiscal teria de notificar a(s) plataforma(s) digital(is) da inconformidade do fornecedor nela(s) cadastrado, concedendo a tais agentes um prazo para que tomassem as medidas cabíveis. As ações exigíveis das plataformas seriam no sentido de que (i) agissem em prol da regularização dessa situação e/ou (ii) remoção do fornecedor de seu ecossistema. Acaso omissa(s), a(s) plataforma(s) passariam a responder, solidariamente aos fornecedores, pelos tributos relativos às operações futuras (vendas realizadas daquele momento em diante). Um ponto de alerta às administrações fiscais, nesse caso, é quanto à possibilidade de o fornecedor inadimplente estar cadastrado em múltiplas plataformas, o que demandaria a notificação de todas elas[885].

Já na segunda hipótese, a plataforma digital pode ser considerada solidariamente responsável pelo IVA não declarado e recolhido pelo fornecedor, quando a plataforma digital sabia ou era razoável que soubesse, com base na atividade do fornecedor na plataforma, que o fornecedor deveria ser registrado para IVA, mas não o é. Essa hipótese de responsabilização impõe um ônus às plataformas digitais, a fim de que realizem o *due diligence* (verificações "*know your customer*") em seus fornecedores, solicitando números de registro de IVA/GST, por exemplo, e realizando verificações para garantir que esses números sejam válidos e ativos. Isso exige, no entanto, que as plataformas tenham os meios legais (regras de confidencialidade, por exemplo) e práticos (dados eletrônicos disponíveis de forma automatizada, por exemplo) para verificar se um fornecedor está exibindo um número de IVA/GST válido associado ao seu nome comercial.

---

885 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 63.

O Reino Unido promulgou regras especiais atribuindo responsabilidade subsidiária e solidária às plataformas *online* pelo IVA das operações que intermedeiam. A introdução dessas regras foi motivada pelo fato de que as empresas estrangeiras que vendem mercadorias para consumidores do Reino Unido por meio de *marketplaces* nem sempre cumprem suas obrigações de conformidade com o IVA no Reino Unido, e isso leva a um déficit de receita[886]. O *Finance Bill* 2016 deu às autoridades fiscais do Reino Unido (HMRC) novos poderes para tornar os *marketplace*s solidariamente responsáveis pelo IVA não pago pelas empresas estrangeiras que usassem suas plataformas para vender a consumidores do Reino Unido e estivessem inadimplentes com o IVA a essas operações relativas[887]. Consoante esse diploma, se o HRMC detectasse uma empresa estrangeira não conforme, primeiro deveria buscar garantir a conformidade diretamente com a empresa estrangeira. Se a empresa no exterior não cumprir as instruções do HMRC, a autoridade fiscal entrará então em contato com a plataforma *online* por meio da qual a empresa no exterior está negociando com os consumidores do Reino Unido. Tal notificação informará ao *marketplace* que ele pode ser considerado solidariamente responsável pelo IVA de eventuais vendas futuras do fornecedor estrangeiro, realizadas por seu intermédio. O aviso estabelecerá, contudo, um período (normalmente 30 dias) durante o qual a plataforma poderá evitar ser responsabilizada solidariamente, seja garantindo a conformidade do fornecedor – até então – inadimplente, seja removendo-o de sua plataforma. Após este período, em sendo omissa, a plataforma será considerada solidariamente responsável.

O Finance Bill 2017-18 ampliou o escopo das regras de responsabilidade subsidiária e solidária, prevendo a possibilidade de os *marketplaces* responderem pelo IVA futuro de empresas também estabelecidas no Reino Unido, que vendam por intermédio das plataformas, quando deixaram de tomar as medidas cabíveis, uma vez notificadas pelo HMRC. Ainda, foi previsto a responsabilização das plataformas pelo IVA que uma empresa estrangeira, que venda através delas, deixe de contabilizar e recolher, quando esse

---

886 Bal, Aleksandra. (2018, April). Managing EU VAT Risks for Platform Business Models. *Tax Notes International*, *72*(4a), p. 84.

887 HMRC. (2016, March). *VAT: Overseas businesses and joint and several liability for online marketplaces*. Disponível em: https://www.gov.uk/government/publications/vat-overseas-businesses-and-joint-and-several-liability-for-online-marketplaces. Acesso em: 16 jan. 2022.

marketplace sabia ou era razoável que soubesse que essa empresa deveria ser registrada para IVA no Reino Unido, e não o é[888]. Assim, no caso de fornecedores estrangeiros, uma plataforma será mantida solidariamente responsável não só depois de receber uma notificação do HMRC, mas também a partir do momento em que soube ou deveria saber que a empresa sediada no exterior não cumpre as regras de IVA do Reino Unido. A plataforma pode evitar ser considerada solidariamente responsável pelo IVA não pago se, no prazo de 60 dias a contar da data de ciência da irregularidade, garantir que a empresa estrangeira, não registada no Reino Unido, deixe de vender bens a consumidores do Reino Unido através da sua interface. O Finance Bill 2017-18 também introduziu legislação exigindo que as plataformas verifiquem a validade dos números de registro de IVA do Reino Unido fornecidos a eles por vendedores (nacionais ou estrangeiros) nelas cadastradas.

3.3. DEVER DE COOPERAÇÃO DAS PLATAFORMAS PARA COM A ADMINISTRAÇÃO FISCAL

Para além da responsabilização integral ou subsidiária e solidária, o Relatório da OCDE prevê, no Capítulo 3, a possibilidade de se atribuir outros papéis às plataformas - cumulativamente, ou não, à atribuição de responsabilidade –, conexos à ideia de dever de cooperação para com a Administração Pública. O objetivo é identificar funções outras que as plataformas podem desempenhar e que podem auxiliar na cobrança eficiente e eficaz do IVA nas vendas *online*. O relatório enumera as seguintes possibilidades: (i) obrigação de compartilhamento de informações, (ii) educação de fornecedores, (iii) a opção de uma plataforma assumir voluntariamente a obrigação de cobrador do IVA/GST, e (iv) celebração de acordos formais entre autoridades fiscais e plataformas. De se ressaltar que esse "último papel", atrelado à ideia de regime de *cooperative compliance*, nos parece ser

---

888 HMRC (2017, November). *VAT: Extending joint and several liability for online marketplaces and displaying VAT numbers online - guidance note*. Disponível em: https://www.gov.uk/government/publications/vat-extending-joint-and-several-liability-for-online-marketplaces-and-displaying-vat-numbers-online. Acesso em: 17 jan. 2022.

antes um instrumento possível à instituição dos deveres do que uma efetiva alternativa de função a ser exercida pelas plataformas, razão pela qual dela não trataremos.

Relativamente à obrigação de compartilhamento de informações, é possível ser previsto o dever legal de as plataformas remeterem às autoridades tributária informações reputadas relevantes para fins de acertamento de IVA e/ou fiscalização de sua conformidade. Exemplo de informações relevantes que possam ser exigidas seriam: natureza, data e valor do fornecimento, identificação dos fornecedores (incluindo número de identificação fiscal), valor de IVA devido na operação, endereço para que enviado mercadorias, localização do cliente e informações usadas para determinar a localização do cliente, qual o prestador de serviços de pagamento etc. Na prática, a plataforma digital poderá ser solicitada a fornecer estas informações de forma regular, a pedido do ente fazendário, ou ainda de forma espontânea, no caso, por exemplo, de detecção de atividades suspeitas. Ao conceber tal medida, a autoridade fiscal terá de considerar que tipo de dados necessita para apoiar a cobrança eficiente e eficaz do IVA nas vendas *online*, além de ponderar até que ponto seria razoável exigir essas informações das plataformas digitais[889].

Ademais, esta obrigação poderá ser aplicada como uma medida autônoma ou mesmo complementar ao regime de responsabilização das plataformas pelo recolhimento do IVA e a outras funções alternativas de apoio a cobrança do IVA. Se a obrigação for aplicada como uma medida autônoma, seria razoável sujeitar à previsão legal todas as plataformas digitais que possuem acesso a informações relevantes para fins de conformidade com IVA, inclusive aqueles atores não elegíveis à responsabilização integral ou subsidiária e solidária. Já se a obrigação for concebida para ser operada em conjunto com outras medidas, poderá ser razoável e proporcional limitar a aplicação de quaisquer obrigações de partilha de informação às plataformas digitais não abrangidas por estas outras medidas.

No que tange à educação de fornecedores que utilizam as plataformas digitais, o organismo internacional parte da premissa de que muitos empreendedores se utilizam de tais interfaces para ter acesso a mercados globais, situação essa que oportuniza o uso desses intermediários como canais de comunicação das administrações fazendárias, tendo

---

889 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 50.

um papel de disseminação de informações precisas aos fornecedores sobre suas obrigações de IVA junto às várias jurisdições com que transacionam[890]. É de notar que várias plataformas digitais tomaram espontaneamente iniciativas para comunicar com os seus fornecedores subjacentes sobre as suas obrigações de IVA/GST nas várias jurisdições tributárias – incluindo o funcionamento de fóruns *online* para comunidades das plataformas, local em que informações sobre questões tributárias podem ser compartilhadas.[891]

De se pontuar que o papel educacional a ser desempenhado pelas plataformas destina-se a complementar, em vez de substituir, as estratégias de comunicação existentes entre as autoridades fiscais e as empresas relativamente às suas obrigações fiscais. Ademais, as plataformas devem basear-se, em suas comunicações com os fornecedores, nas informações que lhes foram fornecidas pelas autoridades fiscais. Daí ser necessário que quaisquer mudanças nas orientações então vigentes devem ser comunicadas antecipadamente pelas autoridades fiscais às plataformas, para que elas possam prontamente informar os empreendedores. Trata-se, em apertada síntese, de uma oportunidade para que as autoridades fiscais trabalhem de forma proativa com as plataformas digitais a fim de otimizar o cumprimento dos deveres tributários pelos fornecedores[892].

Por fim, é previsto a possibilidade de as plataformas atuarem de forma voluntária como intermediários responsáveis. Inicialmente, é de se ter em mente que as próprias Diretrizes IVA reconhecem que "a conformidade para fornecedores estrangeiros pode ser ainda mais facilitada ao permitir que esses fornecedores nomeiem um prestador de serviços terceirizado para atuar em seu nome na execução de certos procedimentos", o que pode ser especialmente útil para pequenas e médias empresas e/ou negócios que se deparam com obrigações em múltiplas jurisdições. Tais prestadores de serviços podem exercer funções puramente administrativas, tais como cálculo e remessa de IVA ao país competente, ou até

---

890 Tais obrigações podem incluir o fornecimento e divulgação de diretrizes, notificações de mudanças regulatórias, organização de webinars etc.

891 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 50.

892 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*, p. 54-55.

assumir total responsabilidade pelo acertamento e arrecadação do IVA devidos pelos fornecedores. Daí que o organismo internacional propõe ser possível às autoridades fiscais considerar permitir que as plataformas ofertem, de forma voluntária aos prestadores, a prestação desse serviço de terceirização da responsabilidade fiscal. Isso pode ser particularmente interessante nos casos em que uma plataforma é considerada responsável por determinados fornecimentos, mas não por outros, ao permitir a sujeição de todas as operações a um mesmo regime jurídico.

Examinadas as alternativas de responsabilização das plataformas propostas pela OCDE, o objetivo seguinte é verificar se alguma dessas opções seria adequada ao e coerente com o sistema brasileiro. Contudo, nos parece *condito sine qua non* ao avanço do trabalho estabelecermos a premissa sobre a qual nossos raciocínios se desenvolverão doravante. É dizer, ainda que nossa opção tenha sido priorizar a análise da responsabilização das plataformas de *e-commerce*, por ser o risco mais premente imposto aos sistemas fiscais pela digitalização da economia, o ponto a ser inicialmente respondido, tendo por foco o cenário brasileiro, é quanto a que contexto de tributação dos intangíveis se ter por base: o sistema posto ou as propostas de reformas atualmente em tramitação.

4. AFINAL, QUAL CAMINHO TRILHAREMOS?

Premissa fundamental à continuidade da pesquisa é firmar o terreno sob o qual os raciocínios acerca da possibilidade de adaptação do sistema brasileiro para fins de implementar a responsabilização das plataformas de *e-commerce* serão erigidos. É dizer, se a responsabilização terá por pano de fundo o sistema tributário atualmente posto ou as propostas de reformas atualmente em tramitação no Congresso Nacional (PEC[893] nº 45/2019 e PEC nº 110/2019). Vimos no Capítulo 4 que o sistema de tributação sobre o consumo atualmente em vigor é bastante complexo e inseguro, quando em cena transações *online* com intangíveis, além de dissonante às Diretrizes Internacionais do IVA. De outro

---

893 Proposta de Emenda à Constituição. De se pontuar que ante a opção do constituinte brasileiro de se estruturar, em grande medida, o sistema tributário já ao nível constitucional, uma mudança desse jaez só poderia se dar no mesmo patamar.

lado, as reformas ora em tramitação buscam simplificar aquele *status quo*, ao consolidar em um único tributo – o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) – aquela miríade de tributos federais, estaduais e municipais sobre o consumo.

Ambas as propostas de reforma atualmente em tramitação visam, em última análise, instituir o IVA no sistema brasileiro. É que o IBS teria por características principais: possuir uma base ampla, observar a não cumulatividade, incidir sobre as importações, mas não sobre as exportações, e sujeitar-se ao princípio do destino. Ao que nos interessa mais de perto, é de se notar que ambas as propostas de emendas à Constituição, justamente por consolidarem sob a incidência de um único imposto todas as operações com bens (tangíveis e intangíveis) e serviços, encerrariam os debates relativos à definição da natureza da operação para fins de atribuição da competência tributária, especialmente em se tratando de negócios digitais. Ainda, em ambas as PECs, é previsto um imposto seletivo que visa tributar determinados bens e serviços cujo consumo deseja-se desincentivar, o famoso "imposto do pecado"[894], utilizando-nos da icônica expressão cunhada por Sergio Vasques[895].

Mais detidamente, e para o fim da presente tese[896], a PEC nº 110/2019, em sua proposta inicial, consolidava no IBS cerca de nove tributos (ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustível e Salário Educação), e colocava-o sob o âmbito de competência dos Estados e do Distrito Federal, o que significava atribuir a esses entes subnacionais tributos que até então eram sujeitos à competência dos outros entes federados[897]. Ademais, ao implementar o princípio do destino, atribuía ao Estado de destino o valor de IBS devido nas operações com bens e serviços. De se notar, porém, que

---

894 Existe, por exemplo, sugestão de tributação extra, pelo imposto seletivo, sobre o tabaco e mesmo bebidas alcóolicas.

895 Vasques, Sérgio. (1999). *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina.

896 Nos ateremos às previsões que potencialmente impactam a tributação geral sobre o consumo, deixando ao largo previsões outras relacionadas aos impostos de outras naturezas, tais como a de transferência dos valores arrecadados a título de IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor) dos entes estaduais para os municipais, ou ainda a extinção da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e sua incorporação ao IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica).

897 IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustível e Salário Educação que eram da União e ISS dos Minicípios.

parte da arrecadação cabe aos entes municipais, razão pela qual era prevista a criação de um órgão nacional (Super Fisco) composto pelos fiscos estaduais e municipais para gerir – fiscalizando, inclusive – o novo imposto. Determinava a criação de uma alíquota padrão, permitindo, excepcionalmente, que a lei complementar nacional estipulasse outras diferenciadas por produto e/ou setor econômico. No entanto, todas elas deveriam ser uniformes em todo o território nacional. Outrossim, vedava a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários e financeiros, exceto nos casos e para os setores expressamente previstos na própria Constituição Federal[898]. Relativamente à cobrança, previa a possibilidade de esta ser centralizada, ou realizada pelo Estado de origem com posterior repasse ao de destino, ou ainda pela instituição de câmaras de compensação. Ainda relativamente à cobrança, facultava a celebração de Convênio com a União, delegando a esse ente central a atribuição arrecadatória e fiscalizatória. Previa, também, a possibilidade de se implementar mecanismo de cobrança eletrônica e automática do imposto, concomitante à liquidação financeira das operações.

Já a PEC nº 45/2019 propõe a unificação de cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins) em um único imposto: o IBS, com alíquota semelhante para todos os setores econômicos, tendo por referência o local de destino. Nos termos da proposta, o IBS seria um tributo federal[899], isto é, cobrado pelo ente central (União), e instituído por meio de Lei Complementar. É estabelecido que o IBS seria uniforme em todo o território nacional, porém permite a definição de percentuais diferenciados para cada Estado e/ou Município[900]. Na prática, cada ente federado comporia uma parte da alíquota total, de modo que a alíquota final, a ser aplicada às operações, seria composta pela soma das "sub-alíquotas" estipuladas pela União, e pelo Estado e Município de destino. Assim, por

---

898 Seriam eles: a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; b) medicamentos; c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; d) bens do ativo imobilizado; e) saneamento básico; e f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional.

899 Em realidade, consta na redação da proposta que Lei Complementar instituirá imposto sobre bens e serviços e limita a atuação dos entes federativos à determinação de alíquotas. Não há expressa definição da competência para instituição do tributo. Infere-se que ela será federal em razão de o instrumento utilizado ser Lei Complementar federal.

900 Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

exemplo, imaginemos que a União estipule uma alíquota de 11% (que será uniforme em todo o país), o estado do Paraná cobra uma alíquota de 14% (uniforme em todo o Estado), o município de Curitiba estabeleça alíquota de 3% e o município de São José dos Pinhas uma de 1%. Acaso eu adquira um eletrodoméstico em Curitiba, essa operação estaria sujeita a uma alíquota de 28% (11%+14%+3%). Já se eu adquirir esse mesmo eletrodoméstico em São José dos Pinhais, a venda será onerada com uma alíquota de 26% (11%+14%+1%). Ainda, relativamente às alíquotas, é previsto que estas serão compostas por diversas "alíquotas singulares", representativas das destinações constitucionais dos recursos arrecadados (saúde, educação, fundos de participação etc.). Essa metodologia é aplicada para definição de alíquotas da União, dos estados e DF e dos municípios. A título de exemplo, e utilizando a mesma referência anterior, a alíquota de 10% da União seria subcomposta consoante as destinações constitucionais das receitas tributárias: 2,5% relativos à saúde, 2,5% para educação, 1% para os fundos de participação etc. Tal opção teve por objetivo dar maior transparência aos gastos públicos, de modo que caso algum dos entes objetive aumentar a alíquota do IBS para investimento em uma dada área (saúde, e.g) apenas a subcategoria a essa despesa relativa é que sofreria reajuste. Ademais, foi prevista a criação de um Comitê Gestor nacional do imposto, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. De se pontuar que o Comitê teria atribuição apenas de gestão, o que não incluiria competência fiscalizatória, que continuaria com os fiscos dos entes federativos.

Tendo em conta a convergência de ambas as propostas, fora criada, de forma temporária, uma Comissão Mista de Senadores e Deputados Federais, cujo objetivo fora o de compatibilizar ambas as iniciativas de Reforma Tributária, para que uma única proposta avançasse no Congresso Nacional. Como resultado desse trabalho, somado aos amplos debates realizados, foi apresentado pelo Senador Roberto Rocha (relator da PEC nº 110/2019), em 05 de outubro de 2021, proposta substitutiva à original. Trata-se de proposição mais sistematizada e madura, fruto das reflexões, críticas e discussões levadas a efeito em ambos os projetos originais, e que por essa razão tende a ser o texto que seguirá para análise e eventual promulgação. Pois bem, nessa "nova" proposta é previsto a instituição de um IVA dual, é dizer dois "IVAs" incidentes sobre uma mesma base e

consoante regramentos semelhantes (harmônicos), porém cobrados por esferas estatais distintas. Um deles seria o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), de competência conjunta dos Estados e Municípios, resultante da unificação do ICMS e do ISS. O outro seria o CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), a cargo da União, que congrega a unificação do PIS, Cofins e Cofins-Importação. Relativamente à proposta original, optou-se, aqui, por deixar de fora o IPI, o IOF, o salário educação, e a Cide Combustível. Nas palavras do relator, *o IPI seria substituído pelo Imposto Seletivo, o IOF e o salário educação acaso abrangidos pela unificação da CBS demandariam a fixação de uma alíquota elevada, além de, adicionalmente, deterem, assim como a Cide-combustível, natureza regulatória e atributos extrafiscais, razão pela qual optou-se por não misturá-los aos outros tributos de caráter essencialmente arrecadatório*[901].

Como já dissemos, por se tratar de tributos gerais sobre o consumo, ambos os IVAs incidem sobre *operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos direitos, e sobre prestação de serviços*. De se pontuar, no entanto, que o uso da expressão "compreendidos direitos" na proposição em pauta teve por objetivo não replicar aqui as principais discussões que circundam a subsunção de operações envolvendo cessões de direitos, tais como licenças de uso ou locações de bens móveis, às materialidades do ICMS e do ISS[902], unificadas no IBS. Fora ainda determinada a observância ao princípio do destino, o que significa a tributação das importações e não incidência sobre as exportações, e relativamente ao IBS a atribuição do imposto ao Estado e Município em que localizado o consumidor. Tal opção além de ser a que melhor observa o princípio da neutralidade, tem por objetivo encerrar a guerra fiscal (horizontal e vertical) entre os entes subnacionais, haja vista ser indiferente aos empreendedores se estabelecerem em um dado Estado e/ou Município posto que, consoante esse princípio, a alíquota aplicável será a de localização do consumidor. Ainda em consonância ao princípio da neutralidade, exige-se observância ao princípio da não-cumulatividade, e veda-se a concessão de isenções, incentivos ou

---

901 Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019. Relatório Legislativo Complementar ao Substitutivo. Relator: Senador Roberto Rocha, 05 de out. 2021. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9026308&ts=1639587107613&disposition=inline. Acesso em: 20 jan. 2022, p. 16.

902 Sobre o assunto, vide capítulo 4.

benefícios fiscais, exceto as hipóteses previstas em lei complementar nacional. De se notar, relativamente a essa última previsão, que diferentemente da proposta original que contemplava na própria Constituição as hipóteses em que seriam permitidas isenções, benefícios e/ou incentivos, o substitutivo prevê caber à lei complementar tais previsões, por se mostrar diploma mais flexível e, portanto mais adequado a tanto.

Diferentemente da proposta original, em que era prevista uma alíquota uniforme em todo o território nacional, o substitutivo, de forma semelhante ao esboçado na PEC nº 45/2019, prevê que cada ente federado será competente para fixar as suas alíquotas, opção essa que teve por objetivo preservar a autonomia dos entes federados. No entanto, a legislação do IBS será única: lei complementar nacional deverá estabelecer os parâmetros do imposto tais como base de incidência, formas de creditamento e recolhimentos, além da definição dos contribuintes. A unicidade da legislação visa implementar maior simplicidade ao sistema brasileiro por eliminar o cipoal de regras, atualmente existentes em relação ao ICMS e ISS, com todas as consequências negativas de conformidade fiscal já conhecidas. Visando também simplificação, é previsto alternativas de mecanismos de recolhimento, por estabelecimento: centralizado nacionalmente, feito na origem com repasse à localidade de destino, ou feito por intermédio de câmara de compensações. Ademais, há a possibilidade de lei complementar instituir o recolhimento concomitante à liquidação financeira e/ou pagamento das operações, hipótese essa que abre ensejo à instituição de mecanismos automatizados de recolhimento do imposto. A gestão do IBS ficaria a cargo de um Conselho Federal, composto por representantes dos Estados e Municípios, cabendo a ele editar normas infralegais, uniformizar a interpretação, arrecadar o imposto, efetuar as compensações e eventualmente devolver saldos credores aos contribuintes, e distribuir o produto da arrecadação entre os entes federados.

De se mencionar ainda a previsão de dispositivo constitucional estipulando como possíveis critérios para definição do local de destino das operações ou prestações de serviços o da entrega ou disponibilização do bem, ou da sua localização, ou da prestação do serviço, ou do domicílio do adquirente do bem ou do tomador do serviço. Nota-se, assim, que a reforma em pauta acabou por contemplar as principais orientações das Diretrizes Internacionais do IVA: estabelece o princípio do destino como norte da

competência tributária, atrela em grande medida a identificação de tal localidade ao da residência dos contribuintes (exceto nos casos em que identificável o local de consumo pela natureza da operação ou tangibilidade do bem[903]), previsão de um regime jurídico mais simplificado – concentrado em um único documento legal –, e de mecanismos mais simplificados de recolhimento fiscal. Aliás, relativamente a esse último ponto, vai além do que consta no documento internacional, por ter contemplado inclusive a possibilidade de instituição de mecanismos de recolhimento automatizado do imposto – hipótese essa que fora aventada no âmbito das discussões do TAG Tecnológico como algo a ser considerado conforme o avanço tecnológico[904]. Outro ponto também contemplado no substitutivo, e que ademais de ir além ao quanto posto no documento internacional trata do risco mais premente aos sistemas postos[905], é a previsão de se poder atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto pessoa que concorrer para a realização, execução ou pagamento da operação ou prestação, ainda que residente ou domiciliada no exterior. É que tal redação ampla possibilita atribuir-se o dever de contribuir para a arrecadação fiscal às plataformas digitais – inclusive as relacionadas apenas com arranjos de pagamentos[906] – envolvidas no *e-commerce*.

Feitos esses breves comentários e descrições dos principais pontos em pauta nas propostas de reforma ao sistema brasileiro, é de se esclarecer, no entanto, que não nos aprofundaremos nos debates relativos aos acertos e/ou críticas desses projetos[907], posto que nosso objetivo aqui é outro: o de se firmar a premissa se nossas reflexões acerca da possibilidade de se atribuir responsabilidade às plataformas de *e-commerce* no contexto

---

903 Operações referidas no documento internacional como transações "on-the-spot supplies".

904 Sobre vide item 3.1.1 do Capítulo 2.

905 O risco atrelado às plataformas de *e-commerce,*

906 Previsão essa que é contrária à opção europeia, além de ir contra às orientações constantes no relatório da OCDE "The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/GST on Online Sales", e mais recentemente no relatório "VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean". OCDE (2019). *The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing; OECD (2021). *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*.

907 Sobre o assunto vide: Gomes, Flávio Luiz (2021). *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina; Rocha, Wesley (2021). *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina.

brasileiro terão em perspectiva o *status quo* ou o contexto de IBS a ser instituído. E, acaso seja essa última a opção escolhida, e tomando por base ao substitutivo à PEC nº 110/2019, proposta que tende a ser a adotada, dois comentários merecem ser feitos. Primeiro, a opção pelo IVA-dual, escolha feita em razão da estrutura federalismo brasileira acaba por suscitar discussões inerentes à própria vocação do IVA como um tributo de possível feição subnacional. É que há quem defenda ser o IVA imposto de vocação nacional, haja vista que seu *design* de arrecadação faseada ao longo da cadeia econômica pressuporia homogeneidade normativa, condição essa que, em um contexto de Federação e atribuição subnacional ou compartilhada de IVA, poderia ser ofensiva à garantia de autonomia dos entes federados – nota fundamental a essa forma de Estado[908]. No entanto, a adoção dessa opção por alguns Estados Federados[909], com a concepção de modelos variados tanto de instituição quanto de repartição da receita de IVAs dentre os entes federados, além de a própria União Europeia, que a par de ser formada por países independentes (o que poderia levar a concluir, de pronto, que o IVA naquela comunidade seria de cariz nacional), adotou por uma estrutura normativa harmonizada, visando lidar justamente com as principais preocupações inerentes ao IVA em sistemas federativos de Estados, parecem desmitificar tal "pressuposto".

Destarte, enquanto algumas federações adotaram um IVA subnacional e descentralizaram sua gestão e arrecadação em graus variados, outras utilizam um IVA

---

908 "Fiscal federalism comprises the distribution of functions and tax revenue sources between central and regional governments. Fiscal federalism issues in respect of value added tax (VAT) do not arise in unitary states; in federal states questions arise as to which level of government should levy the tax, and how revenue should be divided between central and regional governments". Yesegat, Wollela Abehodie; Krever, Richard. (2018, March). Subnational Value Added Tax in Ethiopia and Implications for State's Fiscal Capacity. *ICTD Research in Brief*, Issue 17. Disponível em: https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/13613/ICTD_RiB_%2317_Online.pdf, Acesso em: 23 jan. 2022. Ainda: "For decades, academics had argued almost unanimously that one could not impose a standard invoice-credit destination-based value added tax (VAT) at the subnational level of government". Bird, Richard; Smart, Michael. (2012). *VAT in a federal system: lessons from Canada. Conference on tax Reform Outside the Beltway*. Los Angeles: University of California. Disponível em: http://ssrn.com/abstract=2115622, Acesso em: 24 jan. 2022.

909 Em levantamento feito por Lina Santin Braga Cooke foram identificados aproximadamente 30 países no Mundo que adotam a forma federativa de Estado, dos quais ao menos 5 utilizam Sale Tax (Comores, Estados Unidos, Iraque, Malásia e Sudão do Sul), apenas 2 utilizam o IVA dual (Canadá e Índia) e dos demais, ao menos 16, possuem IVA unificado (dentre eles: Alemanha, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Bosnia e Herzegovina, Emirados Árabes, Etiópia, México, Nepal, Nigéria, Paquistão, Rússia, Sudão, Suíça e Venezuela). Cooke, Lina Santin Braga. (2020). *A Unificação da Tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. [Dissertação de Mestrado]. Fundação Getúlio Vargas, p. 93.

unitário com o compartilhamento e alocação de receitas aos entes subnacionais. E tais arranjos visam dar respostas justamente à questão central na adoção de um IVA por um Estado Federal: o respeito à autonomia das regiões subnacionais. Pois bem, em apertada síntese, as opções dos Estados Federais circundam a instituição de um IVA gerenciado autonomamente pelos entes subnacionais[910], *vis-à-vis* eventuais complexidades que tal modelo possa instituir[911], ou, em vez disso, de um IVA federal unificado como única opção viável em prol de uma praticabilidade fiscal[912]. Haveria, no entanto, uma terceira opção que une as duas anteriores: a convivência de dois IVAs, um federal e outro subnacional. Esta terceira opção do chamado "IVA dual"[913] justamente por tender a gerar menos resistência perante os críticos de propostas de reforma para unificar a incidência sobre o consumo –porque se tem a ideia de que um IVA dual manteria a competência legislativa da União e dos estados, distrito federal e municípios – é a que tem ganho predileção no território nacional, como vimos na atual proposta de substitutivo à PEC 110/2019, em exame no Congresso Nacional.

Exemplos de modelos de IVA-dual foram os concebidos pelo Canadá e Índia. O atual sistema de tributação indireta do Canadá foi projetado, desenvolvido e implementado *muito mais por acidente e circunstâncias políticas, do que pela elaboração de um design específico para tal*[914]. Foram anos de negociação entre os Governos Central e Subnacionais

---

910 Caso da Alemanha e Austrália, por exemplo.

911 Caso do ICMS brasileiro ou mesmo a lógica instituída no ambiente da União Europeia.

912 Há países que apenas compartilham a receita (por exemplo, Marrocos, Japão, Coréia, Reino Unido) e há aqueles cuja receita do IVA nacional é transferida diretamente para: Estados (por exemplo, Austrália, Alemanha, Áustria, Nigéria) O grau de alocação varia (e muda com o tempo): Na Austrália a redistribuição é total. O compartilhamento ocorre, por exemplo, na Alemanha (ca. 50%), Espanha (ca. 1/3), Áustria (ca. 1⁄4), Nigéria (65%), Argentina (ca. 40%). Por outro lado, em algumas federações, o IVA nacional não é compartilhado (por exemplo, Suíça, IVA federal do Canadá, Rússia desde 2001. Swistak, Artur. (2015). VAT in federal countries: international experience. In *Seminar: ICMS and the future of Staes*. São Paulo, Setembro 2015, apud Cooke, Lina Santin Braga. (2020). *A Unificação da Tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. [Dissertação de Mestrado]. Fundação Getúlio Vargas, p. 92.

913 De que são exemplos a Índia e Canadá.

914 Costa Neto, José Alexandre. (2018). *Reforma Da Tributação Indireta no Brasil Baseada nos Sistemas Europeu do IVA e Canadiano*. [Dissertação de Mestrado]. Universidade de Lisboa, p. 160.

(num modelo denominado de federalismo executivo[915]) para que se pudesse produzir um sistema de tributação indireta substancialmente integrado e harmonizado como modelo atual[916].

Em 1991 iniciou-se o processo de implementação do IVA ao nível do Governo central, que recebeu o nome de *Goods and Services Tax (GST),* cujo escopo era substituir o *Manufacturers Sales Tax* (MST[917])[918]. À época, a tributação indireta canadense revestia-se de um alto grau de ajustamento e uniformização: o Governo Central cobrava o MST[919]e as Províncias (exceto uma) cobravam um imposto de vendas a varejo de base bastante semelhante à do imposto federal. Mesmo em um contexto de estabilidade fiscal, o Governo Federal resolveu criar um IVA de sua competência, em razão dos efeitos deletérios, notadamente regressividade e do efeito em cascada – que o MST impingia[920]. De se mencionar que a atitude federal resultou forte resistência das Províncias ao novo *status quo*. Alberta, Ontario e British Columbia, por exemplo, intentaram ações judiciais, alegando que o Governo Federal não teria autorização constitucional para introduzir um

---

915 No federalismo executivo, há um grande nível de descentralização e autonomia dos entes federativos, que discutem, negociam e decidem as matérias conflituosas entre si, sem a existência de um órgão ou entidade institucionalizado para intermediação. Costa Neto, José Alexandre. (2018). *Reforma Da Tributação Indireta no Brasil Baseada nos Sistemas Europeu do IVA e Canadiano*. [Dissertação de Mestrado]. Universidade de Lisboa, p. 160.

916 Bird, Richard. (2012, April). *The GST/HST: creating an integrated sales tax in a federal country*. Working Paper n. 12-21. Atlanta: International Center for Public Policy, p. 5.

917 O Manufacturers' Sales Tax (MST) era um imposto de estágio único, adotado desde 1923. Incidia sobre a produção de bens, excluída a tributação dos serviços e das vendas a retalho, cuja taxa geral era 13,5%. Ruggeri, Giuseppe; Bluck, K. (1990). On the incidence of the Manufacturers' Sales Tax and the Goods and Services Tax. *Canadian Public Policy, 16*(4). Montreal: University of Toronto Press, pp. 359-373.

918 Bird, Richard; Smart, Michael. (2012). *VAT in a federal system: lessons from Canada. Conference on tax Reform Outside the Beltway*. Los Angeles: University of California. Disponível em: http://ssrn.com/abstract=2115622, Acesso em: 24 jan. 2022.

919 Bird, Richard; Smart, Michael. (2012). *VAT in a federal system: lessons from Canada. Conference on tax Reform Outside the Beltway*. Los Angeles: University of California. Disponível em: http://ssrn.com/abstract=2115622, Acesso em: 24 jan. 2022.

920 Bird, Richard; Smart, Michael. (2012). *VAT in a federal system: lessons from Canada. Conference on tax Reform Outside the Beltway*. Los Angeles: University of California. Disponível em: http://ssrn.com/abstract=2115622, Acesso em: 24 jan. 2022.

imposto sobre consumo[921]. Em 1992, contudo, a Suprema Corte definiu o assunto, julgando a favor do Governo Federal, pela constitucionalidade do GST[922]. Momento a partir do qual muitas foram as negociações visando possibilitar o funcionamento conjunto do GST com os outros impostos indiretos provinciais. O Governo Central tentou, inicialmente sem sucesso, impor às Províncias a adesão ao *Harmonized Sales Tax* (HST[923]) um imposto de competência tributária mista – federal e provincial – de base similar ao GST[924].

Destoando das demais Províncias, Québec firmou, já no início da introdução do GST pelo Governo Central, acordo[925] para substituir o seu *Retail Sales Tax* (RST) por um IVA provincial: o Québec Sales Tax (QST). O acordo referido, que vigora até hoje, definiu que a Província – por intermédio do *Revenue Quebec* (RQ[926]) – deve fiscalizar e arrecadar não somente o QST, mas também o GST federal[927]. Na sequência, testemunhou-se a adoção por algumas Províncias canadenses, em substituição aos seus impostos sobre vendas no

---

921 Também Québec, mesmo sem utilizar a via judicial, insurgiu-se, ao se manifestar pela inconstitucionalidade do imposto. Bird, Richard. (2012, April). *The GST/HST: creating an integrated sales tax in a federal country*. Working Paper n. 12-21. Atlanta: International Center for Public Policy, p. 11.

922 Bird, Richard. (2012, April). *The GST/HST: creating an integrated sales tax in a federal country*. Working Paper n. 12-21. Atlanta: International Center for Public Policy, p. 11.

923 Espécie de IVA, o que daria ensejo a uma forma de IVA-Dual.

924 Bird, Richard; Smart, Michael. (2012). *VAT in a federal system: lessons from Canada. Conference on tax Reform Outside the Beltway*. Los Angeles: University of California. Disponível em: http://ssrn.com/abstract=2115622, Acesso em: 24 jan. 2022.

925 Não estão perfeitamente claros os motivos pelos quais o Governo Federal concordou com os arranjos incomuns impostos por Quebec, mas especula-se que o acordo tenha provavelmente se dado para apaziguar as relações políticas tensas entre Governo Central e a Província, que historicamente demanda por mais autonomia política e financeira. Outro ponto ainda seria o de se garantir que uma primeira Província adotasse um IVA, a fim de se estimular as demais a também adotarem o novo modelo de tributação, baseado no GST. Bird, Richard. (2012, April). *The GST/HST: creating an integrated sales tax in a federal country*. Working Paper n. 12-21. Atlanta: International Center for Public Policy, p. 11; Bird, Richard; Smart, Michael. (2012). *VAT in a federal system: lessons from Canada. Conference on tax Reform Outside the Beltway*. Los Angeles: University of California. Disponível em: http://ssrn.com/abstract=2115622, Acesso em: 24 jan. 2022.

926 Órgão da administração tributária da Província de Quebec

927 De se notar que com esse acordo, a província de Quebec foi, ao longo de quase duas décadas, a única jurisdição subnacional do mundo a adotar um IVA baseado no princípio do destino: o QST. Bird, Richard; Smart, Michael. (2012). *VAT in a federal system: lessons from Canada. Conference on tax Reform Outside the Beltway*. Los Angeles: University of California. Disponível em: http://ssrn.com/abstract=2115622, Acesso em: 24 jan. 2022.

varejo (RST), do HST, espécie de IVA com base de incidência similar ao GST, dentro da sistemática de harmonização inicialmente proposto pelo Governo Central – e naquele primeiro momento rechaçado pelas Províncias. Atualmente, cinco Províncias canadenses adotam o HST, a saber: New-Brunswick, Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, Ontario e Prince Edward Island[928]. Ainda, três Províncias mantiveram seus impostos sobre vendas a varejo (o *Sales Tax*): British Columbia, Manitoba e Saskatchewan. E, outras quatro optaram por não cobrar qualquer imposto indireto: Alberta, Northwest Territories, Nunavut e Yukon[929]. Assim é que hoje existem quatro estruturas de impostos indiretos operando simultaneamente no Canadá:

Tabela 4 - Estruturas de Impostos Indiretos no Canadá

MODELO	DESCRIÇÃO	ESTADOS/TERRITÓRIOS
IVA HARMONIZADO (HST)	Recolhidos pelo governo federal, mas com divisão de alíquotas entre União e Estados.	New-Brunswick, Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, Prince Edward Island, e Ontario.
IVA FEDERAL (GST) + IVA ESTADUAL (QST)	O tributo federa e estadual é arrecadado pelo Estado, que repassa para a União a parte referente a ela.	Quebec
IVA FEDERAL (GST) SEM IVA ESTADUAL	O tributo federal é recolhido pela União, inexistindo tributação estadual sobre operações de consumo	Alberta, Yukon, Northwest Territories, Nunavut
IVA FEDERAL (GST) + SALES TAX	O IVA federal é recolhido pela União, e os *sales tax* (recolhidos na venda ao consumidor final) pelos Estados, consoante seus regimes jurídicos específicos.	British Columbia, Manitoba e Saskatchewan.

Fonte: Cooke, Lina Santin Braga. (2020). *A unificação da tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. [Dissertação de Mestrado]. Fundação Getúlio Vargas.

---

928 A província de British Columbia optou inicialmente pela implementação do HST. Contudo, em 2013, voltou atrás na decisão e aboliu o imposto, revertendo-o para um imposto sobre vendas a varejo: o PST. Bird, Richard; Smart, Michael. (2012). *VAT in a federal system: lessons from Canada. Conference on tax Reform Outside the Beltway*. Los Angeles: University of California. Disponível em: http://ssrn.com/abstract=2115622, Acesso em: 24 jan. 2022.

929 Bird, Richard; Smart, Michael. (2012). *VAT in a federal system: lessons from Canada. Conference on tax Reform Outside the Beltway*. Los Angeles: University of California. Disponível em: http://ssrn.com/abstract=2115622, Acesso em: 24 jan. 2022.

Apertada síntese, o HST e o GST têm legislações unificadas (regras de crédito, base arrecadatória e número de registro dos contribuintes iguais), cabendo às Províncias apenas decidir a alíquota da porção estadual. Os *sales tax* estaduais possuem regras distintas, sendo cobrados de forma semelhante aos *sales tax* dos Estados Unidos, tendo diferentes previsões de isenções, além de serem impostos cumulativos (sem restituição de crédito). Já o QST, apesar de ter a legislação semelhante ao HST e GST, possui regras próprias (tais como número de registro dos contribuintes, sistema de restituição de crédito etc.). No que tange à administração, o HST e o GST estão sob incumbência da União, que repassa aos Estados a parte referente às alíquotas estaduais. Já o QST é administrado por Quebec, conjuntamente ao GST federal, que repassa para a União a parte da alíquota referente ao imposto federal. E, os *sales tax* são administrados pelo estado instituidor.

A complexidade gerada pela incidência concomitante de quatro sistemas distintos no território é um desafio ao sistema de tributação indireta – pelos entes subnacionais – atualmente presente naquele país[930]. Nos estados que aplicam o *sales tax*, empresas podem sofrer com o efeito cascata sem direito à restituição, havendo regras diferentes para pequenas empresas, além das diferentes listas de produtos isentos. Quebec tem autonomia sobre o QST, podendo com ele gerar instabilidade jurídica no futuro ou incentivar a guerra fiscal (como já aconteceu[931]), uma vez que pode alterar livremente sua legislação. No entanto, entende Melina Rocha Lukic 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, tal como ocorre no Brasil"[932]. Em sentido semelhante, Richard Bird destaca que a experiência Canadense demonstra que, com boa administração tributária, é perfeitamente viável operar um IVA de nível

---

930 Varsano, Ricardo. (2014, fevereiro). *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.

931 Cooke, Lina Santin Braga. (2020). *A Unificação da Tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. [Dissertação de Mestrado]. Fundação Getúlio Vargas, p. 99.

932 Lukic, Melina Rocha. (2017, julho). Reforma Tributária: a solução é o modelo canadense. *Jota.* Disponível em: https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017. Acesso em: 24 jan. 2022. Ainda; Lukic, Melina Rocha. (2020). Economia Digital e IVA em Países Federativos: os desafios do Caso Canadense. In José Roberto Afonso; Laís Santana Hadassah. *Tributação 4.0.* São Paulo: Almedina, p. 297-302

subnacional com base no destino. Destaca que embora uma lei uniforme e única administração central sejam mais efetivas e eficientes, a experiência canadense revela que a *condição mais necessária para o sucesso do IVA subcentral em um mercado comum não é a convergência completa de leis ou administração central, mas antes uma boa administração tributária (em qualquer nível)*, bem como um *alto grau de cooperação intergovernamental*, com um sistema uniforme, fiscalização unificada e conjunta e um bom intercâmbio de informações[933].

Já o exemplo do modelo Indiano é interessante de ser mencionado em razão da similitude, ao atual quadro brasileiro, do contexto em que instituído: de uma tributação sobre o consumo complexa, repartida e muitas vezes que se sobrepõe. A Índia é uma federação, composta por sete territórios federais (sendo Déli um deles) e vinte e oito estados, cujo grau de autonomia é tradicionalmente alto. A constituição atribui competência para criar impostos ao governo central e aos estados. Os governos locais, em princípio, não têm competência para criar impostos, contudo, os estados podem delegar-lhes tal poder. No que tange aos impostos sobre o consumo, originariamente ao governo central era atribuído (i) o imposto seletivo sobre produtos manufaturados[934] (exceto bebidas alcoólicas), e residualmente (ii) um imposto sobre serviços (IS). Aos estados, (i) um imposto sobre vendas de mercadorias, e (ii) o imposto seletivo sobre bebidas alcoólicas. As vendas interestaduais, no entanto, estariam sujeitas ao imposto central sobre vendas (*Central Sales Tax* - CST), de competência e administração do governo central, mas com receita entregue aos estados.

Em outras palavras, o governo central tinha: (i) imposto seletivo, cobrado pelo método do valor adicionado – denominado IVA central (CENVAT)-, semelhante ao IPI brasileiro; (ii) o IS, que à semelhança do ISS brasileiro incidia sobre uma lista (de cerca de 100) serviços, mas dele se afastava ao ser cobrado pelo método do valor adicionado, além de o IS incidente sobre serviços que são insumos de produtos manufaturados poder ser creditado contra débitos de CENVAT e vice-versa; e (iii) o CST, incidente sobre

---

933 Bird, Richard M. (2013, novembro). Decentralizing Value Added Taxes in Federations and Common Markets. *Bulletin for International Taxation*, *67*(12), p. 655.

934 Denominado antes da grande reforma de 2017 CENVAT (Central VAT).

exportações interestaduais, como era no Brasil até a década de 30 o imposto de exportação, de competência dos estados. Já os governos estaduais tinham (i) um imposto seletivo sobre venda de bebidas alcoólicas e (ii) um imposto de vendas em cascata, semelhante ao antigo imposto sobre vendas e consignações dos estados brasileiros[935].

Em 1999 iniciou-se longo processo de introdução do IVA ao nível subnacional, com a criação de uma Comissão – o *Empowered Committee of State Finance Ministers*[936] –, formada por ministros da fazenda do governo central e dos governos estaduais, cujo objetivo principal era definir as características desse IVA e preparar a sua introdução, o que pressupunha inicialmente acabar com a guerra fiscal. Relativamente a esse último ponto ficara acordado que os estados, a partir de 2000, implementariam pisos para as alíquotas aplicadas às diferentes categorias de bens e suprimiriam os esquemas de incentivos industriais relacionados ao imposto. A intenção era iniciar a cobrança do IVA em abril de 2003, mas a introdução do imposto foi adiada, primeiro para 2004, e finalmente para abril de 2005. Ainda assim, nem todos os estados aderiram imediatamente ao IVA. Um estado, Haryana, introduziu o IVA antecipadamente em 2003. Déli e 19 estados instituíram em abril de 2005. Dos oito restantes, um introduziu o IVA em outubro de 2005, cinco em abril de 2006, um em janeiro de 2007 e Uttar Pradesh, o mais populoso, somente em janeiro de 2008. Note-se que o governo central se comprometeu a compensar, à semelhança do "seguro - receita"[937] da Lei Kandir brasileira, 100% das perdas de receita que acaso ocorressem no primeiro ano de vigência do IVA, 75% das do segundo e 50% das do terceiro. Embora cada estado seja autônomo para legislar sobre o seu IVA houve um

---

935 Varsano, Ricardo. (2014, fevereiro). *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, p. 34.

936 Essa comissão é semelhante em concepção (mas não em atuação) ao CONFAZ. Varsano, Ricardo. (2014, fevereiro). *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, p. 34.

937 "O 'seguro receita' consistia em transferências da União para os Estados e Municípios visando evitar as perdas temporárias de receita real que alguns Estados teriam em relação às receitas obtidas em um período anterior pré-definido, com o objetivo de facilitar a transição para um tributo de melhor qualidade [o ICMS], comparável a dos melhores impostos sobre valor adicionado de outros países". Varsano, Ricardo. (2013, agosto). *Fazendo e Desfazendo a Lei Kandir*. BID (Banco Interamericano de Desenvolvimento). Disponível em: https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/Fazendo-e-desfazendo-a-Lei-Kandir.pdf. Acesso em: 15 maio 2022.

acordo – de caráter não obrigatório - para harmonizar os impostos. A base dos IVAs estaduais, por substituírem o imposto sobre vendas, incluía todos os bens, exceto bebidas alcoólicas, bilhetes lotéricos e combustíveis automotivos sujeitos aos impostos seletivos[938].

Esta primeira experiência de introdução do IVA na Índia, sem dúvidas melhorou sua tributação indireta, até então caótica, porém, não foi suficiente para acabar com as distorções e efeitos nocivos do modelo. Destarte, como bem pontuado por Ricardo Varsano, na sistemática então vigente *os estados tributavam operações internas e de exportação para outros estados, ao passo que exportações para o exterior não eram tributadas – hipótese aliás em que o exportador deteria direito a crédito pelo imposto pago sobre insumos. Ademais, concedia-se direito a crédito do imposto pago sobre todas as demais aquisições de insumos e bens de capital no estado, mas não do imposto pago sobre insumos e bens de capital importados de outros estados*. *Tal design, somado à cobrança do CST nas operações interestaduais, implicava grande viés contra aquisições de insumos fora do estado.* Daí ter concluído que a despeito do progresso alcançado desde o início do século, a tributação indireta indiana é ainda bastante deficiente, razão pela qual o processo de reforma prosseguia[939].

Dando sequência a esse processo de reformas, em 2017 a Índia adotou o GST *(Goods and Services Tax)*, com base ampla, substituindo os tributos indiretos – federais e estaduais – até então em vigor, tais como o IVA, CST, IS etc.[940] Trata-se de um IVA Dual, sendo previstas seis alíquotas diferentes (0,25%, 3%, 5%, 12%, 18% e 28%), e uma ampla lista de isenções. Esta multiplicidade de alíquotas gera complexidade e insegurança jurídica, mormente em razão de se possibilitar que discriminem entre produtos e/ou serviços semelhantes por critérios menores tais como porcentagem de cacau nas barras de chocolate

---

938 Varsano, Ricardo. (2014, fevereiro). *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, p. 35.

939 Varsano, Ricardo. (2014, fevereiro). *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, p. 35.

940 Maior reforma tributária da história da Índia entra em vigor. *Exame*, 30 junho 2017. Disponível em: https://exame.com/economia/maior-reforma-tributaria-da-historia-da-india-entra-em-vigor/. Acesso em: 25 jan. 2022.

ou existência de ar-condicionado ou não nos restaurantes[941]. A implementação do novo GST, ao contrário do previsto nas propostas brasileiras, não teve faseamento, de modo que, os 17 tributos estaduais e federais foram substituídos imediatamente, ao mesmo tempo em que as seis novas alíquotas do GST entraram em operação[942].

O GST indiano tem três subdivisões: (i) CGST (*Central Goods and Services Tax*), federal, o (ii) SGST (*State Goods and Services Tax*), estadual, e (iii) o IGST (*Integrated Goods and Services Tax*), também federal. Os dois primeiros são cobrados de forma conjunta nas operações interna dos Estados, sendo cada alíquota dividida de forma igual entre o governo federal e estadual (ex.: alíquota de 28% = 14% União + 14% estado). Ainda, possuem uma mesma estrutura legal, com a diferença de que o crédito gerado por um dos impostos não pode ser usado para pagar o outro. Já o IGST incide sobre operações interestaduais e de importação. A alíquota é arrecadada integralmente pelo governo federal, no entanto 40% da sua receita é destinada aos estados – cabendo à União os demais 60%. De se pontuar que diferentemente do CGST e SGST, cujos créditos não poderiam ser compensados de forma cruzada, os créditos de IGST podem ser usados também para pagamento do CGST, e do SGST – para além do próprio IGST.

A regulamentação do GST é realizada pelo comitê gestor (GST Council), composto por representantes da União e dos entes subnacionais. Compete a esse órgão votar as propostas normativas afetas ao GST, tais como fixação das alíquotas, das isenções, estruturação dos regimes legais – tais como de creditamento, de cobrança etc. –, percentual de distribuição da receita entre estados e União. As decisões são tomadas por maioria de dois terços, sendo que a União tem um terço dos votos e os estados têm dois terços. Tal regulação compartilhada teve tanto sucesso que se avalia a expansão do modelo a outras

---

941 Thiago, Marina; Bezerra, Renata Mendes. (2019). *Tributação e crescimento das empresas no Brasil. Relatório de pesquisa Endeavor Brasil 2019/01*. São Paulo: Endeavor. Disponível em: https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/implementando-uma-reforma-tributaria-de-sucesso/. Acesso em: 25 jan. 2022.

942 Cooke, Lina Santin Braga. (2020). *A Unificação da Tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. [Dissertação de Mestrado]. Fundação Getúlio Vargas, p. 103.

áreas que demandam diálogo entre União e estados indianos[943]. Digno de menção é a quanto ao ator responsável pela gestão dos IVAs indianos. Ao contrário do que corriqueiramente se vê, a gestão do GST não é realizada pelas próprias administrações fiscais interessadas, mas antes pela *Good and Services Tax Network* (GSTN), uma empresa não governamental, sem fins lucrativos. Compete a esse agente realizar as funções operacionais do GST, como registro dos pagadores, cobrança, pagamentos, utilização dos créditos, desenvolvimento dos sistemas operacionais, fiscalização etc. Ademais, o pagamento do CGST, SGST e IGST é único, centralizado pelo número individual da empresa, e operacionalizado por intermédio de um portal *online*.

Perceptível desse breve panorama dos sistemas canadense e indiano de IVA-Dual ser o modelo canadense aquele que parece ter inspirado, em grande medida, a proposta brasileira atualmente em exame. De fato, da mesma forma que o HST canadense, as legislações do IBS (IVA estadual) e do CBS (IVA federal) brasileiros serão harmonizadas, e estabelecidas pelo governo central, cabendo aos entes subnacionais, no primeiro caso, apenas o estabelecimento das alíquotas. No entanto, dele se afasta ao bifurcar a administração dos impostos: enquanto o IBS será gerido de forma conjunta pelos próprios entes subnacionais, o CBS ficará a cargo do ente central. O regime indiano, como vimos, acabou por tratar de formas díspares as operações internas das interestaduais, reservando apenas àquelas o regime de IVA-Dual harmonizado, no entanto, tal distinção (entre operações interestaduais e internas) passou a não mais estar presente atual proposta brasileira[944]. Talvez um ponto de aproximação entre o sistema indiano e a proposta de IVA brasileiro é quanto à existência de um órgão misto (Conselho Gestor e Conselho Federal, respectivamente), composto por representantes dos entes interessados, cuja função é, em última análise, estabelecer as condições de operacionalidade dos impostos. Porém, mesmo aqui existem diferenças expressivas: enquanto o Conselho Gestor indiano é composto por Ministros dos entes central e estaduais, não sendo o ator encarregado da gestão dos

---

943 Thiago, Marina; Bezerra, Renata Mendes. (2019). *Tributação e crescimento das empresas no Brasil. Relatório de pesquisa Endeavor Brasil 2019/01*. São Paulo: Endeavor. Disponível em: https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/implementando-uma-reforma-tributaria-de-sucesso/. Acesso em: 25 jan. 2022.

944 Como é o caso, hoje em vigor, relativamente ao ICMS. Sobre, vide capítulo 4.

impostos – a cargo da GSTN, empresa não governamental sem fins lucrativos –, o Conselho Federal brasileiro é composto por representas apenas dos entes subnacionais, e é a cargo dele que está toda a logística de arrecadação dos impostos.

De toda sorte, e consoante bem pontuado por Richard Bird, o grande aprendizado que parece ser possível se depreender do complexo sistema canadense, e que serve de ponto de atenção tanto para o erigimento do novo modelo brasileiro, quanto para eventual reforma ao sistema indiano, é que o foco e esforços devem ser antes envidados no sentido de se construir um sistema cuja administração tributária seja efetiva e eficiente (em todos os níveis e/ou jurisdições) e uma relação intergovernamental marcada por alto grau de cooperação do que no estabelecimento de legislações mais homogêneas. E tal constatação parecer fazer sentido, afinal mesmo quando diante de legislações homogêneas, a (boa) operacionalização desse sistema requer convergência e cooperação dos atores envolvidos, para que se evitem, por exemplo, conflitos de interpretações de termos legais – plasmados em legislações únicas – que redundem em aplicações de regimes múltiplos, desconexos, a trazer (desnecessárias) complexidades aos regimes fiscais. Em poucas palavras, a convivência de sistemas fiscais díspares, baseados no princípio do destino, em um contexto de mercado comum (e/ou federação) é factível e operacional, desde que se priorize a construção, ou aperfeiçoamento, de um relacionamento cooperativo[945] entre os entes estatais envolvidos.

Segundo comentário a ser feito é quanto à previsão, na referida proposta de reforma de Emenda constitucional, de se atribuir a sujeição passiva das operações à pessoa que concorra para a realização, execução ou pagamento, ainda que domiciliada no exterior. Tal previsão, consoante adiantamos linhas atrás, abre ensejo à responsabilização das plataformas envolvidas no *e-commerce*, inclusive as que apenas processam os pagamentos, e mesmo que situadas fora do território brasileiro, pelo IVA devido nas operações que intermedeiam cujo destinatário encontra-se no Brasil. Ocorre que eventuais previsões nesse

---

945 De se comentar que o erigimento de relacionamentos mais cooperativos tanto entre agentes estatais e/ou fiscais quanto entre agentes fiscais e contribuintes, tem sido uma das tônicas presentes nos debates relacionados a construção de Administrações Fiscais mais eficientes e efetivas, e mesmo mais adequadas e flexíveis à realidade mutante que vivenciamos. Exemplo disso, podemos ver nos relatórios da OCDE que buscam propor medidas de adaptação dos sistemas de IVA à digitalização da economia, em que sempre presente a orientação de ser necessária a cooperação entre as administrações fiscais, e mesmo nos debates relativos nos programas de *cooperative compliance*. Sobre *cooperative compliance*, vide:

sentido terão de observar, obviamente, os limites impostos pelo sistema nacional, principalmente os de cariz constitucional. Daí que nos parece que terceiros não conexos com o evento que enseja a obrigação tributária – caso daqueles que apenas processam os pagamentos –, e/ou com a manifestação da capacidade contributiva (riqueza que se intenta tributar), não poderiam ser chamados a responder pela obrigação tributária. Voltaremos a esse assunto – de limites sistêmicos à responsabilização tributária – no próximo capítulo.

Acaso optemos, porém, por analisar a responsabilização das plataformas no contexto ora posto, significaria imputar-se às plataformas de *e-commerce* o dever de definir, em um cenário inseguro (como vimos no capítulo 4), que tributo – ICMS ou ISS – incidiria caso a caso, bem como o de identificar o *status* e localização tanto dos fornecedores quanto dos consumidores finais (tendo em conta a repartição do ICMS consoante os princípios da origem e destino, e/ou possíveis regras de retenções no ISS), além o de observar diplomas normativos de potencialmente mais de 5.600 (cinco mil e seiscentos) municipalidades. Uma tal realidade vai de encontro aos propósitos de se adaptar o sistema dele tributação sobre o consumo à digitalização da economia. Por outro lado, tomar por base um contexto ainda a ser implementado e que pressupõe ampla reforma estrutural ao sistema brasileiro, com todas as resistências a isso inerentes, tal como seria o do IBS, pode ser inócuo, acaso não aprovada a proposta legislativa. Daí que nossa primeira proposta, olhando o sistema posto e tendo por foco o comércio de intangíveis, é a instituição, pela União, por meio de sua competência residual, de um imposto sobre os intangíveis, à semelhança – ainda que parcialmente – do regime europeu inicialmente afeto aos serviços eletrônicos.

4.1. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS DIGITAIS

Tendo em vista o atual modelo brasileiro de repartição de competência tributária, com todas as vicissitudes que impõe a identificação do imposto afeto às transações com produtos digitais, sem descurar, porém, da tendência de adoção da proposta legislativa de IVA-Dual, e inspirados pela experiência europeia – em certa medida – faseada de adaptação do sistema IVA à realidade digital, nossa primeira proposta ao sistema nacional seria a de instituição de um imposto específico sobre o consumo de produtos digitais.

Consoante tratamos no capítulo anterior, a opção do legislador constitucional brasileiro foi o de repartir a competência tributária, entre os entes federados, consoante materialidades que – relativamente a impostos – consubstanciam signo-presuntivos de riqueza (capacidade contributiva em sentido objetivo). É dizer, são descritos nos arts. 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal hipóteses de incidência a serem normalizadas por cada um dos entes federados. É ainda determinado no art. 146, III, "a" da Carta Política que caberá à lei complementar de normas gerais definir os tributos e, especificamente em relação aos impostos, os seus *fatos geradores, base de cálculo e alíquotas*, previsão essa que (como já afirmamos no capítulo 4) visa dirimir e/ou minimizar conflitos de competência entre os entes federados quando da instituição dos impostos por meio de suas legislações específicas.

Vimos que, em que pese tal cuidado do legislador constitucional, no que tange aos principais impostos indiretos de consumo – ICMS e ISS –, suas leis complementares de normas gerais não trouxeram a definição mais pormenorizada do que se deveria compreender por "realizar operações de circulação de mercadorias" *vis-à-vis* "realizar prestação de serviços". Tal omissão normativa deu ensejo a inúmeros conflitos interpretativos quanto aos limites de incidência de uma e outra materialidade, que se tornaram mais agudos com a digitalização da economia e a inadequação dos regimes a realidades crescentemente digitais. Destarte, deixamos assente no capítulo anterior, que os debates levados a efeito na jurisprudência acabaram por consolidar, inicialmente, interpretações que atrelavam a materialidade do ICMS e do ISS a realidades tangíveis, existente em um contexto de economia da era industrial, em que a ideia de valor (agregado) estava atrelado à produção de bens tangíveis, e à prestação de serviços presenciais ou atrelados a um efetivo fazer humano. Daí que, com base no art. 110 do CTN, interpretações assentes em conceitos de Direito Civil é que acabaram por apartar uma e outra materialidade: operações mercantis enquanto negócios jurídicos cujo objeto consistia em obrigações de dar (no caso bem tangível afeto a mercancia) *versus* prestações de serviços caracterizados por uma obrigação de fazer humano, cujo objeto consumia na entrega de um resultado útil ao tomador da referida prestação. No entanto, verificamos que mais recentemente a E. Corte proferiu decisões que tendem a ampliar o espectro

interpretativo afeto às materialidades, tanto do ISS quanto do ICMS, dando-lhes conformações erigidas antes em juízos econômicos que propriamente jurídicos (então imperantes).

De toda forma, nos parece ser relevante colocar o debate em outra perspectiva, atrelada à tomada de posição sobre a metodologia (conceitual ou tipológica) que o legislador brasileiro escolhera para fins de repartição das competências constitucionais. Trata-se de assunto que ventilamos no item 1.1 do Capítulo 4, e que está por detrás da fundamentação dos distintos posicionamentos de nossa E. Corte Superior. Daí que (re)analisar o certo caos interpretativo, marcado pela alternância de entendimentos exarados pelo STF na categorização das hipóteses de incidência do ICMS e ISS, parece trazer novas luzes à compreensão dos debates e à tomada crítica de posicionamento ante o sistema.

Apertada síntese, consoante a compreensão tipológica, o objetivo do constituinte era o de atingir realidades econômicas preexistentes, de modo que a distribuição de competências tributárias teria levado em consideração as características típicas relevantes de cada operação. Nesse sentido, de acordo com Schoueri, a Constituição brasileira não teria adotado conceitos rígidos para a distribuição de competências tributárias, mas expressões fluidas que permitissem que o exercício da tributação fosse capaz de se adaptar e apreender a realidade econômica que lhe era subjacente, o que potencialmente daria ensejo a conflitos[946]. É dizer, enquanto conceitos permitiriam uma definição precisa, os tipos não estariam sujeitos à definição, pois decorreriam da seleção de determinadas propriedades da situação ou conduta que pretenderiam descrever[947]. Assim, a utilização de posições fluidas pelas regras constitucionais de competência tributária envolveria o reconhecimento implícito de que tais realidades econômicas poderiam interpenetrar-se, ocasionando conflitos de competência. Daí o papel central a ser desempenhado pela lei

---

946 Schoueri, Luís Eduardo. (2012). A lei complementar e a repartição de competências tributárias. In *Congresso Nacional De Estudos Tributários*, 9., 2012, São Paulo. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, p. 680; Schoueri, Luís Eduardo. (2018). *Direito tributário* (8a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 270 et seq.

947 Schoueri, Luís Eduardo. (2012). A lei complementar e a repartição de competências tributárias. In *Congresso Nacional De Estudos Tributários*, 9., 2012, São Paulo. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, p. 688-689.

complementar na solução desses conflitos, definindo os elementos essenciais do fato gerador a serem observados pelos legisladores ordinários na instituição do tributo. A liberdade do legislador complementar estaria limitada apenas à contrariedade da situação típica prevista nas regras de competência[948].

Já consoante à compreensão conceitual de repartição de competências tributárias, as materialidades já estariam definidas no plano constitucional. Assim é que, para fins de verificação de observância aos limites constitucionais, dever-se-ia examinar "se a regra-matriz de incidência tributária erigida no plano legislativo se amolda ao perfil constitucional traçado para aquela figura impositiva"[949]. De tal perspectiva, Ávila destaca que a atribuição de competências tributárias pela Constituição evidencia a preocupação do constituinte em não permitir que tal matéria seja disciplinada pelo legislador complementar. O entendimento de que caberia ao legislador complementar definir de modo amplo a materialidade dos tributos implicaria, em última análise, o estabelecimento de uma supremacia da lei complementar sobre a Constituição.[950] No entanto, mesmo aqui, caberia à lei complementar definir a materialidade dos tributos e resolver conflitos de competência, nos termos do que dispõe o art. 146, inciso III, da Constituição Federal, tendo em vista que conceitos também envolvem abstrações e, portanto, dependeriam de ulterior determinação para que se afastassem problemas de vagueza e ambiguidade[951]. Nesses termos, é no texto constitucional – e não na legislação complementar – que deveria ser identificada a materialidade dos tributos. Tal entendimento privilegiaria a força normativa do texto constitucional e afastaria a insegurança que necessariamente surgiria ao

---

948 Schoueri, Luís Eduardo. (2018). *Direito tributário* (8a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 275-276; Schoueri, Luís Eduardo. (2012). A lei complementar e a repartição de competências tributárias. In *Congresso Nacional De Estudos Tributários*, 9., 2012, São Paulo. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, p. 693 e p. 701.

949 Barreto, Paulo Ayres. (2005). Contribuições: delimitação da competência impositiva. In *II Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET*. São Paulo: Noeses, pp. 519-520

950 Ávila, Humberto. (2018). *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, p. 43; Coêlho, Sacha Calmon Navarro. (2017). Conflito de competência do ICMS x ISSQN. Industrialização por encomenda sob a ótica do reconhecimento da repercussão geral pelo STF. In Alexandre Alkmim Teixeira; Frederico Menezes Breyner; Valter de Souza Lobato (org.). *Os repetitivos e súmulas do STF e STJ em matéria tributária (distinguishing e overruling)* (pp. 401-423). Belo Horizonte: D'Plácido, p. 404.

951 Ávila, Humberto. (2018). *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, pp. 43-44.

deixar o legislador complementar definir livremente as materialidades sujeitas à tributação. Afinal, fosse a intenção do constituinte delegar ao legislador complementar a delimitação das competências tributárias, não faria sentido disciplinar a distribuição das competências tributárias no texto constitucional – especialmente por meio de regras[952].

Pois bem, aderindo-se ao primeiro entendimento, a definição das materialidades do ISS e do ICMS não deveria recair sobre critérios jurídicos, inerentes aos conceitos de Direito Privado representativos das atividades descritas pelas regras de competência, mas sim sobre critérios econômicos, orientados à identificação e oneração de elementos indicativos de capacidade contributiva. Já consoante à segunda linha argumentativa, ao deixar de definir o significado normativo tanto de operações de circulação de mercadoria quanto de prestação de serviços tributáveis, a Constituição Federal teria incorporado o sentido normativo dos termos e expressões de acordo com o sentido atribuído pelo legislador infraconstitucional[953] – consoante art. 110 do CTN[954] –, razão pela qual suas definições deveriam ser buscadas na teoria das obrigações, própria do Direito Civil. Conforme adiantamos linhas atrás, foi essa segunda elaboração teórica que acabou por se consolidar, inicialmente, no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Afirmamos isso com base em sua ampla representatividade – ao menos até recentemente – nos julgados da referida Corte que debatiam o tema, e a certa tendência atual de flexibilização dessa concepção, e conseguinte flerte com a interpretação tipológica.

Destarte, relativamente ao ISS, restara assente na Corte que o conceito de serviço tributável deveria ser buscado no Direito Privado, de modo que o fato gerador do imposto envolveria uma obrigação de fazer, isto é, um comportamento criador de uma utilidade

---

952 Fulginiti, Bruno Capelli (2020). Regras de Competência e a Tributação do Streaming. *Revista Direito Tributário Atual*, 44, pp. 115-138. São Paulo: IBDT, p. 121.

953 Barreto, Paulo Ayres. (2013). Conceitos constitucionais e competência tributária. In Nélida Cristina dos Santos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, pp. 337-339; Barreto, Paulo Ayres. (2016). A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados. *Cadernos jurídicos (EPM)*, 45, p. 101; Ávila, Humberto. (2018). *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, p. 50; Ávila, Humberto. (2007). Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Paineis e Placas. Inexigibilidade de Multa. *Revista Dialética de Direito Tributário,* 143. São Paulo: Dialética, p. 118; Velloso, Andrei Pitten. (2005). *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, p. 78 et seq.

954 Vide nota de rodapé nº 647.

humana em benefício de outrem conforme sua solicitação. No bojo do Recurso Extraordinário nº 116.121[955], por exemplo, o Ministro Marco Aurélio salientou a importância de que seja preservado o núcleo da hipótese de incidência de cada tributo. No mesmo julgado, o Ministro Celso de Mello destacou, em seu voto, que o Direito Tributário não tem o condão de alterar os institutos de Direito Privado na determinação da materialidade dos tributos, em observância ao disposto pelo art. 110 do Código Tributário Nacional. Ilustrativo, aliás, da relevância e ampla adesão dessa corrente interpretativa, pela Corte, foi a edição da Súmula Vinculante n. 31, que entendia ser inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis, ao fundamento de se tratar de hipótese de incidência que se conforma ao conceito de "obrigações de dar" e não "obrigações de fazer". Entretanto, tal posicionamento adotado pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal não foi suficiente para colocar um ponto final no debate.

É que em julgados mais recentes, no entanto, o Tribunal parece ter aderido ao entendimento mais consentâneo à corrente tipológica de repartição de competência. Ao examinar, por exemplo, o Recurso Extraordinário nº 651.703[956] – já mencionado no capítulo anterior[957] –, em que se discutiu a incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas por planos de saúde, o Tribunal decidiu que a competência tributária dos Municípios contemplaria aquelas atividades que, ainda que não exprimissem a natureza de serviço estabelecida pelo Direito Civil, não estariam contempladas por nenhuma outra competência tributária. Nos termos dos votos que formaram a posição majoritária, as regras de competência não teriam adotado exclusivamente conceitos de Direito Privado para definir a materialidade dos tributos, tendo em vista que seu objetivo teria sido abranger as múltiplas e complexas atividades econômicas existentes no mercado. O voto do Ministro Luís Roberto Barroso, aliás, enfatizou a necessidade de se superar a dicotomia entre obrigações de dar e obrigações de fazer para definir serviços tributáveis, tendo em vista que a Constituição teria objetivado englobar "todas as complexas relações

---

955 STF. Recurso Extraordinário n. 116.121, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator para acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 11.10.2000.

956 STF. Recurso Extraordinário n. 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29.09.2016.

957 Vide item 2.2 do Capítulo 4.

econômicas atualmente existentes no mercado", de modo "a impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação"[958]. De tal perspectiva, voltaram a ser adotados critérios econômicos para a definição de serviço para fins de tributação, deixando de lado considerações sobre se as atividades desempenhadas efetivamente corresponderiam ao conceito de serviço veiculado pela legislação civil. De se destacar que, ao afirmar que a definição de serviço disposta na Constituição buscou impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação, o Tribunal acabou por indiretamente reconhecer um caráter residual à competência tributária dos Municípios –conexa a ideia de fluidez e adaptabilidade a realidade econômica – que, como se verá, não encontra amparo no texto constitucional.

No que tange ao ICMS, entendimento tradicionalmente empregado pelo Supremo Tribunal Federal era o de que os termos empregados pela Constituição para delimitar seu âmbito de incidência ("operações de circulação de mercadorias") deveriam ser interpretados consoante seus significados normativos, extraídos do âmbito do Direito Privado. Assim é que relativamente a expressão "operação de circulação" restou assente o entendimento, com fulcro no direito civil, de se tratar de negócio jurídico que resulta em transferência de titularidade da mercadoria. De se notar que, à exceção do que vemos relativamente a outros vocábulos[959] empregados pela Constituição quando da repartição da competência tributária, o Supremo Tribunal Federal ainda não redefiniu esse sentido atribuído ao termo "circulação", empregado na determinação da materialidade do ICMS. Quer isso dizer que, para fins de incidência do imposto, deve necessariamente ocorrer a transferência de titularidade do bem comercializado. Já quanto ao termo "mercadoria" adotou-se o entendimento, fundamentado no Direito Comercial vigente em outubro de

---

958 STF. Recurso Extraordinário n. 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29.09.2016, trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso, p. 78 do acórdão. Exame crítico do voto pode ser visto em: Piscitelli, Tathiane. Limites interpretativos e institutos dei direito privado. In Tathiane Piscitelli; Gisele Bossa. (2020). *Tributação da nuvem*. Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Thomson Reuters, pp. 363-376.

959 Caso da expressão "prestação de serviços" do ISS, conforme mencionado no parágrafo anterior e no item 3.2 do capítulo 4, e de outras expressões afetas a materialidade do ICMS, conforme item 3.2 do capítulo 4 e mencionado no parágrafo seguinte

1988[960], de se tratar de bem móvel e corpóreo destinado à mercancia[961]. Nesse sentido, no Recurso Extraordinário nº 176.626[962], pelo qual o Tribunal foi provocado a se manifestar sobre a incidência de ICMS na comercialização de *softwares*, restou assente a impossibilidade da caracterização de *softwares* como uma mercadoria, tendo em vista se tratar de bem incorpóreo (intangível, sendo factível apenas a tributação do respectivo suporte físico. Da mesma forma, argumentou-se não ser o caso de incidência de ICMS na comercialização do *software*, em razão de que o negócio jurídico subjacente, qual seja licenciamento ou cessão de direito de uso de *software* personalizado, não configuraria circulação de mercadoria.

No entanto, em 2010, ao apreciar a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945[963], o Supremo Tribunal Federal sinalizou uma mudança de entendimento quanto à definição de mercadoria para fins de incidência do ICMS. Ao examinar legislação estadual do Mato Grosso, que havia instituído o tributo sobre *software* adquirido por transmissão eletrônica de dados (*download*), o Tribunal se manifestou pela possibilidade da cobrança, passando a considerar irrelevante o fato de o *software* consubstanciar um bem imaterial. Tal decisão é significativa também porque parece ter incorporado um novo entendimento sobre a interpretação de regras constitucionais de competência tributária, aproximando a compreensão dos termos constitucionais aos seus substratos econômicos, movimento esse que implica o abandono da posição de que as regras constitucionais de competência encerram conceitos. Por conseguinte, tal posicionamento da Corte permite inferir que o intérprete máximo da Carta Política acabou por entender que, ao invés de "balizas constitucionais", os termos e expressões

---

960 Quando da promulgação da Constituição, no caso, 05 de outubro de 1988.

961 Carrazza, Roque Antônio. (2012). *ICMS.* (16a ed., rev. e ampl.). São Paulo: Malheiros, p. 48. No mesmo sentido, Ataliba, Geraldo; Giardino, Cleber. (1983). Núcleo da Definição Constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, 25/26. São Paulo: RT, p. 78; Melo, José Eduardo Soares de. (2012). *ICMS: teoria e prática* (12a ed.). São Paulo: Dialética, p. 18.

962 STF. Recurso Extraordinário n. 176.626, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, j. 10.11.1998.

963 Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1945, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator(a) p/ acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26.05.2010.

empregados pelo texto constitucional consubstanciariam – no máximo – "sugestões" ou "recomendações" constitucionais[964].

Um novo capítulo fora inaugurado por ocasião do julgamento definitivo dessa Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945 (em conjunto à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5956), em que, por maioria de votos, a nossa Corte Superior firmou o entendimento de que as operações envolvendo o fornecimento de *software*, inclusive os de "prateleiras" e independentemente do meio utilizado para a transferência (*download* ou mesmo via *cloud computing*), por se darem mediante celebração de contratos de cessão ou licenciamento do direito de uso, não implicam em transferência de propriedade, não restando, portanto, caracterizado circulação jurídica do bem a fundamentar a incidência do ICMS. Ademais, afirmou a E. Corte que o próprio legislador complementar, competente que é para dirimir conflitos entre os entes federados, estabelecera no item 1.05 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003 estar sob o âmbito de incidência do ISS o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. Interessante notar que, ao mesmo tempo em que reforçada a opção pela interpretação normativa relativamente à materialidade do ICMS, acabou a Corte por utilizar – indiretamente[965] – a interpretação econômica, conexa a uma concepção tipológica dos termos constitucionais, da hipótese de incidência do ISS.

É dizer, para além da insegurança presenciada na alternância de entendimentos da Corte Superior quanto a correta interpretação dos termos constitucionais que delimitam a competência tributária afeta ao ICMS e ISS, assentada no uso ora de um (conceitual), ora de outro (tipológico) critério, presencia-se, agora, o uso simultâneo de distintos critérios interpretativos para apartar um e outro âmbito de incidência possível: interpretação normativa para o ICMS e econômica ISS. Trata-se de postura ofensiva à coerência exigida de todo e qualquer sistema, redundando em perplexidade e mais complexidades e insegurança a operacionalidade do sistema tributário.

---

964 FUlginiti, Bruno Capelli (2020). Regras de Competência e a Tributação do Streaming. *Revista Direito Tributário Atual*, 44. p. 115-138. São Paulo: IBDT, p. 126.

965 É que ao se concluir pela legitimidade de lei complementar arrolar, dentre os serviços tributáveis pelo ISS, hipótese que não configura "obrigação de fazer", afasta-se a interpretação normativa e acaba por se acatar, obliquamente, a concepção tipológica (mais fluida) de "prestação de serviços".

4.2. TOMADA POSIÇÃO

Notamos que os debates, relacionados à subsunção dos negócios surgidos em decorrência do desenvolvimento de novas tecnologias no âmbito de incidência do ISS ou do ICMS, cingem-se em última medida ao modo pelo qual interpretamos – ou melhor, que o STF interpreta – os termos e expressões empregados pelas regras de competência dispostas pela Constituição Federal de 1988. Em outras palavras, tanto a definição de "serviços de qualquer natureza" quanto a definição de "operações de circulação de mercadorias" dependem da identificação do papel que as regras constitucionais desempenham (ou devem desempenhar) relativamente ao exercício do poder de tributar. Ambas as teorias apresentam pontos positivos e negativos que devem ser levados em consideração na interpretação e construção do Sistema Constitucional Tributário.

De um lado, ao admitir que as regras constitucionais de competência tributária incorporam núcleos de significados que não podem ser desconsiderados pelo legislador complementar e que devem ser buscados nas definições estabelecidas pelo Direito Privado por meio da legislação infraconstitucional vigente quando da promulgação do texto constitucional, limita-se de maneira mais precisa e estável o exercício do poder de tributar. Nesse sentido, afirma Barreto que as referências constitucionais às materialidades tributáveis "consubstanciam limitação substancial à competência tributária dos entes federados"[966]. No entanto, em contrapartida, sob tal perspectiva, as hipóteses de incidência previstas pelo texto constitucional não se ajustam ao desenvolvimento de novos negócios e tecnologias, permitindo que manifestações de riqueza não antecipadas pelo constituinte não se submetam à tributação. De outro lado, ao admitir que o texto constitucional pretende alcançar as realidades econômicas subjacentes a cada materialidade por meio de aproximações tipológicas, permite-se que o texto constitucional evolua e se adapte a novas circunstâncias econômicas e negociais, oportunizando a tributação isonômica entre diferentes manifestações de capacidade contributiva, e privilegiando a neutralidade

---

966 Barreto, Paulo Ayres. (2016). A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados. *Cadernos jurídicos (EPM)*, 45, p. 101.

fiscal[967]. Contudo, uma tal premissa acaba por enfraquecer o texto constitucional, na medida em que permite ampla margem de liberdade legislativa – para a definição da materialidade dos tributos[968]. É dizer, atribui-se ao legislador complementar uma tarefa que o próprio constituinte entendeu relevante retirar da deliberação do poder legislativo.

Ocorre que, mais do que escolher uma das alternativas interpretativas com base em preferências particulares ou no desejo de como a tributação deveria ser, importa examinar os argumentos utilizados por meio de critérios mais objetivos, buscando extrair o máximo de coerência e consistência (notas características a um sistema) das normas constitucionais. Para tanto, cumpre referir que, ao contrário do que tem afirmado o Supremo Tribunal Federal em recentes julgados, a distribuição de competências tributárias promovidas pelo texto constitucional não pretendeu exaurir a realidade econômica subjacente às atividades e negócios desenvolvidos pelos contribuintes. Em outras palavras, não há que se falar em uma suposta competência tributária residual dos Municípios para tributar quaisquer outras atividades de conteúdo econômico que não tenham sido contempladas por outros tributos. Isso porque a própria Constituição Federal reserva à União Federal competência tributária residual, nos termos do art. 154, inciso I. Ora, se o próprio texto constitucional reconhece a possibilidade de a União Federal instituir impostos sobre outras realidades econômicas não contempladas pelas materialidades expressamente estabelecidas naquele diploma, é de se concluir que as regras constitucionais de competência tributária não têm qualquer pretensão de esgotar as realidades econômicas passíveis de tributação.

Em outras palavras, a previsão expressa de uma competência residual consubstancia argumento conclusivo em favor do entendimento de que existem situações fáticas que não foram contempladas pelas regras constitucionais de competência tributária nos termos atualmente estabelecidos pelo texto constitucional. Portanto, ao contrário do que afirma o Ministro Luís Roberto Barroso, não há que se falar na intenção do texto constitucional em impedir que determinadas situações indicativas de capacidade econômica deixem de ser

---

967 Fulginiti, Bruno Capelli (2020). Regras de Competência e a Tributação do Streaming. *Revista Direito Tributário Atual*, 44, São Paulo: IBDT, pp. 127-128.

968 Ávila, Humberto. (2018). *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, p. 37.

atingidas pela tributação[969]. Pelo contrário: é a própria Constituição que pressupõe a existência de situações fáticas não sujeitas à incidência tributária. Assim é que, mais do que uma interpretação que privilegie a estabilidade da distribuição das competências tributárias, assegurando que não haja qualquer ampliação indevida no exercício do poder de tributar, a adoção de uma premissa teórica pela utilização de conceitos pelas regras constitucionais de competência nos parece coerente com a previsão constitucional da competência residual da União Federal para tributar situações e atividades indicativas de capacidade contributiva que não tenham sido contempladas pelas outras materialidades atributivas do poder de tributar. Aliás, é justamente essa ausência de previsão de competência residual – a que denominam "direito de invenção tributária" – um dos critérios decisórios que conduziu a Corte Alemã a concluir, quando provocada a apreciar a constitucionalidade do imposto sobre combustíveis nucleares[970], de que o método de atribuição de competência tributária utilizado pela Lei Fundamental Alemã (GG) é "tipológico"[971].

Assentados nessa premissa, e olhando à realidade do *e-commerce* de intangíveis, nos parece mais coerente ao sistema posto concluir que a tributação de novos negócios, oriundos da realidade digital, devam ser objeto de tributo específico instituído pela União no exercício de sua competência residual (art. 154, I). Não se trata de sugestão de todo inédita: há artigos que ao analisarem casos específicos, como os de comercialização de

---

969 Vide nota de rodapé nº 958.

970 BVerfG, Decisão do Segundo Senado de 13 de abril de 2017 – 2 BvL 6/13 –, para. [1-162]. Disponível em:https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2017/04/ls20170413_2bvl000613en.html;jsessionid=04CB6070628D80F568BC32DF161FE591.1_cid354. Acesso em: 28 jan. 2022.

971 Breyner, Frederico Menezes. (2021). Abordagem tipológica ou conceitual das regras de competência tributária: estudo comparado entre Brasil e Alemanha. *Revista Direito Tributário Atual*, 47, São Paulo: IBDT, p. 236-237.

software[972] ou atividades de *streaming*[973], defendem a impossibilidade de subsunção de tais negócios às hipóteses de incidência do ISS e do ICMS – por não serem reconduzíveis aos arquétipos de "obrigações de fazer" ou "obrigações de dar coisa móvel e tangível" –, concluindo que tais manifestações de capacidade contributiva só poderiam ser apreendidas por meio de novo imposto, fruto do exercício da competência residual da União. No entanto, nos parece ser necessário ir um pouco para além disso, ampliando-se tais posicionamentos – em grande medida vocacionados a afastar a tributação tanto do ICMS quanto do ISS das operações pontualmente analisadas – a fim de que seja possível à Administração Fiscal atingir e apreender parte da riqueza manifestada no bojo desses novos negócios digitais, sem que se faça uso de malabarismos (e inconsistências) interpretativos, que acabam por afrontar, como visto, as diretrizes constitucionais de repartição das competências tributárias.

Estabelece o art. 154, I da Constituição brasileira que a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos pelos demais dispositivos, *desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição*. Trata-se de previsão que visa possibilitar a clausura operativa do sistema jurídico, garantindo-lhe coerência, mas ao mesmo tempo a sua

---

972 Iglesias, Tadeu Puretz. (2020). O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos softwares. *Revista Direito Tributário Atual*, 44. pp. 426-454. São Paulo: IBDT.

973 Fulginiti, Bruno Capelli (2020). Regras de Competência e a Tributação do Streaming. *Revista Direito Tributário Atual*, 44. p. 115-138. São Paulo: IBDT; Grupenmacher, Betina Treiger. (2020). Tributação do Streaming e serviços over-the-top. In Tathiane Piscitelli; Daniela Silveira Lara. *Tributação da Economia Digital* (2a ed. rev., atual. e ampl.). São Paulo: Thomson Reuters, pp. 353-373.

abertura cognitiva às evoluções e transformações dos sistemas econômicos e sociais[974]. Interessante notar que, em que pese se tratar de norma que visa possibilitar a tributação de novas manifestações de riquezas, oriundas de operações não apreendidas por nenhuma das materialidades expressas na própria Constituição, ao se condicionar a instituição dos novos fatos geradores ao princípio da não-cumulatividade parece o legislador ter direcionado o exercício de tal competência às transações econômicas ocorridas na cadeia de consumo (que, por ser faseada, é o campo em que a tributação tende a gerar o efeito em cascata), quiçá intuindo estar atrelado a esse campo das atividades econômicas a maioria das inovações desafiadoras ao *status quo*.

Pois bem, focando-nos nas operações (no mercado consumidor) com intangíveis, e a fim de se identificar as lacunas existentes no sistema tributário atual, autorizadores do exercício da competência residual da União, é necessário que tenhamos em mente os limites das materialidades afetas ao ICMS e ao ISS[975]. Recordando o quanto dito, e consoante à linha de interpretação conceitual, vimos ser entendimento assente em doutrina e jurisprudência o de que consubstancia hipótese de incidência do ICMS realizar operações de circulação de mercadoria. Em poucas palavras, significa dizer que os limites a que adstritos os legisladores infraconstitucionais é o de se tributar, pelo ICMS, negócios

---

974 Afirmação em consonância à teoria sistémica de Luhmann. Nesse sentido, esclarecem Luiz Henrique Urquhart Cademartori e Grazielly Alessandra Baggenstoss, que de acordo à teoria dos sistemas de Luhmann: "Algumas possibilidades do ambiente irão chamar a atenção do sistema, nele causando interferências. É nessa conjuntura que o sistema evolui com o objetivo de sobreviver à complexidade criada com as contingências inesperadas do seu meio, impulsionando-o a uma reforma, que não pode ser planejada, visto que ela se nutre dos desvios da reprodução normal. Merece destaque, por oportuno, o fechamento operacional do sistema; a sua abertura cognitiva; e a sua comunicabilidade. O fechamento operacional significa que nem o ambiente nem o sistema podem agir na esfera de operacionalidade, um do outro. No caso do sistema, é de sua operação interna a observação, a irritação, a seleção e a informação, inexistindo *inputs* ou *outputs*, como citado, não importando elementos prontos e acabados do ambiente. Se o sistema selecionar um elemento do ambiente, será assimilado pela sua estrutura de acordo com a função que possa desempenhar". Cademartori, Luiz Henrique Urquhart; Baggestoss, Grazielly Alessandra. (2011, julho). A Coerência do Sistema Jurídico em Luhmann: uma proposta ao fechamento operacional e à abertura cognitiva da decisão judicial. *Sequência*, *32*(62), p. 328. Sobre vide ainda: Luhmann, Niklas. (2009). *Introdução à teoria dos sistemas*. Petrópolis: Vozes. Neves, Rômulo Figueira. (2005). *Acoplamento estrutural, fechamento operacional e processos sobrecomunicativos na teoria dos sistemas sociais de Niklas Luhmann*. [Dissertação de Mestrado em Sociologia]. Universidade de São Paulo.

975 Em realidade do IPI também. No entanto, por se tratar de imposto que não congrega, ao menos atualmente, os principais debates sobre tributação do consumo em um contexto digitalização da economia, além de ser tributação que se cinge à atividade industrial, e em que o elemento tangibilidade está presente, não será objeto de nossas reflexões – que se focam em operações com intangíveis. Sobre os traços gerais do IPI, vide apêndice.

jurídicos cujo objeto consista em transmitir a titularidade de bem corpóreo e móvel, ofertado no mercado consumidor. É dizer, estabeleceu o constituinte brasileiro como materialidade do ICMS operações mercantis, isto é, negócios jurídicos realizados no bojo de uma atividade vocacionada ao mercado consumidor[976], cuja obrigação consista em entregar (dar) um bem móvel tangível[977]. Assim é que, por exemplo, transações comerciais de bens tangíveis operacionalizadas por plataformas de *e-commerce* estarão sob o âmbito de incidência do ICMS.

Já o ISS seria imposto cujo fato gerador envolveria uma obrigação de fazer[978], isto é, um comportamento criador de uma utilidade humana em benefício de outrem conforme sua solicitação. Mais especificamente, o conceito de serviço tributável pelo ISS[979], consistente em uma obrigação de fazer, referir-se-ia a uma prestação de atividade a outrem, realizada com habitualidade, dirigida ao oferecimento de uma utilidade ou comodidade (material ou imaterial), num ambiente negocial marcado pela presença de conteúdo econômico, não submetida a relação empregatícia ou estatutária, regida pelo direito privado, e que esteja fora do âmbito de competência tributária dos Estados e DF[980]. Trata-se de oferta de bem e/ou produto marcado pela nota de intangibilidade, contudo, a tônica da obrigação firmada reside no *facere* humano, no esforço necessário a se entregar um

---

976 É dizer, tributa-se, via ICMS-Mercadoria, as várias etapas do ciclo econômico de um bem, em direção a seu consumo final, obrigação de dar, portanto. Schoueri, Luis Eduardo; Galdino, Guilherme. (2018). Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In Renato Vilela Faria et al (coord.). *Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.* São Paulo: Saraiva Educação, p. 250.

977 Nota-se, nesse sentido, que ao se identificar mercadoria como bem tangível, há grande similitude com a caracterização dada pelo sistema europeu de IVA. Sobre o IVA europeu, vide capítulo 3.

978 Consoante arts. 1216 et seq. do Código Civil/1916. Atualmente, o contrato de prestação de serviços está previsto nos artigos 593 et seq. do Código Civil/2002.

979 Vide, dentre outros: Baptista, Marcelo Caron. (2005). *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin. Carvalho, Paulo de Barros. (1983). A natureza jurídica do ISS. *Revista de Direito Tributário*, 7(23-24), p. 146-166; Justen Filho, Marçal. (1985). *O imposto sobre serviços na constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Melo, José Eduardo Soares de. (2017). *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos* (6a ed.). São Paulo: Malheiros; Grupenmacher, Betina Treiger. (2014). A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços. In André Mendes Moreira et al. *O Direito Tributário: entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, pp. 73-119.

980 Cintra, Carlos César Souza; Mattos, Thiago Pierre Linhares. (2017). ISS – Tributação das atividades realizadas pelos data centers. In Paulo de Barros Carvalho (coord). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses: IBET, p.156.

resultado útil ao tomador. Trata-se de concepção que tem por contexto a realidade vigente quando da promulgação da Constituição Federal, em que os serviços eram prestados, na grande maioria dos casos, localmente, no âmbito dos estabelecimentos (domicílio, e/ou residência) dos prestadores[981]. Não por outra razão, aliás, que se atribuiu às municipalidades, a competência para tributar tais negócios jurídicos, assim como outras materialidades reconduzíveis ao âmbito local – quais sejam a propriedade de bens móveis urbanos e a transmissão onerosa da titularidade de bem imóvel. E mais, consoante mencionaremos na sequência a própria lei complementar de normas gerais atribui ao entre municipal em que localizado o estabelecimento do prestador a competência pelo recolhimento do imposto, justamente por se considerar ser ali que o serviço é ordinariamente prestado.

Daí nos parecer ser de todo defensável interpretação (normativa) no sentido de que a opção do legislador constituinte – expressa de forma mais minudente na lei complementar de normas gerais –, tendo em vista o contexto (analógico) em que elaborada a Constituição Federal, foi no sentido de encerrar dentro da expressão "prestar serviços" apenas as operações que consubstanciassem prestações de fazer em que imprescindível a pessoalidade a ordinariamente exigir proximidade e contato humano para a realização do objeto aventado. Reforça tal entendimento a própria disciplina plasmada no bojo na Lei Complementar nº 116/2003 (e antes dela no Decreto nº 406/1968[982]), ao prever, em seu artigo 3º, que regra geral considera-se o *serviço prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador;* e, ato contínuo esclarecer que "*estabelecimento prestador*" *seria o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário.* Ainda, exame da lista de serviços[983] arrolada no Decreto nº 406/1968 então vigente, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/1987, ou seja, contemporânea a

---

981 Ainda que o serviço fosse efetivamente prestado no domicílio dos tomadores (caso de serviço de pintura, por exemplo), o contexto de economia analógica então vigente acabava por exigir proximidade física entre os partícipes da relação, de modo que o critério do estabelecimento do prestador prosseguia válido – na ordinariedade dos casos.

982 Sobre o assunto vide item 3.3 do Capítulo 4

983 Lista disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 03 abr. 2022.

Carta Política de 1988, nos demonstram que o âmbito de atividades sujeitas ao ISS pressupunha pessoalidade, a demandar contato humano reconduzível (facilmente) a uma dada localidade. Assim é que, e já nos direcionando ao nosso objeto de estudo, justamente em razão de a delimitação desse imposto municipal ter em sua origem por tônica a pessoalidade atrelada a um fazer humano ordinariamente referenciado em uma determinada localidade, em que sediada seu estabelecimento ou em que domiciliado o prestador, nos parece estar fora do seu âmbito de incidência a comercialização de produtos intangíveis que, via de regra, visam a entrega de um dado bem ou produto, e não exigem pessoalidade e/ou qualquer contato entre os partícipes referível a uma dada localidade.

Consoante o exposto, deteria a União, em tese, competência para tributar operações comerciais (contexto trazido de forma indireta pela referência ao princípio da não-cumulatividade) que não tenham objeto tangível (que se sujeitam ao ICMS), e nem configurem uma prestação de fazer em que se mostre inafastável "contato pessoal"[984] entre os partícipes da relação[985]. Significa dizer, a c*ontrario sensu,* que toda e qualquer transação comercial cujo escopo consista na entrega de bem ou produto intangível estaria, a princípio, sob o âmbito de competência residual da União. O uso da expressão "a princípio" não é sem motivo. É que apesar de as prestações de serviços de comunicação, assim como de comercialização de energia elétrica subsumirem-se à concepção de atividade mercantil consistente na entrega de intangível, a Constituição expressamente

---

984 A expressão visa enfatizar a pessoalidade na prestação do serviço, ainda que o modo como prestado atualmente faça uso da tecnologia de informação e comunicação. É dizer, ao se fazer uma sessão de terapia no consultório ou de forma online, prossegue sendo a prestação de um serviço, haja vista a pessoalidade inerente a esse fazer humano, passível de ser reconduzível a uma localidade – no caso do sistema brasileiro ao do estabelecimento ou domicílio do prestador.

985 Convém fazer um parêntese aqui: é que a prestação de serviço de transporte intermunicipal, em que pese preencher os critérios conceituais para estar sob o âmbito do ISS, por expressa escolha do constituinte (art. 155, II, parte final) é objeto de incidência do ICMS, *verbis*:
Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
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;

atribui tais materialidades ao ICMS[986]. A cadeia de comercialização de energia elétrica (ou mais precisamente de sua potência[987]), portanto, está sob o âmbito de competência dos Estados, sendo excepcionalmente, e apenas para fins fiscais, equiparado (esse intangível) à mercadoria[988]. Já as prestações de serviços de comunicação – exceto nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita[989] – configuram materialidades que também estão sob a competência dos entes estaduais. Algumas notas merecem ser feita relativamente à conformação dessa materialidade em específico.

Primeiro, é de se notar que prestação de serviço de comunicação é materialidade que anteriormente à Constituição de 1988 estava sob a esfera de tributação federal. Não por outro motivo, o art. 68, II do CTN, recepcionado pela Carta Política de 1988, já

---

986 Consoante parte final do art. 155, II da Constituição, e art. 155, § 3º:
Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
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;
(...)
§ 3º *À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo* e o art. 153, I e II, *nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações*, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

987 Sobre esse debate, vide: Lobo, Cassius Vinicius; Uhdre, Dayana de Carvalho. (2018). Ainda sobre o ICMS – Energia Elétrica e a integralização da TUST e TUSD em sua base de cálculo. Um novo ponto de vista? *Revista Direito Tributário Atual*, 40, pp. 94-106.

988 Nesse sentido Roque Antônio Carrazza versa que o ICMS é sigla que congrega "vários impostos", cada um dentro de uma conformação e lógica específica: "A sigla 'ICMS' alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadoria), que compreende o que nasce da entrada na Unidade Federada, de mercadorias ou bens importados do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre o serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasoso e de energia elétrica; e e)imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.". Carrazza, Roque Antonio. (2015). *ICMS* (17a ed., rev. e ampl.). São Paulo: Malheiros, pp. 42-43.

989 Conforme art. 155, § 2º X, "d". De toda forma, por se tratar de operações gratuitas, em que ausente operosidade - ou mesmo manifestação de capacidade contributiva - estaria fora do âmbito de tributação possível.
Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
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;
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)
X - Não incidirá:
(...)
d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

estabeleceria conceito identificando o "fato gerador" desse tributo: "transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais". Em que pese tal dispositivo, há quem[990] sustente inexistir definição legal do que consistiria "prestação de serviço de comunicação" em lei complementar. No entanto, mesmo entre eles, há certa convergência quanto à conformação do que consistiria, em regra, a materialidade do ICMS-Comunicação: imposto que incide sobre a prestação onerosa de um serviço de comunicação, isto é, sobre a disponibilização de meio para veiculação de uma mensagem, de um emissor a um receptor[991,992]. Segundo, convém esclarecer que a prestação de serviço de comunicação difere da hipótese em que terceiro dela se utiliza – isto é, de sua infraestrutura – para realizar um outro serviço. Exemplo[993] disso são os aplicativos pagos de jogos no celular: presta-se um serviço de entretenimento cuja infraestrutura pressupõe a prestação do serviço de telecomunicação móvel. Trata-se do que

---

990 Ávila, Humberto. (2007). Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 143, São Paulo: Dialética, p. 126; Carrazza, Roque Antonio. (2011). *ICMS.* (15a ed.). São Paulo: Malheiros, p. 218.

991 De se enfatizar, aliás, que se trata de entendimento assente, em grande medida, na definição de "serviço de telecomunicação" presente na Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), *verbis*:
Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.
§ 1° Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

992 Questionamentos de três ordens são feitos nesse ponto: (i) se haveria real necessidade de entrega da mensagem para fins de incidência do tributo; (ii) se poderia haver indeterminação do receptor; e (iii) se há necessidade de a comunicação ser bidirecional, ou bilateral. Dado se tratar de assunto que foge do escopo do presente estudo, não desenvolveremos as discussões. Porém, com base no quanto disposto no art. 68, II do CTN, esclarecemos nosso posicionamento dentre os que entendem haver a necessidade de efetiva entrega da mensagem, porém não ser necessário que o receptor seja determinado - mas, que seja determinável – (caso da disponibilização de linha telefónica móvel, por exemplo), tampouco que tenha participação ativa (bidirecionalidade). Sobre exemplos e suas polêmicas, vide: Moreira, André Mendes. (2016). *A Tributação dos Serviços de Comunicação* (2a ed.). São Paulo: Noeses.

993 Sobre exemplos e suas polêmicas, vide: Moreira, André Mendes. (2016). *A Tributação dos Serviços de Comunicação* (2a ed.). São Paulo: Noeses.

a legislação brasileira denomina "serviço de valor adicionado" (SVA)[994]. Tais serviços, ainda que se valham do serviço de telecomunicação, são autônomos a ele[995], razão pela qual não estão sob o seu âmbito de incidência.

Em resumo, e retomando o ponto relativo aos âmbitos de incidência de possível exploração pela União no exercício de sua competência residual, identificamos, por ora, as materialidades que não o podem, por pertencerem a outros entes federados. Assim é que, complementando a afirmativa anterior, a União deteria competência residual para tributar operações comerciais (contexto trazido de forma indireta pela referência ao princípio da não-cumulatividade) que não tenham por objeto mercadoria (bem tangível) ou intangível a ele expressamente equiparado pela Constituição (caso da energia elétrica) – por estarem sob o âmbito de incidência do ICMS –, e nem configurem uma prestação de fazer em que se mostre inafastável o "contato pessoal"[996] entre os partícipes da relação (em que cabível o ISS), ou cuja prestação consista em disponibilizar meio para veiculação de uma mensagem, de um emissor a um receptor[997] (caso em que incide ICMS-Comunicação). Compreendidas as materialidades alheias ao alcance desse potencial exação tributária federal, é de se indagar, dentro do escopo da presente pesquisa, que materialidade seriam possíveis de serem aventadas.

Tendo em vista atingir hipóteses de incidência afetas às transações comerciais com produtos intangíveis – realidades essa, em grande medida, resultantes da digitalização

---

994 Consoante art. 61, da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações):
Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.
§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.
§ 2° É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações

995 Inclusive, o art. 3º, III do Regulamento dos Serviços de Telecomunicações (Resolução 73/1998) da ANATEL, expressamente salienta que "Não constituem serviços de telecomunicações: (...) os serviços de valor adicionado, nos termos da Lei 9472 de 1997".

996 Vide nota de rodapé nº 984.

997 O que *a priori* não impediria fosse tributado o Serviço de Valor Adicionado. Vide nota de rodapé nº 991, 992, 994 e 995.

econômica – poderíamos buscar inspiração no sistema europeu que, como vimos, utilizou a expressão "serviços eletrônicos" a fim de categorizá-las. No entanto, conforme dito no capítulo 3, ao definir "os serviços eletrônicos" como aqueles e*ntregues pela Internet ou outro meio eletrônico, sendo sua característica/natureza própria ser "entregue" de maneira automatizada, envolvendo mínima intervenção humana e sendo necessário o uso de tecnologia de informação*[998]*,* acabou o legislador europeu por abarcar uma gama relativamente restrita de operações, deixando de trazer para o regime específico – então instituído – prestações que pelas características e semelhanças deveriam , no contexto do regime europeu, sob ele também estar. Mais especificamente, vimos no capítulo 3 que no contexto europeu é a exigência de "mínima intervenção humana" para conformação dos serviços como eletrônicos que, quando atrelados ao critério de automatização, dá ensejo a esses tratamentos desiguais, contrários à neutralidade. De qualquer forma, um ponto interessante da definição estabelecida pelo arcabouço legislativo europeu, e que nos pode ser útil aqui, foi sua opção de categorizar os "serviços eletrônicos" com base em seu modo de entrega[999] – prestados eletronicamente –, pelo que abrange uma grande variedade de prestações de natureza substantiva muito diferente.

Nesse sentido, proposta interessante, e que poderia inspirar o legislador brasileiro foi a formulada pelo Estado de Washington[1000]. O objetivo do legislador desse estado estadunidense fora o de se tributar a comercialização de "softwares" de uma forma ampla, utilizando-se, para isso, o termo "serviço automatizado", definido como *qualquer serviço transferido eletronicamente que use uma ou mais aplicações de programa de computador*[1001]. Uma tal definição ampla visou abarcar as novas formas pelas quais os produtos digitais são entregues, acessados ou transferidos. No entanto, a fim de afastar a

---

998 Artigo 7º, nº 1 do Regulamento de Implementação do IVA.

999 Opção essa distinta daquela usada em outras subcategorizações, ao abrigo da Diretiva IVA, "baseadas na substância" (por exemplo, transações relacionadas com bens imóveis, serviços de transporte, etc.). Sobre, vide Capítulo 3.

1000 Fulginiti, Bruno Capelli (2020). Regras de Competência e a Tributação do Streaming. *Revista Direito Tributário Atual*, 44, p. 115-138. São Paulo: IBDT.

1001 *"Digital automated service" (...) means any service transferred electronically that uses one or more software applications.* Disponível em: https://app.leg.wa.gov/rcw/default.aspx?cite=82.04.192; Acesso em: 28 jan. 2022.

incidência desse imposto de outras operações que naquela jurisdição entendeu-se estar sujeitas a outros regimes legais, enumerou-se extensa lista do que não seria objeto de tributação[1002]. Nota-se aqui que, da mesma forma que a opção europeia, a caracterização da operação como sujeita ao regime específico se dá antes pela forma de entrega do bem digital, do que pela substância (natureza deste). No entanto, distintamente da escolha do legislador comunitário que faz uso de exemplos (positivos) do que constituiriam "serviços eletrônicos", a lei de Washington faz uso de definições negativas, a fim de afastar operações que estariam para além do âmbito de tributação pretendida por aquele diploma. E, tal opção pode ser interessante ao sistema brasileiro em razão de que o objetivo do exercício da competência residual da União é abarcar justamente operações comerciais outras não sujeitas aos âmbitos de incidência dos demais impostos sobre o consumo.

Assim é que, a fim de se tributar operações com intangíveis por meio do exercício da competência residual da União, poder-se-ia partir de uma delimitação mais ampla do que constituiria hipótese de incidência desse imposto, tendo por ênfase a forma de entrega, e ato seguinte excetuar-se de seu campo os tributos já abarcados pelos outros impostos sobre o consumo. A título de sugestão poder-se-ia aventar como materialidade de um "imposto sobre operações com produtos digitais", *todo e qualquer negócio jurídico em que a entrega do bem digital se dê através de transferência eletrônica de dados; executado os negócios já sujeitos aos demais impostos sobre consumo*[1003].

Avançando no *design* desse imposto e tendo por base as diretrizes IVA *pari passu* a reforma que tende a potencialmente ser adotada no Brasil, é de se pensar em transferir aos Estados e Municípios a gestão conjunta do mesmo. Sob o aspecto de engenharia

---

[1002] De acordo com um membro do grupo legislativo responsável pela elaboração dessa, eles estudaram durante dois anos sobre computação digital e com base nesse estudo decidiram o que tributar e o que não tributar: "It adopted the definition of a 'digital automated service' in an effort to address shifting technology, as part of a law designed to look at the ways that digital products are delivered, accessed and transferred. Rather than define each cloud computing or digital service subject to taxation, the law enacted a broad definition and then adopted exclusions for activities it did not want to tax. According to a member of the group whose two-year study led to the law, the digital automated services definition was the Legislature's attempt to throw a blanket over everything and say 'we don't know what else might be out there – but we'd like to tax it'". Susson, Matthew Adam. (2013). *Thinking out cloud: California State sales and use taxability of cloud computing transactions*. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2027658. Acesso em: 28 jan. 2022.

[1003] Tal definição possibilitaria a tributação, por exemplo, dos serviços de valor adicionado (conforme art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações), a exemplo do *streaming*, que atualmente protagonizam muitos dos debates sobre estarem sob a competência do ICMS ou ISS.

normativa, é de se esclarecer que o sistema brasileiro comporta a delegação da capacidade tributária ativa a pessoa diferente da competente à instituição do tributo. Capacidade tributária ativa pode ser entendida como a possibilidade ostentada por determinado sujeito de direito de figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária, e/ou ainda no desempenho da tarefa administrativa que surge após o exercício da competência tributária[1004]. Assente em doutrina, em jurisprudência[1005], e no próprio Código Tributário

---

[1004] Capacidade tributária ativa como possibilidade de figurar como sujeito ativo de relação jurídica tributária: Carvalho, Paulo deve Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed.). São Paulo: Saraiva, p. 296; Ataliba, Geraldo. (2013). *Hipótese de incidência tributária* (6a ed.). São Paulo: Malheiros, p. 83. Já capacidade tributária ativa como desempenho de tarefa administrativa (atividade arrecadatória), vide Roque Antônio Carrazza, Op. cit., p. 259 et seq; e Ataliba, Geraldo. (1969). *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 111.

[1005] EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 58 E SEUS PARÁGRAFOS DA LEI FEDERAL Nº 9.649, DE 27.05.1998, QUE TRATAM DOS SERVIÇOS DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS. 1. Estando prejudicada a Ação, quanto ao § 3º do art. 58 da Lei nº 9.649, de 27.05.1998, como já decidiu o Plenário, quando apreciou o pedido de medida cautelar, a Ação Direta é julgada procedente, quanto ao mais, declarando-se a inconstitucionalidade do "caput" e dos § 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º do mesmo art. 58. 2. Isso porque a interpretação conjugada dos artigos 5°, XIII, 22, XVI, 21, XXIV, 70, parágrafo único, 149 e 175 da Constituição Federal, leva à conclusão, no sentido da indelegabilidade, a uma entidade privada, de atividade típica de Estado, que abrange até poder de polícia, de tributar e de punir, no que concerne ao exercício de atividades profissionais regulamentadas, como ocorre com os dispositivos impugnados. 3. Decisão unânime. ADI 1717, Relator(a): SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 07/11/2002, DJ 28-03-2003 PP-00063 EMENT VOL-02104-01 PP-00149.
PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. CPMF. SELIC. SUSPENSÃO. LIMINAR. MULTA E JUROS DE MORA. INAPLICABILIDADE. PERÍODO PROTEGIDO POR LIMINAR DEFERIDA EM AÇÃO CIVIL PÚBLICA. PRECEDENTES DESTA CORTE INCIDÊNCIA. LEGALIDADE. LEI N. 9.250/95. *INDELEGABILIDADE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA*. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE OBSERVADO. APLICAÇÃO DO 2º, II, da IN 89/00 da SRF. 1. Suspensa a exigibilidade da CPMF, não se pode cogitar de mora do contribuinte em período abarcado pela decisão judicial até o trintídio da cassação da medida liminar. Precedentes desta Corte (AC 1998.01.00.007524-2/MG, AMS 2000.38.00.037284-4/MG, AMS 2000.38.00.040253-5/ MG, AMS 2000.38.00.037294-6/MG). 2. Os juros de mora e a multa deverão incidir, tão somente, a partir do trigésimo dia após a revogação da liminar, na forma do art. 63 da Lei 9430/96. 3. O art. 161 do CTN, ao ressalvar, expressamente, no seu § 1º, "se a lei não dispuser de modo diverso", elide o suposto vício de ilegalidade na aplicação da taxa SELIC, por se encontrar devidamente prevista no art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95. 4. A fixação da taxa SELIC não representa ofensa ao princípio constitucional de indelegabilidade da competência tributária, eis que, em verdade, não trata de matéria tributária, apenas tendo reflexo nos encargos incidentes pela inadimplência no pagamento do crédito tributário, bem como não fere o princípio da anterioridade, eis que a taxa de juros de mora que se aplica aos débitos tributários pendentes de recolhimento, não implica em aumento de tributo, inaplicável à hipótese o art. 150, III, "b" da Carta Magna. 5. A taxa SELIC prevista no art. 2º, II, da IN 89/00 da SRF só é devida em caso de impontualidade do recolhimento do tributo. Inaplicável ao caso em apreço, vez que o recolhimento da exação foi tempestivo. 6. Apelação provida. TRF1. AMS 0000421-82.2001.4.01.3300, Relatoria: Juíza Federal Maizia Seal Carvalho Pamponet, TRF1 - Sétima Turma, DJ 22/09/2006, p. 106.

Brasileiro[1006], a indelegabilidade da competência tributária, tendo em vista a rígida[1007] repartição de competências tributárias (por materialidades) na própria Constituição, enquanto garantia manutenção ao federalismo. No entanto, isso não significa que, uma vez que o ente político exerça sua competência legislativa tributária não possa estabelecer[1008], no corpo do diploma legal[1009], que pessoa distinta a ele é quem arrecadará os tributos, bem como exercerá demais funções ligadas à sua gestão. Daí ser possível à União delegar sua capacidade tributária ativa aos entes federados subnacionais, a fim de que de maneira conjunta arrecadem e gerenciem o imposto residual sobre operações com intangíveis.

Ademais, tal opção sofreria menos resistências políticas dos Estados e Municípios. Esclarecemos linhas atrás que, consoante interpretação conceitual das materialidades constitucionais do ICMS e ISS, é defensável estar alheio aos âmbitos de incidência de um e outro, operações comerciais com produtos digitais – interpretação essa, aliás, que traz mais clareza e coerência ao sistema, comparativamente ao atual estado da arte, caótico. No entanto, apegando-se a engenhosas interpretações que ampliam de forma desmedida os limites de incidência do ICMS e ISS, poderiam os entes subnacionais alegarem potencial "ofensa ao pacto federativo", já que estaria sendo abrangido pelo imposto residual parte da materialidade que, consoante a partilha constitucional, competiria a esses entes subnacionais tributar, daí porque deixar para eles tanto a arrecadação quanto a gestão do imposto se mostra como a opção mais acertada. Outrossim, e tendo em conta a proposta de reforma tributária que potencialmente será implementada, optar por uma tal gestão conjunta possibilitaria verificar na prática se esse ponto – naquela proposta ventilado – seria ou não factível. Além disso, já se adiantaria, inclusive, a organização de eventual

---

1006 Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra (...).

1007 Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma: "Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas?". Carvalho, Paulo de Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed.). Saraiva: São Paulo, p. 221.

1008 Trata-se, aliás, de previsão expressamente encampada no próprio CTN. Vide nota de rodapé nº 1006.

1009 "É perfeitamente possível que a pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite a lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível". Carvalho, Paulo de Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed.). Saraiva: São Paulo, p. 219.

estrutura administrativa afeta a essa gestão conjunta, para quando o IBS fosse eventualmente instituído, quiçá diminuindo o tempo de transição, entre o sistema posto e o novo, reputado necessário.

Uma vez estabelecidos como sujeitos ativos desse imposto os Estados e Municípios, é de se decidir de que forma se dará a atribuição das receitas oriunda das operações com intangíveis. E, nesse ponto, nos parece adequado observar-se o princípio do destino, tendo por nexo o local do estabelecimento, domicílio ou residência do consumidor. E assim o é, primeiro, por ser o princípio que melhor garante neutralidade e livre-concorrência no comércio transfronteiriço (seja no interior de um país, comunidade ou no âmbito internacional), conforme o consenso internacional expresso nas Diretrizes IVA. E, segundo, trata-se da orientação encampada na proposta de reforma que tende a ser adotada no Brasil, o que facilitaria eventual adaptação do regime posto ao implementado pelo IBS.

De se notar que as modificações ao atual regime de tributação sobre o consumo, por meio da instituição de um imposto residual sobre intangíveis, tal como sugerido, implementariam no sistema brasileiro, relativamente ao comércio de intangíveis, algumas das principais diretrizes (simplicidade, neutralidade, eficiência), e orientações (observância ao princípio do destino com base na residência e/ou domicílio do consumidor) estabelecidas pela OCDE, tornando-o mais consentâneo à tendência internacional, além de melhor adaptado para lidar com o consumo na era da digitalização da economia. No entanto, uma indagação que se poderia fazer é quanto ao porquê optamos por não fundamentar os raciocínios do capítulo final na própria proposta de reforma, tendo por norte o IBS tal qual estruturado no substitutivo da PEC nº 110/2019.

Primeiro, conforme adiantamos linhas atrás, a mudança estrutural é incerta, e depende em grande medida de acordos políticos de vários participes/atores interessados. E segundo, a proposta de imposto residual sobre operações com intangíveis é de mais simples implementação, comparativamente à reforma. É necessário apenas aprovação de lei complementar, que exige quórum de maioria absoluta, além de ser desnecessário modificar grande parte do ordenamento infraconstitucional, notadamente os regentes do ISS e do ICMS. Já a proposta de reforma, por se tratar de emenda constitucional, exige fórum qualificado 2/3 dos membros do Congresso em dois turnos para ser aprovada. E

mais, uma vez aprovada, é necessário ainda elaboração – e aprovação por maioria absoluta – de outra lei complementar de normas gerais, regente do regime único do IBS, em grande medida substitutivo dos atuais diplomas infraconstitucionais.

Um contraponto negativo a nossa proposta seria a de que eventualmente poderia atrasar a aprovação da reforma tributária, que implementaria o IVA, em sua feição moderna, no Brasil. No entanto, mesmo aqui, ao se erigir um imposto sobre operações com intangíveis, já em sintonia aos contornos gerais (princípio do destino, gestão conjunta, não cumulatividade, etc.) do potencial IBS a ser instituído, além de se introduzir de forma parcial tal espécie de IVA, estaria se experimentando a real operacionalidade do regime proposto. Em outras palavras, e nos inspirando no sistema europeu (que faseou sua reforma de IVA voltada ao comércio digital), a opção por se instituir um imposto residual sobre operações com intangíveis além de estabelecer um regime específico aos bens digitais, nos possibilitaria testar – relativamente a esse espectro – a operacionalidade das diretrizes IVA em um cenário mais reduzido de experimentação prática. Assim é que com base em tal proposta formulada que se ingressará no último capítulo que tem por objetivo verificar a possibilidade de se estabelecer a responsabilidade das plataformas digitais, tal como sugerido pelos recentes relatórios da OCDE, para o recolhimento do imposto incidente sobre o consumo de intangíveis realizado por cliente residentes e/ou domiciliado no Brasil.

CAPÍTULO 6 – RESPONSABILIZAÇÃO DAS PLATAFORMAS E O SISTEMA BRASILEIRO

1. COMPLEXIDADE, ECONOMIA DIGITAL, PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE FISCAL E RESPONSABILIZAÇÃO

O sistema jurídico no mister de regular as condutas intersubjetivas constitui mecanismos de simplificação, para efetivamente alcançá-las, guerreando a infinita complexidade da realidade social, que não pode ser apreendida em sua inteireza. Assim é que na elaboração de normas jurídicas, o legislador elegerá aspectos de eventos sociais para sua composição, e sempre através de aproximações, pois o Direito não toca a realidade. É dizer, o fato jurídico é recortado dos eventos sociais, pela priorização de valores sociais, e através de um processo de individuação – que implica em processo lógico classificatório da realidade – busca-se reproduzi-lo nas normas gerais e abstratas. Não existe fato jurídico na realidade, pois ele é uma construção conceitual[1010]. A norma geral e abstrata conterá na sua hipótese fática dados que uma vez realizados, pela aplicação ao suporte fático, permitirá a deflagração da causalidade jurídica[1011].

Na seara fiscal, a falta de estrutura das administrações tributárias para fazer face ao volume e à complexidade das relações econômicas, impõe a criação de mecanismos que confiram praticidade ao desígnio. As técnicas convergentes ao atendimento desse desígnio se reúnem em um regime jurídico que a doutrina convencionou denominar de princípio de praticidade ou praticabilidade. Leciona Regina Helena Costa que a praticabilidade é categoria lógico-jurídica, não jurídico-positiva, pois "essa noção antecede o próprio Direito posto, correspondendo a exigência do senso comum"[1012], que tem como fundamento o

---

1010 Conforme leciona Lourival Vilanova. (2000). *Causalidade e Relação no Direito* (4a ed. rev. amp.). São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 144.

1011 Sobre teoria normativa à luz do construtivismo lógico-semântico vide: Carvalho, Aurora Tomazini de. (2014). *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses; Carvalho, Paulo de Barros. (1998). *Teoria da norma tributária* (3a ed.). São Paulo: Max Limonad; Carvalho, Paulo de Barros. (2011*). Direito Tributário, Linguagem e Método* (4a ed.). São Paulo: Noeses; Vilanova, Lourival. (1997). *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad.

1012 Costa, Regina Helena. (2007). *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, p. 53.

princípio da supremacia do interesse público sobre o privado ou do interesse coletivo[1013]. A praticabilidade da tributação é princípio que congrega regras veiculadoras de "abstrações generalizantes fechadas", tais como presunções, ficções, enumerações taxativas, que garantem a execução eficiente e econômica das normas tributárias, ou seja, sua aplicação em massa[1014].

Dito de outra forma, há uma incapacidade de a administração tributária gerenciar e fiscalizar todos os eventos factíveis de tributação, seja em razão da complexidade da legislação tributária, sua falta de sistematização, insuficiência de estrutura da máquina administrativa, ou mesmo ausência de adaptação da produção legislativa a mutações sociais e econômicas, ao que Misabel Derzi identificou como "estado de necessidade administrativo"[1015]. O estado de necessidade administrativo implica a desproporção entre os deveres da administração tributária para a fiscalização e aplicação das normas tributárias e os meios de que dispõe para a sua realização. Como solução a essa incapacidade são concebidas técnicas de simplificação e estabelecimento de padrões, que muitas vezes relativizam a identificação e apreensão de manifestações de capacidade contributiva, com vistas a facilitar a execução das normas tributárias, tornando a aplicação normativa mais funcional, eficiente e eficaz.

1013 Costa, Regina Helena. (2007). *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, p. 93.

1014 Derzi, Mizabel de Abreu Machado. (1998). Legalidade Material, Modo de Pensar "Tipificante" e Praticidade no Direito Tributário. Justiça Tributária – direito do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. *I Congresso Internacional de Direito Tributário do Instituto de Estudos Tributários – IBET*, São Paulo: Max Limonad, p. 638.

1015 Derzi, Misabel. (2008). *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo* (2a ed.). São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 338.

O princípio[1016] da praticabilidade, contudo, deve se harmonizar a outros princípios e regras de tributação, pois a eficiência não pode ser tomada como um fim em si mesmo. Utilizando-nos das palavras de Humberto Ávila "o dever de eficiência não cria poder inexistente nem amplia poder existente; ele apenas estrutura a aplicação dos princípios tributários dentro do âmbito do poder atribuído pelas regras"[1017]. Nesse contexto, Regina Helena Costa elenca limites para o princípio da praticabilidade, dentre os quais, podem ser mencionados: veiculação por lei; observância do princípio da capacidade contributiva; transparência no emprego das técnicas; observância do princípio da razoabilidade; justificativa como medida necessária para o controle administrativo; observância do equilíbrio na implementação da gestão tributária; respeito a direitos e princípios fundamentais[1018].

Olhando para a tributação indireta, cujo escopo é se atingir a manifestação de capacidade contributiva do consumidor – demonstrada pelo gasto no bem ou serviço consumido[1019]–, o atingimento de tal desiderato pode se mostrar tarefa extremamente complexa devido à capilaridade das relações que lhe é pressuposta, motivo que legitima o legislador fazer uso de técnicas de simplificação, em prol da praticabilidade. Assim é que,

---

1016 De pontuar que a praticabilidade ou praticidade tributária é tradicionalmente identificada como princípio ou técnica de viabilidade ou otimização das normas jurídicas. Eduardo Morais da Rocha, no entanto, propõe abordagem institucionalista em que a praticabilidade seja compreendida como "uma instituição-coisa de natureza instrumental que servem a uma racionalidade de, coerentemente, dar exequibilidade a uma outra instituição-coisa, no caso, a regra de direito – ou mais especificamente no direito tributário, a regra matriz de incidência – aos grandes princípios a ela pressupostos e compartilhados comunitariamente". Rocha, Eduardo Morais da. (2016). *Teoria Institucional da praticabilidade tributária.* São Paulo: Noeses, p, 1. Não ingressaremos, porém, na análise ou mesmo debate inerente à praticabilidade, por ser tema alheio ao foco da pesquisa. Sobre vide: Costa, Regina Helena. (2007). *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros; Derzi, Mizabel de Abreu Machado. (1998). Legalidade Material, Modo de Pensar "Tipificante" e Praticidade no Direito Tributário. Justiça Tributária – direito do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. *I Congresso Internacional de Direito Tributário do Instituto de Estudos Tributários – IBET,* São Paulo: Max Limonad; Derzi, Misabel. (2008). *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. (2a ed.). São Paulo: Revista dos Tribunais; Derzi, Misabel. (1989). Princípio da praticabilidade do direito tributário: segurança jurídica e tributação. *Revista de Direito Tributário*, (47). São Paulo: Malheiros, p. 166-179; Cunha, Carlos Renato. (2021). *Praticabilidade Tributária: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade*. São Paulo: Almedina.

1017 Ávila, Humberto de Souza. (2015). *Teoria da Igualdade Tributária*. (3a ed.). São Paulo: Malheiros, p. 176.

1018 Costa, Regina Helena. (2007). *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, p. 211-220.

1019 Sobre vide item 4.1 do capítulo 1.

por exemplo, *renuncia-se à realidade que se almeja retratar, em que é o consumidor (por manifestar a capacidade contributiva) quem logicamente deveria figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, e constrói-se uma outra, ficta, a ela substitutiva, em que se elege como contribuinte o produtor*[1020]. É dizer, mesmo quando estruturado para um contexto de comércio analógico, o sistema jurídico tributário enfrenta desafios de difícil transposição, especialmente em países como o Brasil em que as estruturas das administrações tributárias são insuficientes em face do volume de operações. No entanto, com o advento da era digital a eles somam-se outros novos, já que o instrumental tecnológico permitiu que diversas das operações que antes somente eram realizadas presencialmente, também pudessem ser aperfeiçoadas remotamente, trazendo os entraves que a intangibilidade e a falta de vínculos dos operadores com o território impõem para a tributação.

Daí que, conforme bem detectado por Marcos Aurélio Pereira Valadão e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo *a necessidade de criação de técnicas veiculadoras de simplificação, crescerão na mesma medida em que as relações jurídicas se desprendem dos territórios e da corporeidade dos bens*[1021]. Destarte, quanto menos dados da realidade possam ser apreendidos para a aplicação da norma jurídica, maior a demanda pela utilização de técnicas legislativas que se valham de presunções, ficções e abstrações generalizantes. Nesse sentido, vimos que, no que se refere aos desafios impostos pela economia digital ao sistema de tributação indireta, a aposta internacional[1022] centra-se justamente no ambiente das técnicas simplificadoras, onde se entende residir a possibilidade de edificação um regime jurídico que lhe seja factível, considerando-se a relação direta entre a dificuldade ou impossibilidade de rastreabilidade dos fatos imponíveis, com a utilização dos referidos instrumentos.

1020 Becker, Alfredo Augusto. (2010). *Teoria Geral do Direito Tributário* (5a ed.). São Paulo: Noeses, p. 588. Conforme discorreremos na sequência, não concordamos de todo com essa afirmação do eminente doutrinador: compreendemos que o substituto – e/ou responsável – tributário é sujeito passivo de relação tributária distinta à principal, não assumindo a posição de contribuinte – sujeito passivo da relação tributária principal.

1021 Valadão, Marcos Aurélio Pereira; Araújo, Ana Clarissa Masuko dos Santos. (2020). Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no comércio exterior eletrônico. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, 40(1), p. 41.

1022 Sobre as orientações internacionais, vide capítulo 2.

Para que se possa endereçar adequadamente os desafios que a economia digital traz à tributação indireta, Rifat Azam e Orly Mazur[1023] propõem três conjuntos de reformas: (i) uso de tecnologias e de intermediários para melhorar o sistema de IVA baseado em registro; (ii) uso de sistemas em *blockchain* para o recolhimento em tempo real do tributo; e (iii) uso de intermediários de pagamento para a arrecadação. Trata-se, todas as propostas, de iniciativas em prol da praticabilidade tributária no cenário digital. Nosso foco, no entanto, está nas medidas afetas a primeira ordem de reformas, e mais detidamente nas frentes relacionadas a eleição dos intermediários como partícipes do processo arrecadatório. Até porque, a estruturação de um regime de tributação indireta mais efetivo ao comércio digital contará com componentes tecnológicos convergentes a técnicas de arrecadação, mas entendemos que, sob o ponto de vista de uma ordem lógica, é o erigimento dessas que direcionará a escolha e melhor uso e manejo daqueles.

Nesse ínterim, inegável que a atribuição de responsabilidade tributária às plataformas digitais de *marketplace* no comércio eletrônico é técnica de praticabilidade que viabiliza a operacionalidade e eficácia da arrecadação dos impostos indiretos. E mais, é técnica em todo estratégica ante o crescente protagonismo desses atores – e de seus modelos negociais – no comércio eletrônico de tangíveis e intangíveis. Não sem razão portanto, como vimos, as mais recentes orientações da OCDE[1024] no sentido de atribuir responsabilidade às plataformas de *e-commerce* no *design* de recolhimento dos tributos sobre o consumo. No entanto, não se deve deixar de ter em consideração que os tributos indiretos objetivam onerar o consumidor (que manifesta capacidade contributiva de consumo), e é esse o mote que subjaz o manejo de técnicas aptas a viabilizar tal tributação. Tanto é assim que embora tradicionalmente se imponha, por motivos de praticabilidade, a responsabilidade pelo recolhimento do IVA ao empresário, e não ao consumidor, há a possibilidade de se repassar, a ele, o ônus respectivo a sua operação. Assim é que, também aqui, ao se trazer os *marketplaces* como potenciais responsáveis tributários, tal questão não pode ser deixada de ser observada.

1023 Azam, Rifat; Mazur, Orly, (2018, November). *Cloudy with a Chance of Taxation.* Florida Tax Review, Forthcoming, SMU Dedman School of Law Legal Studies Research Paper, 411 p. 39. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=3290444. Acesso em: 07 fev. 2022.

1024 Que como já salientamos não detêm, tal qual as Diretrizes IVA, *status* de documento internacional.

Trata-se, retomando as palavras de Regina Helena Costa outrora referenciadas, de compatibilizar praticabilidade a outros princípios – igualmente caros –, que servem de limite às investidas administrativas em prol da eficácia fiscal. A atribuição, a terceiro não realizador do fato gerador, de deveres afetos ao recolhimento fiscal deve observar determinados limites jurídicos sob pena de se tornar arbitrariedade, incompatíveis a Estados Democráticos de Direito. Não por outro motivo, a OCDE, por exemplo, recomenda que a atribuição de responsabilidade exclusiva às plataformas deva estar atrelada à verificação de que estas possuam acesso a informações suficientes e aos meios necessários a efetuar o recolhimento. Da mesma forma, sugere o organismo internacional a adoção de regimes de responsabilização das plataformas, alternativos e/ou concomitantes à exclusiva, dependentes das condições específicas de cada país ou legislação, assim como das funcionalidades e configurações das próprias plataformas.

Eis o desafio a ser enfrentado nos próximos tópicos, tendo em conta nosso objetivo final que é o de se propor pontos de adequação do sistema brasileiro de tributação indireta à digitalização da economia – mormente quando em cena operações com intangíveis. É dizer, partindo da proposta feita no final do capítulo anterior, e a fim de se buscar lidar com o principal risco mapeado no capítulo 2, iremos analisar a viabilidade de implementação das propostas internacionais de responsabilização das plataformas de *e-commerce* no cenário brasileiro. Para isso, é necessário compreender as peculiaridades de nossa legislação e os eventuais limites jurídicos por ela impostos à responsabilização de pessoa não realizadora do evento signo-presuntivo de riqueza. E, nesse contexto, importante compreender de que forma o sistema brasileiro disciplinou o instituto da sujeição passiva tributária *vis-à-vis* os seus fundamentos de legitimidade e limitações.

2. LIMITES DO SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO BRASILEIRO À RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIROS

2.1. SUJEIÇÃO PASSIVA E SUAS ESPÉCIES: O ESTADO DA ARTE

Ante o disposto no art. 121 do CTN, arrolam-se, geralmente, duas espécies de possíveis devedores da relação jurídica tributária: o contribuinte e o responsável. Nos termos do referido dispositivo legal, contribuinte é aquele que detém "relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador"; responsável aquele que "sem revestir a condição de contribuinte" estaria obrigado por decorrência "expressa de lei"[1025]. No entanto, há também menção no bojo do próprio CTN à possibilidade de fonte pagadora ser responsável pelo tributo que lhe caiba reter (art. 9º, §1º e art. 45)[1026]. Ainda, há previsão na Constituição Federal – nos artigos 155, § 2º, XII, "b" e art. 23, § 9º dos

---

[1025] De se pontuar que o CTN para além de trazer delineamentos gerais para que os entes federados instituam hipóteses de responsabilidade tributária (tomando o termo nesse momento em sua acepção mais ampla, a englobar a figura do substituto também), traz em seu bojo (arts. 129 a 135) algumas hipóteses gerais sob o título "Responsabilidade dos Sucessores" e "Responsabilidade de terceiros".

[1026] Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(…)
IV - cobrar imposto sobre:
a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
b) templos de qualquer culto;
c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo
d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.
§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.
Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

ADCT[1027][1028], e especificamente em relação ao ICMS – do instituto da substituição tributária.

Em doutrina, encontramos inúmeras propostas distintas de interpretação e sistematização do tema. Pioneiro pela profundidade, Rubens Gomes de Sousa, em seu "Compêndio de legislação tributária", sustenta existir duas categorias de sujeição passiva: a direta e a indireta. Tal distinção tem por base eventual relação econômica entre o devedor e o ato ou negócio tributado – critério esse a que Paulo de Barros Carvalho opôs-se sob a pecha de ser de natureza eminentemente "econômico". Consoante o magistério de Rubens Gomes de Sousa, quando a prestação tributária for cobrada daquele que "tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado", chamado contribuinte, estaríamos diante de casos de "sujeição passiva direta"[1029]. Já quando, por questões de conveniência

---

1027 Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

1028 Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(…)
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;
(…)
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(…)
XII - cabe à lei complementar:
a) definir seus contribuintes;
b) dispor sobre substituição tributária;
Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.
(…)
§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.
Atendendo ao disposto no art. 155, § 2º, XII, "b" da Constituição Federal, a Lei Complementar 87/96, estabeleceu como destinatários da posição de substitutos, relativamente ao ICMS, os contribuintes partícipes da cadeia econômica, *verbis:*
Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.
§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

1029 Sousa, Rubens Gomes de. (1975). *Compêndio de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, pp. 91-92.

ao Estado, o tributo é cobrado de outra pessoa que não aquela que experimenta a vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, estaríamos diante da chamada "sujeição passiva indireta", que se divide em duas modalidades: "substituição" e "transferência"; e esta última, por sua vez, subdivide-se em "solidariedade", "sucessão" e "responsabilidade"[1030].

Prossegue referido autor salientando que haverá "substituição" nos casos em que a lei expressamente estabeleça que a obrigação tributária deva surgir, desde o início, contra pessoa diversa daquela que "(...) esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio jurídico tributário"[1031]. Segundo o autor, a lei substituiria o sujeito passivo direto – aquele que deveria ser – pelo indireto. Nos casos de "transferência", por sua vez, a obrigação tributária surge, originalmente, contra o chamado sujeito passivo direto, mas, em virtude da ocorrência de um "fato posterior", ela se transfere para outro sujeito, denominado de sujeito passivo indireto. Como afirmado, e*n passant*, seriam três as espécies de "transferência": "solidariedade", "sucessão" e "responsabilidade". Haverá solidariedade quando duas pessoas forem, simultaneamente, responsáveis pela mesma obrigação. Já a sucessão ocorrerá nos casos em que haja a transferência da obrigação em razão do desaparecimento do devedor original, decorrente de morte ou, ainda, de transferência de imóveis ou do estabelecimento tributado. Por fim, estaremos diante de responsabilidade quando a lei tributária exigir, em caso de inadimplemento do contribuinte, o pagamento do tributo de terceiro[1032].

Paulo de Barros Carvalho, ao comentar as lições sobre sujeição passiva de Rubens Gomes de Sousa, destaca que, apesar da indiscutível utilidade de sua teoria na "compreensão do fenômeno jurídico da sujeição tributária"[1033], foram elaboradas nos albores do Direito Tributário. É dizer, "quando os conceitos dessa Ciência [Direito

---

1030 Sousa, Rubens Gomes de. (1975). *Compêndio de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, p. 92.

1031 Sousa, Rubens Gomes de. (1975). *Compêndio de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, p. 93.

1032 Sousa, Rubens Gomes de. (1975). *Compêndio de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, p. 92-93.

1033 Carvalho, Paulo de Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed.). Saraiva: São Paulo, p. 315.

Tributário] se achavam fortemente impregnados pela influência negativa de categorias estranhas, principalmente de caráter econômico"[1034]. Daí sua crítica à teorização de Rubens Gomes de Sousa, no sentido de ser descabida a divisão dos sujeitos passivos em diretos e indiretos, tomando por base as vantagens experimentadas pelos partícipes do fato. No seu entender, interessa, para o jurista, apenas aquele que integra o vínculo obrigacional tributário. Logo, "O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças"[1035].

Suas críticas prosseguem ao analisar o tratamento dado, por aquele autor, ao "mecanismo da substituição". Paulo de Barros Carvalho identifica nessa construção teórica influências daquilo que se passa em momento "pré-legislativo". Afirma que, nesses casos "o legislador nada substitui, somente institui"[1036]. Ante tais considerações, constrói sua própria visão acerca da sujeição passiva, identificando as figuras do contribuinte e do responsável tributário. Contribuinte seria aquele que, nos termos do artigo 121, I, do Código Tributário Nacional, "(...) tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador". Será, portanto, aquele que, possuindo personalidade jurídica, realize o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária. Responsável, nos termos do inciso II do mesmo artigo 121, seria o sujeito passivo que, "sem revestir a condição de contribuinte", tenha sua obrigação decorrente "de disposição expressa de lei".

Paulo de Barros Carvalho menciona ainda o artigo 128 do Código Tributário Nacional, que, estabelecendo uma "disposição geral" para a responsabilidade tributária, prescreve que "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte e atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". Interpreta tal dispositivo no sentido de que a escolha do legislador em relação ao terceiro a ser posto na posição de "responsável

---

1034 Carvalho, Paulo de Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed.). Saraiva: São Paulo, p. 315.

1035 Carvalho, Paulo de Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed.). Saraiva: São Paulo, p. 315.

1036 Carvalho, Paulo de Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed.). Saraiva: São Paulo, p. 316.

tributário" é limitada à "moldura do sucesso descrito pela norma"[1037]. É dizer, entende que responsável deve ser, necessariamente, terceira pessoa "vinculada" ao fato jurídico tributário. Esse laço ou vinculação é indireto, pois se direto fosse a figura seria a do contribuinte, e não a do chamado "responsável tributário". Por fim, sustenta que o cunho dessa responsabilidade é sancionatório, *verbis*: "Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas"[1038].

Contra-argumentando a crítica formulada por Paulo de Barros Carvalho ao pensamento de Rubens Gomes de Sousa, Sacha Calmon Navarro Coelho salienta que o professor titular da USP e PUC-SP "ao negar na hipótese da norma o aspecto pessoal, não pode compreender Rubens Gomes de Sousa"[1039]. Destaca que ao contrário do que afirma Paulo de Barros Carvalho, o "estudo da substituição é normativo e não econômico", posto estar "na estrutura da norma"[1040]. Destarte, defende Sacha Calmon Navarro Coelho que ao se compreender – como ele compreende – existir um critério pessoal no antecedente da norma[1041], há sim substituição daquele "que deveria ser o sujeito passivo da obrigação"[1042], é dizer, *o legislador, sabendo que a pessoa envolvida economicamente com o ato ou negócio seria, naturalmente, o sujeito passivo, o substitui, instituindo um responsável (o substituto legal tributário)*. E arremata afirmando que justamente por substituir o contribuinte, o art. 128 do CTN, regente da responsabilidade por substituição, exige que o

---

1037 Carvalho, Paulo de Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed.). Saraiva: São Paulo p. 332.

1038 Carvalho, Paulo de Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed.). Saraiva: São Paulo, p. 334.

1039 Nascimento, Carlos Valder do. (coord.) (1999). *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)*. (4a ed.). Rio de Janeiro: Revista Forense, p. 293.

1040 Nascimento, Carlos Valder do. (coord.) (1999). *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)*. (4a ed.). Rio de Janeiro: Revista Forense, p. 282.

1041 Sobre estrutura lógica das normas jurídicas tributárias vide nota de rodapé nº 595.

1042 "(...) arremata Barros Carvalho: 'Está bem claro que, na hipótese o legislador nada substitui, somente institui'. Substitui sim (a quem deveria ser o sujeito passivo da obrigação). Aquele que, como de resto, predica Paulo de Barros Carvalho ao negar a autonomia do aspecto pessoal da hipótese, realizou o fato gerado" - Nascimento, Carlos Valder do. (coord.) (1999). *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)*. (4a ed.). Rio de Janeiro: Revista Forense, p. 283.

substituto deva estar em relação com o substituído, para que possa forrar-se do ônus econômico acarretado pelo fato de ser responsável pelo pagamento de um tributo[1043].

Assim, Sacha Calmon Navarro Coelho acolhe, quase integralmente, as lições de Rubens Gomes de Sousa asseverando existir "sujeição passiva direta" e "sujeição passiva indireta". Não as acolhe na totalidade em razão de compreender que o fenômeno da substituição não seria de "sujeição indireta", mas sim de "sujeição direta". Argumenta que é do substituto, desde o início, isto é, desde a realização da materialidade da hipótese, o dever de adimplir com a prestação tributária. Assim, o substituto responderia por obrigação própria e não alheia – embora decorrente de "fato gerador" de terceiro –, razão pela qual não se trataria de "sujeição passiva indireta", categoria que se referiria, portanto, apenas à responsabilidade por transferência.[1044]

Interessante ponto de reflexão da doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho é quanto à figura da "retenção fiscal". É que a doutrina costuma considerar o retentor como uma espécie de substituto[1045], até porque, entende-se que, uma das condições de legitimidade para escolha de terceiro na condição de substituto (responsável *ab initio* pelo recolhimento fiscal) é a possibilidade de (pronto) ressarcimento dos valores a serem vertidos aos cofres públicos. Todavia Sacha Calmon Navarro Coêlho distingue os institutos da substituição e da retenção, considerando este como simples "agente de arrecadação"[1046]. Destarte, esclarece que os *"retentores dos tributos" (desconto na fonte) seriam as pessoas obrigadas, pelo Estado, a um ato material de fazer (fazer a retenção de imposto devido por terceiros), o que os afasta da posição de sujeitos passivos da obrigação tributária, sendo antes "sujeitados a uma potestade administrativa"*[1047].

1043 Nascimento, Carlos Valder do. (coord.) (1999). *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)*. (4a ed.). Rio de Janeiro: Revista Forense, p. 283.

1044 Nascimento, Carlos Valder do. (coord.) (1999). *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)*. (4a ed.). Rio de Janeiro: Revista Forense, pp. 302-303

1045 Ricardo Lobo Torres afirma que "A retenção na fonte é uma das formas de substituição". Torres, Ricardo Lobo. (2009). *Curso de Direito Financeiro e Tributário* (16a ed.). Rio de Janeiro: Renovar, p. 261.

1046 Paulsen, Leandro. (2012). *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora [livro eletrônico].

1047 Coêlho, Sacha Calmon Navarro. (2008). *Curso de Direito Tributário Brasileiro* (9a ed.). Rio de Janeiro: Forense, p. 705.

Betina Treiger Grupenmacher[1048] leciona que seriam dois os possíveis devedores da prestação tributária: o contribuinte – também conhecido como "destinatário legal tributário"[1049] ou "destinatário constitucional tributário"[1050] –, e o responsável. Destaca que, como regra, a sujeição passiva deve recair sobre o contribuinte. Afinal, é ele quem pratica o fato que se subsome à hipótese legal e que, portanto, deve sofrer o ônus desse fato decorrente. No entanto, por razões de "comodidade ou de política fiscal, sob o argumento de que a responsabilização de terceiro pelo pagamento de tributo é um eficiente instrumento para evitar a evasão fiscal e garantir a arrecadação tributária"[1051], o legislador previu hipóteses em que a sujeição passiva é transladada a terceiro, originariamente, não integrante da relação jurídico-tributária. É a chamada "responsabilidade tributária", instituto que comporta duas modalidades: a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição. A responsabilidade por transferência opera-se quando o

---

1048 Grupenmacher, Betina Treiger. (2014). Artigo 122. In Fábio Artigas Grillo; Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro da Silva. *Código Tributário Nacional Anotado*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná. Disponível em: http://www2.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf, p. 333.

1049 Expressão cunhada por Héctor Villegas, em substituição à denominação contribuinte, largamente utilizada pela doutrina. Villegas, Héctor. (1980). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: RT. Vide nota de rodapé seguinte.

1050 Verificando a peculiaridade do sistema tributário brasileiro ser eminentemente constitucional – distintamente ao argentino, notoriamente legal –, Marçal Justen Filho propõe a designação de "destinatário constitucional tributário" – em substituição a expressão formulada por Héctor Villegas –, para indicar o contribuinte: "Villegas deixou de observar uma peculiaridade do sistema tributário brasileiro, porém. Poderia ter elaborado alguns conceitos mais refinados se tivesse em vista o ordenamento pátrio. É que, no Brasil, pode-se falar não apenas em um destinatário legal tributário, mas também no destinatário constitucional tributário. Enquanto as constituições dos demais Estados não se preocupam em definir as situações arquetípicas que haverá de ser utilizadas para composição da hipótese de incidência tributária, a Constituição brasileira segue uma opção muito definida. É que a Constituição brasileira não apenas outorga e define o poder tributário, instituindo competências para as pessoas políticas criarem normas tributárias. Além disso, nossa Constituição estabelece como deverá ser o núcleo da hipótese de incidência a ser editada pela via legislativa ordinária. Ora, já vimos que a definição da materialidade da hipótese de incidência tributária significa uma opção acerca do destinatário da condição de sujeito passivo. Por decorrência, a Constituição brasileira está não apenas a definir previamente o aspecto material das hipóteses de incidência tributárias, como também os aspectos pessoais. Bem por isso, pode-se aludir à figura do destinatário constitucional tributário. É aquela categoria de pessoas que se encontram em relação com a situação prevista para inserir-se no núcleo da hipótese de incidência tributária e que são as pessoas sujeitáveis à condição de sujeito passivo tributário (ao menos, em princípio). O destinatário constitucional tributário é aquele que, em princípio, pode dizer-se como eleito constitucionalmente para vir a sofrer a sujeição passiva tributária. Em essência, o destinatário constitucional tributário seria aquela pessoa cuja riqueza é presumida através da situação prevista na Constituição para compor a materialidade da hipótese de incidência tributária". Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 262-263.

1051 Grillo, Fábio Artigas; Silva, Roque Sérgio D'Andréia Ribeiro da. (2014). *Código Tributário Nacional Anotado*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, p. 333. Disponível em: http://www.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf. Acesso em: 20 fev. 2022.

contribuinte deixa de efetuar o pagamento do tributo, trasladando-se o dever do referido pagamento a terceiro, razão pela qual Paulo de Barros Carvalho entende tratar-se de hipótese de "sanção administrativa". Diferentemente, na responsabilidade por substituição, *a lei incumbe o dever de recolher o tributo à terceira pessoa, previamente à ocorrência do fato gerador (substituição tributária progressiva), ou posteriormente à ocorrência do fato gerador (substituição tributária regressiva – diferimento), ou ainda o dever de reter o montante necessário ao pagamento do tributo e efetuar o respectivo recolhimento (substituição tributária concomitante)*[1052].

Alfredo Augusto Becker traz algumas nuances interessantes ao tema, mormente quanto a coexistência de duas relações jurídicas distintas e paralelas tanto no caso de substituição quanto de responsabilidade tributárias. Entende existir substituição legal tributária toda vez que o *legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributário um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese é fato-signo presuntivo*[1053]. Esclarece que o sujeito passivo da relação jurídica tributária, normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo de riqueza. No entanto, por vezes, colocar essa pessoa no polo passivo da relação jurídica tributária é impraticável ou bastante dificultoso para atingir o desiderato de arrecadar o tributo. Por isso, nestas oportunidades, o legislador, como solução emprega uma outra pessoa em lugar daquela e, toda a vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto legal tributário[1054].

Ressalva, porém, que o legislador, ao criar o tributo, embora se utilize do substituto legal tributário, não afasta do plano jurídico-tributário aquela pessoa realizadora da hipótese de incidência que constitui fato-signo presuntivo de riqueza[1055]. É dizer, sob o aspecto normativo, entende o jurista gaúcho, portanto, que estaríamos diante de duas regras

---

1052 Grillo, Fábio Artigas; Silva, Roque Sérgio D'Andréia Ribeiro da. (2014). *Código Tributário Nacional Anotado*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, p. 334.

1053 Becker, Alfredo Augusto. (2010). *Teoria Geral do Direito Tributário* (5a ed.). São Paulo: Noeses, p. 589.

1054 Becker, Alfredo Augusto. (2010). *Teoria Geral do Direito Tributário* (5a ed.). São Paulo: Noeses, p. 591.

1055 Becker, Alfredo Augusto. (2010). *Teoria Geral do Direito Tributário* (5a ed.). São Paulo: Noeses, p. 593.

jurídicas distintas que a par de compartilharem a mesma hipótese de incidência tributária, dão nascimento a duas relações jurídicas. Uma primeira em cujo polo passivo se encontra o substituto legal tributário *com seu próprio e específico dever jurídico*. E, uma segunda em que figura no polo passivo o próprio titular da manifestação de riqueza, com seu próprio e específico dever jurídico. Na sequência prossegue o autor salientando que o contribuinte de fato (realizador da hipótese de incidência) nunca teria qualquer relação com o sujeito ativo (Estado), deixa, porém, de trazer maiores esclarecimentos quanto à própria caracterização dessa segunda regra jurídica, em cujo polo passivo se encontra o substituído. Por fim, pontua não ser obrigatória previsão de reembolso ou direito de retenção em favor do substituto, *senão apenas em países cuja Constituição juridicizou o princípio da capacidade contributiva*[1056].

Distintamente da substituição, a responsabilidade tributária não implica na obrigação de este responsável adimplir débito de outrem. É dizer, o responsável é sempre devedor de débito próprio, de modo que – e nos utilizando das palavras do próprio autor – "o dever que figura como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa"[1057]. Fala-se em responsabilidade tributária quando a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente depois de ocorrer o fato do não cumprimento da prestação pelo contribuinte. Daí que, estamos diante de duas normas jurídicas distintas, cuja hipótese de incidência da norma de responsabilidade é distinta da hipótese de incidência do tributo. Assim é que, consoante Alfredo Augusto Becker, verificada a ocorrência do fato jurídico previsto na hipótese de incidência, nasce a relação jurídica – de natureza tributária – entre contribuinte e Estado (Fisco), cujo objeto consiste no dever de pagar o tributo relativo a essa manifestação de riqueza externada. Em se omitindo o contribuinte de adimplir para com o seu dever, temos caracterizada a hipótese de incidência da responsabilidade tributária, cujo consequente consubstancia uma relação jurídica – de natureza fiduciária –

1056 Becker, Alfredo Augusto. (2010). *Teoria Geral do Direito Tributário* (5a ed.). São Paulo: Noeses, p. 595.

1057 Becker, Alfredo Augusto. (2010). *Teoria Geral do Direito Tributário* (5a ed.). São Paulo: Noeses, p. 596.

entre responsável e Fisco, cujo objeto é o pagamento – enquanto garantidor – do débito devido pelo contribuinte[1058].

Desse breve apanhado de alguns pensamentos doutrinários acerca do assunto, depreende-se a heterogeneidade com que este é compreendido e versado. Mesmo cenário em certo grau caótico é encontrado na jurisprudência pátria. Por uma questão de relevância, centraremos nossa atenção na jurisprudência dos Tribunais Superiores (STJ e STF), e em *decisiuns* que tratam da categorização e/ou definição desses institutos. Nesse sentido, há decisões que se referem ao substituto pela expressão geral de "responsável tributário". O STF, por exemplo, utiliza a expressão "responsável tributário, por substituição"[1059], e o STJ "responsáveis tributários pela forma de substituição tributária"[1060]. Todavia, há também casos em que se faz a distinção de tais categorias,

---

1058 Becker, Alfredo Augusto. (2010). *Teoria Geral do Direito Tributário* (5a ed.). São Paulo: Noeses, p. 598-599.

1059 EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E VALOR REAL DA OPERAÇÃO. DIFERENÇAS APURADAS. RESTITUIÇÃO. 1. É *responsável tributário, por substituição*, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal. 2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize. Agravo regimental não provido. (RE 266523 AgR, Relator(a): MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 08/08/2000, DJ 17-11-2000 PP-00027 EMENT VOL-02012-04 PP-00758).

1060 PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ART. 31, DA LEI No 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI No 9.711/98. NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO MAIS COMPLEXA, SEM AFETAÇÃO DAS BASES LEGAIS DA ENTIDADE TRIBUTÁRIA MATERIAL DA EXAÇÃO. 1. A retenção de contribuição previdenciária determinada pela Lei 9.711/98 não configura nova exação e sim técnica arrecadatória via substituição tributária, sem que, com isso, resulte aumento da carga tributária.2. A Lei no 9.711/98, que alterou o artigo 31 da Lei no 8.212/91, não criou nova contribuição sobre o faturamento, tampouco alterou a alíquota ou a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento. 3. A determinação do mencionado artigo configura apenas uma nova sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária, tornando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária. Nesse sentido, o procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal. 4. Precedentes: REsp 884.936/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/08/2008, DJe 20/08/2008; AgRg no Ag 906.813/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2007, DJe 23/10/2008; AgRg no Ag 965.911/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 21/05/2008; EDcl no REsp 806.226/RJ, Rel. MIN. CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ CONVOCADO DO TRF 1a REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 26/03/2008; AgRg no Ag 795.758/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2007, DJ 09/08/2007. 5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (STJ, REsp nº 1.036.375/SP, Relator: Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, julgado em 11/03/2009, DJ 30/03/2009).

reconhecendo-se, ainda que sob o gênero "responsável", duas espécies: o substituto e o responsável em sentido estrito. Assim é que o STJ, no REsp. 86.465, diz que o substituto é uma pessoa obrigada originariamente a fazer o pagamento do tributo e que o responsável é a pessoa obrigada ao pagamento no caso de descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou pelo substituto legal tributário[1061]. O STF destaca a necessidade de duas normas: uma a respeito da relação contributiva, outra a respeito da relação de colaboração entre o substituto e a Fazenda[1062].

São sublinhados alguns limites à instituição de responsabilidades. Tanto a instituição de sujeição quanto de responsabilização tributárias estão sujeitas à legalidade

---

1061 TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE A VENDA DE BEBIDAS. 1. Substituto legal e responsável tributário. Distinção. O substituto legal tributário é a pessoa, não vinculada ao fato gerador, obrigada originariamente a pagar o tributo; o responsável tributário é a pessoa, vinculada ao fato gerador, obrigada a pagar o tributo se este não for adimplido pelo contribuinte ou pelo substituto legal tributário, conforme o caso. 2. Base de cálculo por estimativa. A base de cálculo no ICMS pode ser estabelecida por estimativa desde que a lei complementar num. 44, de 1986. Recurso especial conhecido pela letra "c", mas improvido. (STJ, 2ª Turma, Resp 86465/RS, Relator Ministro Ari Pargendler, julgado em 05/09/1996, DJ 07/10/1996)

1062 EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11% ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE. 1. *Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.* 2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. 3. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto. 4. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos forte na base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior. 5. Inexistência de extrapolação da base econômica do art. 195, I, a, da Constituição, e de violação ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco, estampados nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição. Prejudicados os argumentos relativos à necessidade de lei complementar, esgrimidos com base no art. 195, § 4º, com a remissão que faz ao art. 154, I, da Constituição, porquanto não se trata de nova contribuição. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 603191, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-170 DIVULG 02-09-2011 PUBLIC 05-09-2011 EMENT VOL-02580-02 PP-00185).

estrita[1063,1064]. Especificamente sobre a responsabilidade tributária, importa dizer que é destacado o seu caráter de garantia da dívida. É dizer, não há responsabilidade sem que haja dívida do contribuinte. Ademais, é necessário, para além do inadimplemento por parte do contribuinte, o descumprimento, pelo próprio responsável, do seu dever de colaboração. Assim é que, se a dívida for paga pelo contribuinte, já não há mais que se falar de responsabilidade do terceiro, sob pena de implicar *bis in idem*[1065]. Da mesma forma, uma vez cumprida a obrigação acessória que caracteriza o dever de colaboração imposto ao

---

1063 EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI. LEGITIMIDADE DO INSTITUTO JURÍDICO. NÃO-CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO DE JULGADO. PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. 1. Não-conhecimento do recurso especial pelo Superior Tribunal de Justiça. Prejudicialidade do recurso extraordinário simultaneamente interposto, tendo em vista o fenômeno processual da substituição de julgado previsto no artigo 512 do Código de Processo Civil. Alegação improcedente. O acórdão somente substituiria a decisão recorrida se o recurso houvesse sido conhecido e provido. 2. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. 3. Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa "constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide". Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 194382, Relator(a): MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2003, DJ 25-04-2003 PP-00052 EMENT VOL-02107-03 PP-00456).

1064 PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ISS. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. INOCORRÊNCIA. ARTS. 150, § 7o DA CF/88 E 128 DO CTN. VÍCIO NA CITAÇÃO. INOCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. FATO GERADOR. LEI MUNICIPAL No 1.603/84. DIREITO LOCAL. SUMULA 280 DO STF. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO EM SEDE DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. JUNTADA DA LEI MUNICIPAL À INICIAL DA AÇÃO. NÃO OBRIGATORIEDADE. (...) 4. *O ente federado com competência tributária, baseado no artigo 128 do CTN - o qual tem como fundamento de validade o artigo 150, § 7º, da CF/88 -, está autorizado a editar lei específica, instituindo a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação,* de forma que a Lei Municipal no 1.603/84 veio tão-somente a dar efetividade aos referidos dispositivos legais. Ademais, análise mais profunda da questão esbarraria no óbice da Súmula 280 do STF, máxime porque a quaestio iuris foi solucionada pelo Tribunal Estadual também à luz da interpretação de lei local, qual seja, a Lei Municipal 1.603/84, em seus arts. 20 e 30.(...). (STJ, 1ª Turma, Resp 857.614/SP, Ministro LUIZ FUX, março/2008).

1065 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. O proprietário, o dono da obra ou o condomínio da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidariamente responsáveis com o construtor pelo cumprimento das obrigações previdenciárias. Porém, se as contribuições previdenciárias incidentes sobre a construção civil são recolhidas pelo executor da obra, não há que cogitar-se de exigir as contribuições do tomador do serviço, sob pena de bis in idem. Apelação e remessa oficial desprovidas. (TRF4, 2ª Turma, AC 2001.04.01,075913-3/RS, Dees. Fed. João Surreaux Chagas, set/03). Vide ainda RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011, - ementa transcrita na próxima nota de rodapé.

responsável, não há causa para sua responsabilização (que surge apenas, reitere-se, quando o responsável descumpre as obrigações de outra natureza que a lei impõe)[1066].

[1066] TOMADORA E PRESTADORA DE SERVIÇOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO. A empresa tomador dei serviços deve acautelar-se fiscalizando o recolhimento da contribuição previdenciária pelas empresas que lhe prestam serviços, sob pena de ser solidariamente responsável por eventual inadimplemento. Tal responsabilidade solidária será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura. (TRF4, 1ª Turma, AC 2001.70.09.003862-4/PR, Rel. Des. Fed. Mária Lúcia Luz Leiria, ago/2004). Neste sentido, aliás, no Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, a Ministra Ellen Gracie, relatora do caso, é claríssima quando esclarece que a responsabilidade envolve duas normas: a norma tributária impositiva e a norma de responsabilidade, cada qual com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. É relevante ainda notar que utiliza a expressão "regra matriz de responsabilidade tributária" para diferenciar a norma de responsabilidade da norma tributária impositiva, considerada "regra matriz de incidência tributária: DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas "as pessoas expressamente designadas por lei", não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que *o pagamento efetuado por um aproveite aos demais*, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. *4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O "terceiro" só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.* 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a conseqüência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que

O Supremo Tribunal Federal sublinha a necessidade de que, relativamente à substituição, a validade de seu regime supõe, a observância de alguns limites relativos à própria relação contributiva (normas de competência e princípio da capacidade contributiva), e outros à responsabilização mesmo (razoabilidade e proporcionalidade)[1067]. Relativamente a esse último, apregoa-se ser imperativo a vinculação do terceiro (responsável *lato sensu*) com o fato gerador: trata-se, aliás, de simples observância às próprias normas gerais (art. 128 do CTN)[1068]. Relativamente ao primeiro, é destacado nos julgados que a substituição pressupõe a possibilidade de transferência da carga tributária ao contribuinte: é que o princípio da capacidade contributiva impediria que se onere o

---

1067 EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11% ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte. *2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.* 3. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto. 4. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos forte na base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior. 5. Inexistência de extrapolação da base econômica do art. 195, I, a, da Constituição, e de violação ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco, estampados nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição. Prejudicados os argumentos relativos à necessidade de lei complementar, esgrimidos com base no art. 195, § 4º, com a remissão que faz ao art. 154, I, da Constituição, porquanto não se trata de nova contribuição. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 603191, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-170 DIVULG 02-09-2011 PUBLIC 05-09-2011 EMENT VOL-02580-02 PP-00185).

1068 PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ISS. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. INOCORRÊNCIA. ARTS. 150, § 7o DA CF/88 E 128 DO CTN. VÍCIO NA CITAÇÃO. INOCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. FATO GERADOR. LEI MUNICIPAL No 1.603/84. DIREITO LOCAL. SUMULA 280 DO STF. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO EM SEDE DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. JUNTADA DA LEI MUNICIPAL À INICIAL DA AÇÃO. NÃO OBRIGATORIEDADE. (...) 4. *O ente federado com competência tributária, baseado no artigo 128 do CTN - o qual tem como fundamento de validade o artigo 150, § 7º, da CF/88 -, está autorizado a editar lei específica, instituindo a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação,* de forma que a Lei Municipal no 1.603/84 veio tão-somente a dar efetividade aos referidos dispositivos legais. Ademais, análise mais profunda da questão esbarraria no óbice da Súmula 280 do STF, máxime porque a quaestio iuris foi solucionada pelo Tribunal Estadual também à luz da interpretação de lei local, qual seja, a Lei Municipal 1.603/84, em seus arts. 20 e 30. (...). (STJ, 1ª Turma, Resp 857.614/SP, Ministro LUIZ FUX, março/2008)

substituto com tributo devido pelo substituído: "não se pode onerar o substituto com tributo que é devido pelo substituído, quando não é possível o repasse do encargo relativo ao tributo"[1069].

Ato contínuo, salientam alguns julgados que, como aos substitutos caberia *apenas fazer o destaque e repassar os valores à Fazenda*, não deteriam legitimidade para questionar a legalidade ou o montante da dívida, que prosseguiria sendo do contribuinte[1070]. No entanto, e em certa medida contrário a esse ponto, há decisão do STJ (proferida em regime de "recursos repetitivos", servindo de orientação ao Judiciário de forma ampla), reconhecendo que, na substituição, a relação tributária se estabelece entre substituto e Fazenda. Assim é que caso haja alguma diferença a ser cobrada, ela não poderia ser do substituído, senão somente do substituto: "a exigência do valor 'remanescente' do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao

---

1069 PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECISÃO JUDICIAL FAVORÁVEL AO SUBSTITUÍDO. REFORMA POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR O TRIBUTO DO SUBSTITUTO, EM RELAÇÃO AO PERÍODO EM QUE VIGORAVA A DECISÃO REFERIDA. PRECEDENTES. 1. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, no regime de substituição tributária, não se pode exigir do substituto o ICMS (ou eventuais diferenças) não recolhido durante o período em que o substituído foi beneficiado por decisão judicial que autorizou o recolhimento do tributo fora do regime mencionado. *Por força do princípio da capacidade contributiva — não se pode onerar o substituto com tributo que é devido pelo substituído*, quando não é possível o repasse do encargo relativo ao tributo —, mitiga-se a regra contida na Súmula 405/STF. Nesse sentido: REsp 887.585/RS, 2a Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 13.3.2009; REsp 1.028.716/RS, 1a Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 3.5.2010; AgRg no REsp 1.036.368/RS, 2a Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 6.8.2010. 2. Recurso especial não provido. (STJ, 2ª Turma, Resp1229308/MG, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 22/02/2011, DJ2 04/03/2011).

1070 TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO PRODUTOR RURAL. RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI 8.212/91, ARTS. 25 E 30. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. LEGITIMIDADE AD CAUSAM PARA O PEDIDO. PROVA DO ENCARGO FINANCEIRO. CTN, ART. 166. SÚMULA 546/STF. 1. Na hipótese da contribuição previdenciária exigida do produtor rural (Lei no 8.212/91, art. 25, I e II) incumbe ao adquirente de sua produção destacar do preço pago o montante correspondente ao tributo e repassá-lo ao INSS (Lei no 8.212/91, art. 30, III e IV). Evidencia-se, nessa sistemática, que *o adquirente não sofre diminuição patrimonial pelo recolhimento da exação, pois separou do pagamento ao produtor rural o valor do tributo. 2. O adquirente não detém legitimidade ad causam para discutir a legalidade da referida exigência,* caso a entenda descabida, de modo a obter provimento jurisdicional que lhe autorize a recolher o tributo da forma que entende conforme à lei, e nem para postular a repetição de valores indevidamente recolhidos a título da mencionada contribuição, já que somente cabem a discussão da exigibilidade do tributo e sua restituição quando evidenciado que o contribuinte de direito não recuperou do contribuinte de fato o valor recolhido. 3. Recurso especial desprovido. (STJ, 1ª Turma, Resp 503.406/SC, Rel. TEORI ZAVASCKI julgado em 06/11/2003, Dje 15/03/2004).

substituto (montadora), este, sim, integrante da relação jurídica tributária"[1071]. Neste ponto, é importante considerar que a extinção da obrigação tributária fica, por vezes, um tanto confusa porque a jurisprudência não distingue com clareza entre a substituição total – a

---

[1071] TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. DISTRIBUIÇÃO DE PRÊMIOS DE LOTERIA. LEI Nº 8.981/95. I - O artigo 63, da Lei no 8.981/95, com a redação da Lei no 9.065/95, expressamente prevê que os prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços através de concursos e sorteios de qualquer espécie, estão sujeitos à incidência do imposto de renda e que a pessoa jurídica que procede à distribuição de prêmios é o responsável pelo pagamento do tributo. II - *"A obrigação tributária nasce por efeito da incidência da norma jurídica originária e diretamente contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo"* (Ministro ARI PARGENDLER, REsp no 86.465/RJ, DJ de 07/10/96). III - Precedentes. IV - Recurso especial improvido. (STJ, 1ª Turma, Resp 412.997/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, julgado em 25/11/2003, Dje 15/03/2004).
PROCESSO CIVIL. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/ FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA. ARTIGOS 8o, II, "B", C/C 13, § 1o, II, "B", DA LC 87/96. ARTIGO 128, DO CTN. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA. (...) 4. O artigo 128, do CTN (cuja interpretação estrita se impõe), dispõe que, sem prejuízo do disposto no capítulo atinente à Responsabilidade Tributária, "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". 5. Deveras, doutrina abalizada elucida o conteúdo normativo do artigo 128, do Codex Tributário: "O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas idéias básicas, a saber: 1) a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo; 2) a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos no capítulo a terceiros. O artigo começa com a expressão 'sem prejuízo do disposto neste Capítulo', que deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código. Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo Capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138. A seguir o artigo continua: 'a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa', determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei. Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada 'de forma expressa'. Por outro lado, fala o legislador, em 'crédito tributário', de tal maneira que a expressão abrange tanto os tributos como as multas, quando assim a lei o determinar. Significa dizer que o crédito tributário, cuja obrigação de pagar for transferida a terceiros, sempre que não limitado, por força do CTN ou de lei promulgada nesses moldes, à tributação apenas, deve ser entendido por crédito tributário total. Em havendo, todavia, qualquer limitação expressa, a transferência da responsabilidade pela liquidação do crédito só se dará nos limites da determinação legal." (Ives Gandra da Silva Martins, in "Comentários ao Código Tributário Nacional", vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 232/234). 6. Nesse segmento, Paulo de Barros Carvalho, enfatizando que o substituído permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária, consigna que: "A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. 'Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que

que aplicável os raciocínios elaborados – e a mera retenção por conta – caso do imposto de renda pessoa física –, em que se entende existir mero adiantamento por parte da fonte pagadora[1072] do imposto devido pelo contribuinte, sendo desse último que eventual diferença deverá ser cobrada.

No entanto, em que pese o atual estado da arte (doutrinário e jurisprudencial), em grande medida confuso, acerca do tema, ao menos dois pontos parecem não ter maiores divergências. Seriam as ideias nucleares quanto às figuras do contribuinte e do responsável tributário. Contribuinte seria aquele que realizou a materialidade do fato previsto na hipótese de incidência e que, por essa razão, está obrigado ao adimplemento da prestação tributária. Responsável[1073], a seu turno, seria terceiro, isto é, não realizador do ato ou negócio previsto no antecedente da regra-matriz, alçado à categoria de devedor da prestação jurídico-tributária. Ocorre, no entanto, que tais entendimentos centrais, que

---

1072 PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO RETIDOS NA FONTE PELA EMPRESA TOMADORA DE SERVIÇOS. ART. 30, DA LEI N. 10.833/2003, ART. 52 DA LEI N. 7.450/85, E ART. 2º, DO DECRETO-LEI N. 2.030/83. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA OPTANTE PELO LUCRO REAL. VERIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL. VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES.1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que labora de modo suficientemente fundamentado para sustentar o decisum.2. O argumento desenvolvido pela empresa prestadora de serviços terceirizados (cessão de mão-de-obra) de que os salários e encargos sociais não são receita sua mas mero reembolso de valores despendidos com o pessoal contratado não é suficiente para afastar a técnica de retenção na fonte do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), visto que, quando da apuração de tais tributos pelo lucro real, os valores são retirados da base de cálculo das exações como despesas que representam. Isto é, tais valores não são tributados. Além disso, *o valor que foi "indevidamente" tributado mediante retenção na fonte constitui-se mero adiantamento que é devolvido à empresa quando da apuração do IRPJ e da CSLL devidos mediante abatimento a ser feito na declaração de rendimentos.* Acaso o valor retido na fonte seja superior ao valor até então apurado dos tributos, ocorre a restituição dos saldos negativos do IRPJ e da CSLL pelas vias adequadas.3. Nesse sentido: "Ausente o interesse de agir em relação ao pedido de exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, devidos pela empresa de trabalho temporário, dos valores atinentes a salários e encargos da mão-de-obra contratada por conta e ordem dos tomadores de serviços, por já haver a previsão legal para tal dedução no regime de apuração pelo lucro real" (AgRg nos EDcl no AgRg no AG n.º 1.105.816 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 2.12.2010). 4. A sistemática de retenção na fonte da CSLL, na forma do art. 30, da Lei n. 10.833/2003 já foi julgada legítima nesta Corte pelos seguintes precedentes: REsp. n. 1.350.137/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012; REsp. n. 1.250.090/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 28.08.2012. Mutatis mutandis, o mesmo raciocínio se aplica aos arts. 52 da Lei 7.450/85, e 2º, do Decreto-Lei n. 2.030/83, que se referem ao IRPJ. 5. Recurso especial não provido. (REsp 1317288/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2013, DJe 29/04/2013).

1073 O termo aqui abrange tanto a responsabilidade em sentido estrito, digamos assim, quanto à substituição tributária. É dizer, a substituição seria uma espécie de responsabilidade. É nesse sentido que o utilizaremos.

aparentemente seriam pontos de convergência, em realidade são a origem de muitas das incompreensões relacionadas ao tema. É que lhes é subjacente a premissa de que se estaria a tratar de apenas uma relação jurídica – cujo objeto seja o pagamento dos tributos –, e que os "responsáveis" e "substitutos" seriam "terceiros" chamados a pagar por manifestação de riqueza demonstrado por outrem – o realizador da hipótese de incidência tributária.

Destarte, como observado de forma percuciente por Leandro Paulsen, a referência ao substituto e ao responsável tributários como *terceiros (dritter Persone, terzo, terceiro) obrigados ao pagamento do tributo se deve a uma perspectiva centrada no fato gerador e pode levar à incompreensão desses institutos*[1074]. É necessário ampliar o olhar relativo ao fenômeno fiscal, compreendendo que em realidade está-se diante de uma plêiade de obrigações de natureza distintas, cujo desiderato final é verter aos cofres públicos a tributação devida – ancorada nos eventos reveladores de capacidade contributiva. Ao se vislumbrar a autonomia de cada obrigação jurídica – pelas quais cada um dos responsáveis e/ou substitutos são chamados a colaborar com a tributação –, é possível identificar sua natureza e seus próprios pressupostos de fato, sujeitos e objetos. E, na análise de cada uma dessas relações jurídicas, não é correto chamar o respectivo obrigado de terceiro, posto que se trata de sujeito próprio a ela. Ademais, muitas vezes a posição jurídica do substituto ou do responsável implica diversas relações jurídicas com o contribuinte e com a Fazenda[1075].

Vimos que Alfredo Augusto Becker, já em 1963 – ano em que publicada suas reflexões – tangenciara tal compreensão dos fenômenos de substituição e responsabilização tributárias como resultantes (e/ou representativas) de relações jurídicas distintas àquela inaugurada com o contribuinte do imposto. Porém, como vimos, estabelecia como "hipótese de incidência" da substituição, a mesma da relação jurídica "tradicional" (contribuinte), sem aprofundar como distinguir uma e outra relação, assim como o fundamento de legitimação da escolha de pessoa não realizadora do fato signo presuntivo de riqueza como devedora do imposto. De forma semelhante, e relativamente à hipótese de responsabilidade tributária, não esclarece o fundamento que legitimaria o

---

[1074] Paulsen, Leandro. (2012). *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado [livro eletronico].

[1075] Paulsen, Leandro. (2012). *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado [livro eletronico].

responsável a ser garante do pagamento do tributo inadimplido pelo contribuinte. Mais recentemente Ricardo Lobo Torres[1076], de maneira sucinta, sem aprofundar seu raciocínio, defende a existência de dois pressupostos de fatos, ou duas normas: a principal e a secundária que altera o aspecto subjetivo da primeira. Foram Marçal Justen Filho e Leandro Paulsen quem, em suas teses de doutorado, exploraram o tema de forma mais minudenciosa, trazendo à luz leituras mais robustas acerca dessa multiplicidade de normas – e suas interconexões – regentes da "sujeição passiva tributária" *pari passu* os limites normativos – conexo à ideia de "capacidade colaborativa" – às escolhas desses outros sujeitos passivos dessas relações adjacentes.

2.2. DEVER DE COOPERAÇÃO COMO FUNDAMENTO DE UM NOVO OLHAR ÀS CATEGORIAS "RESPONSABILIDADE" E "SUJEIÇÃO" TRIBUTÁRIAS, E CAPACIDADE COLABORATIVA COMO LIMITE À ELEIÇÃO DE "TERCEIROS" COMO SUJEITOS AOS DEVERES DE COOPERAÇÃO

Para Marçal Justen Filho seriam várias as categorias de sujeitos passivos que deteriam deveres – ora de pagar o tributo, ora de colaboração – junto à administração fiscal. Mas, sob o aspecto lógico-jurídico – com base no aspecto jurídico-positivo –, seria "viável distinguir [essas] várias categorias de sujeição passiva na medida em que o regime jurídico variasse". Isto é, entende que a distinção entre as espécies de sujeição passiva se revela útil quando permite "distinguir normas e princípios jurídicos aplicáveis a cada categoria distinguida", regimes jurídicos específicos a cada uma delas. Daí entender que

---

[1076] "(...) responsável é a pessoa que, não participando diretamente da situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, embora a ela esteja vinculada, realiza o pressuposto legal da própria responsabilidade ou o seu fato gerador (Haftungstatbestand)". Torres, Ricardo Lobo. (2009). *Curso de Direito Financeiro e* Tributário (16a ed.). Rio de Janeiro: Reenovar, p. 261.

existiriam três figuras atreladas - ainda que indiretamente- a efetividade da tributação: "contribuinte", "substituto tributário" e "responsável tributário"[1077].

Partindo da noção de "destinatário constitucional tributário", expressão adaptada por Marçal Justen Filho da original "destinatário legal tributário", de Héctor Villegas[1078], e que se refere à pessoa que realizou a materialidade da hipótese de incidência, ressalta o autor que tal figura não se confunde à de contribuinte. É dizer, o "destinatário constitucional tributário" não será, só por ostentar tal condição, contribuinte. Poderá vir a sê-lo caso a lei assim o estabeleça. Isso porque a figura do contribuinte diz respeito ao critério pessoal do mandamento[1079], enquanto a figura do destinatário constitucional tributário se refere ao aspecto pessoal da hipótese[1080]. A regra geral é que o destinatário constitucional tributário seja "transformado" em sujeito passivo da relação jurídica tributária, caso em que estaremos diante da figura do contribuinte. Do contrário, estaremos diante das demais espécies de sujeição, isto é, de "substituição" ou de "responsabilidade".

Ao tratar da "substituição tributária", Marçal Justen Filho salienta que as correntes que tratam do tema "pecam por um vício nuclear comum, consistente em supor que, de fato, a substituição decorre de uma espécie de anomalia congênita da norma tributária", anomalia essa consistente na incompatibilidade entre o aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária e a determinação subjetiva do mandamento da norma tributária[1081]. Para solucionar essa questão, entende ser necessário firmar duas premissas fundamentais: (i) desconsiderar as acepções semânticas de "substituto" e "substituição"; e (ii) afastar-se a

---

1077 Acerca da classificação, bastante corrente em doutrina, entre a "sujeição passiva direta" e a "sujeição passiva indireta", reconhece-a inadequada, posto que cada uma das três espécies de sujeição passiva não deteriam pontos em comum, e/ou distintos, suficientes a agrupá-los em uma mesma categoria. Nas palavras do referido autor: "(...) não vislumbramos, por outro lado, fundamento para distinguir a sujeição passiva em direta e indireta. Nem se trata de discordar sobre palavras (afinal, por que utilizar as expressões 'direta' e 'indireta'?). Mas é que não há utilidade nem justificativa para tentar agrupar as três espécies tributárias nesses termos. Não há ponto em comum que aproxime tanto responsabilidade e substituição e que as afaste tanto do contribuinte, para permitir a distinção". Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 302.

1078 Vide nota de rodapé nº 1050.

1079 Aspecto identificador do sujeito passivo da relação jurídica tributária principal.

1080 Aspecto identificador do sujeito realizador do evento tributável, e que por isso manifesta capacidade contributiva.

1081 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 265.

confusão entre conceitos "lógico-jurídicos" e "jurídico-positivos"[1082]. Feitos esses esclarecimentos, afirma o autor entender ser de Andrea Parlato a mais perfeita construção doutrinária sobre o tema[1083]. Consoante essa autora, existiriam duas normas. Uma delas, denominada "norma tributária normal" prescreve o "relacionamento típico e normal", enquanto a outra, chamada de "norma secundária" ou "integrativa", vincula-se à primeira, para, elegendo elementos específicos, produzir o fenômeno da substituição.

Em outras palavras, existiria uma primeira norma tributária, "normal", na qual se estabelecem a hipótese de incidência e o mandamento ordinários – em que o "destinatário constitucional" (aspecto pessoal do antecedente) é coincidente ao sujeito passivo do mandamento (contribuinte). Ainda, haveria uma segunda norma, cujo propósito é o de estabelecer a substituição. Nas palavras do próprio Marçal Justen Filho, essa norma "se conjuga com a norma principal para estabelecer um esquema excepcional, cujo resultado consiste em que a prestação tributária deverá ser saldada não pelo destinatário legal tributário, mas pelo sujeito passivo excepcional"[1084], que é justamente o substituto. Esquematicamente:

1082 Nas próprias palavras do autor: "Para possibilitar a solução a essas questões, propomos duas preliminares de cunho indispensável. A primeira é a de desvincular o tratamento do problema de qualquer acepção semântica atribuível à expressão 'substituição'. Não é possível atingir a bom termo partindo da tentativa de descobrir o que significa 'substituição'. E isso porque não há qualquer vinculação necessária entre a expressão e o fenômeno que costumeiramente indicado através dessa terminologia. Ainda que possamos manter as expressões 'substituição' e 'substituto', isso não nos induz a conceber que o fenômeno enfocado tenha necessariamente a ver com as referências semânticas vulgarmente associadas a ditas palavras. Mais ainda, nem mesmo as referências semânticas técnico-jurídicas para 'substituição' e 'substituto' têm qualquer influência obrigatória sobre os conceitos de que se trata. (...) A segunda preliminar relevante é a de que não se pode confundir o conceito lógico-jurídico de 'substituição' com os conceitos jurídico-positivos indicados legislativamente pela mesma expressão. É comum a doutrina incorrer em tal equívoco. Basta uma lei valer-se da expressão 'substituto' ou 'substituição' para que muitos doutrinadores dediquem-se a construir o conceito de 'substituição' – o que seria válido se tivessem em vista que o resultado atingido seria correto e apropriado apenas para aquele caso examinado. Esse desvio científico há de ser reprimido. É que o conceito lógico-jurídico de 'substituição' não pode ser imposto ao legislador, nem é possível, opostamente, trocar o conceito lógico-jurídico pelo conceito legal. Assim, é possível que, faticamente, seja verificado que o legislador instituiu um devedor e previu, posteriormente, que outrem assumiria a posição passiva. Ou, até, que o legislador elaborou uma norma viciada pela incompatibilidade entre mandamento e hipótese de incidência. A partir dessas constatações não se pode é afirmar que substituição corresponde a isso ou aquilo. O máximo admissível seria a proposição de que determinada lei denominou substituição a fenômeno com certas peculiaridades. Nada impede, inclusive, que outra lei denomine substituição a fenômeno radicalmente diverso". Justen Filho, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*, p. 266-267

1083 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 268.

1084 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 269.

> Representando esse raciocínio, poderíamos estabelecer que norma autônoma ou principal tem a seguinte configuração básica:
>
> "Se ocorrer o fato x, deverá o sujeito z pagar a importância H" (Norma N)
>
> Já a norma acessória seria representável nos seguintes termos:
>
> "Se, além do fato x previsto na norma N, ocorrer o fato Y, quem deverá pagar o valor H será o sujeito W" (Norma N1)

Observa que seriam duas as peculiaridades caracterizadoras do relacionamento entre essas duas normas: (i) coexistem conjuntamente; (ii) e não coexistem autonomamente. Caso assim não fosse, ou uma ab-rogaria a outra, ou existiriam dois tributos, posto que as duas hipóteses de incidência seriam "inconfundíveis" e os dois mandamentos "distintos"[1085]. Quanto à liberdade do legislador em estabelecer "substituições" tributárias, Marçal Justen Filho responde-a negativamente. Seriam três exigências[1086] para a legítima instituição da substituição tributária. Primeiro, é necessária uma situação de poder, em razão da qual o destinatário legal tributário se encontre subordinado à vontade de outra pessoa. Segundo, essa situação de poder há de "referir-se (...) ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma"[1087]. Terceiro, essa situação de poder é decorrente "de

---

1085 "A peculiaridade que diferencia esse relacionamento inter normativo é, primeiramente, a de que a norma não autônoma não retira a validade da norma autônoma. Ou seja, não se trata de normas entre si incompatíveis, uma ab-rogando a outra. Portanto, coexistem conjuntamente. A segunda peculiaridade está em que elas não coexistem autonomamente uma em relação a outra. Se coexistissem autonomamente, o resultado seria de existirem duas hipóteses de incidência inconfundíveis e dois mandamentos distintos. Se assim fosse, o resultado seria o de nascerem simultaneamente e independente, dois deveres tributários. Haveria dois tributos diversos. Não é assim, porque há, em última análise, um único tributo – no sentido de que a norma não autônoma ou acessória não se sustenta por si só. Como se vê, a existência da norma não autônoma não acarreta o resultado de que só surja dever tributário quando ocorram os fatos X e Y. Enquanto não verificado o fato Y (ou seja, uma ocorrência especial que se soma ao evento previsto hipoteticamente como hábil a desencadear a incidência da norma autônoma), o dever tributário obedecerá exclusivamente às disposições da norma autônoma. Nunca será possível desvincular a norma não autônoma da norma autônoma, embora a recíproca não seja válida. Ou seja, não há possibilidade de manter-se a nora acessória por si só, se for revogada (por exemplo) a norma autônoma. Igualmente, nunca será viável incidir apenas a norma não autônoma. Mas ao contrário, será possível revogar a norma não autônoma, sem que isso retire a validade da norma autônoma. E, também, será possível que, em dadas circunstâncias, apenas seja aplicável a norma autônoma, sem que se aplique a norma não autônoma (aliás, isso será o usual e comum)". Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, pp. 271-272.

1086 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, pp. 275-278.

1087 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 275.

circunstâncias alheias a uma norma tributária"[1088]. Ante tais exigências – lógico-jurídicas e jurídico-positivas -, é que Marçal Justen Filho alude à figura do "destinatário da condição de substituto"[1089].

Ao tratar de "responsabilidade tributária", o autor coloca, como questão prévia, imprescindível a compreensão do tema, a discussão acerca do cunho sancionador da "responsabilidade tributária". "É sedutor o argumento de que só surge a responsabilidade se e quando um sujeito deixa de cumprir um dever a si atribuído, o que corresponderia a uma conduta ilícita"[1090]. Reconhece que, ainda que, de fato, assim seja, parece-lhe problemático "acatar a afirmativa de que a situação jurídica em que se encontra o 'responsável' tenha natureza sancionatória"[1091]. Problemático porque, primeiro, o dever de responsabilidade não é vinculado à conduta do próprio responsável, mas "se proporciona a situações a ele absolutamente estranhas". Segundo porque o dever imposto ao responsável não elimina e nem substitui a sujeição tributária do contribuinte e do substituto. É dizer, o contribuinte continuará sendo contribuinte, assim como o substituto continuará como substituto. E terceiro porque o Estado não pode exigir mais de uma vez a mesma prestação tributária. Assim, "certamente (...) não se terá 'responsabilidade tributária' se o 'responsável for compelível ao pagamento além e independentemente do efetivo pagamento por parte do contribuinte ou do substituto"[1092]. Observa Marçal Justen Filho, portanto, que, se o contribuinte saldar o débito, nada poderá ser exigido do responsável. E

1088 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 275.

1089 "(...) poderíamos aludir a um destinatário da condição de substituto, (...). Se, como posto, não há liberdade para o legislador instituir a substituição a seu alvedrio, também inexiste espaço para impor a condição de substituto a quem bem entender. Verificados os pressupostos acima indicados, o legislador terá a faculdade de criar a substituição, atribuindo a sujeição passiva àquela pessoa que está em posição de poder relativamente ao gozo da riqueza por parte do destinatário legal tributário. Somente sobre tal pessoa é que será possível recair a situação tributária passiva de substituto. É que, atribuída a sujeição passiva a outrem, haveria uma desnaturação da substituição, no sentido de que se tornaria irrelevante a previsão da situação de poder a vincular sujeitos. O terceiro, arbitrariamente escolhido pela lei não estaria na situação de poder que constitui o núcleo essencial da formação do conceito de substituição. Assim, desnaturada a substituição, ter-se-ia de reconhecer a existência de outra figura qualquer, eventualmente inconstitucional"". Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, pp. 278-279.

1090 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 288.

1091 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 288

1092 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 289.

mais ainda: caso o responsável tenha efetivado o pagamento, poderá promover ação de regresso em face do contribuinte ou do substituto[1093].

Por tais razões, conclui o autor não se poder "reconhecer a existência de uma sanção", sendo que o "valor que o responsável paga é tributo devido pelo contribuinte", e não uma sanção. Rechaçada a "solução 'sancionatória'", decide seguir o pensamento tradicional, encarando o responsável tributário como sujeito passivo tributário[1094]. Salienta, porém, que, na responsabilidade tributária, há, efetivamente, um ato ilícito tributário. No entanto, aqui, a sanção não pode ser distinguida do tributo. "E não pode porque se confunde com uma prestação tributária já existente". A sanção consistiria, portanto, em alguém tornar-se obrigado juntamente com os devedores de uma relação jurídica tributária já existente[1095]. Estruturalmente, entende Marçal Justen Filho, que a norma instituidora da responsabilidade tributária é formada por um endonorma e por uma perinorma[1096]. A endonorma estabelece um dever diverso do de pagar. A hipótese de incidência dessa endonorma descreveria, em sua materialidade uma "situação-base em que um sujeito encontra-se em relação de poder – não com o gozo de uma determinada riqueza por parte de terceiros – mas com o cumprimento do dever tributário que recai sobre outrem"[1097].

Nota-se, nesse ponto, a semelhança entre a "natureza das hipóteses de incidência da substituição e da responsabilidade"[1098]. Destarte, tanto em uma quanto em outra, a materialidade descreve uma "situação de poder jurídico". Porém, enquanto na substituição, o poder do destinatário da substituição envolve o "gozo da riqueza por parte do

---

1093 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, pp. 288-289.

1094 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 291.

1095 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 293.

1096 Adotando a designação de Carlos Cóssio para referir-se, respectivamente, à norma primária dispositiva (em que previstos comportamentos humanos que dão nascimento a relações jurídicas específicas), e à norma primária sancionatória (em que o descumprimento de uma norma dispositiva dá ensejo à relação de cariz coercitivo). Sobre normas primárias *versus* secundária, vide: Bobbio, Norberto. (2012). *Teoria da Norma Jurídica* (5a ed. rev.). São Paulo: Edipro; Hart, Herbert. (2011). *O conceito de direito* (3a ed.) Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian; Kelsen, Hans. (2005). *Teoria Geral do Direito e do Estado* (4a ed.). São Paulo: Martins Fontes; Kelsen, Hans. (2014). *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes.

1097 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 294.

1098 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 294.

destinatário legal tributário"[1099], na responsabilidade, referido poder envolve "o adimplemento do dever tributário já existente por parte do sujeito passivo tributário"[1100]. Outrossim, da mesma forma que na substituição, não pode a própria norma que institui a responsabilidade criar a situação de poder – *in casu*, sobre o cumprimento do dever tributário pelo destinatário constitucional, ou legal. A hipótese de incidência pode apenas descrever a existência e ocorrência dessa situação de poder, situação essa decorrente de outras normas ou circunstâncias. Salienta Marçal Justen Filho que o "fundamento jurídico que autoriza a transformação da situação de poder em dever tributário está, em última análise, na regra implícita de que a nenhum convivente em sociedade é dado furtar-se a colaborar com o Estado"[1101].

O "destinatário da responsabilidade" seria, portanto, aquele que se encontra em situação de poder sobre o sujeito passivo tributário, podendo-lhe exigir ou verificar o cumprimento da prestação devida. "Trata-se (...) de alguém que está em uma situação jurídica especial que lhe assegura, se o desejar, compelir o sujeito passivo a adimplir o dever tributário"[1102]. Assim, não se tem em mente, na construção da hipótese de incidência da endonorma, qualquer fato presuntivo de riqueza. Já no mandamento dessa endonorma é imposto um dever tributário ao destinatário da responsabilidade, consistente em valer-se de referida situação de poder a fim de verificar o adimplemento da prestação tributária, pelo destinatário legal tributário – ou mais detidamente, que se abstenha de realizar qualquer ato que possa favorecer o destinatário legal tributário sem a comprovação do mencionado adimplemento. O descumprimento desse dever imposto ao destinatário da responsabilidade – que é a hipótese de incidência da perinorma – será um ato ilícito tributário. No mandamento dessa perinorma, a responsabilidade tributária é prescrita[1103].

1099 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 294.

1100 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 294.

1101 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 295.

1102 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 295.

1103 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 296

Cria-se uma nova e distinta relação jurídica tributária, inconfundível, porém, anexa à já existente. Em realidade, seria essa nova relação jurídica verdadeiro reflexo daquela já existente, posto que "Todos os dados objetivos acerca da relação jurídica nascida são aqueles da relação jurídica tributária já existente"[1104], havendo apenas um sujeito passivo novo. Ante a "comunhão de objeto", satisfeita a prestação, seja pelos sujeitos passivos da relação jurídica principal, seja pelos sujeitos passivos da relação jurídica anexa (prescrita pela norma de responsabilidade tributária), desaparecerão ambas as relações[1105]. Por fim, menciona o autor existir um "destinatário legal da responsabilidade". Isso porque, assim como ocorre com o destinatário legal da substituição, não pode o legislador, livremente, impor a condição de responsável tributário. A responsabilidade tributária somente poderá recair "sobre o sujeito que deixou de exercitar o poder (dever) de constranger o sujeito passivo tributário a adimplir prestações que sobre ele recaíam"[1106]. Impende destacar que tanto no caso de substituição quanto no de responsabilização, salienta Marçal Justen Filho que "o fundamento jurídico que autoriza a transformação da situação de poder em dever tributário está, em última análise, *na regra implícita de que a nenhum convivente em sociedade é dado furtar-se a colaborar com o Estado*"[1107].

De forma semelhante, porém dando mais ênfase à caracterização, do que à estrutura normativa, das várias obrigações afetas à arrecadação tributária, Leandro Paulsen traz reflexões interessantes ao tema. Seu raciocínio parte da centralidade, em um Estado Democrático e Social de Direito, da função arrecadatória por ser o mecanismo necessário à implementação de políticas públicas afetas aos direitos fundamentais. Daí se falar em um dever fundamental de pagar tributos, atrelado, por óbvio, à manifestação de capacidade contributiva. É de interesse de toda a sociedade, portanto, que a tributação seja efetiva, isto é, que os valores devidos sejam adequadamente vertidos aos cofres públicos. E, nesse sentido, fala o autor em deveres de colaboração para que a arrecadação tributária seja *mais fácil, ágil e efetiva, minimizando o descumprimento das prestações tributárias próprias e*

1104 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 296

1105 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 296

1106 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 298.

1107 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 295

alheias[1108]. É dizer, na seara fiscal, os deveres dos cidadãos, inspirados pela solidariedade social, não se restringem à contribuição para as despesas públicas (dever fundamental de pagar tributos), podendo lhes ser exigido deveres de colaboração para que a tributação seja eficaz e efetiva.

Salienta Leandro Paulsen que esses deveres de colaboração, de caráter instrumental, podem ser impostos em caráter originário e independem da vinculação a obrigações de pagamento específicas. Isto é, seriam obrigações instrumentais – à obrigação principal de pagar tributos – por possibilitarem, em apertada síntese, conhecer da situação econômica dos cidadãos, fiscalizar e lançar os tributos, a fim de facilitar, assegurar e/ou mesmo garantir a arrecadação fiscal. Por ser obrigações que não se assentam em exigência de tributos – dever principal esse imputável apenas aos cidadãos com capacidade contributiva –, podem em tese ser direcionadas a todo e qualquer cidadão.

Daí afirmar que as obrigações do substituto e do responsável não nascem do *fato gerador do tributo e não têm natureza contributiva, tendo pressupostos de fato e objeto próprios atrelados à ideia de cooperação com a administração fiscal*[1109]. Ademais, as posições jurídicas do substituto e do responsável tributários implicam uma série de relações jurídicas com o Estado e com o contribuinte em que aparecem ora no polo passivo ora no polo ativo. O substituto não é sujeito passivo da obrigação tributária de pagar tributo, mas sim sujeito passivo de uma obrigação própria de reter e repassar ou, em não o fazendo, de pagar em lugar do contribuinte. Já o responsável frequentemente é sujeito passivo de obrigações formais e, no caso de descumpri-las assume posição de garante do pagamento do tributo, devido pelo contribuinte. Ademais, o substituto e o responsável figuram também como sujeitos ativos frente ao contribuinte quanto às suas prerrogativas de fazer a retenção ou de buscar o ressarcimento do tributo pago.

Mais especificamente, esclarece Leandro Paulsen que o pressuposto de fato da substituição tributária é uma situação lícita de cunho econômico em que o substituto aparece em *uma situação de ascendência sobre o contribuinte, seja quando tenha a posse*

[1108] Paulsen, Leandro. (2012). *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado [livro eletrônico].

[1109] Paulsen, Leandro. (2012). *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado [livro eletrônico].

do dinheiro a ser pago ao contribuinte, o que viabiliza a retenção do montante do tributo devido, ou quando o substituto possa exigir o tributo juntamente com o preço de um produto que venda ao contribuinte[1110]. Nesses casos, a lei institui o dever desse "terceiro" substituir o contribuinte na realização do pagamento do tributo. Não há qualquer substituição do contribuinte pelo substituto na própria relação contributiva. Isto é, o sujeito passivo da relação contributiva continua a ser o contribuinte substituído, motivo pelo qual tem que suportar a retenção ou o ressarcimento. O substituto, portanto, é mero colaborador da Administração, não participando da relação contributiva: o contribuinte só é deslocado da iniciativa de realizar o pagamento em caráter originário, todavia não da obrigação de suportar a carga tributária. Assim é que, se a lei expressamente não dispõe em contrário, o tributo inadimplido pelo substituto pode ser cobrado tanto do substituto como do contribuinte, a menos que esse já tenha suportado a retenção. Ou seja, o instituto da substituição não tem o efeito automático de excluir a responsabilidade do contribuinte, sendo as relações jurídicas de substituição e de contribuição conexas e interdependentes. Daí a conclusão do autor de que a obrigação do substituto deteria natureza híbrida: seu objeto é pagar, todavia pagar com o dinheiro do contribuinte. Feita a retenção, o pagamento é mera atividade de transferência de valores do contribuinte à Fazenda, sem reflexo nas finanças do substituto. Tratar-se-ia, portanto, de "um pagar que mais se caracteriza como um fazer"[1111].

Da mesma forma, explica que a responsabilidade tributária tem seu próprio pressuposto de fato, distinto do da hipótese de incidência tributária. A lei só pode pôr como responsável alguém que tenha alguma relação com os atos que dão lugar ao nascimento da relação tributária, de modo que possa exercer influência significativa sobre o contribuinte a fim de que este realize o pagamento, ou colaborar de algum outro modo para a arrecadação fiscal (como, por exemplo, fornecer informações úteis à Fazenda). É por isso que o pressuposto de fato da responsabilidade é uma infração a um dever, ainda que implícito, do responsável, causador de um dano (não recolhimento do tributo aos cofres públicos) aos

---

[1110] Paulsen, Leandro. (2012). *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado [livro eletrônico].

[1111] Paulsen, Leandro. (2012). *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado [livro eletrônico].

interesses da Fazenda. Nas hipóteses de responsabilidade, portanto, há sempre um dever instrumental cujo descumprimento pode levar à posição de responsável pela dívida tributária. A responsabilidade depende tanto do descumprimento de um dever de colaboração como da existência da dívida tributária e do seu descumprimento pelo contribuinte. Ou seja, só poderá ser redirecionada a cobrança do tributo ao responsável quando verificada a ocorrência de dois pressupostos de fato: o fato jurídico da norma de incidência tributária e o pressuposto de fato próprio da norma de responsabilidade. O responsável age como garante da dívida do contribuinte. Assim é que, ainda que silente a lei, deve-se garantir direito ao ressarcimento do responsável, sob pena de enriquecimento sem causa do contribuinte. No entanto, é de se destacar que a importância do direito de regresso não é idêntica na substituição e na responsabilidade tributárias. Ao passo que a efetividade do regresso é indispensável à validade da substituição, na responsabilidade, ele não é determinante da validade desta. O responsável só responde quando tenha descumprido dever formal próprio[1112].

Em síntese, para Leandro Paulsen, substituição tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (substituto tributário) que, em face da situação de ascendência que ostenta relativamente ao contribuinte (substituído) – situação essa que é o pressuposto de fato da regra matriz de substituição –, verifique a ocorrência do fato gerador do tributo, calcule e efetue, com valores retidos ou exigidos do contribuinte e em nome do contribuinte, o pagamento do tributo devido em caráter definitivo ou de montante a título de mera antecipação por conta de tributo que ainda tenha de ser calculado e ajustado pelo contribuinte (valores esses que, não fosse a norma de substituição, seriam pagos diretamente pelo contribuinte), sob pena de ficar o substituto obrigado a responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do montante que tenha deixado de recolher e que tampouco tenha sido pago pelo contribuinte. Responsabilidade tributária, a seu turno, é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em

---

1112 Paulsen, Leandro. (2012). *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado [livro eletrônico].

situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o faça, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte.

Entendemos conjuntamente a Leandro Paulsen e Marçal Justen Filho que ampliar-se o olhar afeto ao fenômeno tributário, observando-o como um dever fundamental de cooperação das pessoas com a Administração mais lato que o dever fundamental de pagar tributos, pode oferecer uma perspectiva de análise bastante fértil para a plena compreensão dos institutos que envolvem as variadas e distintas obrigações de outras pessoas que não os contribuintes, caso das relações de substituição e responsabilidades tributárias. No entanto, por serem deveres que, em tese, poderiam ser opostos a qualquer cidadão, é necessário se atentar aos fundamentos de legitimidade desses institutos da responsabilidade e da substituição, que em que pese decorrentes da praticabilidade fiscal, devem se assentar também em princípios outros, tais como adequação, razoabilidade e proporcionalidade. E, nesse ponto, interessante desenvolvimento fora feito por Leandro Paulsen, em obra específica, que identifica como critério legitimador à instituição de deveres de colaboração para pessoas não realizadoras da hipótese de incidência tributária o que ele denominou "capacidade colaborativa". Trata-se de ideia já subjacente tanto à sua obra antecedente, quanto à de Marçal Justen Filho, mas que agora é por ele colocada em destaque.

Inicia o raciocínio enfatizando que a colaboração com a tributação e, até mesmo, a participação ativa dos cidadãos para melhorar seu grau de eficácia e operatividade envolve não apenas interesses do erário-credor, mas de toda a coletividade: afinal, a tributação é a contraparte dos direitos fundamentais, a eles mesmo instrumental, de modo que apenas quando efetiva é que atinge seu desiderato. Daí que, para que a tributação realmente se faça realidade, é necessário ampla colaboração das pessoas, dos cidadãos, colaboração essa que tem um âmbito muito maior que o relativo à contribuir para o erário, envolvendo uma plêiade de obrigações ou deveres de outra natureza que tornam possível a fiscalização e o lançamento dos tributos, inclusive muitas vezes assegurando e facilitando sua arrecadação. E, essas obrigações fundadas no dever de colaboração aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar, classificadas como obrigações formais ou

instrumentais (impropriamente denominadas no direito brasileiro obrigações acessórias), e são sempre estatuídas em lei.

Entrando no tema relativo aos limites do sistema à imputação dessas obrigações, esclarece o autor que ao passo que o dever de pagar tributos tem como referência a capacidade contributiva das pessoas, o dever de colaborar com a tributação centrar-se-ia na capacidade colaborativa de cada qual. Assim é que, se sob a perspectiva do dever fundamental de pagar tributos, relevantes são as manifestações de riqueza, sob a perspectiva do dever fundamental de colaboração com a tributo, os são a possibilidade de aportar informações ou agir de outro modo para seu bom funcionamento. Capacidade colaborativa, portanto, pode ser compreendida como a *possibilidade que uma pessoa tem de, consideradas as circunstâncias das atividade que desenvolve, ou os atos e negócios que realiza, ou ainda a sua relação ou proximidade com o contribuinte ou com o fato gerador, estar em posição que lhe seja viável física, jurídica e economicamente, agir de modo tal a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização tributária ou a arrecadação dos tributos, colaborando, assim, para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda a sociedade*[1113].

Capacidade colaborativa revela-se, por exemplo, na possibilidade concreta que determinada pessoa tenha de, em face das próprias atividades, prestar informações úteis a fiscalização tributária sobre si mesmo e sobre terceiros. Também se evidencia em situações de ascendência – ou de poder, nas palavras de Marçal Justen Filho – que pessoas ostentem frente aos contribuintes e que lhes permita realizar retenções ou deles exigir os tributos devidos de modo a repassá-los aos cofres públicos com maior simplicidade, economia e segurança, evitando o inadimplemento por parte dos contribuintes. Em suma, e nas palavras de Leandro Paulsen, o "princípio da capacidade colaborativa está para a instituição de obrigações acessórias e de terceiros como o princípio da capacidade contributiva está para a instituição de tributos: dá-lhes suporte, justificativa e medida.

[1113] Paulsen, Leandro. (2014). *Capacidade Colaborativa. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 93.

Constitui critério para a validação constitucional das obrigações acessórias e de terceiros, provendo instrumentos para o seu controle"[1114].

Assim é que apenas pessoa que, em face de relações jurídicas mantidas com os contribuintes ou que tenham proximidade ao fato gerador, esteja em posição tal que lhe permita colaborar com a tributação mediante a prática de atos que razoavelmente estejam ao seu alcance, pode ser colocado como sujeito passivo de uma relação jurídica que tenha como objeto uma obrigação de colaboração. Cabe ter em conta, porém, que a presença de capacidade colaborativa não autoriza a instituição de obrigações em excesso, numericamente exageradas, de difícil cumprimento, demasiadamente trabalhosas ou que as desviem de suas atividades, exigindo esforço e dedicação extraordinários[1115].

Pois bem, nesse sentido, vimos que o substituto tributário seria obrigado a proceder ao recolhimento do tributo em nome e com recursos do contribuinte, interpondo-se, assim, entre as partes da relação contributiva (contribuinte e Administração Fiscal) para operacionalizar a arrecadação tributária. Logo, ostentam capacidade de colaboração para ser sujeito passivo dessa relação substitutiva pessoas que, em razão de sua posição de ascendência frente ao contribuinte, referente ao próprio gozo da situação presuntiva de riqueza em determinada relação ou negócio jurídico, tenham como proceder a retenção ou a cobrança dos valores diretamente dele, podendo agir no sentido de facilitar o fluxo dos tributos aos cofres públicos (ex.: fontes pagadoras, quanto às retenções e repasses, e fornecedores exclusivos, caso das montadoras, e.g). Da mesma forma, vimos que os responsáveis tributários são terceiros obrigados a colaborarem com a fiscalização e a arrecadação tributárias. Na hipótese de descumprimento dessas obrigações de colaboração que lhe são impostas poderão ser responsabilizados, passando a suportar a satisfação do crédito, como seus garantes. Ora, por certo que, a simples transferência da responsabilidade a "terceiro" sem uma causa adequada e suficiente seria irrazoável. Daí a exigência de que esses “terceiros” estejam em uma “relação de poder” em face ao contribuinte ou ao fato gerador apta a influir de forma relevante no adimplemento – ou não

---

1114 Paulsen, Leandro. (2014). *Capacidade Colaborativa. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 94.

1115 Paulsen, Leandro. (2014). *Capacidade Colaborativa. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 94.

– por parte dos contribuintes, como consubstanciadora de suas capacidades de colaboração (ex.: diretor e/ou administrador com poderes de gestão atuarem diligentemente sem que cometam ilícitos, sonegação etc.).

Sem dúvidas o princípio da capacidade colaborativa constitui rico instrumento para que possamos trabalhar com as obrigações de "terceiros", vislumbrando o que pode ser validamente exigido a tal título, forte na capacidade de colaboração de cada pessoa, bem como em quais situações ou a partir de que ponto tais obrigações são descabidas em face da ausência ou extrapolação da capacidade de colaboração dos respectivos sujeitos passivos. No entanto, em que pese a compreensão de que o princípio da capacidade contributiva seria princípio, ao mesmo tempo justificador e limitador, apenas da atribuição do dever de adimplir com os cofres públicos, em nada repercutindo na atribuição de deveres de cooperação - fundamentados e limitados pelo princípio da capacidade colaborativa -, entendemos de forma um pouco distinta. Tivemos a oportunidade de trazer tal ponto, *an passant*, quando da elaboração da dissertação de mestrado[1116], de forma que o trazemos novamente à lume, porém de forma mais detida.

2.3. AVANÇANDO: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITE CONSTITUCIONAL E NORTE INTERPRETATIVO AO ESTABELECIMENTO DAS “CAPACIDADES COLABORATIVAS”

1116 Uhdre, Dayana de Carvalho. (2017). *Competência tributária: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária*. Curitiba: Juruá.

Trata-se, a capacidade contributiva, de princípio-valor[1117] invocado em doutrina, tanto nacional quanto estrangeira, como "limitador [e dos mais importantes] da atuação impositiva do Estado"[1118]. Consigna-se que referido princípio busca, de alguma forma, estabelecer parâmetros para a lícita apropriação, pelo Estado, de parcela do patrimônio dos administrados, seja no que tange ao próprio cabimento da exação, seja no que se refere à mensuração do gravame. Andréa M. Darzé pontua que justamente por ser a tributação "instrumento eleito pelo sistema jurídico para viabilizar a própria existência do Estado de Direito, na medida em que consubstancia fonte de custeio compulsória das suas atividades"[1119], o princípio da capacidade contributiva surgiria como um contraponto, ainda que em termos relativos, a essa tributação. Contraponto esse que busca assegurar "os interesses e garantias dos particulares, especialmente no que se refere à isonomia e à

1117 Utilizamos o termo princípio consoante magistério de Paulo Carvalho de Barros, para quem "princípios" nada mais seria do que "normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica". Prossegue, referido autor, esclarecendo que "princípio" é "o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influindo vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica". Carvalho, Paulo de Barros. (2011). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. (4a ed.). São Paulo: Noeses, p. 261. Constata Paulo de Barros Carvalho que "sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor" (p. 265). Consoante essas normas-princípios estejam mais ou menos impregnados daquele componente axiológico, sustenta que estas podem se apresentar ora sob a forma de valores, ora de limites objetivos: "Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos. Em Direito, utiliza-se o termo 'princípio' para denotar as regras de que falamos, mas também se empresta a palavra para apontar normas que fixam critérios objetivos (...). Entrevemos na consideração do signo 'princípio' distinguindo-o como 'valor' ou como 'limite objetivo', um passo decisivo, de importantes efeitos práticos. (...). O deparar-se com valores leva o intérprete, necessariamente, a esse mundo de subjetividades, mesmo porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes. Quanto aos 'limites objetivos', nada disso entra em jogo, ficando muito mais simples a construção do sentido dos enunciados. (...). Atente-se, porém, para o seguinte: os 'limites objetivos' são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata Carvalho, Paulo de Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed.). Saraiva: São Paulo, pp. 150-152.

1118 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 40.

1119 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 40.

preservação do direito de propriedade (artigos 5º, caput e inciso XXII, e a150, II, da CF)"[1120].

Klaus Tipke e Joachim Lang destacam esse seu caráter universal, alertando, porém, às dificuldades enfrentadas pelos dogmáticos do Direito para definir seu conceito. Em suas palavras, ao passo que "o princípio da capacidade contributiva é mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação reconhecido como princípio fundamental da imposição justa", é contra ele objetado ser "muito ambíguo para se tirar soluções concretas"[1121]. Relativamente a essas dificuldades, enfrentadas pelos estudiosos do Direito, em se conceituar "capacidade contributiva" Marçal Justen Filho chega a afirmar que a simples alusão ao termo "desperta automaticamente ceticismo e desânimo na doutrina, tamanhas foram e têm sido as disceptações acerca do tema". Ceticismo em razão "da desconfiança acerca da possibilidade de solucionar o problema", e desânimo "pela dificuldade que o simples arrolar das soluções propostas representa"[1122].

Pacificado em doutrina apenas a referência à inafastabilidade de a norma jurídica de incidência descrever situação fática que tenha relevância econômica[1123]. No entanto, sob esse exclusivo ponto de vista, o princípio da capacidade contributiva se resumiria à mera decorrência lógica da sistemática da tributação. Consoante magistério de Paulo de Barros Carvalho, o legislador há de "ter presente que, de uma ocorrência insusceptível de

---

1120 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 40.

1121 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 41.

1122 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 232.

1123 Apesar ser opinião praticamente unânime em doutrina, há quem dissente de tal posicionamento. Renato Lopes Becho, por exemplo, sustenta que "a relevância econômica está no momento pré-jurídico para os impostos discriminados na Constituição, e tem como meio de controle para os demais tributos o princípio da capacidade contributiva. *Nada impede que o legislador constituinte originário tivesse eleito, contra toda a tradição constitucional brasileira, um certo dado não econômico como passível de tributação por impostos* (por exemplo, o uso de barba, como se fez na Rússia Antiga)" (Grifou-se). Lopes, Renato Becho. (2000). *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, pp. 125-126. Acerca do assunto, e em sentido diametralmente oposto – consoante a doutrina majoritária -, irretorquível a lição de Marçal Justen Filho: "a ausência de relevância econômica da hipótese de incidência desnatura o tributo. Inexistirá imposto, taxa ou contribuição se o mandamento de pagar for vinculado a uma situação base não avaliável economicamente. Poderá existir – e, até, existir validamente – uma regra extratributária, de natureza sancionatória". Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 236.

avaliação patrimonial, jamais conseguirá extrair cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, um valor em dinheiro". Assim, o que lhe deve interessar são os "eventos que ostentam signos de riqueza, passíveis, por vários ângulos, de ser comensurados e, por esse caminho, colhe a substância apropriada para satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que eles participarem de fatos daquela natureza"[1124].

Compreendido nesses termos, não parece o princípio suscitar maiores dificuldades, assumindo, em realidade, ares de manifesta obviedade, afinal, torna-se difícil (senão impossível) imaginar que a parte (prestação tributária, de natureza pecuniária) tenha natureza distinta do todo (evento sem substrato econômico). A questão, portanto, passa a ser quanto à possibilidade de se utilizar a expressão apenas nesse sentido tão estrito. Outras indagações[1125], circundantes a esse primeiro sentido, parecem exigir que se avance no sentido atribuído ao termo, de forma abarcar também os limites na consideração (apropriação) econômica do evento tributário. É dizer, assevera-se que o respeito à capacidade contributiva exige ainda que a cobrança do tributo respeite a "resistência econômica demonstrada" pela pessoa que realiza o fato jurídico tributário. É a chamada "capacidade contributiva subjetiva" (ou relativa), em oposição àquela primeira, denominada "capacidade contributiva objetiva" (ou absoluta).

A capacidade contributiva subjetiva exige, portanto, que o legislador leve em conta a possibilidade de o sujeito realizador do fato estar envolvido por circunstâncias que permitam atribuir-lhe o peso do gravame. Abre-se, assim, na opinião de Andréa M. Darzé "a possibilidade de distribuir a carga tributária de maneira mais equitativa, estabelecendo, a partir de um critério jurídico, a dosagem do valor do tributo"[1126]. Ocorre que, consoante bem lembrado pela mesma autora, no universo jurídico, inúmeros são os aspectos passíveis

---

1124 Carvalho, Paulo de Barros. (2011). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. (4a ed.). São Paulo: Noeses, p. 331.

1125 Tais como "(...) seria apenas este o limite dirigido ao legislador. É suficiente que o evento eleito como *causa* da tributação seja um signo presuntivo de riqueza para que se tenha por satisfeito o princípio da capacidade contributiva? E, sendo positiva as respostas a estas questões, estaríamos autorizados a inferir que o legislador é totalmente livre para mensurar a carga tributária?". Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 43.

1126 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 44.

de serem utilizados para referida "operacionalização", surgindo, nesse ponto, espaço para novas divergências.

Pode-se tomar como parâmetro "a mesma ocorrência factual descrita como hipótese de incidência, isoladamente considerada". Ou ainda, pode-se levar em conta "a situação econômica do seu realizador"[1127]. Paulo de Barros Carvalho atribui ao princípio da capacidade contributiva relativa esse primeiro sentido. Salienta que a observância "ao princípio da igualdade na imposição fiscal cingir-se-ia àquela da capacidade contributiva relativa, ou melhor, sempre que o legislador, tendo escolhido para suposto de normas tributárias fatos que demonstrem signos de riqueza, deva dosar igualitariamente a carga impositiva"[1128]. Já Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto tomam-no no segundo sentido, afirmando que o princípio "impõe que o legislador escolha como pressuposto dos impostos um fato, ligado ao contribuinte, que revele sua capacidade contributiva, 'fato signo presuntivo de riqueza' (Alfredo Becker) do contribuinte e não de terceiro, [posto que] a pessoa que deve ter seu patrimônio diminuído em razão do acontecimento desse fato há de ser a que provoca ou causa e que dele extrai proveito ou vantagem"[1129].

Há ainda quem analise o tema sobre outro aspecto, conectando a ideia de capacidade contributiva à de sujeição passiva tributária. Argumentam que a escolha do sujeito passivo tributário, isto é, daquele que deverá suportar o adimplemento da obrigação tributária só poderia recair sobre aquele que realizou a materialidade da hipótese de incidência tributária (fato signo presuntivo de riqueza), por ser quem demonstrara "capacidade contributiva". Entendem que a "capacidade de pagar a prestação, é atributo do sujeito

---

1127 Prossegue, ainda, a autora salientando que "num único conceito – capacidade contributiva relativa – são incluídas duas realidades totalmente diferentes". Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 44.

1128 Em outras palavras, "a realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo (...) só se torna exequível na exata medida em que se concretize no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensiona-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções do acontecimento". Carvalho, Paulo de Barros. (2011). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. (4a ed.). São Paulo: Noeses, p. 331-332.

1129 Ataliba, Geraldo; Barreto, Aires F. (1989). Substituição e Responsabilidade Tributária. *Revista de Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário*, 49, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 73.

passivo e não do fato jurídico"[1130]. Nesse sentido, Geraldo Ataliba e Aires Barreto defendem que apenas as pessoas, explicita ou implicitamente referidas pelo Texto Constitucional, através da escolha das materialidades, como destinatários da carga tributária, é que poderão ser sujeitos passivos da relação jurídica tributária, e assim o é porque apenas eles revelam capacidade contributiva pela participação, provocação ou produção de fatos tributáveis.**1131**.

Ante tal contexto caótico, mais uma vez Marçal Justen Filho traz ordem. Destaca, de início, que muitas das disputas sobre a definição, sentido e alcance da "capacidade contributiva" decorrem da própria ambiguidade da expressão. Em assim sendo, entende que "a doutrina acataria, de modo uniforme, certas conclusões fundamentais e básicas, disputando apenas sobre as expressões terminológicas adequadas"[1132]. Prossegue, referido autor, salientando que o princípio da capacidade contributiva se manifesta em dois momentos, informando, primeiramente, a elaboração da hipótese de incidência tributária e, posteriormente, a construção do mandamento normativo[1133] tributário.

No que tange a esse primeiro momento, o princípio da capacidade contributiva referir-se-ia a escolha de uma situação-base (materialidade da hipótese de incidência)

1130 Ataliba, Geraldo; Barreto, Aires F. (1989). Substituição e Responsabilidade Tributária. *Revista de Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário*, 49, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 73.

1131 Em princípio, só pode ser posta, como sujeito passivo das relações obrigacionais tributárias, a pessoa que – explícita ou implicitamente- é referida pelo Texto Constitucional como "destinatário da carga tributária" (ou destinatário legal tributário, na feliz construção de Hector Villegas, cf. artigo in RDP 30/242). Será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia, ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo como inferida da Constituição: ou quem tenha relação pessoal e direta – como diz o art. 121, parágrafo único, I do CTN – com essa materialidade. (...). Assim dispondo, a Constituição tira toda a liberdade do legislador. Este não pode eleger sujeitos passivos de tributos arbitrários ou aleatoriamente. (...) *Não poderá colocar como sujeito passivo aquele que não revele capacidade contributiva pela participação, provocação ou produção de fatos tributáveis, ou quem deles não extrai proveito econômico".* Ataliba, Geraldo; Barreto, Aires F. (1989). Substituição e Responsabilidade Tributária. *Revista de Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário*, 49, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 73-75. Trata-se de compreensão firmada, no entanto, na visão tradicional de responsabilização tributária, em que se entende pela possibilidade de "terceiro" não realizador do evento tributável ser colocado na condição de sujeito passivo da obrigação principal.

1132 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 233.

1133 Mandamento normativo, ou consequente normativo, seria a parte da norma jurídica que identifica os elementos confortadores da relação jurídica tributária, isto é, sujeitos (ativo e passivo) e objeto. Sobre vide nota de rodapé nº 595.

avaliável economicamente[1134]. No entanto, quando referida ao mandamento normativo, a expressão seria referível a "três ângulos jurídicos distintos": referindo-se ou a "alíquota, ou a base imponível, ou o sujeito passivo"[1135]. Esclarece o autor que a capacidade contributiva referida à alíquota é questionada relativamente a adequação e justiça da proporção de riqueza apropriada pelo Estado. Salienta que, em que pese tratar-se de tema preponderantemente extrajurídico – afeto a Ciência das Finanças e a Política Fiscal –, existiriam dois tópicos de relevo e interesse estritamente jurídicos[1136]. "O primeiro é o de que, uma vez consagrado constitucionalmente o princípio da isonomia, inviável a adoção de tributos 'fixos'". Assim, a estruturação da obrigação tributária sem uma "base de cálculo" e "alíquota" seria ofensiva ao princípio da isonomia, na medida em que a adoção de um valor fixo para um determinado tributo, redunda em um tratamento idêntico para situações diversas[1137]. "O segundo tópico de relevo jurídico é o da regra proibitiva do confisco"[1138]. A tributação não pode ser instrumento aniquilatório da riqueza tributada. E, haveria o risco de tal aniquilamento e, portanto, de configuração de confisco, "na medida em que a alíquota estabelecida fosse de tal ordem que conduzisse à apropriação integral (ou quase integral) da riqueza cuja descrição se encontra prevista na materialidade da hipótese de incidência"[1139].

Já a capacidade contributiva relativamente a base de cálculo é questionada quanto à adequação – ou não – da base imponível para quantificar a situação contida no aspecto material da hipótese de incidência. É que base imponível, apesar de não ser a própria materialidade, consubstancia "um instrumento de medição, de quantificação daquele evento hipoteticamente descrito na materialidade", materialidade essa que "contém

---

1134 Seria a chamada capacidade contributiva objetiva, ou absoluta.

1135 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 233.

1136 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 243.

1137 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 245

1138 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 245.

1139 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 245

necessariamente, (...), uma situação economicamente avaliável"[1140]. Assim, haveria, nesse ponto, ofensa ao princípio da capacidade contributiva caso a lei escolhesse um "instrumento inadequado para avaliar a situação [econômica] contida no aspecto material da hipótese". Raciocínio semelhante é desenvolvido quanto ao "aspecto pessoal da hipótese e a determinação subjetiva do mandamento". É dizer, haveria ainda ofensa ao princípio da capacidade contributiva caso "a sujeição passiva tributária recaísse sobre uma pessoa diversa daquela descrita como realizadora da hipótese de incidência"[1141].

A doutrina de Marçal Justen Filho, ao distinguir os diversos momentos em que o princípio da capacidade contributiva é invocado pela doutrina, tem o mérito de apartar as discussões travadas sobre o tema, contextualizado, adequadamente as ideias que circundam a definição do princípio. Entendemos, porém, conjuntamente a Andrea M. Marzé, que a defesa de uma, nenhuma, ou algumas dessas acepções, perpassa, necessariamente, pelo exame da "extensão do significado de capacidade contributiva (...) contemplada pelo nosso sistema jurídico"[1142]. Nesse sentido, o art. 145, § 1º da Constituição Federal prescreve que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". No entanto, destaca a autora mencionada que por ser a "capacidade contributiva" especificação, no campo tributário, dos princípios da isonomia e do direito de propriedade, ainda que o legislador constituinte nada versasse a seu respeito, permaneceria hígido no sistema, enquanto desdobramento implícito daqueles "sobre-princípios". Assim, a capacidade contributiva seria invocada enquanto princípio-valor limitador de "qualquer tentativa de se instituir tributo em patamares excessivamente elevados ou que imprima tratamento desigual a sujeitos passivos[1143] que se encontrem em

---

1140 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 247.

1141 Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, p. 246.

1142 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 47.

1143 Pontue-se que, consoante os raciocínios empreendidos por Andréa M. Darzé, o termo "sujeito passivo", por ela utilizado nessa passagem, refere-se, ao que tudo indica, ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da norma de incidência tributária.

situações equivalentes"[1144], de modo que invocar o art. 145, § 1º da Constituição como único fundamento de validade da capacidade contributiva é "atitude simplista, que não encontra amparo no direito positivo brasileiro"[1145].

Em assim sendo, é de se questionar que critério fora eleito pelo constituinte para se fixar a carga tributária a ser suportada pelo sujeito passivo. Afinal, se é de limitação que se está a falar, e sendo estreme de dúvidas que o suporte fático do tributo será necessariamente um evento com relevância econômica, nada mais lógico que "a reflexão" se restringir "a identificar os limites para a quantificação do objeto da relação jurídica tributária"[1146]. E, nesse sentido, irretorquíveis as palavras de Andréa M. Darzé:

> Da mesma forma que a capacidade contributiva impõe ao legislador descrever, no antecedente normativo, fato com conteúdo econômico, no que se refere ao consequente, exige que o objeto da relação jurídica traduza uma parcela de um dos possíveis ângulos de mensuração daquela mesma situação. Em termos mais diretos, o valor do tributo (base de cálculo x alíquota) deverá corresponder a um percentual da manifestação objetiva de riqueza do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico. É a concretização do evento descrito na hipótese da norma tributária, confirmado pela base de cálculo, que gera a presunção de que a pessoa que o realizou tem capacidade econômica para suportar o ônus tributário[1147].

Andréa M. Darzé entende, portanto, que o critério eleito pelo nosso direito positivo para demonstrar a capacidade contributiva foi a própria realização do fato tributário. No entanto, tal realização, e conseguinte materialização da capacidade contributiva, só se aperfeiçoa no critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, mais especificamente na base de cálculo. E, assim o é porque o descompasso entre a hipótese de incidência e a base de cálculo "denuncia distorção do sucesso do mundo fenomênico verdadeiramente apreendido pelo legislador, comprometendo a capacidade contributiva

---

1144 Prossegue a autora esclarecendo que "(...) 'situação equivalente' é empregada aqui em seu caráter objetivo, como expressão sinônima de realizar fatos idênticos ou similares". Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 48.

1145 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 48.

1146 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 48.

1147 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 49.

objetiva, núcleo rígido e inafastável desse princípio"[1148]. Esclarece ainda, referida autora, que questionamentos quanto a forma e limites a graduação do objeto da prestação (base de cálculo e alíquota) "permanecem sem respostas diante da vaguidade do texto constitucional"[1149]. No entanto, o que não se pode perder de vista é que "o sujeito passivo apenas deverá contribuir para os cofres públicos de acordo com o tamanho econômico do próprio evento realizado"[1150].

Contextualizando o pensamento dessa autora às distinções feitas por Marçal Justen Filho é possível concluir que, para Andréa M. Darzé o princípio da capacidade contributiva seria limitador do critério material do antecedente, bem como do critério quantitativo do consequente, mais especificamente, da base de cálculo – aspecto mensurador da situação economicamente apreciável posta na hipótese de incidência tributária. Seria, portanto, pelo exame desses elementos da norma de incidência que eventual ofensa ao princípio da capacidade contributiva seria denunciada.

Já quanto a conceituação de capacidade contributiva enquanto condicionante a escolha do sujeito passivo da relação jurídico-tributária – terceira das acepções semântica do termo nas lições de Marçal Justen Filho, e a que mais nos interessa de perto –, Andréa M. Darzè, assim como Maria Rita Ferragut e Paulo de Barros Carvalho, sustentam que na Constituição não existe prescrição constitucional definindo quem deva ser o sujeito passivo da obrigação tributária. Destarte, afirma Paulo de Barros Carvalho que não existe prescrição constitucional definindo o sujeito passivo da obrigação tributária, razão pela qual poderia o legislador apreender pessoa estranha ao suporte factual do antecedente da regra-matriz, para fazer dela responsável pela prestação. Tal apreensão, porém, estaria limitada por dois fatores "exógenos", quais sejam: os próprios limites da outorga de

---

1148 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 49.

1149 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 50. Em que pese, realmente inexistir balizas objetivas quanto a tais limitações, há nortes axiológicos que não deixam de desempenhar o papel de limitações mínimas e máximas. Referimo-nos aos princípios do mínimo existencial (limite mínimo) e da vedação ao confisco (limite máximo).

1150 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 50.

competência e o grau de relacionamento com o evento fático.[1151] Andréa M. Darzè afirma que após investigar as normas constitucionais, permanece "sem conseguir identificar qualquer prescrição fixando o sujeito obrigado ao pagamento do tributo" e, "muito menos estabelecendo que este deva, necessariamente, coincidir com a pessoa que realiza o evento descrito hipoteticamente na regra-matriz de incidência"[1152]. Prossegue a autora salientando que "a Constituição prevê, e somente nos casos em que discrimina materialidades, são os fatos passiveis de tributação, não indicando, mesmo nessas circunstâncias, as pessoas que deverão integrar o critério pessoal, seja na condição de sujeito ativo, seja como sujeito passivo"[1153]. E, Maria Rita Ferragut é mais contundente, defendendo – em tópico específico de sua obra -, a inexistência de previsão constitucional do sujeito passivo, sendo sua eleição matéria atrelada ao âmbito infraconstitucional. Esclarece a autora que a Carta Política prevê apenas *materialidades passível de tributação e a competência dos entes federados para tributá-las*. Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da

---

1151 Nas palavras do autor: "A Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte alude a um evento, deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária. Em cada um dos eventos eleitos para compor a hipótese da regra-matriz de incidência, a autoridade legislativa apanha um sujeito, segundo o critério de sua participação direta e pessoal, com a ocorrência objetiva, e passa a chamá-lo de "contribuinte", fazendo-o constar da relação obrigacional, na qualidade de sujeito passivo. Em algumas oportunidades, outras pessoas, que mantiveram uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica, poderão ser escolhidas para, na condição de responsáveis, substitutos ou solidários pelo crédito tributário, responderem, em caráter supletivo, ao adimplemento da prestação. A obrigação tributária, entretanto, só se instaurará com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, limite constitucional da competência do legislador tributário. Em consequência, somente pode ocupar a posição de sujeito passivo tributário quem estiver em relação [direta ou indireta] com o fato praticado". Carvalho, Paulo de Barros. (2011). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. (4a ed.). São Paulo: Noeses, p. 630-632.

1152 Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 77.

1153 Prossegue dizendo que: "Ao menos no direito positivo brasileiro, não conseguimos visualizar fundamentos para conferir à descrição abstrata do fato tributário a qualidade de condição suficiente para a imediata identificação das notas do sujeito passivo do tributo. A ênfase negativa, entretanto, não pode ser tomada como equivalente de liberdade ampla e irrestrita da pessoa política para dispor sobre este tema. Especialmente no Brasil, a Carta Maior é extremamente analítica, definindo uma espécie de planta fundamental do sistema tributário, (...). Se pensarmos nos efeitos da imposição tributária, tocando direitos e garantias individuais, como o direito da propriedade, sem olvidar dos valores específicos como os princípios da capacidade contributiva e da vedação à instituição de tributos com efeitos de confisco, veremos que, apesar de existente, é muito tênue o espaço de manobra do legislador infraconstitucional para a escolha dos sujeitos passivos tributários". Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, p. 77-79.

conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco. E conclui que se a pessoa obrigada ao pagamento do tributo coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva, será contribuinte, se não, responsável.[1154].

No entanto, algumas considerações precisam ser feitas. Perceptível que a premissa de que partem os referidos autores para concluírem que o princípio da capacidade contributiva não limitaria a escolha do sujeito passivo da relação jurídico tributária é a de que a obrigação tributária seria apenas a principal, de modo que eventuais "terceiros" (responsável ou substituto tributários) assumiriam o lugar do contribuinte na obrigação especifica de pagar tributo. Dentro dessa concepção, em que os substitutos e/ou responsáveis tributários seriam sujeitos passivos da própria relação jurídica principal, por se ter a possibilidade de imputar o pagamento do tributo a "terceiro" não realizador do fato signo presuntivo de riqueza, é bastante lógico se concluir que o princípio da capacidade contributiva não condicionaria a escolha do sujeito passivo da obrigação tributária. No entanto, partindo da premissa – que partimos – de que quando falamos em obrigação tributária estamos a nos referir a um conjunto de relações jurídicas, em que para além da obrigação principal, consistente em pagar tributo e cujo sujeito passivo seria apenas o contribuinte (pessoa manifestadora da capacidade contributiva), teríamos outras de natureza instrumental, consistente em deveres, atribuíveis aos cidadãos que estejam em posição de colaborarem com a administração fiscal, cujo escopo seja auxiliar a efetividade

---

1154 "Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso, entendemos que a escolha é infra-constitucional. Tome-se como exemplo o ITBI: o artigo 156, II, da Constituição, não estabelece quem deva ser contemplado pela lei como contribuinte, vale dizer, se o alienante do bem imóvel ou o adquirente. A Carta Magna prevê apenas a materialidade passível de tributação, e a competência dos Municípios para tributá-las. Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco. São dois aspectos distintos. O primeiro diz respeito ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência, fato esse que, como regra, encontra-se indicado na Constituição. O segundo refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o pólo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou, será contribuinte; se não, responsável. Não identificamos qualquer inconstitucionalidade nessa regra". Ferragut, Maria Rita. (2008). Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. *Cadernos da Escola de Direito, 2*(9), pp. 30-31.

e eficácia do recolhimento tributário, o princípio da capacidade contributiva apenas não condicionaria a escolha dos sujeitos passivos dessa segunda ordem de obrigações .

É dizer, o princípio da capacidade contributiva, a nosso ver, é limitação voltada à repercussão do tributo e, também, à escolha do sujeito passivo da relação jurídica tributária principal, mas não a dos sujeitos passivos das relações de substituição ou responsabilidade tributárias, instrumentais e conexas àquela. Ao menos não diretamente. É que compreendemos que, apesar do princípio da capacidade contributiva não ser limitador direto à escolha dos sujeitos passivos das relações jurídicas de sujeição e responsabilidade tributárias – que não seriam os realizadores dos fatos signos presuntivos de riqueza –, sua observância acaba, sim, por condicioná-la, de forma indireta.

Consoante assentado linhas atrás, a observância do princípio da capacidade contributiva perpassa pela realização do fato signo presuntivo de riqueza previsto no antecedente da norma de incidência tributária (capacidade em sentido objetivo), e conseguinte apreensão de parte desta riqueza manifestada (previsão de base de cálculo àquela materialidade compatível). Dessa forma, é sobre essa riqueza manifestada que o Estado pode legitimamente deter pretensões. Logo, só pode ser chamado a adimplir (seja originariamente, por substituição, ou como garante) para com o débito tributário aqueles que detêm a possibilidade de verter tal riqueza aos cofres públicos (pessoas vinculadas, ainda que indiretamente, ao fato jurídico tributário), ou, ao menos, de exigir que tais valores (riqueza) sejam vertidos. Trata-se de decorrência lógica do que Leandro Paulsen e Marçal Justen Filho identificam como capacidade colaborativa, e/ou dever de colaborar com o Estado[1155], tratado no tópico antecedente. E, tal conclusão tem por efeito prático afastar a imputação de responsabilidade tributária à pessoa cujo dever de colaboração inicialmente exigido não esteja atrelado ao exercício da situação de poder para influenciar o contribuinte a recolher os valores devidos. Afinal, só será legítimo assumir a posição de garante da dívida tributária se uma eventual omissão sua em desempenhar tal obrigação instrumental redundar (contribuir) em inadimplemento por parte do contribuinte. Nesse

---

1155 No mesmo sentido Betina Treiger Grupenmacher destaca que "a responsabilização de terceiro pelo pagamento de tributo é um eficiente instrumento para evitar a evasão fiscal e garantir a arrecadação tributária". Grillo, Fábio Artigas; Silva, Roque Sérgio D'Andréia Ribeiro da. (2014). *Código Tributário Nacional Anotado*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, p. 333.

sentido, seria ilegítima eventual previsão de responsabilidade tributária de quem esteja obrigado, inicialmente, a apenas prestar informações ao erário, por exemplo, posto que esse dever de colaboração não está atrelado à exigência do tributo (exercício de sua posição de ascendência apta a tanto), não existindo qualquer nexo entre sua conduta (omissão de) e prejuízo aos cofres públicos que justificasse seu posicionamento enquanto garante da dívida[1156].

Em suma, entendemos que o princípio da capacidade contributiva em que pese limitar, de forma direta, apenas a escolha da materialidade da hipótese de incidência, assim como da base de cálculo àquela afeta e o sujeito passivo da obrigação tributária principal (contribuinte), acaba por indiretamente repercutir no universo de "sujeitos passivos" aptos a integrarem o critério pessoal do consequente da regra-matriz de substituição e de responsabilidade tributárias. Destarte, tendo em vista que a plêiade de obrigações tributárias instituída visam, em *ultima ratio*, dar concretude ao princípio da capacidade contributiva, que se dá pela apreensão, pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária, de parcela daquela riqueza manifestada, apenas os sujeitos aptos a verterem tais valores aos cofres públicos, ou ao menos que detenham a possibilidade ("situação-base de poder") de exigirem tal adimplemento, podem ser chamados a integrarem o polo passivo das referidas obrigações.

2.4. SÍNTESE

Vimos que a responsabilização de "terceiro" *lato sensu* pelo pagamento do imposto afeto a transações tributárias por eles não realizadas encontra limites no ordenamento brasileiro. Para melhor compreendê-los, é necessário olhar para a relação jurídica tributária como um plexo de obrigações que, para além do dever de pagar tributo, abarca obrigações instrumentais vocacionadas a tornar a tributação efetiva, com o recolhimento dos tributos devidos. Nesse sentido, ao passo que o fundamento de legitimação, e limite, da obrigação

---

1156 Nesse sentido, entendemos ilegítimas, por exemplo, as previsões constantes na legislação do Estado de São Paulo, que atribuem responsabilidade tributária aos intermediários de pagamentos e às plataformas de *maretplace* pela omissão desses atores em prestar informações à fazenda daquele ente (art. 9º da Lei nº 13.918/2009).

principal – cujo objeto é o pagamento de tributo – reside no princípio da capacidade contributiva, o dos deveres instrumentais atrelam-se ao princípio da capacidade colaborativa. Tendo em conta nossa opção de ser Estado Social e Democrático, assente, entre outros, no princípio da solidariedade social, o pagamento de tributos é verdadeiro dever fundamental, por ser instrumento de implementação de políticas públicas voltadas à garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos. Nesse contexto, é do interesse de toda a sociedade que os valores devidos sejam adequadamente recolhidos aos cofres públicos, de modo a ser justificado eventual atribuição de deveres de colaboração dos cidadãos para com a Administração.

No entanto, ainda que justificável não significa que a imputação de deveres formais, atrelados à arrecadação fiscal, a pessoas não realizadoras das hipóteses de incidência, seja legítima, em qualquer circunstância. A praticabilidade fiscal - intentada com essa exigência de colaboração – deve ser sopesada a outros princípios existentes no sistema jurídico (razoabilidade, proporcionalidade). E é nesse contexto que ganha relevância a concepção de capacidade colaborativa enquanto fundamento e limite à instituição de obrigações instrumentais ou de substituição ou responsabilidade tributárias. Em suma, trata-se de atribuir deveres apenas àqueles que, pelas suas situações fáticas, deteriam condições de contribuir (seja prestando informações, exigindo o pagamento do tributo pelo contribuinte ou mesmo retendo o valor devido, por exemplo) para com a Administração fiscal.

No que tange à instituição de obrigações de substituição e responsabilidade tributárias, casos em que os “terceiros” podem ser chamados a adimplir com o pagamento do tributo devido (em razão de omissões suas no desempenho de seus deveres de colaboração que resultaram em prejuízos aos cofres públicos), é exigido proximidade desses eleitos com o fato signo presuntivo de riqueza do tributo. Trata-se de interpretação possível do quanto consubstanciado no art. 128 do CTN (diploma de normas gerais) que limita a escolha, pelos entes federados, de terceiros responsáveis ao recolhimento do imposto àqueles que detenham vinculação indireta com o fato jurídico tributário. Trata-se, aliás, de previsão que é decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva, posto estabelecer que apenas os sujeitos detentores de posição de poder, relativamente aos contribuintes, apta a reversão, aos cofres públicos, dos valores relativos a manifestação de

riqueza expressada pelo fato jurídico tributário, ou a influenciá-los que o façam, são que potencialmente assumiriam a obrigação de pagamento do tributos – seja como "substituto" do contribuinte, ou como seu "garante" ("responsável"). Daí, nossa conclusão no sentido de que o princípio da capacidade contributiva também seria limite – ainda que indireto - à escolha dos sujeitos passivos das relações de substituição e responsabilidade tributária.

Em apertada síntese, é exigida a possibilidade de acesso, pelos responsáveis *lato sensu,* aos valores representativos da manifestação de riqueza que a previsão normativa intenta alcançar, ou poder de influência significativo perante os contribuintes relativamente ao adimplemento (por eles) das obrigações tributárias. Sem tais requisitos, ilegítimo se atribuir responsabilidade tributária a qualquer terceiro, inclusive às plataformas de *e-commerce* intermediadoras das operações de consumo. Daí que, tendo em conta tais limites sistêmicos, e tendo por base a proposta feita no capítulo anterior (da instituição de um imposto sobre intangíveis), passaremos à última parte da presente pesquisa, qual seja verificar se – e de que forma – seria possível instituir a responsabilização das plataformas de *marketplace* pelo recolhimento dos impostos incidentes nas operações com intangíveis que intermedeiam.

3. RESPONSABILIZAÇÃO DAS PLATAFORMAS NO SISTEMA BRASILEIRO

Vimos, no capítulo antecedente, serem três os regimes de responsabilização das plataformas digitais sugeridos pela OCDE no bojo do Relatório "The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales": (i) o de responsabilização exclusiva da plataforma de comércio eletrônico, em que o intermediário assume fictamente a posição de integrante da cadeia de consumo, sendo reputado sujeito passivo adquirente do bem ou serviço; (ii) o de instituição de deveres de colaboração da plataforma para com a fiscalização tributária, e (iii) a de responsabilização subsidiária dela.

Vimos também que aquela organização internacional não conceituara o que seriam "plataformas digitais" para fins de atribuição dessas (possíveis) responsabilidades, utilizando-se, antes de uma abordagem funcionalista. É dizer, a questão inicial a ser respondida pelas autoridades administrativas, a fim de erigirem algum regime de

responsabilização, é quais seriam as funções desempenhadas pelas plataformas que legitimariam lhes fossem atribuídas alguma espécie de sujeição passiva. E, para tanto, afirma a OCDE ser necessário eleger indicadores que autorize a presunção de que as plataformas estariam em condições fáticas que lhes possibilitem cumprir com o regime de responsabilidade imputado, mormente o integral.

Nesse sentido, consta no relatório ser razoável supor que a plataforma estará em condições de cumprir com as obrigações de IVA, assumindo a responsabilidade exclusiva, se: (i) detiver ou tiver acesso a informações suficientes e precisas conforme necessário para cumprir com as obrigações de IVA pertinentes às operações que facilitam; e (ii) tenha meios para cobrar o IVA relativo ao fornecimento[1157]. Conexo à questão de eleição dos critérios necessários à identificação dos atores aptos a estarem sob o regime de responsabilização integral, é o das informações que essas plataformas necessariamente devem ter acesso para fins de operacionalizar o correto recolhimento do IVA. Dito de outra forma, para se afirmar que um dado partícipe da operação pode ser considerado plataforma digital para fins de responsabilização é essencial que tenha acesso às informações necessárias ao correto acertamento do imposto devido, quando realizadas as transações subjacentes.

Contextualizando as orientações internacionais ao sistema brasileiro, perceptível que a abordagem funcionalista proposta pelo organismo internacional, em que se busca limitar a responsabilização das plataformas para os casos em que se observe que faticamente deteriam condições de cumprir os deveres que lhes sejam imputados, está alinhada ao sistema brasileiro, que exige "capacidade colaborativa" daqueles chamados a colaborarem para com a Administração Fiscal. Trata-se da atribuição, pela Administração Fiscal, de deveres de cooperação de variados graus – dependentes das situações fáticas dos cidadãos postos na condição de sujeitos passivos dessas obrigações instrumentais –, cujo objetivo é permitir a eficiência do recolhimento tributário. É dizer, a imputação das obrigações será ajustada conforme a situação de ascendência do sujeito passivo (responsável *lato sensu*) relativamente à situação tributável, à própria manifestação de riqueza e/ou relativamente

---

1157 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, p. 26.

ao contribuinte. Daí que, será de acordo com as condições fáticas que possuam que às plataformas poderão ser imputados deveres (i) ou de recolhimento exclusivo do IVA devido nas operações que intermedeiam, (ii) ou de subsidiariamente fazê-los, (iii) ou ainda de informações ou cooperações de outra ordem, conjuntamente ou não aos dois anteriores.

Em que pese o relatório da OCDE focar-se na identificação de critérios que autorizassem a imputação de dever exclusivo às plataformas – quais sejam deter acesso às informações necessárias ao cumprimento do dever e aos meios para cobrar o IVA do fornecedor –, a observação da "capacidade colaborativa" é subjacente a qualquer dos regimes de responsabilização propostos, até por decorrência lógica dos princípios da razoabilidade, e proporcionalidade. Assim é que – repita-se – o sistema brasileiro está em consonância a essa condicionante macro de imputação de responsabilização. No entanto, detemos, como vimos no tópico anterior, algumas outras condicionantes, atreladas indiretamente ao princípio da capacidade contributiva e relativamente à imputação do dever de pagar o tributo a título de substituição (responsabilidade exclusiva) ou de garante (responsabilidade subsidiária). Destarte, um primeiro ponto a ser debatido e ultrapassado, em território brasileiro, quanto à possibilidade de se adotar a tendência internacional de responsabilização (exclusiva ou subsidiária) das plataformas de *marketplace* pelo imposto sobre o consumo de intangíveis, é quanto ao posicionamento (ou não) desses atores na dinâmica negocial de forma tal a deterem acesso aos valores objeto da tributação, ou a influenciarem no correto adimplemento por parte dos contribuintes.

Para tanto, realizou-se pesquisa qualitativa (entrevistas) com profissionais atuantes nas principais plataformas de *e-commerce* brasileiro[1158], além de pesquisa documental afeta ao tema, a fim de compreender se os seus modelos de negócios eram idênticos (ou não), e se da forma como estruturados estariam (ou não) satisfeitas as condições exigidas pelo ordenamento nacional. Interessante notar que o *e-commerce* é um mercado altamente concentrado: no cenário brasileiro, 4 plataformas respondem por mais de 60% do

---

[1158] Nosso foco fora compreender de que forma se davam os fluxos de informações e valores entre as plataformas e as prestadoras de serviços de pagamentos (conexos aos *marketplaces*). Conversamos com profissionais do Mercado Livre, e da Magazine Luiza, e participantes da estruturação de outros *marketplaces* menores. Ainda, a fim de mapear eventuais distinções quando se tratasse de agente de projeção internacional, entrevistamos profissional do Ebanx, prestadora de serviços de pagamentos da plataforma Alibaba.

faturamento global. Daí porque direcionamos nossa pesquisa justamente para alguns desses principais agentes. Pois bem, o ponto central que buscamos mapear nas pesquisas realizadas fora o de identificar de que forma se davam os fluxos de informações e de valores em cada uma das plataformas de *e-commerce* investigadas. Mais especificamente, objetivamos identificar se (i) as plataformas deteriam o conhecimento de quem são as partes envolvidas nas transações (B2B, B2C ou C2C), qual seria o produto comercializado e o valor envolvido; (ii) e, se as plataformas de *maketplace* recebem os valores das operações que intermedeiam para depois repassarem os valores aos fornecedores, ou de alguma outra forma teriam qualquer ingerência ou controle - ainda que temporários - sobre esses valores.

3.1. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA?

Na responsabilização exclusiva da plataforma de comércio eletrônico, foco do presente subitem, é proposto pela OCDE que o intermediário assuma fictamente a posição de integrante da cadeia de consumo, sendo reputado como próprio sujeito passivo adquirente do bem ou serviço. Pois bem, partindo da constatação, feita no tópico 2 do presente capítulo, de que a obrigação tributária é conformada, em realidade, por várias e distintas obrigações tributárias, todas vocacionadas ao correto recolhimento dos tributos, sendo que a figura do contribuinte estaria atrelada à sujeição passiva apenas da obrigação principal, a proposta da OCDE acaba por instaurar uma ficção, em prol da praticabilidade fiscal, de que seriam as plataformas de *e-commerce* os agentes "realizadores" do fato signo presuntivo de riqueza. É dizer, ao prever que esses intermediários assumem a posição de integrantes da cadeia de consumo, sendo, para esse fim, considerados fornecedores, e tendo em conta que, na atual sistemática do IVA, são justamente os fornecedores que são considerados (em razão de uma ficção instituída) os realizadores do fato signo presuntivo de riqueza, é natural se lhes atribuir, com base no princípio da capacidade contributiva, a sujeição passiva da obrigação principal. Ocorre que, como sujeitos passivos da obrigação principal - por serem os realizadores da hipótese -, assumem a posição de contribuintes, e não de responsáveis, no sentido técnico do termo.

Abstraída essa questão terminológica, é de se indagar se colocar as plataformas na posição de contribuinte seria opção possível, dentro do sistema brasileiro. De início é de recordar que a tributação sobre o consumo tem em vista, em realidade, atingir a manifestação de riqueza expressada pelo consumidor, ao gastar com a aquisição de bens e/ou serviços. Assim é que, consoante mencionamos *an passant* no início do presente capítulo, a atual opção, feita pelos sistemas IVA, de atribuir aos fornecedores – e não aos consumidores – a condição de sujeito passivo da obrigação principal, atrelando-se a ele, fictamente, a realização do "fato gerador" do tributo, decorre do princípio da praticabilidade fiscal, sendo tal lógica hoje amplamente aceita como adequada. Assim é que, em tese, impor-se mais uma ficção, reputando a realização da hipótese de incidência às plataformas, por equipará-las a condição de fornecedores, não seria opção de toda estranha ao sistema, a fomentar, em tese, grandes celeumas.

Contudo, há um ponto de atenção digno de ser comentado. É que, e é preciso que se tenha isso em consideração, ao se instituir uma ficção atrelada à uma repercussão fiscal, é necessário que o sujeito considerado contribuinte detenha manifestação de capacidade contributiva relativa ao evento tributável. No caso dos fornecedores em geral, é de se perceber que a relação de negócio, cujo objeto é aquisição de um bem e/ou serviço, tem dois sujeitos conectados juridicamente ante interesses contrapostos: de um lado o prestador ou fornecedor e do outro, o tomador ou adquirente. Assim é que os valores atrelados ao evento tributável estão ora nas mãos de um dos lados, ora nas do outro, de forma a ser perfeitamente possível escolher qual dos partícipes da relação jurídica de consumo, que se intenta tributar, será eleito "contribuinte" pelo sistema posto.

Ocorre que nem sempre as plataformas estarão no outro lado da relação negocial subjacente ao consumo – no caso, aquisição de intangíveis –, ou ainda deterão em suas mãos, justamente por não estarem em nexo jurídico aos consumidores – ao menos não relativamente à operação consumerista –, os valores expressivos dessa manifestação de riqueza. Logo, não nos parece adequada, sob a perspectiva da simplicidade e certeza, atribuir às plataformas a posição própria de contribuinte dos tributos justamente porque, diferentemente dos fornecedores, esses atores em regra não estarão conectados -

negociavelmente – aos consumidores, e à manifestação de riqueza por eles expressadas no gasto com bens e serviços.

Diferentemente seria o caso de se imputar a esses agentes o papel de substitutos tributários (responsáveis por substituição). Nesse sentido, poder-se-ia pensar em se atribuir a esses atores o dever de, *prima facie*, verterem os valores relativos ao tributo, incidente sobre as operações de consumo, devidos pelos contribuintes, mas aos quais, por uma situação fática de poder, deteriam acesso. Nesse caso, conforme vimos no item 2 do presente capítulo, temos a atribuição à pessoa não realizadora do evento tributável do dever instrumental de colaborar com o Fisco retendo, e/ou cobrando (ressarcimento) do contribuinte o valor por ele devido a título de tributo. Caso não realize a obrigação que lhe foi imputada, responderá, de forma substitutiva ao contribuinte, pelo pagamento dos valores. É dizer, a obrigação principal (em que é o contribuinte quem aparece como sujeito passivo) coexiste às obrigações instrumentais, conexas, essas últimas, ao dever de cooperação com a Administração Pública.

Pois bem, no caso da substituição tributária, o dever imposto ao responsável é o de exercer sua posição de ascendência relativamente à manifestação de riqueza, retendo os valores devidos ou os cobrando do contribuinte (ressarcimento), a fim de transferi-los aos cofres públicos. A administração utiliza-se da situação fática de poder que os cidadãos detenham relativamente aos valores correspondentes às manifestações de riqueza que se devam tributar, impondo a esses sujeitos o dever de reter ou cobrar a parcela correspondente ao tributo devido. Caso não realizem tais deveres poderão ser chamados a responderem pelo valor do tributo que, justamente por sua omissão, deixaram de ser recolhido aos cofres públicos. Em paralelo às propostas da OCDE, tratar-se-ia de "responsabilidade exclusiva" em razão de serem as plataformas quem detém *prima facie* o dever de verterem os valores tributários devidos- ainda que a obrigação principal continue a coexistir a essa outra obrigação instrumental.

Isto posto, um primeiro ponto, a ser debatido e ultrapassado, em território brasileiro, quanto à possibilidade de responsabilização integral (por "substituição") das plataformas de *marketplace* pelo imposto sobre o consumo de intangíveis, é sobre o posicionamento desses atores na dinâmica negocial de forma tal a deterem acesso às informações das

transações e aos valores objeto da tributação. Um parêntese aqui: vimos que a OCDE condiciona a possibilidade de atribuir responsabilidade às plataformas de *marketplace* à possibilidade de elas deterem acesso às informações necessárias ao cumprimento do dever e aos meios para cobrar o IVA do fornecedor. Em uma primeira leitura poder-se-ia compreender pela integral similitude entre os critérios exigidos pelo sistema brasileiro à instituição da responsabilidade por substituição e os mencionados no relatório da OCDE para imputação da responsabilidade exclusiva às plataformas. No entanto, há uma sutil diferença, relativamente à segunda condicionante, relacionada aos valores, que detém implicações práticas, no mínimo, interessantes.

Ao passo que lá (OCDE), exige-se apenas que o responsável detenha meios de cobrar o IVA do fornecedor, aqui condiciona-se a imputação de responsabilidade por substituição à detenção pelas plataformas, de acesso aos próprios valores representativos da capacidade contributiva que se busca tributar. Dessa forma, no caso de operações com intangíveis, cuja cadeia econômica é formada por variadas possibilidades de entrega do bem, ao consumidor final, com a participação de distintos intermediários e/ou plataformas, consoante o modelo da OCDE qualquer dessas plataformas que consiga cobrar dos fornecedores os valores relativos ao IVA - isto é, que detenha alguma relação comercial com os fornecedores, em que lhe seja possível cobrar (direta ou indiretamente) os valores a título de impostos eventualmente suportados- poderiam ser chamada a responder exclusivamente pelo IVA incidente sobre o consumo final. Já de acordo aos limites impostos pelo sistema brasileiro, apenas a plataforma que detivesse acesso aos próprios valores conexos à operação de consumo final, representativos da capacidade contributiva do evento que se quer tributar, é que poderiam ser chamados à posição de responsáveis por substituição. Assim, por exemplo, imaginemos o caso de um bem digital (programa de meditação guiada) fornecido por meio de um aplicativo ofertado em uma plataforma de "app", pertencente ao ecossistema de um dispositivo móvel (Android ou Iphone). Presumamos que o pagamento feito pelo consumidor final seja processado pela plataforma/ecossistema gerido pela empresa do aparelho móvel, sendo posteriormente repassado à plataforma de "app", à empresa proprietária do aplicativo e finalmente ao proprietário do conteúdo ofertado (fornecedor). Consoante as orientações internacionais, qualquer um desses intermediários

poderia ser elegível a responderem exclusivamente pelo IVA: afinal, estão em relações comerciais que lhes possibilita serem ressarcidos dos valores eventualmente suportados a título de IVA[1159]. Já nos atendo ao sistema brasileiro, apenas a plataforma gerida pela empresa de aparelho móvel, por deter acesso aos valores atrelados à manifestação de riqueza que se intenta atingir (consumo) é que poderia ser indicada como responsável por substituição.

Feito o parêntese, voltemos ao ponto de se questionar se as plataformas de *marketplace* estariam em um posicionamento tal, na dinâmica negocial, de forma a deterem acesso às informações das transações e, principalmente, aos valores objeto da tributação. E, já adiantamos que a resposta que tivemos em nossa pesquisa - tanto qualitativa (entrevista) quanto documental - foi no sentido de que depende do modelo de negócio da plataforma em causa. No que tange ao acesso às informações relativas aos negócios travados, exceto se o modelo negocial é estruturado para apenas conectar as partes a fim de que elas diretamente acertem entre si valores, forma de pagamento, entrega etc. (caso da plataforma OLX, por exemplo), regra geral, os *marketplaces* detêm sim acesso às informações-chaves dos negócios entabulados em seus ambientes virtuais. Aliás, consulta aos endereços eletrônicos das principais plataformas denunciam a oferta, aos fornecedores, de serviços de gestão atrelado a toda a jornada do empreendedor no mercado de consumo, isto é, desde o anúncio e *marketing* social de seus produtos, passando pela faturação, até o gerenciamento e controle dos dados dos negócios do empresário[1160].

Já no que se refere o acesso aos valores relativos às transações com intangíveis haveria, apertada síntese, dois cenários possíveis. Um primeiro em que a plataforma de *marketplace* só receberia a remuneração pelos seus serviços sem ter acesso ao dinheiro dos fornecedores, caso das plataformas que optam por contratar empresas, muitas vezes *fintechs* especializadas em *split* de pagamentos. E, um segundo no qual a plataforma de

---

[1159] Sobre os desafios que a multiplicidade de intermediários pode impor à presunção de responsabilidade exclusiva desses partícipes da cadeia de consumo, vide: Claessens, Sophie; Corbett, Tom. (2015). Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems Around the World. In Michael Lang; Ine Lejeune. (Eds.). *VAT/GST in a Global Digital Economy.* Eucotax. Series on European Taxation, 43. Kluwer Law International, p. 59-78.

[1160] Caso, por exemplo, da plataforma "Magazine Luiza", disponível em: https://www.parceiromagalu.com.br/empresa. Acesso em: 20 fev. 2022.

marketplace efetivamente recebe todo o dinheiro relativo às operações que intermedeia, repassando, após a retenção de suas comissões, o saldo devedor aos fornecedores. De se notar, aliás, que nesse último caso, tendo em conta o volume de valores por esses agentes processados, a título de pagamento pelos fornecimentos realizados, e o risco sistêmico ao sistema financeiro nacional, o Banco Central do Brasil emitiu a Circular nº 3.886/2018 em que sujeita os *marketplaces* à sua regulação prudencial. Mais especificamente, restara esclarecido por essa autarquia federal que em que pese *os "marketplaces", serem empresas de comércio eletrônico cujo objetivo negocial é aproximar compradores e vendedores por meio de plataformas centralizadas para a venda de produtos ou serviços; em alguns modelos de negócio, essas empresas atuariam também como subcredenciadores, recebendo e repassando os pagamentos aos vendedores, depois de extrair sua remuneração, devendo, por conseguinte participarem da CIP (Câmara Interbancária de Pagamentos)*[1161].

Nessa segunda hipótese nos parece sim possível se imputar às plataformas de *marketplace* a responsabilização por substituição, atribuindo a elas o dever de recolherem o imposto sobre intangíveis devidos pelas operações que intermedeiam. É que nesse caso ambas as condicionantes exigidas pelo sistema pátrio estão cumpridas: (i) acesso aos valores relativos às operações de consumo consubstanciares da capacidade contributiva que se intenta atingir; e (ii) acesso às informações relacionadas a essas transações que intermedeia. Aliás, o acesso à informação sobre as transações realizadas, nesse caso, seria mesmo pressuposto, haja vista que sem ela dificilmente seria possível às plataformas repassarem os valores devidos aos fornecedores dos produtos. Assim é que, por exemplo, a previsão constante no art. 18, VIII, a da Lei nº 8.795/2020 do Estado do Rio de Janeiro[1162], em que se atribui às plataformas a responsabilidade pelo pagamento do ICMS relativo às

---

[1161] Consoante esclarecimentos prestados pelo Banco Central do Brasil. Disponível em: https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/faqliquidacaocentralizada. Acesso em: 20 fev. 2022.

[1162] Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto.
VIII - nas operações com bens e mercadorias digitais:
a) a pessoa jurídica detentora de site ou de *plataforma eletrônica que realize a oferta, ou entrega por meio de transferência eletrônica de dados,* em razão de contrato firmado com o comercializador ou prestador de serviço de comunicação, *caso também operacionalize a transação financeira*;

operações que intermedeiam poderia servir de inspiração no erigimento dessa responsabilização na legislação regente do imposto sobre intangíveis[1163].

No entanto, um ponto que merece atenção dos formuladores de políticas públicas, mesmo nesse modelo de negócio, é quanto à possibilidade de parcela dos valores relativos às transações que operacionalizam não passarem efetivamente pelas mãos das plataformas digitais. Exemplo disso é o que acontece com a plataforma Uber[1164], em que parte das operações realizadas são pagas, em dinheiro, pelo consumidor diretamente ao motorista. É certo que apesar desse caso se referir a transações fora do âmbito de incidência do imposto sobre intangíveis (tal qual por nós proposto no capítulo anterior), e que, em tese, estaria fora do âmbito de nossas indagações, a questão que lhe é subjacente, e que não pode deixar de ser levada em consideração quando se institui responsabilização das plataformas, é quanto ao critério que se deva utilizar para fins de se identificar o limite da dessa imputação de responsabilidade. É dizer, tendo em conta o volume e velocidade das transações realizadas por intermédio desses agentes, os formuladores de políticas públicas terão de definir se o limite de responsabilização – ou critério identificador do *quantum* negociado –, desses agentes será o valor total das operações realizadas ou os valores que foram efetivamente transferidos aos fornecedores.

Por fim, relativamente à primeira hipótese, isto é, caso em que as plataformas detêm as informações das transações, mas não o acesso aos valores relativos às operações de consumo, identificamos duas ordens de questionamentos possíveis. Uma primeira consistente em se identificar algum outro papel passível de ser imputado a esses agentes intermediários, em prol da facilitação do recolhimento fiscal. E, uma segunda relacionada à possibilidade de se imputar às processadoras de pagamentos, por deterem acesso aos valores objeto da tributação sobre o consumo, a obrigação de reterem os valores devidos e repassá-los ao Fisco, em substituição aos contribuintes.

1163 No entanto, relativamente ao ICMS tal hipótese encontra-se desconforme aos sistemas em razão de a Lei Complementar nº 87/96, diploma de normas gerais desse imposto, estabelece no art. 6º que apenas contribuintes do ICMS podem ser eleitos responsáveis por substituição relativamente a operações de consumo outras em que detenham posição de ascendência para com a manifestação de riqueza. Ora, como no atual estado da arte as plataformas são consideradas intermediadoras, categoria afeta à prestação de serviços, seriam agentes contribuinte de ISS e não ICMS.

1164 Trata-se de informação dada pelo entrevistado conectado à referida plataforma.

Pois bem, relativamente à primeira questão, é possível se aventar a possibilidade de, desde que cumpridas as exigências impostas pelo sistema brasileiro, atribuir às plataformas de *marketplace* a responsabilidade subsidiária pelo recolhimento dos valores devidos a título de imposto sobre intangíveis, ou quiçá apenas o dever de cooperar com a Administração Pública por meio do fornecimento de informações (mas, sem responsabilização pelo pagamento do tributo). Tais hipóteses de responsabilização serão objeto de reflexões nos próximos subitens (3.2 e 3.3.). Já no que tange à segunda questão, aventar-se a possibilidade de imputar a responsabilidade por substituição às facilitadoras de pagamento é algo que encontra guarida em alguns regimes jurídicos pelo mundo[1165], e até mesmo no Brasil[1166,1167], merecendo rápidas digressões a respeito.

Voltando aos fundamentos que legitimam a imputação de responsabilidade exclusiva (cenário internacional) e/ou por substituição (cenário Brasil) às plataformas de *marketplace*, vimos ser necessário a presença concomitante de duas condicionantes: (i) que a plataforma a ser responsabilizada detenha acesso às informações relacionadas às transações com intangíveis, bem como (ii) aos valores relacionadas a essas transações (Brasil) ou ao menos a meios de se ressarcirem dos valores devidos a título de IVA (OCDE). No caso das facilitadoras de pagamento, não há dúvidas de que detêm acesso aos valores correspondentes às transações comerciais. O ponto central, no entanto, é se deteriam também acesso às informações necessárias ao adequado desempenho dessa retenção e/ou cobrança dos valores devidos a título de IVA.

1165 Argentina, Colombia, Costa Rica, e Paraguai. OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean, p. 154.

1166 Trata-se de previsão constante no Convênio nº 106/2017, e que fora de fato legislado em alguns Estados Brasileiro, como por exemplo no Estado do Rio de Janeiro (art. 8º, VIII, b da Lei nº 8.795/2020), *verbis:*
Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto:
VIII - nas operações com bens e mercadorias digitais:
b) o intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento, caso a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica apenas realize a oferta ou entrega por meio de transferência eletrônica de dados;

1167 De se pontuar, aliás, que a expressa menção às administradoras de cartão de crédito constante na legislação do Rio de Janeiro - mencionada na nota de rodapé anterior -, não é sem motivos. É que há dados de que quase 48% das transações de *e-commerce* no Brasil são pagas por essa via. EBANX (2020), *A study on the state of cross-border e-commerce in Latin America*. Disponível em: https://imgcdn.larepublica.co/cms/2020/12/16091007/EBANX-Beyond-Borders-2020.pdf. Acesso em: 22 fev. 2022, p. 36.

Justamente por carecerem esses agentes de acesso às informações relacionadas às transações, é que entende a OCDE não se deva atribuir a esses partícipes a posição de responsáveis tributários. Entende que tal obrigação traria deveres desarrazoáveis a quem não deteria, de forma automática e no momento das transações, as informações necessárias ao acertamento do imposto a ser recolhido[1168]. Concordamos com tal posicionamento do organismo internacional. Ora, uma vez verificada a ausência – ou grande dificuldade – de acesso às informações necessárias a definição da obrigação tributária, uma das condicionantes à atribuição da responsabilidade exclusiva – ou por substituição, no cenário brasileiro – resta inobservada, de forma a ser, regra geral, ilegítima eventual investidura nesse sentido. Diz-se "regra geral" porque caso se verifique estruturação societária, por parte das plataformas de *marketplace*, em que tanto a plataforma vocacionada à realização das transações comerciais quanto à afeta ao processamento de pagamentos pertençam a um mesmo grupo econômico, não há como se afastar a possibilidade de se responsabilizá-las ao pagamento do tributo.

Digno de rápida menção, relativamente ao assunto, é proposta elaborada por Marie Lamensch, em sua tese de doutorado, em que propugna ser possível utilizar os agentes bancários/intermediários financeiros como responsáveis por reter e recolher aos cofres públicos os valores devidos a título de IVA. No entanto, mesmo nesse caso, propõe a autora que um software seja acoplado nos sistemas de pagamentos desses agentes financeiros a fim de que receba dos fornecedores as informações básicas relativas à transação em causa e conjuntamente aos outros dados que possuam relativamente ao consumidor (por ocasião de seu *compliance "*KYC" - *Know your Customer*), consigam acertar o *quantum* devido[1169]. É dizer, nesse cenário proposto pela autora, as duas

---

[1168] "Financial intermediaries rarely possess the transactional data that they need to make a correct withholding decision. These include information to determine whether a payment relates to a transaction that is subject to VAT in the jurisdiction from which it originates and if so, to determine the amount that is subject to withholding. This task is further complicated in VAT regimes that include multiple rates and exemptions for different supplies. This normally requires knowledge of the status and location of the parties to the underlying supply (if any) and the precise nature of the supply". OECD/ WBG/CIAT/IDB (2021). *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*, p. 154.

[1169] Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. Amsterdam: IBFD, p. 279 et seq.

condicionantes permanecem sendo respeitadas: há acesso a informações relacionadas às transações, bem como aos valores relacionados a essas operações de consumo.

Em síntese, e olhando o atual cenário brasileiro, uma vez respeitadas as condicionantes de acesso às informações necessárias ao acertamento do tributo, e aos valores correspondentes à manifestação de riqueza que se intenta tributar, é possível se atribuir às plataformas de *marketplace* a responsabilidade, por substituição, pelo imposto sobre operações com intangíveis. Assim é que, se o modelo de negócios dessas interfaces eletrônicas pressupor o recebimento por elas dos valores relativos às operações que intermediaram para posterior repasse aos fornecedores, ambas as condicionantes estarão preenchidas. Diferentemente, caso seja de um intermediário de pagamento a incumbência de partilhar os valores devidos às plataformas (comissões) e aos fornecedores, em regra presume-se ausente uma das condições de responsabilização, tanto em relação à plataforma quanto ao facilitador de pagamentos. Relativamente às plataformas, ausente o acesso aos valores das transações comerciais, e relativamente aos facilitadores de pagamentos, o acesso às informações.

3.2. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA?

Uma segunda opção de regime de responsabilização é proposta pela OCDE, haja vista o reconhecimento, por esse mesmo organismo internacional, de ser o regime de responsabilização exclusiva proposto uma quebra de paradigma significativa para a maioria dos sistemas tributários, e que os países podem preferir escolher uma alternativa mais conservadora. Trata-se de atribuir às plataformas de *e-commerce* a responsabilidade solidária e subsidiária, de modo que são os fornecedores, usuários da interface, que continuam a ser os sujeitos passivos prioritariamente "responsáveis" – como contribuintes que são – pelo IVA devido nas operações que realizem por intermédio das plataformas. Apenas de forma subsidiária, quando tais sujeitos estejam em desconformidade com as Administrações Fiscais é que as plataformas seriam chamadas a responder pelo tributo, solidariamente a eles. No entanto, para além do descumprimento por parte do(s) fornecedor(es), a responsabilização das plataformas, para ser legítima, pressupõe alguma

atitude culposa às plataformas – seja o descumprimento de ação esperada ou mesmo omissão do dever de cuidado – que contribuíra para o não recolhimento do tributo.

Prossegue o relatório da OCDE trazendo duas possibilidades de disciplina dessa responsabilização subsidiária. Primeira: a autoridade fiscal deverá notificar a(s) plataforma(s) digital(is) da inconformidade do fornecedor nela(s) cadastrado, concedendo a tais agentes um prazo para que tomassem as medidas cabíveis. As ações exigíveis das plataformas seriam no sentido de que (i) agissem em prol da regularização dessa situação e/ou (ii) remoção do fornecedor de seu ecossistema. Acaso omissa(s), a(s) plataforma(s) passariam a responder, solidariamente aos fornecedores, pelos tributos relativos às operações futuras (vendas realizadas daquele momento em diante).

Segunda: a plataforma digital pode ser considerada solidariamente responsável pelo IVA não declarado e recolhido pelo fornecedor, quando a plataforma digital sabia ou era razoável que soubesse, com base em suas atividades no ecossistema, que o fornecedor deveria ser registrado para IVA, mas não o é. Essa hipótese de responsabilização impõe um ônus às plataformas digitais, a fim de que realizem o *due diligence* (verificações "*know your customer*") em seus fornecedores, solicitando números de registro de IVA/GST, por exemplo, e realizando verificações para garantir que esses números sejam válidos e ativos. Isso exige, no entanto, que as plataformas tenham os meios legais (regras de confidencialidade, por exemplo) e práticos (dados eletrônicos disponíveis de forma automatizada, por exemplo) para verificar se um fornecedor está exibindo um número de IVA/GST válido associado ao seu nome comercial.

Pois bem, olhando tais orientações *vis-à-vis* o sistema brasileiro, é facilmente perceptível que as premissas elencadas pela OCDE para atribuição de responsabilidade subsidiária às plataformas são bastante similares às impostas pelo sistema brasileiro para fins de responsabilização tributária *stricto sensu*. Mais especificamente, vimos no tópico antecedente que a responsabilização *latu sensu* (que abrange a responsabilidade por substituição, e a responsabilidade em sentido estrito), assente no dever fundamental de cooperação com a Administração Pública, exige, como condição de legitimidade, que o sujeito chamado a colaborar detenha posição fática de ascendência relativamente ao fato tributável e/ou contribuinte. Mais detidamente, seriam duas situações distintas aptas a

justificar, no sistema brasileiro, a responsabilização de "terceiros" não realizadores da hipótese de incidência tributária. A primeira seria a imputação a esses "terceiros" do dever de reter e/ou cobrar os valores devidos a título de tributos, em razão deterem acesso a eles (valores), caso em que falaríamos de responsabilidade por substituição[1170]. A segunda, corresponderia à hipótese de se exigir desses sujeitos o exercício de sua posição de ascendência sobre os contribuintes, a fim de influenciá-los a adimplirem com seus deveres ao pagamento de tributos, caso em que nos referiríamos a responsabilidade *stricto sensu.*

Note que na responsabilidade tributária *estrito sensu,* foco do presente subtópico*,* a posição de ascendência não é sobre os valores objeto da manifestação de riqueza a ser tributada, mas sobre o próprio contribuinte. É dizer, o responsável detém, sobre o contribuinte significativo poder de influência em prol do recolhimento tributário por ele (contribuinte) devido. Daí que, será apenas no caso de omissão do responsável e ausência de recolhimento, por parte do contribuinte, dos tributos devidos, é que poderia esse "terceiro" não realizador da hipótese de incidência, ser chamado, a título de garante, a responder pelos valores devidos. Logo, nota-se que as condicionantes impostas no Relatório da OCDE para fins de responsabilização subsidiária e solidária das plataformas digitais – quais sejam: ausência de pagamento pelo contribuinte e atitude culposa por parte desses intermediários – também encontram guarida no sistema brasileiro, sendo com ele compatível. Porém, percebe-se que para além daquelas duas, nosso sistema exige mais uma condicionante, qual seja a posição de ascendência dessas plataformas de *marketplace*, relativamente ao contribuinte, que lhes possibilite influenciar tais sujeitos passivos a cumprirem para com seus deveres tributários.

Assim é que, semelhantemente à hipótese de substituição, um primeiro ponto a ser debatido e ultrapassado, em território brasileiro, quanto à possibilidade de responsabilizar subsidiariamente as plataformas de *marketplace* pelo imposto sobre o consumo de intangíveis, é sobre o posicionamento desses atores na dinâmica negocial de forma tal a poderem influírem no correto adimplemento por parte dos contribuintes. Ou seja, para se alçar tais agentes à posição de responsáveis subsidiários pelo pagamento do tributo, o sistema brasileiro exige que: (i) as plataformas de *marketplace* tenham a possibilidade

---

[1170] E, que fora objeto de reflexões no subtópico anterior.

fática de influenciarem no adimplemento por parte dos contribuintes de suas obrigações tributárias (principais); (ii) em razão desse posicionamento estratégico, seja estabelecido dever de colaborar com a administração para fins de que esses devedores principais (contribuintes) efetivamente recolham os tributos devidos; (iii) descumprimento desse dever de colaboração (focado em influir no pagamento do tributo devido), a influir no (iv) inadimplemento pelo contribuinte do dever de recolher os tributos devidos.

Tendo em conta o protagonismo de poucas plataformas digitais no volume total das transações de *e-commerce*, é possível se concluir que dificilmente a grande massa de fornecedores consegue escalar suas vendas à margem desses intermediários digitais[1171]. Presumível, portanto, que, regra geral, esses intermediários detêm a possibilidade fática de influenciarem os fornecedores (contribuintes) no acertamento de suas obrigações fiscais, sendo possível lhes serem imputados deveres de colaboração para com a Administração cujo foco é o recolhimento dos tributos por parte dos contribuintes. Logo, os itens (i) e (ii) supramencionados, em tese, seriam de fácil observação. Já os itens (iii) e (iv) chamam a atenção ao fato de ser necessário um nexo causal entre os deveres de colaboração exigidos das plataformas, o seu descumprimento por parte desses intermediários e a ausência de recolhimento dos tributos por parte dos contribuintes.

Apenas se verificada tal interconexão é que seria legítimo se exigir da plataforma o pagamento dos tributos – enquanto seu garante. E tal exigência é importante de ser sublinhada, haja vista existir pretensão, no sistema brasileiro, de responsabilizar as interfaces digitais pelo pagamento do ICMS em razão do descumprimento de deveres de colaboração desconexos do dever de influir no recolhimento por parte do contribuinte.

[1171] E mais, durante as entrevistas fora mencionado que atualmente os fornecedores cadastrados nas plataformas dificilmente conseguem ter seus produtos expostos de forma assertiva, para fins de conclusão das vendas, se não aderente das prestações de serviços, ofertadas pelas plataformas, relacionadas à marketing, gestão etc.

Referimo-nos às Leis nº 13.918/2009, do Estado de São Paulo[1172] e nº 8.795/2020[1173], do Estado do Rio de Janeiro, que preveem a responsabilidade desses intermediários pela não prestação de informações solicitadas pelo ente fazendário, deveres de informações esses que claramente não têm a potência de influenciar o pagamento dos valores pelos contribuintes. Ora, ainda que se trate de previsões feitas no bojo de um imposto estadual (ICMS), as premissas sobre as quais se assentam a legitimidade dessas pretensões são as mesmas em que o erigimento de novas hipóteses de responsabilização, relativamente ao imposto sobre intangíveis, deverão se fundamentar. Daí porque ter em consideração exemplos do que se não deve fazer se mostram, no mínimo didáticos. Entretanto, a fim prosseguir no caminho do que seria possível estatuir, traremos, nesses últimos parágrafos, as propostas elaboradas no bojo do próprio relatório da OCDE – mencionadas linhas atrás –, porém, fincados nossos pés nas condicionantes impostas pelo sistema brasileiro, a fim de ponderar se seria viável suas recepções aqui.

Relembrando, foram propostas duas hipóteses de imposição de responsabilidade subsidiária às plataformas de *marketplac*e. Primeira: a autoridade fiscal deveria notificar a(s) plataforma(s) digital(is) da inconformidade do fornecedor nela(s) cadastrado, concedendo a tais agentes um prazo para que tomassem as medidas cabíveis. As ações exigíveis das plataformas seriam no sentido de que (i) agissem em prol da regularização dessa situação e/ou (ii) remoção do fornecedor de seu ecossistema. Acaso omissa(s), a(s) plataforma(s) passariam a responder, solidariamente aos fornecedores, pelos tributos relativos às operações futuras (vendas realizadas daquele momento em diante). Trata-se de hipótese que observa todas as condicionantes exigidas pelo sistema brasileiro, sendo passível de previsão legal no regime do imposto sobre intangíveis. Destarte, note que aos

---

1172 Artigo 9º - São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:
XIII - solidariamente, as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação, inclusive por meio de leilões eletrônicos, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco;

1173 Art. 17. A responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais não pagos pelo contribuinte ou responsável pode ser atribuída a terceiros, quando os atos ou omissões destes concorrerem para o não-recolhimento do tributo.
§ 7º Os intermediadores de pagamentos, inclusive a credenciado e/ou administradora de cartão de crédito/débito ou de outro meio de pagamento, são responsáveis pelo pagamento do imposto devido nas operações por elas intermediadas:
I - quando deixarem de prestar as informações na forma e prazo previstos na legislação;

intermediários é imposto um dever de agir em prol do acertamento fiscal, uma vez cientificado pelo Fisco do comportamento inadimplente dos fornecedores. Ademais apenas no caso de restarem omissas para com esses deveres, dando causa dali em diante ao não recolhimento dos valores pelos contribuintes, é que as plataformas poderiam ser responsabilizadas, como garantes, pelo pagamento desses tributos. Exemplo de previsão nesse sentido, e que pode servir de inspiração ao regime dos impostos sobre intangíveis, encontramos no art. 17, § 8º, II da Lei nº 8.795/2020[1174], do Estado do Rio de Janeiro. Referido dispositivo prevê a responsabilização tributária solidária das plataformas de *marketplace* pelo pagamento do ICMS, no caso de nada fazerem em prol do cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes (inclusive excluindo-os desse ambiente digital de intermediação), após terem sido informadas pelo Fisco da situação de irregularidade desses fornecedores.

Já a segunda proposta da OCDE consiste em prever que a plataforma digital seria considerada solidariamente responsável pelo IVA não declarado e recolhido pelo fornecedor, quando sabia ou era razoável que soubesse, com base em suas atividades na plataforma, que o fornecedor deveria ser registrado para IVA, mas não o é. Trata-se de hipótese de responsabilização que impõe um ônus às plataformas digitais, a fim de que realizem o *due diligence* (verificações "know your customer") em seus fornecedores, solicitando números de registro de IVA/GST, por exemplo, e realizando verificações para garantir que esses números prossigam válidos e/ou ativos. Diferentemente da primeira alternativa, cuja adoção no sistema brasileiro carece de maiores digressões, essa segunda merece alguns sopesamentos,

Já fora dito que, regra geral, as plataformas detêm posicionamento fático privilegiado, na cadeia econômica, de forma a deterem poder de influenciar os contribuintes a adimplirem para com seus deveres tributários. Assim, a condicionante (i)

[1174] Art. 17. A responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais não pagos pelo contribuinte ou responsável pode ser atribuída a terceiros, quando os atos ou omissões destes concorrerem para o não-recolhimento do tributo.
(...)
§ 8º As pessoas jurídicas de que trata o inciso IX do art. 18 desta lei são responsáveis pelo pagamento do imposto devido nas operações por elas intermediadas:
II - quando o contribuinte esteja em situação cadastral irregular e tenha sido informado ao intermediário previamente pelo Fisco;

não será objeto de maiores comentários. O desafio relativo a essa segunda hipótese, e que merece maiores atenções do legislador brasileiro, conecta-se em se estatuir razoáveis deveres de colaboração das plataformas, que sejam preventivos ao inadimplemento por parte dos contribuintes, cuja inobservância influa na ausência de recolhimento dos tributos[1175]. Quer-se com isso dizer que, é necessário que a disciplina legal que vise instituir deveres de colaboração das plataformas de *marketplace* cujo foco seja evitar situações potencializadoras do não cumprimento, por parte dos contribuintes, de seus deveres tributários, estabeleça de forma detalhada quais seriam as obrigações a cargo desses intermediários, cujo descumprimento potencializa o não pagamento dos tributos.

Assim, por exemplo, é preciso que se esclareça quais as verificações que a Administração Fiscal espera sejam realizadas pelas plataformas de *marketplace*, e com qual regularidade se espera que as faça, a fim de identificar fornecedores que possivelmente estão inadimplentes com o erário público. E, nesse ponto é importante que se tenha em conta existir condições de possibilidade de tais exigências: isto é, se as plataformas deteriam os meios legais (regras de confidencialidade, por exemplo) e práticos (dados eletrônicos disponíveis de forma automatizada, por exemplo) para realizar tais verificações. Ademais, nos parece imprescindível seja estabelecido quais as medidas que se espera sejam tomadas pelas plataformas uma vez que verifiquem situações de potencial risco de inadimplemento por parte dos contribuintes: deverão comunicar a Administração fazendária e/ou notificar o fornecedor? Ou ainda, qual prazo deveria ser concedido para regularização, sob pena de exclusão da plataforma? Somente ante o descumprimento desses deveres de colaboração, cujo objetivo último é o de minimizar os riscos de inadimplemento por parte dos fornecedores, e verificada a ausência de pagamento dos tributos devidos é que a pretensão de arrecadação desses valores poderia ser redirecionada às plataformas de *marketplace*, com base em sua responsabilidade subsidiária.

Em suma, nos parece condição inafastável à adoção dessa segunda hipótese de regime proposta pela OCDE, no sistema brasileiro, a expressa delimitação legal dos deveres de colaboração a que as plataformas de *marketplace* estariam sujeitos. Sendo que apenas os tributos não pagos, muito em decorrência da omissão desses intermediários, é

[1175] Trata-se, portanto, do dever de observar as condicionantes (ii), (iii) e (iv) supramencionadas.

que poderiam lhes ser eventualmente redirecionados. Daí porque nos parece ilegítima a pretensão formulada pelo Estado do Ceará, por exemplo, em estabelecer a responsabilidade solidária do intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias que desenvolva atividades de *marketplace*, simplesmente em razão de o contribuinte do ICMS não ter emitido documento fiscal para acobertar a operação jurídica em causa[1176]. É que nesse caso, não há o estabelecimento prévio de um dever desses intermediários diligenciarem, regularmente, no sentido de mapearem os contribuintes (fornecedores) que estejam com suas situações cadastrais irregulares junto ao Fisco daquele Estado, seguido de uma omissão dessas plataformas a redundar no não pagamento do tributo devido. Trata-se, portanto, de mais um exemplo (ainda que afeto ao ICMS) a não ser seguido na disciplina do imposto sobre intangíveis.

3.3. E OUTROS DEVERES DE COOPERAÇÃO DAS PLATAFORMAS PARA COM A ADMINISTRAÇÃP FISCAL?

Vimos que o Relatório da OCDE prevê ainda a possibilidade de se atribuir outros papéis às plataformas – cumulativamente, ou não, à atribuição de responsabilidade exclusiva ou subsidiária –, conexos à ideia de mero dever de cooperação para com a Administração Pública. Como já afirmamos no Capítulo 5, o objetivo do organismo internacional aqui fora o de identificar outras funções que as plataformas poderiam desempenhar a fim de auxiliarem na cobrança eficiente e eficaz do IVA nas vendas *online* que intermedeiam. São aventadas as seguintes possibilidades: (i) obrigação de compartilhamento de informações, (ii) educação de fornecedores, (iii) a opção de uma plataforma assumir voluntariamente a obrigação de cobrador do IVA/GST, e (iv) celebração de acordos formais entre autoridades fiscais e plataformas. Reiteramos aqui o quanto dito no capítulo antecedente: esse "último papel", atrelado à ideia de regime de *cooperative compliance*, nos parece ser antes um instrumento possível à instituição dos deveres do que uma efetiva alternativa de função a ser exercida pelas plataformas, razão pela qual dela não trataremos.

[1176] Conforme art. 16, IV da Leo nº 16.904/2019 do Estado do Ceará.

Pois bem. Antes de ingressarmos no exame da possibilidade de qualquer das outras três hipóteses de deveres de cooperação das plataformas, naquele relatório internacional aventadas, serem adotadas pelo sistema brasileiro (mormente no regime do proposto imposto sobre intangíveis), é de se esclarecer o significado que essa expressão – "deveres de cooperação" – assume no presente subitem. É que todas as imposições de deveres às plataformas, inclusive os afetos à responsabilização tributária, têm por fundamento o dever de cooperação para com a Administração. Vimos no tópico antecedente, aliás, que se trata de desdobramento lógico do dever fundamental de pagar tributos, haja vista que é do interesse social que a tributação seja eficiente, isto é, que os valores tributários sejam de fato vertidos aos cofres públicos a fim de se ter condições para implementado de políticas públicas voltadas a concretização de direitos fundamentais.

Nesse ínterim, afirmamos naquela ocasião[1177] ser legítimo ao Fisco exigir colaboração por parte dos cidadãos, desde que, por óbvio, os deveres instituídos tenham por premissa a capacidade fática dos potenciais obrigados em adimpli-los. Identificamos, conjuntamente a Leandro Paulsen, tal premissa como capacidade colaborativa: assim é que apenas os sujeitos que detenham situações fáticas que possibilitem a execução dos deveres de cooperação instituídos é que podem ser chamados a colaborarem com a Administração, e isso, na medida que detenham tal capacidade. Em sendo assim, o sistema jurídico brasileiro exige, como condição de possibilidade à instituição de responsabilidade tributária de "terceiro" não realizador da hipótese de incidência, verificação de situação fática de ascendência em relação à manifestação de riqueza que se intenta atingir (caso da substituição) ou em face do contribuinte, detendo, nesse último caso, a possibilidade de influir de forma significativa no adimplemento da obrigação tributária (caso da responsabilidade em sentido estrito).

No entanto, para além dessas hipóteses de responsabilização, há a possibilidade de cidadãos estarem em situações outras que, a par de não caracterizarem hipóteses de ascendência em relação à algum elemento da obrigação tributária principal, possam ser úteis ao correto certamente e/ou fiscalização dessas obrigações tributárias. Justamente nesse sentido residual que a expressão "deveres de colaboração" é aqui, nesse último

---

[1177] Item 2 do presente Capítulo.

subitem, utilizada: para identificar situações outras em que, a par de não adequadas para fins de instituir eventual responsabilidade tributária, identifica-se oportunidades de auxílio em prol do acertamento e/ou fiscalização dos tributos devidos. Esclarecido esse ponto, voltemos às hipóteses da OCDE.

Há menção no relatório da OCDE à obrigação de compartilhamento de informações. Prevê-se a possibilidade de instituição do dever legal de as plataformas remeterem às autoridades tributária informações reputadas relevantes para fins de acertamento de IVA e/ou fiscalização de sua conformidade. Exemplos seriam a prestação de informações afetas a (i) natureza, data e valor do fornecimento, (ii) identificação dos fornecedores (incluindo número de identificação fiscal), (iii) valor de IVA devido na operação, (iv) endereço para que enviado mercadorias, localização do cliente e informações usadas para determinar a localização do cliente, qual o prestador de serviços de pagamento etc. Ademais, a plataforma digital poderá ser solicitada ou a fornecer estas informações de forma regular, ou a pedido do ente fazendário, ou ainda de forma espontânea, como no caso de detecção de atividades suspeitas. Exemplo desse dever de prestação regular de informações por parte das plataformas de *marketplace* pode ser encontrado na Lei nº 16.904/2019, do Estado do Ceará[1178]; já da obrigação de prestar informações apenas quando provocado a tanto, temos na Lei nº 13.918/2009 do Estado de São Paulo[1179].

No que tange à educação de fornecedores que utilizam as plataformas digitais, esclarecemos que o organismo internacional parte da premissa de que muitos empreendedores se utilizam de tais interfaces para ter acesso a mercados globais, situação essa que oportuniza o uso desses intermediários como canais de comunicação das

---

1178 Art. 82-A. Sem prejuízo do disposto no inciso X do art. 82*, as administradoras de cartões de crédito ou débito, ou estabelecimento similar, ficam obrigadas a fornecer à Secretaria da Fazenda do Estado, nas condições previstas em regulamento específico, as informações sobre as operações e prestações realizadas pelos estabelecimentos de contribuintes cujos pagamentos sejam feitos por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares.

1179 Artigo 75 - Não podem embaraçar a ação fiscalizadora e, mediante notificação escrita, são obrigados a exibir os impressos, os documentos, os livros, os programas e os arquivos magnéticos relacionados com o imposto e a prestar informações solicitadas pelo fisco:
XIII - os prestadores de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação, inclusive por meio de leilões eletrônicos; (NR)
XIV - os prestadores de serviços de tecnologia de informação, tendo por objeto o gerenciamento e controle de operações comerciais realizadas em meio eletrônico, inclusive dos respectivos meios de pagamento

administrações fazendárias, tendo um papel de disseminação de informações precisas aos fornecedores sobre suas obrigações tributárias junto às várias jurisdições com que transacionam[1180]. De se pontuar que esse papel educacional se destina antes a complementar, e não substituir, as estratégias de comunicação existentes entre as autoridades fiscais e as empresas relativamente às suas obrigações fiscais. Trata-se, em síntese, de uma oportunidade para que as autoridades fiscais trabalhem cooperativamente com as plataformas digitais, a fim de otimizar o cumprimento dos deveres tributários pelos próprios fornecedores[1181]. Em que pese se tratar de proposta voltada ao comércio transfronteiriço internacional, não nos parece incompatível ao sistema brasileiro estabelecer obrigações desse gênero a esses intermediários do comércio digital. Buscar alertar, de maneira mais assertiva, aos fornecedores de eventuais mudanças legislativas, ou mesmo oferecer eventuais cursos de capacitações[1182] a esses pequenos empreendimentos, por exemplo, nos parece medidas profícuas em prol do adequado adimplemento fiscal pelo obrigado principal.

Por fim, é previsto, no relatório da OCDE, a possibilidade de as plataformas atuarem de forma voluntária como intermediários responsáveis. É mencionado no relatório que esses intermediários poderiam assumir apenas o exercício de funções puramente administrativas, tais como cálculo e remessa do tributo ao país competente, ou até mesmo a total responsabilidade pelo acertamento e arrecadação dos tributos devidos pelos fornecedores. Daí que o organismo internacional propõe ser possível às autoridades fiscais considerar permitir que as plataformas ofertem, de forma voluntária aos prestadores, a prestação desse serviço de terceirização da responsabilidade fiscal, opção essa que poderia ser particularmente interessante nos casos em que uma plataforma é considerada responsável por determinados fornecimentos, mas não por outros, ao permitir a sujeição de todas as operações a um mesmo regime jurídico. Ocorre que tal possibilidade não encontra

---

1180 Tais obrigações podem incluir o fornecimento e divulgação de diretrizes, notificações de mudanças regulatórias, organização de webnars etc.

1181 OECD (2019). *The role of Digital Platforms in the collection of VAT/GST on online sales*, p. 54-55.

1182 Caso da plataforma da Magazine Luiza, por exemplo, em que consta a oferta de cursos gratuitos aos empreendedores que optam por fazer parte de seu ecossistema. Informação disponível em: https://www.parceiromagalu.com.br/empresa; Acesso em 23 fev. 2022.

guarida no sistema brasileiro. É que estabelece o art.123 do CTN[1183], diploma de normas gerais, não ser oponível à Administração Fiscal qualquer acordo particular que atribua a responsabilidade pelo pagamento do tributo a pessoa distinta daquela legalmente eleita. Assim é que convenções desse jaez não seriam deteriam oponibilidade legal, faltando-lhes, portanto, o atributo da exigibilidade legal.

Como um último comentário, relativamente a essas hipóteses de deveres de cooperação, é de se reiterar que todas essas obrigações poderão ser aplicadas como medidas autônomas ou mesmo complementares ao regime de responsabilização das plataformas pelo recolhimento dos tributos. No entanto, caso se trate de obrigações previstas como medidas autônomas à responsabilização, seria razoável sujeitar a esse regime legal todas as plataformas digitais que possuem acesso a informações relevantes para fins de conformidade fiscal, ou mesmo fácil acesso aos fornecedores, inclusive aqueles atores não elegíveis à responsabilização (por substituição ou subsidiária e solidária). Já se as obrigações forem concebidas para serem operadas conjuntamente a outras medidas de responsabilização propriamente dita, poderá ser razoável e proporcional estender a aplicação de dessas obrigações de partilha de informação e/ou educação dos fornecedores às plataformas digitais não abrangidas por aqueles outros regimes (de responsabilização).

1183 Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

PRINCIPAIS ACHADOS E CONCLUSÕES

Conforme anunciamos já nas primeiras frases do presente trabalho, a pergunta central a que essa pesquisa buscou responder foi: quais medidas poderiam ser implementadas no ordenamento jurídico fiscal brasileiro, relativamente à tributação indireta, a fim de adaptá-lo à era da digitalização das operações de consumo? Mais detidamente, o que buscamos com a presente tese foi trazer eventuais direcionamentos para que o sistema de tributação indireta brasileiro possa estar mais adequado à realidade do comércio eletrônico digital, cada vez mais presente no nosso cotidiano.

O caminho por nós escolhidos, a fim de desenvolver tal questão, foi o de dividir as reflexões em dois momentos distintos. Na primeira parte do trabalho, concentramo-nos em lançar as estruturas-chave para que, na segunda parte, pudéssemos avançar em medidas mais propositivas, voltadas a responder a questão inicialmente posta. No entanto, e preliminarmente ao ingresso no tema propriamente dito, por se tratar de um trabalho científico, pareceu-nos importante contextualizar o debate que se levaria adiante, bem como especificar, nesse ambiente de efervescente rupturas e mudanças das relações sociais, engendradas em grande medida pelo avanço tecnológico, o nosso objeto de pesquisa.

Afirmamos que nossa escolha recaiu sobre a tributação indireta das operações de *e-commerce* em sentido estrito, que identificamos (as operações) pela expressão "fornecimentos *online*". Alertamos, ainda que, apesar de a distinção entre impostos diretos e indiretos não ser teoricamente perfeita sob a ótica da teoria econômica, trata-se de uma categorização bastante tradicional no direito econômico internacional, cujas raízes se assentam na Ciência das Finanças. Apertada síntese, a distinção entre impostos diretos ou indiretos tem por critério a possibilidade (ou não) de transladação, autorizada pelo ordenamento jurídico em questão, do encargo econômico ao consumidor do produto, bem ou serviço. Assim, regra geral, diretos seriam os impostos que incidem sobre o rendimento e patrimônio, e indiretos os que incidem sobre o consumo de forma ampla. Logo, é sobre a tributação do consumo, que visa justamente taxar bens e serviços durante seu percurso na cadeia econômica até o consumidor final, que nosso olhar se voltou.

No entanto, destacamos serem vários os critérios que permitem distinguir, a seu turno, espécies de "tributos indiretos". Se tomarmos a base tributável como parâmetro, poderemos falar em impostos gerais sobre o consumo (busca tributar todos e quaisquer bens e serviços) *versus* impostos especiais sobre o consumo (de base seletiva). De outro ângulo, a depender da etapa – ou etapas – em que há incidência da exação tributária, falaremos em tributos indiretos monofásicos (incide em uma única etapa, seja mais a jusante ou a montante da cadeia de consumo) ou multifásicos (incide em operações relativas a mais de um estágio da cadeia consumerista). No caso de se tratar de tributos indiretos multifásicos, uma outra subdivisão pode ser feita com fulcro na inclusão – ou não – dos valores tributários pagos nas etapas precedentes na base de cálculo da exação tributária, falando-se daí em tributos cumulativos ou não-cumulativos (caso em que o tributo incidirá sobre o "valor agregado" em cada etapa da cadeia).

A grande maioria dos impostos sobre o consumo estruturados atualmente pelo mundo podem ser definidos como de base ampla, multifásicos, não-cumulativos e tributados no destino. Trata-se do sistema IVA, que por apresentar inúmeras vantagens frente aos sistemas de tributação sobre o consumo até então instituídos, acabou por ser amplamente adotado, tornando-se o atual "modelo-padrão de tributação indireta". Destarte, é o sistema IVA que se tem como paradigma nas discussões internacionais acerca dos desafios e adaptações dos regimes tributários face o comércio eletrônico. Ainda é o sistema IVA que inspirou – e inspira – as reformas, no âmbito da tributação sobre o consumo, levadas a efeito nas últimas décadas, por diversos países. Eis porque foi justamente ele o escolhido para capitanear as reflexões da presente pesquisa.

Ultrapassado esse ponto prévio, e estabelecido o objeto da pesquisa, o passo seguinte foi o de assentar as estruturas-chave para que, na segunda parte, pudéssemos avançar a fim de se responder à indagação inicialmente posta. Em última análise, o desafio dessa primeira parte da tese era o de se conseguir fazer um diagnóstico do atual estado da arte do sistema brasileiro de tributação sobre o consumo, para lidar com os desafios impostos pela digitalização da economia. Assim é que, de um lado, seria necessário se buscar identificar quais os principais desafios que essa crescente digitalização tem imposto aos sistemas IVA – tal qual tradicionalmente erigidos –, e de outro, estabelecer os parâmetros dentro dos

quais se analisaria o sistema brasileiro. Nesse sentido, por se tratar de realidade tendencialmente global, tanto em razão da transfronteiricidade inata às transações de comércio digital quanto dos desafios enfrentados pelas Administrações Fiscais, socorrermo-nos dos principais debates e tendências internacionalmente estabelecidos. E aqui, o papel de liderança da OCDE é incontestável: desde o final da década de 1990 referida organização tem fomentado espaços de debates e deliberações relacionadas ao "como" se adaptar os sistemas tributários ao comércio eletrônico.

Daí porque optamos em examinar os modelos e propostas formulados no âmbito da OCDE, justamente por constituírem o que podemos identificar como o atual padrão internacional de diretrizes normativas para os sistemas IVA. Assim é que, por se tratarem – as propostas da OCDE – de verdadeiros *standards normativos* dirigidos à adaptação dos sistemas de tributação sobre o consumo à era do *e-commerce*, utilizá-los como fio condutor do exame do sistema brasileiro nos pareceu ser escolha em todo profícua. No entanto, para que analisássemos de forma crítica as próprias sugestões de soluções construídas por referida organização – e que, repita-se, tem se posicionado como padrão e norte a vários países, sejam integrantes ou não da OCDE –, pareceu-nos necessário dar um passo atrás, a fim de mapear quais seriam os principais riscos impostos pela digitalização do comércio ao sistema IVA. Tal retorno parcial além de ter buscado resolver a questão relativa à identificação dos principais desafios que a digitalização da economia tem infligido aos sistemas IVA, já nos municiaria de elementos críticos aptos para que identificássemos inclusive se aqueles mais prementes estariam sendo endereçados nas próprias propostas.

Valemo-nos, nesse último ponto, do ferramental metódico da análise de risco, mais especificamente da parte que se refere ao processo de gestão de riscos. Tendo por substrato diversos relatórios da OCDE, ONU e da UE, utilizamos tal instrumento de raciocínio para erigir uma matriz que identificasse os principais e mais urgentes riscos que o *e-commerce* de intangíveis tem cominado aos impostos sobre o consumo – notadamente ao modelo IVA típico. Pois bem, tendo por referência os principais objetivos perseguidos pelas Administrações Fiscais face o contexto imposto pela digitalização da economia – garantir a continuidade de base de recolhimento tributários e manter um ambiente comercial neutro –, pudemos identificar serem de sete ordens os riscos mais precípuos:

RISCOS
R1: Empreendimentos (SME) ou pessoas físicas não tem conhecimento de que suas operações detêm liame tributário
R2: Empreendimentos estrangeiros que transacionam diretamente com os consumidores finais não se registram (e, não têm presença) no país de destino dos "serviços" digitais.
R3: Não se declara e tributa (corretamente) "serviços" digitais fornecidos a consumidores estrangeiros (não localizados nos territórios dos estabelecimentos comerciais).
R4: Empreendimentos estrangeiros sujeitos (em tese) ao recolhimento tributário do IVA não o fazem.
R5: Pagamento de IVA a Estado distinto daquele a quem efetivamente seria devido.
R6: Plataformas *online* com múltiplas atividades e operações tributáveis pelo IVA levadas a efeito nesse ambiente *vis-à-vis* liames obrigacionais.
R7: Complexidade da legislação, que leve a interpretações múltiplas, acarretando ausência de recolhimento ou recolhimento a menor ou a ente distinto ou a mais de um ente.

Nota: elaborado pela própria autora[1184]

Identificados os riscos, passamos à etapa de analisá-los, momento em que estabelecemos os critérios pelos quais atribuiríamos intensidade de impacto e probabilidade a cada um deles, a fim de organizá-los em uma matriz de riscos. Estimamos a probabilidade com base na complexidade na aplicação da lei e na falta de opções (dificuldade) de supervisão de sua observância. O efeito/impacto foi avaliado por uma estimativa do número de contribuintes sujeitos à medida legal e potenciais valores de impostos envolvidos. Todos os elementos relativos à probabilidade (complexidade de se fazer valer o direito, falta de fiscalização) e efeito (número de contribuintes envolvidos e interesses fiscais) são indicados como baixo, médio ou alto. Tanto a probabilidade quanto os efeitos são estimativas subjetivas, haja vista o número de fontes disponíveis para comprovação quantitativa/ qualitativa ser limitado. De todo modo, como já pontuamos,

---

[1184] Algumas notas sobre a tabela:
(1) O termo "serviços" foi utilizado para se referir a categoria de *e-commerce* de intangíveis. É que em muitos sistemas, incluso o europeu, no âmbito da tributação indireta, o que não constitui operações comerciais com tangíveis (mercadorias), configura serviço. O mesmo não ocorre, como veremos, no sistema brasileiro;
(2) O uso do termo digital após "serviço" tem por objetivo apartar os serviços fornecidos de forma inteiramente digital e automatizada dos serviços em que a contraprestação demanda certo nexo de tangibilidade, com a prestação da atividade diretamente pelo prestador (ex. cabeleireiro, maquiador, massagista, esteticista, dentista etc.);
(3) Plataformas online, também conhecidas como plataformas "multi-sides" ("multipartes") é termo utilizado para se referir a plataformas que permitem, por meio eletrônico, interações diretas entre dois ou mais clientes ou grupos de participantes (tipicamente compradores e vendedores) com duas características principais: (i) cada grupo de participantes ("lado") são clientes da plataforma de alguma forma significativa, e (ii) as plataformas permitem uma interação direta entre as partes

usamos os estudos disponíveis da OCDE, UE e outros países para fundamentar as estimativas, as quais puderam ser organizadas na forma da seguinte matriz de risco:

MATRIZ DE RISCO

PROBABILIDADE/ IMPACTO	ALTA	ALTA/ MÉDIA	MÉDIA	MÉDIA/ BAIXA	BAIXA
ALTO			R6		
ALTO/MÉDIO					
MÉDIO					
MÉDIA/BAIXO	R4 R5 R7	R2 R3			
BAIXO		R1			

Nota: elaborado pela autora (2021).

R1: Probabilidade média: alta / média; Efeito médio: baixo.
R2: Probabilidade média: alta / média; Efeito médio: baixo/médio.
R3: Probabilidade média: alta / média; Efeito médio: baixo/médio.
R4: Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo/médio.
R5: Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo/médio
R6:Probabilidade média: média; Efeito médio: alto.
R7: Probabilidade média: alta; Efeito médio: baixo/médio

Notamos que o R6, relacionado às plataformas de *e-commerce*, mostra-se como o risco mais crítico, e o que, por conseguinte, mereceria maior atenção por parte dos Estados. Trata-se, em última instância, do retrato da dominância desses agentes no comércio eletrônico (inclusive o de intangíveis) *vis-à-vis* à anacronicidade do *design* tradicional dos sistemas IVA a essa plataformização das transações nas cadeias de consumo (tema que foi retomado com maior cuidado na segunda parte dessa tese). No extremo oposto, é dizer, o risco que por ora menor atenção demandaria dos formadores de políticas públicas, é o R1. Tal risco está atrelado às operações realizadas entre consumidores (C2C) e/ou com fornecedores que se caracterizam como micro ou pequenos empresários, cujos valores

envolvidos e participação total no volume negociado são de diminuta monta. A contrário *sensu*, na medida em que tais transações aumentam suas participações no volume global do comércio digital, as ilações a esse risco inerentes tendem a igualmente ganharem espaço. No entanto, por se tratar de transações em grande medida possibilitadas pelas plataformas digitais, é de se notar que eventuais medidas adotadas para se lidar com o R6 acabam por também repercutir – e minorar – o R1.

Relativamente aos demais riscos (R2, R3, R4, R5 e R7), percebeu-se que se encontram em grande medida nivelados (próximos). E, nos parece que não poderia ser diferente, posto se tratar de questões interconexas entre si. É dizer, consubstanciam perspectivas possíveis de mapeamento de riscos inerentes a operações de comércio digital transfronteiriço tradicionais (B2C). O foco de atenção aqui seria no sentido de como se garantir que empreendimentos estrangeiros se registrem (R2) em cada um dos países com que transacionam e cumpram com as respectivas determinações legais (R3 e R7), recolhendo o tributo devido ao Estado competente a tanto (R4 e R5). Em outras palavras, a tônica é fomentar o registro e adequado *compliance* dos empreendimentos estrangeiros nos países destinatários dos bens e/ou serviços.

Constatamos, portanto, que lidar com os riscos inerentes à plataformização das operações transnacionais, assim como os afetos ao cumprimento pelos empreendimentos estrangeiros de obrigações jurídico-fiscais nos territórios de destino dos suprimentos *online*, devem (ou deveriam) ser, nessa ordem, a prioridade das propostas de adaptações dos sistemas IVA ao comércio eletrônico de intangíveis. Com isso em mente, ingressamos no exame crítico dos próprios *standards* normativos definidos no bojo das Diretrizes IVA da OCDE. E, nesse ponto do trabalho, pudemos concluir que tais *standards,* erigidos pela OCDE (consubstanciado nas Diretrizes Internacionais do IVA, documento de *status* internacional), assim como os debates que os antecederam demonstram que o foco desse órgão internacional concentrou-se na propositura de regras gerais e específicas de local de tributação – com fundamento no princípio do destino – e de métodos de cobrança relacionados, temas afetos a administrar o segundo bloco de questões, relacionadas às operações transfronteiriças (R2, R3,R4, R5 e R7). Assim é que deixaram as Diretrizes de

lidar justamente com o risco mais premente, relacionado às plataformas de *e-commerce* (R6).

Como se não bastasse tal ausência, detectamos que foram justamente as sugestões consideradas de curto prazo em relatórios datados de 2001, as que, vinte anos depois, ainda são reputadas mais consentâneas ao "estado da arte". Em apertada síntese, as Diretrizes IVA determinam como regra geral que as prestações de serviços e intangíveis B2B devam ser tributadas na jurisdição onde o cliente está estabelecido. No caso de um SLE, a localidade do cliente pode ser determinada com base no acordo comercial entabulado, ao passo que no caso de um MLE, pode ser determinado segundo a abordagem de uso direto, ou a de entrega direta, ou ainda o método de recarga. A escolha por uma ou outra dessas abordagens dependerá do tipo de suprimentos, não trazendo as Diretrizes quaisquer outras especificações além de que deverá – a opção – refletir um equilíbrio sólido entre os interesses das administrações empresariais e fiscais. No que tange ao método de recolhimento do tributo, em todos os casos, as Diretrizes IVA recomendam seja utilizado o método da cobrança reversa (*reverse-charge*) quando coerente aos sistemas tributários, mas permaneçam em silêncio sobre as dificuldades que os fornecedores possam encontrar (particularmente em suprimentos digitais, em que os dados relevantes deverão ser críveis além de necessários em tempo real), para verificarem se o cliente de fato seria sujeito passivo (contribuinte).

Já no que tange às transações B2C, as Diretrizes indicam o local da residência habitual do cliente como o critério definidor da jurisdição competente ao recolhimento do tributo. Para fins de identificação do *status* do consumidor e, por conseguinte, do tipo de operação (se B2B ou B2C), sugere-se o da autoidentificação verificada: é dizer, baseia-se nas declarações dadas pelo próprio consumidor, porém, se as verificam com dados coletados por outras fontes (tais como dados de cartão de crédito, endereço IP etc.). Por fim, recomenda-se como método de recolhimento dos impostos o do registro pelos fornecedores nas jurisdições em que estabelecidos os clientes. Tendo em conta o alto custo de *compliance* de tal situação, é sugerido a elaboração, pelas administrações fiscais, de mecanismos simplificados de registro e coleta dos impostos.

Trata-se de itinerários (seja no caso de transações B2B ou B2C) em grande medida incongruentes com a realidade de grandes volumes automatizados de transações. Destarte, já nos debates levados a efeito pelo *Technology* TAG em 2001, muitas das fontes atualmente sugeridas como possíveis à coleta de dados – para verificação das declarações fornecidas pelo cliente – já eram apontadas como inexistentes ou não disponíveis na velocidade e ao tempo em que concluídas as transações. É dizer, impõe-se muitas vezes aos fornecedores verificações casuísticas e/ou mesmo manuais, em todo desconexas da realidade acelerada e de volume em que estamos imersos. Daí porque entendemos que o estabelecimento, como diretrizes aos sistemas IVA, de soluções aventadas há mais de vinte anos como de curto prazo, e cujas orientações exigem por vezes verificações individualizadas – caso a caso – nos soam inadequadas para lidar com a realidade presente – massificada, intangível e rápida –, erigida pela digitalização da economia.

Ultrapassado esse ponto, e antes de ingressarmos no exame e diagnóstico do sistema brasileiro em específico, a fim de melhor nos municiar de elementos reflexivos à segunda parte da presente tese, analisamos o sistema europeu de IVA. Dentre os motivos que nos motivaram a escolher o sistema europeu foi justamente o fato de recentemente ter sido objeto de reformas visando em grande medida sua adequação a realidade da economia digital, consoante as Diretrizes Internacionais de IVA (o chamado "Pacote IVA digital"). Ademais, a forma como está estruturado o regime europeu de IVA, com normas gerais (dispostas na Diretiva europeia do IVA) a serem observadas pelos Estados-Membros (limites supranacionais), há uma grande similitude com o sistema federado de tributação sobre o consumo brasileiro, também escorado em diretrizes nacionais aos Estados-Membros e Municípios. O objetivo aqui foi, paralelamente a uma análise crítica acerca da adoção ampla (ou não) das diretrizes internacionais pelo sistema europeu, ou da implementação de outras medidas endereçadas a lidar com os principais riscos (mapeados), buscar inspiração de práticas ali implementadas e que poderiam ser úteis ao sistema brasileiro.

Concluímos que, ao contrapormos o regime europeu *vis-à-vis* os riscos mapeados no Capítulo 2, é possível se afirmar que o sistema europeu não lidou de forma adequada com todos eles. Tal afirmativa escora-se no fato de que o regramento proposto pela União

Europeia, ao intentar observar as Diretrizes IVA, focou em lidar sobretudo com os riscos inerentes às operações de comércio transfronteiriço de uma forma geral (R2, R3, R4, R5 e R6 supra mapeados), deixando em segundo plano justamente o risco mais premente. Ademais, mesmo no que tange ao endereçamento dessa categoria de riscos (R2, R3, R4, R5 e R6), o fez de forma incompleta: é que ao buscar implementar as Diretrizes, o legislador europeu acabou por trazer complexidades e dificuldades de ordem prática na operacionalização principalmente do acertamento fiscal, isto é, de determinação do *status* e da localização dos adquirentes dos bens e/ou serviços.

Dito de outra forma, em que pese sob uma perspectiva macro poder se afirmar que o regime IVA da União Europeia, em grande medida, conseguiu estar em consonância às principais orientações da OCDE (implementação do princípio do destino; previsão de "autolançamento" – ou *reverse-charge* –, como técnica de arrecadação do imposto para o caso de transações B2B, e o regime do balcão único como mecanismo simplificado de recolhimento do tributo no caso de transações B2C), exame um pouco mais detido das normas de implementação revelaram, porém, um certo descompasso aos princípios básicos da OCDE, notadamente aos da simplicidade e certeza. Mais especificamente, vimos que os critérios aptos a identificar o *status* do consumidor *vis-à-vis* ao de sua localização, para fins de aplicação do princípio do destino, não foram tratados no bojo do documento internacional. Assim é que ao analisarmos de que forma o legislador europeu tratou do assunto, a principal conclusão a que chegamos foi que o caráter automatizado dos fornecimentos *online* fora em grande medida menosprezado ante as exigências, plasmadas na legislação europeia (mormente no Regulamento de Implementação, e nas notas explicativas da Comissão Europeia), de que os fornecedores desses serviços muitas vezes procedam a verificações praticamente manuais (caso a caso), para fins de acertamento tanto do *status* quanto da localização dos clientes. Tais exigências por certo se revelam incoerentes à realidade massiva e automatizada dos fornecimentos *online*, revelando-se, na prática, desconformes às diretrizes de simplicidade e efetividade constantes no documento internacional.

Por outro lado, constitui ponto de avanço em relação às Diretrizes Internacionais – ainda que não tenha sido o principal foco do regime europeu – a proposta de

responsabilizar as plataformas digitais pelo recolhimento do IVA incidente nos serviços eletronicamente prestados, medida essa que visa lidar como o risco de plataformização da economia (R6) anteriormente apontado, que é (repita-se) justamente o mais relevante. No entanto, a prescrição do artigo 9º-A do Regulamento de Execução do IVA contempla apenas a responsabilização de interfaces, ou plataformas digitais, que intermedeiam e/ou facilitem a prestação de serviços eletrônicos, o que além de trazer dificuldades (e complexidades) afetas à categorização (ou melhor, subcategorização) das operações sob essa rubrica, deixa de lidar com outras transações cuja dominância digital aconselhasse tratamento semelhante.

Como último ponto dessa primeira parte da tese, analisamos, no Capítulo 4, o sistema de tributação sobre o consumo brasileiro atual. Tivemos por lentes as diretrizes internacionais estabelecidas pela OCDE, *vis-à-vis* a matriz de riscos elaboradas no Capítulo 2: o objetivo foi trazer à baila justamente os eventuais problemas e deficiências do regime brasileiro frente às principais tendências internacionais a que deveríamos nos sujeitar – especialmente ante sua pretensão de ingresso, como país membro, na OCDE. Pontuamos que tal temática ganha especial importância em *terra brasilis* em razão do contexto de reformas tributárias atualmente em pauta no Congresso Nacional, que visam endereçar o atual cenário de extrema complexidade estrutural da tributação sobre o consumo no Brasil. Destarte, um primeiro aspecto a revelá-la (complexidade) é que ao contrário do que ordinariamente se verifica nos sistemas jurídico-tributários pelo mundo, no brasileiro a tributação geral sobre bens e serviços (consumo) não se assenta em um único tributo principal (IVA ou GST), mas antes em cinco (PIS, COFIN, IPI, ICMS, e ISS), que estão sob a esfera de competência dos três entes federativos. E mais, a partilha da competência legislativo-tributária, por esses tributos referenciadas, se dá consoante a eleição, em certa medida até artificiosa, de determinadas materialidades fiscais. E, um tal desenho resulta em uma primeira ordem de obstáculos, peculiar mesmo ao sistema brasileiro de tributação sobre o consumo, relativa à própria definição do imposto a incidir sobre as operações com intangíveis (bens e/ou serviços).

Trata-se de questão, aliás, já presente em nosso sistema, antes mesmo do advento do comércio eletrônico: presenciamos debates cujo pano de fundo consistia justamente em

traçar os contornos afetos às atividades inerentes ao processo produtivo (assente na lógica industrial), que muitas vezes são dinâmicas, fluidas e complexas perante as materialidades atreladas a cada um dos entes, para fins de identificação do tributo e, por conseguinte, do ente federado competente a cobrá-lo. No entanto, o comércio eletrônico, por desafiar a própria dinâmica comercial em que alicerçados os sistemas tributários sobre o consumo, agudizou os debates, trazendo novos elementos de complexidade ao enredo. E, nesse contexto de digitalização da economia (e dos bens e/ou serviços consumidos), são o ICMS e o ISS, impostos pertencentes a entes federados distintos, que protagonizam os principais embates. E, justamente por se tratar de impostos sob a alçada de competência de entes subnacionais diferentes, a definição por um ou outro tributo significa potencial ampliação arrecadatória, razão pela qual presenciamos as discussões ganharem foro de verdadeira guerra fiscal, como o caso *software*, tratado no item 3.3 do Capítulo 4, pôde exemplificar. Assim é que (repita-se) os desafios impostos pela digitalização da economia à tributação sobre o consumo, em que pese globais, ganham aqui uma camada a mais de complexidade: para além dos debates (internacionais) relacionados à identificação tanto da localização quanto do *status* dos partícipes das operações e aos mecanismos aptos a fomentar o cumprimento dos deveres fiscais (R2, R3, R4, R5, R6 e R7), temos aqui de ultrapassar um anterior, qual seja o de se identificar qual é o tributo incidente sobre a operação em exame.

Pois bem, a fim de buscar mapear de que forma nosso sistema de tributação sobre o consumo está atualmente lidando com os desafios impostos pela digitalização da economia (*vis-à-vis* as tendências internacionais), optamos por nos concentrar no exame do ICMS e do ISS (impostos mais fortemente direcionados a tributar o consumo); mais detidamente, na narrativa dos principais embates, entre eles levados a efeito, assentes em contextos de digitalização da economia. Para tanto, escolhemos três *cases* deles representativos: (i) o caso das vendas a distância, cujo mote fora o de manutenção (ou não) do princípio da origem, na definição do Estado competente ao recolhimento do ICMS incidente sobre os bens transacionados eletronicamente; (ii) o caso do software, cujos litígios centraram-se em identificar se a comercialização de *software* seria hipótese de incidência de ICMS ou ISS; e (iii) a disputa entre entes municipais para fins de determinação de qual seria o competente a cobrar ISS relativo a contratos de licenciamento de *software.*

O primeiro debate cingiu-se a determinar a localidade (Estado) competente para a cobrança de ICMS devido nas vendas a distância intermediadas em ambiente virtual (comércio eletrônico). Em que pese se tratar de questão relacionada ao *e-commerce* de tangíveis, e que estaria além de nosso escopo de reflexões, a breve nuarrativa desta se mostrou interessante por duas razões. Primeiro, por ser caricato aos conflitos federativos, em matéria de tributação indireta, que ganham corpo com o desenvolvimento tecnológico. Segundo, por colocar no centro dos debates a definição pelo princípio do destino *versus* princípio da origem como o mais coerente e "justo" critério de determinação da competência arrecadatória. Trata-se esse último ponto, em certa medida, de uma replicação no ambiente interno de uma federação cuja tributação das operações mercantis está sob a alçada dos entes estaduais, das discussões levadas a efeito, em uma perspectiva macro, entre os diversos países e que fora objeto de grande atenção das diretrizes elaboradas pela OCDE.

No entanto, vimos que a solução adotada pelos Estados brasileiros fora distinta à orientação internacional pela adoção do princípio do destino por todos os entes potencialmente competentes. Destarte, aqui o embate entre os Estados Membros – assente na adoção pela Constituição Federal do princípio da origem – resultou em modificação da redação constitucional a fim de erigir um sistema de tributação pelo ICMS com base no princípio da solidariedade: atribui-se parte do tributo relativo às vendas mercantis realizadas a distância a ambos os Estados envolvidos. É dizer, optou-se por um sistema assente tanto no princípio da origem quanto no do destino, de modo que tanto em operações B2B quanto B2C, parte do imposto fica com o Estado de origem (na proporção da alíquota interestadual), e outra parte com o de destino (na proporção da diferença entre a alíquota interestadual e a interna do destinatário – nunca inferior à alíquota interestadual).

Pontuamos que uma tal solução que à primeira vista poderia ser interessante, e inspiradora aos outros sistemas, por incentivar os Estados a se prestarem mútua assistência – informacional ou de cooperação no recolhimento dos tributos – tendo em vista a existência de interesse financeiro de todos os envolvidos, na prática se mostrou bastante problemático no Brasil. O cenário aqui vivenciado fora o de guerra fiscal entre os entes,

marcada pela concessão unilateral de benefícios e incentivos fiscais e por glosas também unilaterais de créditos dos impostos recolhidos a menor nos Estados de origem e cobrança dessa diferença pelos Estados de destino. Assim é que tal experiência brasileira serviu para demonstrar que, em que pese a solução internacional aventada nas Diretrizes IVA pela adoção do princípio do destino receber pontuais críticas quanto à ausência de incentivos para que os Estados de origem cooperem com os de destino (competentes ao recolhimento integral do imposto), mormente nas operações B2C, a implementação de mecanismos de partilha do bolo arrecadatório entre os Estados envolvidos em transações transfronteiriças como forma de se incentivar tal coordenação pode não só ser inexitosa, com ainda potencializar outra ordem de problemas. É dizer, a adoção de uma solução de compartilhamento do tributo afeto às operações consumeristas demanda grande cooperação entre os partícipes, a exigir maturidade diplomática e de relacionamento político entre os entes envolvidos. Vimos que no âmbito de uma Federação não a tivemos. Daí se indagar se tal maturidade existiria no cenário internacional.

Ainda no contexto do *e-commerce* de tangíveis, rápido exame do atual regime de ICMS (aplicável indistintamente a mercadorias tangíveis ou intangíveis), e mais detidamente de seu método de recolhimento, nos revelou certa aderência do mesmo às orientações instituída nas Diretrizes OCDE. Vimos que, nas operações B2B, o estabelecimento de origem recolhe o imposto devido ao seu Estado (alíquota padrão interna), e o destinatário (contribuinte) também recolhe imposto devido ao seu Estado (alíquota padrão interna), deduzindo, porém, o crédito relativo ao imposto recolhido na operação anterior. Nota-se que a relativa aderência às diretrizes IVA circunscreve-se a se atribuir aos contribuintes a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às suas operações aos Estados em que situados. No entanto, dessas orientações se afasta ao não se isentar as transações na origem e atribuir apenas ao Estado de destino o valor total do imposto devido. Já nas operações B2C, é o fornecedor quem deve declarar e pagar a ambos os Estados (de origem e de destino) os tributos a eles devidos. Trata-se, portanto, de norma em consonância à lógica instituída pelas Diretrizes da OECD de se atribuir, nesses casos, ao fornecedor a incumbência de recolher o imposto devido. No entanto, delas nos afastamos ao se exigir do contribuinte (fornecedor) que se registre em cada um dos Estados

em que localizados os consumidores, assim como se sujeitem às regras jurídicas específicas por eles estabelecidas, sem a previsão de um regime simplificado a tanto – a exemplo do regime de balcão único europeu (OSS). Não sem razão, portanto, os péssimos indicadores brasileiros quanto ao tempo estimado para cumprimento dos deveres instrumentais (de *compliance*) com as Administrações Tributárias.

Na sequência, apresentamos o *case* "software", representativo do embate travado entre os entes estaduais e municipais no que tange à identificação das operações econômicas complexas (com bens intangíveis) como passíveis de estarem sob o âmbito de competência ou do ICMS ou do ISS. Salientamos que os debates ganharam os foros dos Tribunais Superiores já no início da década de 1990. De um lado, os Estados defendiam que os negócios jurídicos travados com "programas de computador" consubstanciavam verdadeira comercialização de mercadoria, a chamar a incidência do ICMS. De outro, os Municípios entendiam que seria o caso de ISS em razão de se tratar de atividade econômica cujo objeto é imaterial, intangível, o que afastaria os programas de computador do conceito de mercadoria então defendido em doutrina – o qual pressupunha a materialidade do bem –, além de se encaixar na previsão do item 24 da lista de serviços então vigente.

Vimos que o recente julgamento conjunto das ADI's nº 1945 e 5956 – paradigmáticos do embate – firmou entendimento favorável aos entes municipais. Por maioria de votos, a nossa Corte firmou o entendimento de que as operações envolvendo o fornecimento de *software*, independentemente do meio utilizado para a transferência (*download* ou mesmo via *cloud computing*), se dariam mediante contratos de cessão ou licenciamento do direito de uso. Logo, não haveria transferência da propriedade do *software* e, portanto, circulação jurídica do bem a fundamentar a incidência do ICMS. Ademais, afirmou a E. Corte que o próprio legislador complementar, competente que é para dirimir conflitos entre os entes federados, estabelecera no item 1.05 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003 estar sob o âmbito de incidência do ISS o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. No entanto, três aspectos relacionados a esse capítulo do enredo, foram dignos de notas.

Primeiro, a aparente superação de qual seria o imposto (ISS) incidente nas operações com *software* não significa menos problemas, ou maior simplicidade. Muito pelo contrário, aliás, posto que se de ICMS se tratasse, ao invés de potencialmente se estar a lidar com um cenário de 27 entes competentes, passamos, agora, a ter mais de 5.500. Segundo, apesar de podermos afirmar estar relativamente sedimentada, em favor dos entes municipais, a competência para se tributar todas as operações com *softwares,* a mesma conclusão não pode ser feita relativamente a outros casos que envolvam inovações tecnológicas em negócios jurídicos complexos. E, assim o é porque no próprio corpo do *decisium* representativo do conflito de competências entre as esferas municipais e estaduais no âmbito das inovações tecnológicas (caso *softwares*), fora afirmado não se tratar de decisão completamente definitiva, dada a complexidade do debate – e conseguinte delimitação exata dos âmbitos de competências afeta àqueles entes federados – quando em pauta operações complexas. Significa dizer, portanto, que a porta dos debates permanece entreaberta, de modo que muitas das operações com intangíveis, em não se conformando como transações com *softwares*, terão de re-enfrentar os embates relativos à definição de qual tributo (ICMS ou ISS) é incidente no caso, assim como a que esfera estatal são devidos os valores.

E terceiro, pudemos verificar, durante o desenrolar do conflito, movimento de adoção, pelos Estados, da tendência de responsabilização das plataformas digitais – o que, *a priori*, vai ao encontro do endereçamento do principal risco mapeado no Capítulo 2. Referimo-nos ao Convênio 106/2017 que, em que pese ser diploma infralegal inidôneo para dispor sobre o tema, acabou por se caracterizar como verdadeira diretriz normativa (não obrigatória) aos Estados Membros, esses sim legitimados a disporem sobre o assunto relativamente ao ICMS. Para tanto, estabeleceu verdadeira ficção jurídica para fins de acertamento da localização do estabelecimento mercantil para fins de recolhimento do ICMS devido nas operações com mercadorias digitais realizadas por intermédio de *sites* ou plataformas digitais: em razão da imaterialidade dos bens transacionados, aspecto não previsto no diploma de regras gerais dispostas na Lei Complementar 87/96, estipulou que os estabelecimentos estão localizadas no Estado em que residentes ou domiciliados os consumidores. Por conseguinte, é em cada uma dessas unidades federadas que se considera

ocorrida a "saída" da mercadoria, e são a elas que se atribui competência para recolhimento do ICMS. Ainda, por imperativo de coerência, a cláusula quarta do Convênio nº 106/2017 prevê que nesses casos o contribuinte do imposto não mais seria o comerciante (fornecedor da mercadoria), mas sim a "pessoa jurídica detentora do site ou de *plataforma eletrônica que realiza a venda ou disponibilização [da mercadoria]*". Por fim, é exigida a inscrição desse contribuinte em todas as 27 (vinte e sete) unidades federadas (26 Estados e o Distrito Federal), com o risco inclusive de ter de observar 27 regramentos distintos para tal mister.

Interessante notar aqui, em oposição à lógica geral de repartição do imposto entre os entes envolvidos, que a competência tributária fora atribuída pelo princípio do destino, tendo por critério o domicílio do consumidor, seguindo-se a lógica de orientação firmada no âmbito da OCDE. No entanto, dessas diretrizes nos afastamos, mormente no que tange aos cânones de simplicidade e eficiência, ao exigir-se dos empreendimentos o seu registro em todas as unidades federativas com que transacionem, bem como a observância dos respectivos regramentos jurídicos. Não fora previsto nessa ocasião – como até hoje não o é – regime que simplificasse o custo de *compliance*, e que por conseguinte o incentivasse.

É previsto ainda no Convênio 106/2017 autorização para que os Estados atribuam "responsabilidade tributária em sentido estrito". Mais especificamente, elege os seguintes destinatários como passíveis de integrarem o liame obrigacional tributário: (i) aquele que realizar a oferta, venda ou entrega de bens em razão de contrato com o comercializador; (ii) o intermediador financeiro, inclusive administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento, (iii) o adquirente do bem ou mercadoria na hipótese de o contribuinte ou responsáveis não serem cadastrados no Estado; e (iv) a administradora do cartão de crédito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação. Afirmamos que em que pese um primeiro exame poder levar a conclusão de ter andado bem o legislador nacional ao buscar lidar com o risco (relevante) que a plataformização tem imposto aos sistemas de tributação sobre o consumo, uma tal conclusão não se sustenta a um exame um pouco mais crítico. É que aqui para além de se eleger as plataformas como possíveis contribuintes (responsáveis integrais na proposta da OCDE) dos tributos relacionados às operações com intangíveis que intermedeiam –

previsão essa alinhada às tendências internacionais –, indica-se também como potenciais sujeitos passivos as intermediadoras de pagamento e os consumidores dos bens ou mercadorias (esse último a título subsidiário), previsões essas contrárias às orientações contidas de forma expressa nos recentes relatórios da OCDE, e mesmo na legislação europeia.

Por fim, perpassamos por um último debate que começa a se delinear no território brasileiro, muito em consequência do recente deslinde das ADI`s 1945 e 5659, relativo à definição do ente municipal competente para cobrar o ISS relativo a contratos de licenciamento de *softwares*. O conflito entre os entes municipais cinge-se à correta interpretação do art. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003 *vis-à-vis* decisão do E. STJ, em regime de recurso repetitivo, no REsp 1.060.210/SC. Atendo-nos à regra geral, aplicável à maioria das transações com intangíveis, estabelece referida Lei Complementar que o ISS será devido à Municipalidade em que estabelecido (ou domiciliado) o prestador, assim considerado o local em que detém unidade econômica ou profissional apta à prestação do serviço. Ocorre que, como vimos não é pacífica, seja em doutrina seja em jurisprudência, a interpretação dessas previsões normativas.

De toda forma, afirmamos ser possível se inferir de uma leitura mais sistematizada da redação legal (art. 3º caput em conjunto ao art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003) *pari passu* o entendimento exarado pela E. Corte Superior que, regra geral, a tributação sobre prestação de serviços se dá consoante a lógica do princípio da origem, sendo o tributo devido ao Município em que estabelecido o prestador, assim compreendido o local em que detenha unidade econômica ou profissional apta a desenvolver a atividade contratada. E assim o é porque o objetivo, em se atrelar a identificação do estabelecimento prestador com sua efetiva aptidão de prestar o serviço pelo qual contratado, parece ser o de busca pela verdade material em detrimento da formal, a afastar constituições empresariais destituídas de substância cujo único objetivo é o de sujeitar-se a alíquotas menores de imposto. Assim é que a questão central se cinge a comprovar a configuração (ou não) de unidades econômicas ou profissionais em dado território municipal.

Ocorre que tal tendência interpretativa, no sentido de se identificar a unidade econômica ou profissional necessária à prestação de serviço para fins de atribuição de

competência (territorial) à cobrança do ISS, além de ir na contramão das Diretrizes internacionais (por prestigiar o princípio da origem), atrela-se à ideia de a prestação pressupor a organização em um dado território de fatores para bem prestar o serviço, o que perpassa a busca por indícios (materiais) que apontem que território seria esse – ideário bastante semelhante à concepção de estabelecimento permanente à luz da Convenção Modelo da OCDE e que está em cheque ante os desafios impostos pela digitalização da economia. Atribuir-se à origem competência tributária sobre as transações sobre o consumo parece fazer sentido em uma realidade analógica, em que a presença humana de ambos os partícipes da relação é mesmo indissociável da prestação (o *praestere*) em causa, motivo a exigir a existência de unidade econômica ou profissional apta à execução do avençado e que coincide com o local de consumo. Mas, em uma realidade digital, em que inexiste a necessidade de qualquer presença física dos partícipes da relação ou mesmo indícios materiais atreláveis a dada territorialidade da ocorrência de determinado consumo de serviço, essa mesma lógica já não mais parece fazer sentido.

Concluímos, assim que, os desafios impostos pela digitalização da economia à tributação sobre o consumo, em que pese globais, ganham um nível maior de complexidade no cenário brasileiro. Temos aqui de ultrapassar um debate anterior ao internacionalmente travado (conexo à identificação tanto da localização quanto do *status* dos partícipes das operações e aos mecanismos aptos a fomentar o cumprimento dos deveres fiscais - R2, R3, R4, R5, R6 e R7), qual seja o de se identificar qual o tributo incidente sobre a operação em exame, o que demonstra a certa anacronicidade do sistema brasileiro e seu descompasso à própria principiologia em que erigidas as diretrizes IVA.

No entanto, ainda que partamos da premissa de que a grande maioria das operações com intangíveis celebradas em ambiente inteiramente digital é instrumentalizada por meio de contratos de uso ou licenciamento de *software*, é possível se afirmar, diante do atual contexto jurisprudencial, que será de incidência de ISS que provavelmente se estará a falar. Ocorre que, como dissemos linhas atrás, a superação do tipo de imposto (ISS) não significa menos problemas. Muito pelo contrário, posto que se fosse o caso de ICMS, teríamos um cenário de 27 entes competentes, ao passo que com o ISS temos mais de 5.500. E, tendo por base as Diretrizes IVA, vimos que, em que pese os debates, a tendência aqui tem sido a

de se atrelar a competência fiscal à municipalidade em que identificada a presença de unidade econômica ou profissional do fornecedor, critério esse conexo a uma concepção de realidade material, tangível não mais existente – mormente em ambiente inteiramente digital –, o que além de trazer complexidades probatórias, vai de encontro à orientação internacional de adoção do princípio do destino.

E, como se não bastasse estarmos na contramão da tendência internacional, nosso diploma de lei complementar de normas gerais do ISS, traz mais elementos de complexidade ao sistema. É que o artigo 6º da Lei Complementar 116/2003 prevê a possibilidade de os próprios entes Municipais preverem dispositivos que responsabilizem o tomador do serviço ou outro terceiro atrelado ao fato gerador – o que potencialmente inclui as plataformas digitais – a reter e recolher o imposto devido, o que significa na prática ser necessário conhecer as legislações específicas de todos os entes municipais com que potencialmente transijam. É que ante a celeuma instaurada quanto à própria identificação do critério de definição do Município competente (o do estabelecimento prestador ou da prestação do serviço), *vis-à-vis* elementos probatórios que indiquem configuração de unidades econômicas e/ou profissionais (estabelecimento prestador), o prestador poderá estar sujeito tanto à retenção de valores no Município do tomador (local da prestação) quanto à cobrança no Município em que localizado o próprio prestador. Intuitivo concluir, portanto que, a depender da situação concreta tanto o princípio da origem quanto o do destino poderão ser evocados por uma ou outra das Municipalidades a fim de chamar para si a competência pelo recolhimento do tributo, dando azo, em nível nacional, a um dos problemas que a comunidade internacional tem por objetivo afastar com os direcionamentos normativos em matéria tributária: a da dupla tributação.

Ademais, relativamente à metodologia de recolhimento, é de se destacar que, além das questões de possíveis submissões a mais de 5.500 entes competentes, inexiste qualquer iniciativa que vise implementar métodos mais simplificados e harmônicos que facilitem o *compliance* pelo fornecedor responsável, tal qual proposto nas Diretrizes. Significa dizer que, em uma realidade cada vez mais digital, em que os prestadores de serviços fazem uso, em grande medida e cada vez de forma mais predominante, de ferramentas tecnológicas para processamento de grande volume de informações, pedidos e entrega de informações, a

exigir celeridade, simplicidade e certeza, o sistema brasileiro exige dos prestadores de serviços o conhecimento das regras jurídicas das mais de 5.500 municipalidades brasileira. Assim é que, de todos os riscos mapeados, podemos seguramente afirmar que nenhum deles fora adequadamente endereçado no atual estado de arte brasileiro.

Realizado esse diagnóstico de inadequação estrutural do sistema brasileiro às Diretrizes Internacionais, e municiados tanto das diretrizes a serem levadas em consideração quanto de alguns elementos captados da experiência europeia, ingressamos na segunda parte do trabalho, de cunho mais propositivo. Foi nesse ponto do trabalho que buscamos responder à indagação inicialmente feita sobre eventual adoção de medidas e/ou direcionamentos a serem tomados pelo ordenamento jurídico fiscal brasileiro para adaptá-lo à era da digitalização das operações de consumo. No entanto, tendo em conta a constatação de ausência no próprio bojo do documento internacional de orientações para administrar o risco mais premente – qual seja o conexo à plataformização da economia –, risco esse que apenas mais recentemente começou a ser debatido no âmbito da OCDE, mas sem a formalização de um documento internacional oficial (à semelhança das Diretrizes), compreendemos ser em todo estratégico direcionar-se os debates *in solo brasilis* em prol de se priorizar o seu endereçamento.

A fim de bem nos municiar de elementos críticos suficientes para a continuidade do trajeto, buscamos inicialmente compreender o porquê de serem justamente as plataformas digitais de *e-commerce* os agentes que maiores desafios têm imposto ao *design* tradicional dos sistemas de tributação indireta. Concentram - essas plataformas - parte considerável, e em franca expansão, das operações (com tangíveis e com intangíveis) levadas a efeito no ambiente digital. É dizer, tais figuras têm se posicionado cada vez mais como principais atores – e responsáveis – pelo tráfego (nacional e transfronteiriço) de produtos digitais (e também não digitais). Daí que avançar na compreensão do papel de tais intermediários nos atuais modelos de comercialização de intangíveis nos pareceu ser medida-chave em prol de bem se adaptar os sistemas de tributação do consumo atuais à era da economia e sociedade digitais.

Pois bem, um primeiro aspecto que reputamos importante ter presente é que as plataformas digitais de *e-commerce* não consubstanciam apenas um ator adicional a se ter

em conta, mero auxiliar aos Estados, em prol da arrecadação fiscal. Trata-se antes da configuração do atual modelo de comercialização de bens e serviços. Em outras palavras, os modelos negociais que estão tendencialmente sendo estruturados no avançar da digitalização da economia, e nos quais se assentam as atuais trocas comerciais (consumo) e, por conseguinte, deveriam os debates relativos à adaptação dos sistemas de tributação indireta estar centrados, são os de plataforma. Vivemos o que se pode identificar como "era da plataformização", e uma tal constatação muda todo o olhar que se deve ter para o papel a ser desempenhado por esses intermediários no recolhimento (ou não) de IVA nos atuais "arranjos de consumo"[1185]. No limite e de forma extrema, tal reflexão nos conduz a identificarmos como papel próprio das plataformas de *e-commerce* o de mero auxiliar do Estado – caso esse que teria por premissa a lógica negocial linear em que erigidos os sistemas IVA atuais, e cuja ênfase ainda residiria nos fornecedores tradicionais dos bens e/ou serviços –, ou o de próprio responsável principal pelos recolhimentos dos valores tributários – reconhecido seu papel essencial na própria dinâmica mercadológica.

Assente nessa segunda possibilidade é que conduzimos o restante de nossa pesquisa. Buscando entender o protagonismo do modelo de plataforma, iniciamos nossa jornada afiando nosso raciocínio (ainda que parcialmente) com as lentes de Schumpter. E, nesse ponto, nos pareceu bastante claro que estamos a vivenciar momento de transição entre uma "onda de longa duração" e outra, na qual novos modelos de negócio estão surgindo, e produtos tradicionais estão perdendo o valor que costumavam ter. E, como adiantamos linhas atrás, são justamente as plataformas que surgem como esse novo modelo organizacional de consumo que se vem delineando. Geoffrey G. Parker, Marshall W. Van Alstyne, Sangeet Paul Choudary afirmam que o modelo de negócios da plataforma é a principal expressão das forças econômicas, sociais e tecnológicas que estão transformando nosso mundo, nas últimas duas décadas, falando daí em "Revolução da Plataforma". Outros termos e expressões utilizadas para se referir à eclosão desse novo modelo organizacional das atividades econômicas são "plataformização", "era das plataformas", "economia das plataformas", ou mesmo "capitalismo de plataforma".

1185 Vide nota de rodapé nº 783.

Tradicionalmente, as empresas se estruturavam sob o modelo de "pipeline", em que os negócios tinham por *design* uma lógica linear, de fluxo unidirecional tanto da criação quanto transmissão de valores. O valor produzido pelos agentes econômicos, refletidos nos próprios bens resultantes do processo de fabricação, é transferido (valor/ bem) em um sentido único, com produtores em uma extremidade e consumidores na outra. Daí que, em tal lógica, a concorrência entre os partícipes de um mesmo nicho mercadológico se dava com base em preço, demandando investimentos para fins de melhorar a eficiência do processo produtivo e/ou diminuir custos. De se destacar que é consoante essa racionalidade econômica que o desenho dos sistemas IVA foram estruturados.

Ocorre que o desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação, e mais precisamente a exploração comercial da Internet, têm desafiado, de forma estrutural, tal *status quo* econômico. Dissemos que Geoffrey G. Parker, Marshall W. Van Alstyne, e Sangeet Paul Choudary identificam duas fases, em termos de modelos organizacionais, dessa disrupção econômica. A primeira fase – identificada por Victo José da Silva Neto *et al.*, fazendo remissão a Castells, pela expressão "nova economia"[1186] –, foi definida pelos autores como a em que "pipelines eficientes devoram pipelines ineficientes"[1187]. A eficiência aqui provinha da capacidade logística e de distribuição permitida pela conectividade, às vezes com custo marginal de distribuição próximo de zero, propiciada pela Internet.

No entanto, note-se que aqui – nessa primeira fase – a tecnologia estava sendo inserida em um modelo organizacional projetado para outra época. É dizer, essa "nova economia" ainda era erigida consoante a lógica própria da economia industrial, porém, com uma esfera de circulação ampliada (mercados globais) e setorialmente

---

1186 Silva Neto, Victo José da; Bonacelli, Maria Beatriz Machado; Pacheco, Carlos Américo; (2019). Política de Inovação na Era do Capitalismo de Plataformas (pp. 1146-1151). In *Anais do IV Encontro Nacional de Economia Industrial e Inovação*. São Paulo: Blucher. Disponível em: https://www.proceedings.blucher.com.br/article-details/poltica-de-inovao-na-era-do-capitalismo-de-plataformas-33201. Acesso em: 26 out. 2021.

1187 Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratégia*. Rio de Janeiro: Alta Books, p. 74.

informatizada[1188]. No entanto, consoante bem nos lembra Carlota Perez[1189], mudanças tecnológicas vem sempre acompanhada de transformações econômico-organizacionais, ao que ele identifica como paradigmas tecno-econômicos[1190]. Daí que a digitalização (pilar tecnológico), coevolui com a formação desse novo paradigma organizacional, qual seja o modelo de plataformas, segundo pilar da economia digital. Em outras palavras, a economia digital inaugura a segunda fase de disrupção promovida pela conectividade, em que, nas palavras de Geoffrey G. Parker, Marshall W. Van Alstyne, Sangeet Paul Choudary, "plataformas devoram pipelines"[1191]. Olhando-se a realidade econômica constata-se tal movimento. Primeiro, 7 das 10 maiores empresas do mundo, em termos de faturamento anual, são estruturadas consoante o modelo negocial de plataformas (Apple, Google, Microsoft, Amazon, Facebook, Tencent e Alibaba). Segundo, presenciamos a migração de grandes empresas tradicionalmente estruturadas em uma lógica linear de cadeia de valor (pipelines) para o modelo em ecossistema (como por exemplo, a Nike).

Esclarecemos que, para os fins da presente tese, reputamos plataformas infraestruturas digitais que possibilitam a interação entre dois ou mais grupos. É dizer, posicionam-se como intermediários que conectam diferentes usuários: clientes, anunciantes, prestadores de serviços, produtores, fornecedores, produtos, serviços,

---

1188 Castells, Manuel. (2017). *A Era da Informação: Economia, Sociedade e Cultura. Vol. 2. O Poder da Identidade*. São Paulo: Paz e Terra, p. 155. Aliás, a força do paradigma tecnológico é relativizada por Castells que reconhece que foram forças políticas que colocaram em marcha a globalização econômica, via homogeneização institucional dos mercados (OMC, FMI, Banco Mundial sendo seus vetores), utilizando-se das tecnologias de informação e comunicação como ferramentas a viabilizar o aumento da lucratividade das empresas ocidentais. De se ressaltar, contudo, que em meados da década de 1990, momento em que a Castells desenvolvera seus raciocínios, era cedo para divisar a difusão do novo paradigma, sendo que Castells anteviu mais do que a maioria o que estava por vir.

1189 Peerez, Carlota. (2002). *Technological Revolutions and Financial Capital: The Dynamics of Bubbles and Golden Ages*. Edward Elgar, Cheltenham, p. 15.

1190 A ideia de paradigmas tecno-econômicos está em consonância à de "ondas de longa duração", é dizer, a cada uma dessas ondas corresponde um determinado paradigma tecno-econômico que lhe é característico.

1191 Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratégia*. Rio de Janeiro: Alta Books, p. 75.

conteúdos e até objetos físicos[1192]. A escolha de tal definição como ponto de partida se deve ao fato de que ela contém os elementos técnicos ("infraestruturas digitais"), a importância em termos econômicos de posicionamento das plataformas ("intermediárias") e a atividade fomentada por elas entre agentes econômicos a partir da qual geram valor ("interação entre grupos").

Salientamos que tal modelo organizacional acarreta (ao memos) três rupturas no modelo tradicional[1193]: primeiro, rompe-se a ligação entre ativos e valor. Transformam-se produtos em serviços, o que responde a uma tendência que ecoa à financeirização: melhor alocação de recursos ociosos, não importa se este recurso é dinheiro, seu veículo ou uma caixa de ferramentas. O foco na alocação para geração de valor também é o que permite que as plataformas cresçam exponencialmente[1194]. Segundo, presencia-se a reintermediação: ao invés de desintermediação o que ocorreu foi a substituição de velhos intermediários ineficientes por plataformas *online* capazes de articular com mais eficiência e alcance diferentes grupos de usuário graças aos efeitos de rede. Por fim, a agregação de mercado: ao canalizar redes dispersas, as plataformas criam o que Alvin Roth[1195] chama de densidade e liquidez a mercados antes rarefeitos.

Não de se surpreender que tal forma inovativa de criação de valor tem desafiado os sistemas fiscais mundo afora e permeado os debates internacionais, em grande medida capitaneados pela OCDE. Em que pese fascinante o debate de todos os aspectos de ruptura,

---

1192 No original: "At the most general level, platforms are digital infrastructures that enable two or more groups to interact. They therefore position themselves as intermediaries that bring together different users: customers, advertisers, service providers, producers, suppliers and even physical objects". Srnicek, Nick. (2017). *Platform capitalism*. Cambridge: Polity Press, p. 43. De forma semelhante, Geoffrey G. Parker, Marshall W. Van Alstyne, Sangeet Paul Choudary salientam que plataformas são empreendimentos que utilizam tecnologia a fim de viabilizar interações que criam valor entre produtores e consumidores externos. O propósito primordial da plataforma é consumar contato e facilitar a troca de bens, serviços ou "moedas sociais", propiciando assim a criação de valor entre todos os partícipes. Daí que nesse modelo, o valor, ao invés de fluir em uma linha reta – dos produtores para os consumidores –, pode ser criado, trocado e consumido de diversas formas e em diversos lugares, graças às conexões facilitadas pelas plataformas. Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratégia*. Rio de Janeiro: Alta Books, pp. 13-15.

1193 Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratégia*. Rio de Janeiro: Alta Books.

1194 Srnicek, Nick. (2017). *Platform capitalism*. Cambridge: Polity Press.

1195 Roth, Alvin E. (2015). *Como Funcionam os Mercados*. São Paulo: Portfólio Penguin.

nosso foco residiu precipuamente no segundo, em que presenciamos verdadeira reintermediação, pelas plataformas *online*, do mercado de uma forma ampla. Mais especificamente, focamo-nos nas plataformas de *e-commerce* (ou *marketplaces*). Afinal, voltar-se a atenção a esses agentes faz todo o sentido, consoante o mapa de riscos elaborado no capítulo 3 da presente tese. Daí que, *a priori*, é na direção das plataformas de *marketplace* que os maiores esforços devem ser envidados a fim de (re)estruturar os sistemas IVA, tornando-os mais adequados, em um contexto crescentemente digital, aos objetivos de manutenção da arrecadação fiscal e preservação da livre concorrência.

Logo, uma primeira constatação que nos parece bastante clara, a fim de responder nosso questionamento inicial – de como se adaptar o sistema brasileiro de tributação indireta a fim de que fosse mais consentâneo à era digital –, é a necessidade em se focar nesses novos agentes. Olhando o cenário Brasil, vimos que apenas 4 *marketplaces* respondem, atualmente, por mais de 60%[1196] de todo o faturamento do *e-commerce* nacional. Repensar o papel desses intermediários na arrecadação dos tributos sobre o consumo é, portanto, ponto inafastável de um debate que visa readequar os sistemas fiscais ao capitalismo do século XXI. No entanto, a atribuição de responsabilidade tributária por transações de terceiros (fornecedores dos produtos, bens e serviços) é tema que encontra limites (ou deveria) nos ordenamentos jurídicos por estar atrelando a obrigação pelo pagamento de tributo à pessoa que não manifestara capacidade contributiva por não realizar o "fato jurídico" descrito na hipótese legal como legítimo à incidência da norma, mas antes que apenas facilitara (ao intermediar) a sua ocorrência. Tendo em conta nossa opção metodológica, e a fim de avançar nas discussões relacionadas a esse ponto, em solo brasileiro, estruturamos quais os principais direcionamentos que estão sendo erigidos internacionalmente, mais especificamente pela OCDE, para então sopesar (no capítulo 6) se estes seriam, ou não, os mais adequados para o sistema brasileiro, a fim de, eventualmente, vislumbrarmos um *design* mais consentâneo a ele.

Apertada síntese, três foram os modelos de responsabilização propostos pela OCDE: (i) o de responsabilização exclusiva da plataforma de comércio eletrônico, em que o intermediário assume fictamente a posição de integrante da cadeia de consumo, sendo

---

1196 Vide nota de rodapé nº 778.

reputado sujeito passivo adquirente do bem ou serviço; (ii) o de instituição de deveres de colaboração da plataforma para com a fiscalização tributária, e (iii) a de responsabilização subsidiária dela. De se pontuar que a própria organização admite que o primeiro modelo configuraria uma quebra de paradigma significativa para a maioria dos sistemas tributários, e que os países podem preferir escolher uma alternativa mais conservadora, razão pela qual apresenta as outras duas alternativas de modelos, por serem menos invasivas.

O regime de responsabilidade integral das plataformas digitais pelo IVA das vendas que facilitam fora tratado no Capítulo 2 do relatório da OCDE. Tal regime, que torna a plataforma digital total e exclusivamente responsável pela apuração e recolhimento do IVA dessas operações de vendas, tem por principal objetivo instituir política fiscal que torne mais efetivo e eficiente (por reduzir os custos administrativos e os riscos relacionados) a fiscalização e recolhimento do IVA sobre os volumes cada vez maiores de vendas *online*. E assim o é por concentrar a atividade administrativa em um número relativamente limitado de plataformas que facilitam grande parte das operações *online* e que sejam capazes de cumprir as obrigações de IVA a elas inerentes.

Ao abrigo desse regime de responsabilidade, as plataformas digitais são designadas por lei como sujeitos passivos, para efeitos de IVA, das operações que intermedeiam. É dizer, a plataforma digital seria única e integralmente responsável pela apuração, cobrança e recolhimento do IVA, relativo às vendas *online* por meio dela efetuadas, às jurisdições de tributação competentes. Erige-se uma presunção de que esses intermediários adquirem os bens e/ou serviços dos fornecedores e os revendem aos consumidores finais. Dessa forma, os fornecedores cadastrados nos *marketplace*s ficam isentos de responsabilidade pelo recolhimento do IVA.

O regime de responsabilidade solidária e subsidiária proposto como alternativo ao de responsabilização integral, constituindo mecanismo de apoio ao recolhimento de IVA/GST sobre as vendas *online*, é tratado no Capítulo 3 do Relatório. Restou salientado no documento que a responsabilização solidária e subsidiária das plataformas não constitui ferramenta cujo escopo principal seja garantir a cobrança de IVA nas vendas *online*, já que a responsabilidade legal permanece com os (milhares) fornecedores. No entanto, pode ser útil como instrumento de apoio às autoridades fiscais em casos de incumprimento pelos

sujeitos passivos, ao dissuadir comportamentos não conformes. Mais especificamente, trata-se de mecanismo que potencialmente oferece forte incentivo às plataformas digitais para que garantam que os fornecedores que delas se utilizam estejam em conformidade com suas obrigações de IVA. Por outro lado, é destacado pelo organismo internacional a conveniência de se evitar a imposição de encargos desproporcionais às plataformas digitais, mormente no que tange às diligências, relativamente à situação dos fornecedores, delas exigidas pelas autoridades fiscais.

A responsabilidade solidária e subsidiária pode ser imposta às plataformas digitais nos casos em que não sejam elas as responsáveis legais pelo recolhimento de IVA correspondente às operações por intermédio delas realizadas, ou seja, quando são os fornecedores usuários da plataforma quem permanece sendo os responsáveis – principais – pelo imposto. Apenas quando tais sujeitos estejam em desconformidade com as Administrações Fiscais é que as plataformas seriam chamadas a responder pelo tributo, solidariamente a eles. No entanto, para além desse descumprimento por parte do(s) fornecedor(es), para que a responsabilização das plataformas seja legítima é necessário a imputação de alguma atitude culposa às plataformas – seja o descumprimento de ação esperada ou mesmo omissão do dever de cuidado. Duas são as possibilidades de responsabilização aventadas no relatório.

Por fim, é previsto ainda no Capítulo 3 do Relatório da OCDE, a possibilidade de se atribuir outros papéis às plataformas – cumulativamente, ou não, à atribuição de responsabilidade –, conexos à ideia de dever de cooperação para com a Administração Pública. O objetivo é identificar funções outras que as plataformas podem desempenhar e que podem auxiliar na cobrança eficiente e eficaz do IVA nas vendas *online*. O relatório enumera as seguintes possibilidades: (i) obrigação de compartilhamento de informações, (ii) educação de fornecedores, (iii) a opção de uma plataforma assumir voluntariamente a obrigação de cobrador do IVA/GST, e (iv) celebração de acordos formais entre autoridades fiscais e plataformas. Ressaltamos que esse "último papel", atrelado à ideia de regime de *cooperative compliance*, nos parece ser antes um instrumento possível à instituição dos deveres do que uma efetiva alternativa de função a ser exercida pelas plataformas, razão pela qual dela não tratamos.

Com tais referenciais em mente, e a fim de prosseguirmos nas reflexões, fundamental esclarecer o terreno sob o qual os raciocínios acerca da possibilidade de adaptação do sistema brasileiro para fins de implementar a responsabilização das plataformas de *e-commerce,* tal qual as propostas internacionais sugerem*,* serão erigidos. É dizer, se a responsabilização terá por pano de fundo o sistema tributário atualmente posto ou as propostas de reformas atualmente em tramitação no Congresso Nacional (PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019). Pudemos concluir no Capítulo 4 da tese que o sistema de tributação sobre o consumo atualmente em vigor é bastante complexo e inseguro, quando em cena transações *online* com intangíveis, além de dissonante às Diretrizes Internacionais do IVA.

De outro lado, as reformas ora em tramitação buscam simplificar aquele *status quo.* Mais detidamente, a proposta consolidada atualmente em tramitação (substitutiva à PEC nº 110/2019), visa consolidar aquela miríade de tributos federais, estaduais e municipais sobre o consumo em um IVA dual: dois "IVAs" incidentes sobre uma mesma base e consoante regramentos semelhantes (harmônicos), porém cobrados por esferas estatais distintas. Um deles seria o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), de competência conjunta dos Estados e Municípios, resultante da unificação do ICMS e do ISS. O outro seria o CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), a cargo da União, que congrega a unificação do PIS, Cofins e Cofins-Importação. E mais, consoante pudemos pontuar no Capítulo 5, a proposta ora em pauta contempla as principais orientações das Diretrizes Internacionais do IVA: estabelece o princípio do destino como norte da competência tributária, atrela em grande medida a identificação de tal localidade ao da residência dos contribuintes (exceto nos casos em que identificável local de consumo pela natureza da operação ou tangibilidade do bem), previsão de um regime jurídico mais simplificado – concentrado em um único documento legal –, e de mecanismos mais simplificados de recolhimento fiscal.

Pois bem, alertamos que acaso optássemos por analisar a responsabilização das plataformas no contexto ora posto, significaria imputar-se às plataformas de *e-commerce* o dever de definir, em um cenário inseguro (como vimos no capítulo 4), que tributo – ICMS ou ISS – incidiria caso a caso, bem como o de identificar o *status* e localização tanto dos fornecedores quanto dos consumidores finais (tendo em conta a repartição do ICMS consoante os princípios da origem e destino, e/ou possíveis regras de retenções no ISS),

além de observar diplomas normativos de potencialmente mais de 5.600 (cinco mil e seiscentos) municipalidades. Uma tal realidade vai ao encontro dos propósitos de se adaptar o sistema de tributação sobre o consumo à digitalização da economia. Por outro lado, se tomássemos por base um contexto ainda a ser implementado e que pressupõe ampla reforma estrutural ao sistema brasileiro, com todas as resistências a isso inerentes, tal como seria o do IBS, pode ser inócuo, acaso não aprovada a proposta legislativa. Escolhemos uma outra via, propositiva de adaptação ao sistema vigente, qual seja, a de instituição, pela União, por meio de sua competência residual, de um imposto sobre os intangíveis, à semelhança – ainda que parcialmente – do regime europeu inicialmente afeto aos serviços eletrônicos.

Mais detidamente, tendo em vista o atual modelo brasileiro de repartição de competência tributária, com todas as vicissitudes que impõe a identificação do imposto afeto às transações com produtos digitais, sem descurar, porém, da tendência de adoção da proposta legislativa de IVA-Dual, e inspirados pela experiência europeia – em certa medida – faseada de adaptação do sistema IVA à realidade digital, nossa primeira proposta ao sistema nacional seria a de instituição de um imposto específico sobre o consumo de produtos digitais. Fincamos nosso raciocínio primeiramente na constatação de que a técnica de repartição de competências utilizada pelo legislador constituinte fora o de instituir as materialidades afetas aos impostos de competência de cada um dos entes federados por intermédio de "conceitos". A atribuição de competência residual à União constitui previsão que visa possibilitar a clausura operativa do sistema jurídico, garantindo-lhe coerência e ao mesmo tempo abertura cognitiva às evoluções e transformações dos sistemas econômicos e sociais.

Estabelece o art. 154, I da Constituição brasileira que a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos pelos demais dispositivos, *desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição*. Interessante notar aqui que, em que pese se tratar de norma que visa possibilitar a tributação de novas manifestações de riquezas, oriundas de operações não apreendidas por nenhuma das materialidades expressas na própria Constituição, ao se condicionar a instituição dos novos fatos geradores ao princípio da não-

cumulatividade parece o legislador ter direcionado o exercício de tal competência às transações econômicas ocorridas na cadeia de consumo (que, por ser faseada, é o campo em que a tributação tende a gerar o efeito em cascata), quiçá intuindo estar atrelado a esse campo das atividades econômicas a maioria das inovações desafiadoras ao *status quo*.

Pois bem, focando-nos nas operações (no mercado consumidor) com intangíveis, e a fim de se identificar as lacunas existentes no sistema tributário atual, autorizadores do exercício da competência residual da União, afirmamos ser necessário ter-se em mente os limites das materialidades afetas ao ICMS e ao ISS. Recordando o quanto dito, e tendo por premissa linha de interpretação conceitual, vimos ser entendimento assente em doutrina e jurisprudência o de que consubstancia hipótese de incidência do ICMS realizar operações de circulação de mercadoria. Em poucas palavras, significa dizer que os limites a que estão adstritos os legisladores infraconstitucionais é o de se tributar, pelo ICMS, negócios jurídicos cujo objeto consista em transmitir a titularidade de bem corpóreo e móvel, ofertado no mercado consumidor. É dizer, estabeleceu o constituinte brasileiro como materialidade do ICMS operações mercantis, isto é, negócios jurídicos realizados no bojo de uma atividade vocacionada ao mercado consumidor, cuja obrigação consista em entregar (dar) um bem móvel tangível.

Já o ISS seria imposto cujo fato gerador envolveria uma obrigação de fazer, isto é, um comportamento criador de uma utilidade humana em benefício de outrem conforme sua solicitação. Mais especificamente, o conceito de serviço tributável pelo ISS, consistente em uma obrigação de fazer, referir-se-ia a uma prestação de atividade a outrem, realizada com habitualidade, dirigida ao oferecimento de uma utilidade ou comodidade (material ou imaterial), num ambiente negocial marcado pela presença de conteúdo econômico, não submetida a relação empregatícia ou estatutária, regida pelo direito privado, e que esteja fora do âmbito de competência tributária dos Estados e DF. Trata-se de oferta de bem e/ou produto marcado pela nota de intangibilidade, contudo, a tônica da obrigação firmada reside no *facere* humano, no esforço necessário a se entregar um resultado útil ao tomador. Trata-se de concepção que tem por contexto a realidade vigente quando da promulgação da Constituição Federal, em que os serviços eram prestados, na grande maioria dos casos, localmente, no âmbito dos estabelecimentos (domicílio, e/ou

residência) dos prestadores. Não por outra razão, aliás, que se atribuiu às municipalidades, a competência para tributar tais negócios jurídicos, assim como outras materialidades reconduzíveis ao âmbito local - quais sejam a propriedade de bens móveis urbanos e a transmissão onerosa da titularidade de bem imóvel.

Daí parece-nos ser de todo defensável interpretação (normativa) no sentido de que a opção do legislador constituinte, tendo em vista o contexto (analógico) em que elaborada a Constituição Federal, foi no sentido de encerrar dentro da expressão "prestar serviços" apenas as operações que consubstanciassem prestações de fazer em que imprescindível a pessoalidade a ordinariamente exigir proximidade e contato humano para a realização do objeto aventado. Reforça tal entendimento a própria disciplina plasmada no bojo na Lei Complementar nº 116/2003 (e antes dela no Decreto nº 406/1968), ao prever, em seu artigo 3º, que regra geral considera-se o *serviço prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador;* e, ato contínuo esclarecer que *"estabelecimento prestador" seria o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário.* Ainda, exame da lista de serviços arrolada no Decreto nº 406/1968 então vigente, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/1987, ou seja, contemporânea à Carta Política de 1988, nos demonstram que o âmbito de atividades sujeitas ao ISS pressupunha pessoalidade, a demandar contato humano reconduzível (facilmente) a uma dada localidade. Assim é que justamente em razão de a delimitação desse imposto municipal ter em sua origem por tônica a pessoalidade atrelada a um fazer humano ordinariamente referenciado em uma determinada localidade, em que sediada seu estabelecimento ou em que domiciliado o prestador, nos parece estar fora do seu âmbito de incidência a comercialização de produtos intangíveis que, via de regra, visam a entrega de um dado bem ou produto, e não exigem pessoalidade e/ou qualquer contato entre os partícipes referível a uma dada localidade.

Deteria, assim, a União em tese competência para tributar operações comerciais (contexto trazido de forma indireta pela referência ao princípio da não-cumulatividade) que não tenham objeto tangível (que se sujeitam ao ICMS), e nem configurem uma prestação de fazer em que se mostre inafastável "contato pessoal" entre os partícipes da relação.

Significa dizer, a c*ontrario sensu,* que toda e qualquer transação comercial cujo escopo consista na entrega de bem ou produto intangível estaria, a princípio, sob o âmbito de competência residual da União. O uso da expressão "a princípio" não é sem motivo. É que apesar de as prestações de serviços de comunicação, assim como de comercialização de energia elétrica subsumirem-se à concepção de atividade mercantil consistente na entrega de intangível, a Constituição expressamente atribui tais materialidades ao ICMS. Assim é que, complementando a afirmativa anterior, deteria a União competência residual para tributar operações comerciais (contexto trazido de forma indireta pela referência ao princípio da não-cumulatividade) que não tenham por objeto mercadoria (bem tangível) ou intangível a ele expressamente equiparado pela Constituição (caso da energia elétrica) – por estarem sob o âmbito de incidência do ICMS –, e nem configurem uma prestação de fazer em que se mostre inafastável o "contato pessoal" entre os partícipes da relação (em que cabível o ISS), ou cuja prestação consista em disponibilizar meio para veiculação de uma mensagem, de um emissor a um receptor (caso em que incide ICMS-Comunicação).

Compreendidas as materialidades alheias ao alcance dessa potencial exação tributária federal, o passo seguinte foi indagar quais materialidades seriam possíveis de serem aventadas. Poderíamos buscar implementar a solução aventada no sistema europeu que categorizou os "serviços [prestados] eletronicamente". No entanto, conforme dito no capítulo 3, ao definir "os serviços eletrônicos" como aqueles e*ntregues pela Internet ou outro meio eletrônico, sendo sua característica/natureza própria ser "entregue" de maneira automatizada, envolvendo mínima intervenção humana e sendo necessário o uso de tecnologia de informação*[1197]*,* acabou o legislador europeu por abarcar uma gama relativamente restrita de operações, deixando de trazer para o regime específico – então instituído – prestações que pelas características e semelhanças deveriam, no contexto do regime europeu, sob ele também estar. Mais especificamente, vimos no capítulo 3 que no contexto europeu é a exigência de "mínima intervenção humana" para conformação dos serviços como eletrônicos que, quando atrelados ao critério de automatização, dá ensejo a esses tratamentos desiguais, contrários à neutralidade. De qualquer forma, um ponto interessante da definição estabelecida pelo arcabouço legislativo europeu, e que nos pode

---

[1197] Artigo 7º, nº 1 do Regulamento de Implementação do IVA.

ser útil aqui, foi sua opção de categorizar os "serviços eletrônicos" com base em seu modo de entrega[1198] – prestados eletronicamente –, pelo que abrange uma grande variedade de prestações de natureza substantiva muito diferente.

Nesse sentido, proposta interessante, e que entendemos que poderia inspirar o legislador brasileiro, foi a formulada pelo Estado de Washington. O objetivo do legislador desse estado estadunidense fora o de se tributar a comercialização de "softwares" de uma forma ampla, utilizando-se, para isso, o termo "serviço automatizado", definido como *qualquer serviço transferido eletronicamente que use uma ou mais aplicações de programa de computador.* Uma tal definição ampla visou abarcar as novas formas pelas quais os produtos digitais são entregues, acessados ou transferidos. No entanto, a fim de afastar a incidência desse imposto de outras operações que naquela jurisdição entendeu-se estar sujeitas a outros regimes legais, enumerou-se extensa lista do que não seria objeto de tributação. Nota-se aqui que, da mesma forma que a opção europeia, a caracterização da operação como sujeita ao regime específico se dá antes pela forma de entrega do bem digital, do que pela substância (natureza dele). No entanto, distintamente da escolha do legislador comunitário que faz uso de exemplos (positivos) do que constituiriam "serviços eletrônicos", a lei de Washington faz uso de definições negativas, a fim de afastar operações que estariam para além do âmbito de tributação pretendida por aquele diploma. E, tal opção pode ser interessante ao sistema brasileiro em razão de que o objetivo do exercício da competência residual da União é abarcar justamente operações comerciais outras não sujeitas aos âmbitos de incidência dos demais impostos sobre o consumo.

Assim é que, a fim de se tributar operações com intangíveis por meio do exercício da competência residual da União, poder-se-ia partir de uma delimitação mais ampla do que constituiria hipótese de incidência desse imposto, tendo por ênfase a forma de entrega, e ato seguinte excetuar-se de seu campo os tributos já abarcados pelos outros impostos sobre o consumo. A título de sugestão, poder-se-ia aventar como materialidade de um "imposto sobre operações com produtos digitais", *todo e qualquer negócio jurídico em que a entrega*

1198 Opção essa distinta daquela usada em outras subcategorizações, ao abrigo da Diretiva IVA, "baseadas na substância" (por exemplo, transações relacionadas com bens imóveis, serviços de transporte etc.). Sobre, vide Capítulo 3.

do bem digital se dê através de transferência eletrônica de dados; executado os negócios já sujeitos aos demais impostos sobre consumo[1199].

Avançando no *design* desse imposto e tendo por base as diretrizes IVA *pari passu* a reforma que tende a potencialmente ser adotada no Brasil, sugeriu-se a delegação da capacidade tributária ativa da União aos entes federados subnacionais, a fim de que de maneira conjunta arrecadem e gerenciem o imposto residual sobre operações com intangíveis. Primeiro que uma tal opção sofreria menos resistências políticas dos Estados e Municípios. A interpretação conceitual das materialidades constitucionais do ICMS e ISS nos permite defender estar alheio aos âmbitos de incidência de um e outro, operações comerciais com produtos digitais – interpretação essa, aliás, que traz mais clareza e coerência ao sistema, comparativamente ao atual estado da arte, caótico. No entanto, apegando-se a engenhosas interpretações que ampliam de forma desmedida os limites de incidência do ICMS e ISS, poderiam os entes subnacionais alegarem potencial "ofensa ao pacto federativo", já que estaria sendo abrangido pelo imposto residual parte da materialidade que, consoante a partilha constitucional, competiria a esses entes subnacionais tributar, daí porque deixar para eles tanto a arrecadação quanto gestão do imposto se mostra a opção mais acertada. Segundo, e tendo em conta a proposta de reforma tributária que potencialmente será implementada, optar por uma tal gestão conjunta possibilitaria verificar na prática se esse ponto – naquela proposta ventilado – seria ou não factível. Além disso, já se adiantaria, inclusive, a organização de eventual estrutura administrativa afeta a essa gestão conjunta, para quando o IBS fosse eventualmente instituído, quiçá diminuindo o tempo de transição, entre o sistema posto e o novo, reputado necessário.

Por fim, uma vez estabelecidos como sujeitos ativos desse imposto os Estados e Municípios, é de se decidir de que forma se dará a atribuição das receitas oriundas das operações com intangíveis. E, nesse ponto, nos parece adequado observar o princípio do destino, tendo por nexo o local do estabelecimento, domicílio ou residência do consumidor. E assim o é por ser o princípio que melhor garante neutralidade e livre-concorrência no

---

1199 Tal definição possibilitaria a tributação, por exemplo, dos serviços de valor adicionado (conforme art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações), a exemplo do *streaming*, que atualmente protagonizam muitos dos debates sobre estarem sob a competência do ICMS ou ISS.

comércio transfronteiriço (seja no interior de um país, comunidade ou no âmbito internacional), conforme o consenso internacional expresso nas Diretrizes IVA. E, ademais, trata-se da orientação encampada na proposta de reforma que tende a ser adotada no Brasil, o que facilitaria eventual adaptação do regime posto ao implementado pelo IBS.

De se notar que as modificações ao atual regime de tributação sobre o consumo, por meio da instituição de um imposto residual sobre intangíveis, tal como sugerido, implementariam no sistema brasileiro, relativamente ao comércio de intangíveis, algumas das principais diretrizes (simplicidade, neutralidade, eficiência), e orientações (observância ao princípio do destino com base na residência e/ou domicílio do consumidor) estabelecidas pela OCDE, tornando-o mais consentâneo à tendência internacional, além de melhor adaptado para lidar com o consumo na era da digitalização da economia. Foi com base em tal proposta formulada que se ingressou no último capítulo que tem por objetivo verificar a possibilidade de se estabelecer a responsabilidade das plataformas digitais, tal como sugerido pelos recentes relatórios da OCDE, para o recolhimento do imposto incidente sobre o consumo de intangíveis realizado por cliente residentes e/ou domiciliado no Brasil.

Para tanto, foi necessário inicialmente perquirir as peculiaridades de nossa legislação e os eventuais limites jurídicos por ela impostos à responsabilização de pessoa não realizadora do evento signo-presuntivo de riqueza. É dizer, foi imprescindível compreendermos de que forma o sistema brasileiro disciplinou o instituto da sujeição passiva tributária *vis-à-vis* os seus fundamentos de legitimidade e limitações. E assim o é porque, em que pese a praticabilidade tributária autorizar o manejo pelas Administrações Públicas de técnicas (tais como a instituição de ficções, presunções ou mesmo de responsabilização de pessoa não realizadora do evento tributável) visando maior eficácia e eficiência na arrecadação fiscal, há princípios outros – igualmente caros –, que servem de limite a tais investidas administrativas. A atribuição, a terceiro não realizador do fato gerador, de deveres afetos ao recolhimento fiscal deve, portanto, observar determinados limites jurídicos sob pena de se tornar arbitrária, o que é incompatível com um Estado que se pretenda Democrático de Direito. Não por outro motivo, a OCDE recomenda, por exemplo, que a atribuição de responsabilidade exclusiva às plataformas deva estar atrelada

à verificação de que essas possuam acesso a informações suficientes e aos meios necessários para se efetuar o recolhimento.

Pois bem, olhando-se o sistema brasileiro, e mais detidamente no que tange à sujeição passiva, estabelece o art. 121 do CTN serem duas as espécies de possíveis devedores da relação jurídica tributária: o contribuinte e o responsável. Contribuinte é aquele que deteria "relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador"; responsável aquele que "sem revestir a condição de contribuinte" estaria obrigado por decorrência "expressa de lei". No entanto, há também menção no bojo do próprio CTN à possibilidade de fonte pagadora ser responsável pelo tributo que lhe caiba reter (art. 9º, §1º e art. 45). Ainda, há previsão na Constituição Federal – nos artigos 155, § 2º, XII, "b" e art. 23, § 9º dos ADCT, e especificamente em relação ao ICMS – do instituto da substituição tributária

Buscando compreender de que forma tais dispositivos legais foram interpretados pelos estudiosos, trouxemos as lições de inúmeros autores acerca da sujeição passiva, demonstrando serem inúmeras e distintas as propostas de sistematização do tema. E mais, o mesmo cenário de heterogeneidade na categorização das espécies de sujeição passiva é encontrado em jurisprudência. No entanto, afirmamos que apesar desse cenário em grande medida confuso (em doutrina e jurisprudência) acerca do tema, ao menos dois pontos parecem não ter maiores divergências: seriam eles as ideias nucleares quanto às figuras do contribuinte e do responsável tributário. Contribuinte seria aquele que realizou a materialidade do fato previsto na hipótese de incidência e que, por essa razão, está obrigado ao adimplemento da prestação tributária. Responsável, a seu turno, seria terceiro, isto é, não realizador do ato ou negócio previsto no antecedente da regra-matriz, alçado à categoria de devedor da prestação jurídico-tributária.

Ocorre que, como bem salientamos, tais entendimentos centrais em que pese aparentemente serem pontos de convergência, acabam sendo a origem de muitas das incompreensões relacionadas ao tema. É que lhes são subjacentes a premissa de que se estaria a tratar de apenas uma relação jurídica – cujo objeto seja o pagamento dos tributos – e que os "responsáveis" e "substitutos" seriam "terceiros" chamados a pagar por manifestação de riqueza demonstrado por outrem – o realizador da hipótese de incidência

tributária. Assim, para bem compreender esses institutos defendemos ser necessário ampliar o olhar relativo ao fenômeno fiscal, compreendendo-o como uma plêiade de obrigações de natureza distintas (que é), cujo desiderato final é verter aos cofres públicos a tributação devida – ancorada nos eventos reveladores de capacidade contributiva. Ao se vislumbrar a autonomia de cada obrigação jurídica – pelas quais cada um dos responsáveis e/ou substitutos são chamados a colaborar com a tributação –, é possível identificar sua natureza e seus próprios pressupostos de fato, sujeitos e objetos. E mais, ao se analisar cada uma dessas relações jurídicas, conclui-se sequer ser correto chamar o respectivo obrigado de terceiro, posto que se trata de sujeito próprio a ela.

Trata-se de concepção explorada por Marçal Justen Filho e Leandro Paulsen, em suas teses de doutorado, que ao se debruçarem no tema brindaram-nos com leituras mais robustas, apontando para essa multiplicidade de normas – e suas interconexões – regentes da "sujeição passiva tributária" e identificando os limites normativos – conexo à ideia de "capacidade colaborativa" – às escolhas desses outros sujeitos passivos pertencentes às relações adjacentes. Assim é que ao olharmos a relação jurídica tributária como um plexo de obrigações jurídicas que, para além do dever de pagar tributo (dita principal), abarca obrigações instrumentais vocacionadas a tornar a essa tributação efetiva e eficaz, podemos melhor identificar os fundamentos de legitimidade e limites à imputação das sujeições passivas.

Em resumo, de um lado temos a obrigação principal, fundamental no princípio da capacidade contributiva, em que é imputado ao sujeito realizador da hipótese tributária o dever principal de pagar o tributo. De outro, a atribuição de responsabilidades *latu sensu* (que abrange a responsabilidade por substituição, e a responsabilidade em sentido estrito), assentes no dever fundamental de cooperação com a Administração Pública, e exigem, como condição de legitimidade, que o sujeito chamado a colaborar detenha posição fática de ascendência relativamente ao fato tributável e/ou contribuinte. Mais detidamente, seriam duas situações distintas aptas a justificar, no sistema brasileiro, a responsabilização de "terceiros" não realizadores da hipótese de incidência tributária. A primeira seria a imputação a esses "terceiros" do dever de reter e/ou cobrar os valores devidos a título de tributos, em razão deterem acesso a eles (valores), caso em que falaríamos de

responsabilidade por substituição. A segunda, corresponderia à hipótese de se exigir desses sujeitos o exercício de sua posição de ascendência sobre os contribuintes, a fim de influenciá-los a adimplirem com seus deveres ao pagamento de tributos, caso em que nos referiríamos à responsabilidade *stricto sensu.*

É dizer, enquanto o fundamento de legitimação, e limite, da obrigação principal – cujo objeto é o pagamento de tributo – reside no princípio da capacidade contributiva, o dos deveres instrumentais atrelam-se ao princípio da capacidade colaborativa. Tendo em conta nossa opção de ser Estado Social e Democrático, assente, entre outros, no princípio da solidariedade social, o pagamento de tributos é verdadeiro dever fundamental, por ser instrumento de implementação de políticas públicas voltadas à garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos. Nesse contexto, é do interesse de toda a sociedade que os valores devidos sejam adequadamente recolhidos aos cofres públicos, de modo a ser justificado eventual atribuição de deveres de colaboração dos cidadãos para com a Administração.

No entanto, ainda que justificável não significa que a imputação de deveres formais, atrelados à arrecadação fiscal, a pessoas não realizadoras das hipóteses de incidência, seja legítima, em qualquer circunstância. A praticabilidade fiscal – intentada com essa exigência de colaboração – deve ser sopesada a outros princípios existentes no sistema jurídico (razoabilidade, proporcionalidade). E é nesse contexto que ganha relevância a concepção de capacidade colaborativa enquanto fundamento e limite à instituição de obrigações instrumentais ou de substituição ou responsabilidade tributárias. Em suma, trata-se de atribuir deveres apenas àqueles que, pelas suas situações fáticas, deteriam condições de contribuir (seja prestando informações, exigindo o pagamento do tributo pelo contribuinte ou mesmo retendo o valor devido, por exemplo) para com a Administração fiscal.

No que tange à instituição de obrigações de substituição e responsabilidade tributárias, casos em que os "terceiros" podem ser chamados a adimplir com o pagamento do tributo devido (em razão de omissões suas no desempenho de seus deveres de colaboração que resultaram em prejuízos aos cofres públicos), é exigido proximidade desses eleitos com o fato signo presuntivo de riqueza do tributo. Trata-se de interpretação

possível do quanto consubstanciado no art. 128 do CTN (diploma de normas gerais) que limita a escolha, pelos entes federados, de terceiros responsáveis ao recolhimento do imposto àqueles que detenham vinculação indireta com o fato jurídico tributário. Trata-se, aliás, de previsão que é decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva, posto estabelecer que apenas os sujeitos detentores de posição de poder, relativamente aos contribuintes, apta à reversão, aos cofres públicos, dos valores relativos a manifestação de riqueza expressada pelo fato jurídico tributário, ou a influenciá-los que o façam, são que potencialmente assumiriam a obrigação de pagamento do tributos – seja como "substituto" do contribuinte, ou como seu "garante" ("responsável"). Daí, defendermos que o princípio da capacidade contributiva também seria limite – ainda que indireto – à escolha dos sujeitos passivos das relações de substituição e responsabilidade tributária.

Em apertada síntese, concluímos que nosso sistema jurídico exige, como condição de imputação de responsabilidade *lato sensu*, que os sujeitos a quem imputado tais deveres tenham a possibilidade de acesso aos valores representativos da manifestação de riqueza que a previsão normativa intenta alcançar, ou poder de influência significativo perante os contribuintes relativamente ao adimplemento (por eles) das obrigações tributárias. Sem tais requisitos, ilegítimo se atribuir responsabilidade tributária a qualquer terceiro, inclusive às plataformas de *e-commerce* intermediadoras das operações de consumo. Tendo em conta tais limites sistêmicos, e tomando por base a proposta feita no Capítulo 5 (da instituição de um imposto sobre intangíveis), passamos à última parte da pesquisa, qual seja verificar se – e de que forma – seria possível instituir a responsabilização das plataformas de *marketplace* pelo recolhimento dos impostos incidentes nas operações com intangíveis que intermedeiam.

Pois bem, recordando o que tratado no Capítulo 5, três seriam os regimes de responsabilização das plataformas digitais sugeridos pela OCDE: (i) o de responsabilização exclusiva da plataforma de comércio eletrônico, em que o intermediário assume fictamente a posição de integrante da cadeia de consumo, sendo reputado sujeito passivo adquirente do bem ou serviço; (ii) o de instituição de deveres de colaboração da plataforma para com a fiscalização tributária, e (iii) a de responsabilização subsidiária dela. Vimos que não fora naquele documento conceituado o que seriam "plataformas digitais"

para fins de atribuição dessas (possíveis) responsabilidades, tendo o organismo internacional se valido de uma abordagem funcionalista. É dizer, a questão inicial a ser respondida pelas autoridades administrativas, a fim de erigirem algum regime de responsabilização, é quais seriam as funções desempenhadas pelas plataformas que legitimariam lhes fossem atribuídas alguma espécie de sujeição passiva. E, para tanto, afirma a OCDE ser necessário eleger indicadores que autorizem a presunção de que as plataformas estariam em condições fáticas que lhes possibilitem cumprir com o regime de responsabilidade imputado, mormente o integral.

E, consta no relatório ser razoável supor que a plataforma estará em condições de cumprir com as obrigações de IVA, assumindo a responsabilidade exclusiva, se: (i) detiver ou tiver acesso a informações suficientes e precisas conforme necessário para cumprir com as obrigações de IVA pertinentes às operações que facilitam; e (ii) tenha meios para cobrar o IVA relativo ao fornecimento. Contextualizando essas orientações internacionais ao sistema brasileiro, pudemos perceber que a abordagem funcionalista, que busca limitar a responsabilização das plataformas para os casos em que se observe que elas faticamente deteriam condições de cumprir os deveres que lhes sejam imputados, está alinhada ao sistema brasileiro, que exige "capacidade colaborativa" daqueles chamados a colaborarem para com a Administração Fiscal.

Em outras palavras, em que pese o relatório da OCDE focar-se na identificação de critérios que autorizassem a imputação de dever exclusivo às plataformas (deter acesso às informações necessárias ao cumprimento do dever e aos meios para cobrar o IVA do fornecedor), a observação da "capacidade colaborativa" é mesmo subjacente a qualquer dos regimes de responsabilização propostos, por decorrência lógica dos princípios da razoabilidade, e proporcionalidade. Assim é que – repita-se – o sistema brasileiro está em consonância a essa condicionante macro de imputação de responsabilização. No entanto, detemos aqui algumas outras condicionantes, atreladas indiretamente ao princípio da capacidade contributiva e relativamente à imputação do dever de pagar o tributo. Mais especificamente, um primeiro ponto a ser debatido e ultrapassado, em território brasileiro, quanto à possibilidade de se adotar a tendência internacional de responsabilização (exclusiva ou subsidiária) das plataformas de *marketplace* pelo imposto sobre o consumo

de intangíveis, é quanto ao posicionamento (ou não) desses atores na dinâmica negocial de forma tal a deterem acesso aos valores objeto da tributação, ou a influenciarem no correto adimplemento por parte dos contribuintes.

Ingressando no regime de responsabilização exclusiva, vimos que a proposta da OCDE consiste em se atribuir fictamente ao intermediário a posição de integrante da cadeia de consumo, como se fosse próprio sujeito passivo adquirente do bem ou serviço para seguinte revenda ao consumidor final. Pois bem, partindo da premissa de que a obrigação tributária é conformada, em realidade, por várias e distintas obrigações tributárias, todas vocacionadas ao correto recolhimento dos tributos, a figura do contribuinte estaria atrelada à sujeição passiva apenas da obrigação principal. Logo, a proposta da OCDE acaba por instaurar uma ficção, em prol da praticabilidade fiscal, de que seriam as plataformas de *e-commerce* os agentes "realizadores" do fato signo presuntivo de riqueza. É dizer, ao prever que esses intermediários assumem a posição de integrantes da cadeia de consumo, sendo, para esse fim, considerados fornecedores, e tendo em conta que, na atual sistemática do IVA, são justamente os fornecedores que são considerados os realizadores do fato signo presuntivo de riqueza, é natural se lhes atribuir, com base no princípio da capacidade contributiva, a sujeição passiva da obrigação principal. Ocorre que, como sujeitos passivos da obrigação principal – por serem os realizadores da hipótese – assumiriam, no sistema brasileiro, a posição de contribuintes, e não de responsáveis, no sentido técnico do termo.

Abstraído o aspecto terminológico, e identificada a categoria de sujeição passiva a que a proposta da OCDE se voltaria no sistema brasileiro, é de se indagar se colocar as plataformas na posição de contribuinte seria uma opção legítima. Pois bem, colocando-se a questão em perspectiva, é de se recordar que a tributação sobre o consumo tem em vista, em realidade, atingir a manifestação de riqueza expressada pelo consumidor ao gastar com a aquisição de bens e/ou serviços. No entanto, por uma questão de praticabilidade fiscal, a opção feita pelos sistemas IVA foi a de se atribuir aos fornecedores – e não aos consumidores – a condição de sujeito passivo da obrigação principal, atrelando-se a ele, fictamente, a realização do "fato gerador" do tributo, lógica essa amplamente aceita como adequada. Assim é que, em um primeiro exame, impor-se mais uma ficção, reputando a

realização da hipótese de incidência às plataformas, por equipará-las a condição de fornecedores, não seria opção de toda estranha ao sistema, a fomentar, em tese, grandes celeumas.

Contudo, há um ponto de atenção digno de ser comentado. É que, e é preciso que se tenha isso em consideração, ao se instituir uma ficção atrelada à uma repercussão fiscal, é necessário que o sujeito considerado contribuinte detenha manifestação de capacidade contributiva relativa ao evento tributável. No caso dos fornecedores em geral, é de se perceber que a relação de negócio, cujo objeto é aquisição de um bem e/ou serviço, tem dois sujeitos conectados juridicamente ante interesses contrapostos: de um lado o prestador ou fornecedor e do outro, o tomador ou adquirente. Assim os valores atrelados ao evento tributável estão ora nas mãos de um dos lados, ora nas mãos do outro, de forma a ser perfeitamente possível escolher qual dos partícipes da relação jurídica de consumo, que se intenta tributar, será eleito "contribuinte" pelo sistema posto. Não é esse o caso das plataformas: nem sempre elas estarão de fato no outro lado da relação negocial subjacente ao consumo de intangíveis, ou ainda deterão em suas mãos – justamente por não estarem em nexo jurídico aos consumidores – os valores expressivos dessa manifestação de riqueza. Logo, não nos parece adequada, sob a perspectiva da simplicidade e certeza, atribuir às plataformas a posição própria de contribuinte dos tributos justamente porque, diferentemente dos fornecedores, esses atores muitas vezes não estarão conectados – negociavelmente – aos consumidores, e à manifestação de riqueza por eles expressadas no gasto com bens e serviços.

Diferente seria o caso de se imputar a esses agentes o papel de substitutos tributários (responsáveis por substituição). É dizer, poder-se-ia pensar em se atribuir a esses atores o dever, *prima facie*, de verterem os valores relativos ao tributo, incidente sobre as operações de consumo, devidos pelos contribuintes, mas aos quais, por uma situação fática de ascendência, deteriam acesso. Nesse caso, teríamos a atribuição à pessoa não realizadora do evento tributável do dever instrumental de colaborar com o Fisco retendo e/ou cobrando (ressarcimento) do contribuinte o valor por ele devido a título de tributo. E, em sendo esse o caminho escolhido, questão a ser debatida e ultrapassada, em território brasileiro, é sobre

o posicionamento das plataformas na dinâmica negocial de forma tal a deterem acesso às informações das transações e aos valores objeto da tributação.

Concluímos aqui que a resposta depende do modelo de negócio em causa. No que tange ao acesso às informações relativas aos negócios travados, exceto se o modelo for estruturado para apenas conectar as partes a fim de que elas diretamente acertem entre si valores, forma de pagamento, entrega etc. (caso da plataforma OLX, por exemplo), regra geral, os *marketplaces* detêm sim acesso às informações-chaves dos negócios entabulados em seus ambientes virtuais. Já no que se refere ao acesso aos valores relativos às transações com intangíveis, haveria, em suma, dois cenários possíveis. Um primeiro em que a plataforma de *marketplace* só receberia a remuneração pelos seus serviços sem ter acesso ao dinheiro dos fornecedores, caso das plataformas que optam por contratar empresas, muitas vezes *fintechs* especializadas em *split* de pagamentos. E um segundo, no qual a plataforma de *marketplace* efetivamente recebe todo o dinheiro relativo às operações que intermedeia, repassando, após a retenção de suas comissões, o saldo devedor aos fornecedores. De se notar, aliás, que nesse último caso, tendo em conta o volume de valores por esses agentes processados, a título de pagamento pelos fornecimentos realizados, e o risco sistêmico ao sistema financeiro nacional, o Banco Central do Brasil emitiu a Circular nº 3.886/2018 em que sujeita os *marketplaces* à sua regulação prudencial.

Apenas nessa segunda hipótese nos parece ser possível sim imputar às plataformas de *marketplace* a responsabilização por substituição, atribuindo a elas o dever de recolherem o imposto sobre intangíveis devidos pelas operações que intermedeiam. É que nesse caso ambas as condicionantes exigidas pelo sistema pátrio estão cumpridas: (i) acesso aos valores relativos às operações de consumo consubstanciares da capacidade contributiva que se intenta atingir; e (ii) acesso às informações relacionadas a essas transações que intermedeia. Aliás, o acesso à informação sobre as transações realizadas, nesse caso, seria mesmo pressuposto, haja vista que sem ela dificilmente seria possível às plataformas repassarem os valores devidos aos fornecedores dos produtos.

Já relativamente à primeira hipótese (plataformas detêm as informações das transações, mas não o acesso aos valores relativos às operações de consumo), em que pese

não elegível ao regime de responsabilização exclusiva, identificamos duas ordens de questionamentos dignos de comentários. Uma primeira consistente em se identificar algum outro papel passível de ser imputado a esses agentes intermediários, em prol da facilitação do recolhimento fiscal, e uma segunda, relacionada à possibilidade de se imputar às processadoras de pagamentos, por deterem acesso aos valores objeto da tributação sobre o consumo, a obrigação de reterem os valores devidos e repassá-los ao Fisco, em substituição aos contribuintes.

Relativamente à primeira questão, é possível se aventar a possibilidade de, desde que cumpridas as exigências impostas pelo sistema brasileiro, atribuir às plataformas de *marketplace* a responsabilidade subsidiária pelo recolhimento dos valores devidos a título de imposto sobre intangíveis, ou quiçá apenas o dever de cooperar com a Administração Pública por meio do fornecimento de informações (mas, sem responsabilização pelo pagamento do tributo). Em suma, ser-lhes imputado outros regimes de cooperação possíveis. Já no que tange à segunda questão, aventar-se a possibilidade de imputar a responsabilidade por substituição às facilitadoras de pagamento é algo que a par de encontrar guarida em alguns regimes jurídicos pelo mundo, e até mesmo no Brasil, não parece ser medida que respeite seja as diretrizes internacionais seja as condicionantes do sistema brasileiro. É que nesse caso, não há dúvidas de que deteriam (as facilitadoras de pagamento) acesso aos valores correspondentes às transações comerciais, no entanto, é o acesso automático às informações necessárias ao adequado desempenho da retenção e/ou cobrança dos valores devidos a título de IVA que não deteriam (ou dificilmente deteriam).

No regime de responsabilidade subsidiária, as plataformas de *marketplace* só seriam chamadas a responder, solidariamente aos fornecedores, usuários da interface (que continuam a ser os sujeitos passivos prioritários – como contribuintes que são), quando tais sujeitos estejam em desconformidade com as Administrações Fiscais. No entanto, para além do descumprimento por parte do(s) fornecedor(es), a responsabilização das plataformas, para ser legítima, pressupõe imputação de alguma atitude culposa às plataformas – seja o descumprimento de ação esperada ou mesmo omissão do dever de cuidado – que contribuira para o não recolhimento do tributo. Especificamente, traz o relatório da OCDE duas situações em que a imputação dessa responsabilidade seria

legítima. Primeira: a autoridade fiscal deveria notificar a(s) plataforma(s) digital(is) da inconformidade do fornecedor nela(s) cadastrado, concedendo a tais agentes um prazo para que tomassem as medidas cabíveis – seja agindo em prol da regularização dessa situação, seja removendo o fornecedor de seu ecossistema), sob pena de, em se omitindo, responder, solidariamente com os fornecedores, pelos tributos relativos às operações futuras. Segunda: a plataforma digital pode ser considerada solidariamente responsável pelo IVA não declarado e recolhido pelo fornecedor, quando a plataforma digital sabia ou era razoável que soubesse, com base em suas atividades no ecossistema, que o fornecedor deveria ser registrado para IVA, mas não o é. Nota-se que, nessa segunda hipótese, é imposto um ônus às plataformas digitais, a fim de que realizem *due diligence* (verificações "know your customer") em seus fornecedores.

Olhando tais orientações *vis-à-vis* ao sistema brasileiro, é facilmente perceptível que essas premissas elencadas pela OCDE para atribuição de responsabilidade subsidiária às plataformas são bastante similares às impostas pelo sistema brasileiro para fins de responsabilização tributária *stricto sensu.* É dizer, as condicionantes impostas no Relatório da OCDE para fins de responsabilização subsidiária e solidária das plataformas digitais – quais sejam: ausência de pagamento pelo contribuinte e atitude culposa por parte desses intermediários – também encontram guarida no sistema brasileiro, sendo com ele compatível. Porém, aqui, para além daquelas duas, é exigida uma condicionante a mais, qual seja a posição de ascendência dessas plataformas de *marketplace*, relativamente ao contribuinte, que lhes possibilite influenciar tais sujeitos passivos a cumprirem para com seus deveres tributários. O sistema brasileiro exige que: (i) as plataformas de *marketplace* tenham a possibilidade fática de influenciarem no adimplemento por parte dos contribuintes de suas obrigações tributárias (principais); (ii) em razão desse posicionamento estratégico, seja estabelecido dever de colaborar com a administração para fins de que esses devedores principais (contribuintes) efetivamente recolham os tributos devidos; (iii) descumprimento desse dever de colaboração (focado em influir no pagamento do tributo devido), a influir no (iv) inadimplemento pelo contribuinte do dever de recolher os tributos devidos.

Tendo em conta o protagonismo de poucas plataformas digitais no volume total das transações de *e-commerce*, é possível concluir que dificilmente a grande massa de fornecedores consegue escalar suas vendas à margem desses intermediários digitais (informação essa confirmada nas entrevistas feitas com representantes de alguns dos principais *marketplaces* brasileiros, bem como de análise dos termos de uso de algumas dessas plataformas). Presumível, portanto, que, regra geral, esses intermediários detêm a possibilidade fática de influenciarem os fornecedores (contribuintes) no acertamento de suas obrigações fiscais, sendo possível lhes serem imputados deveres de colaboração para com a Administração cujo foco é o recolhimento dos tributos por parte dos contribuintes. Logo, os itens (i) e (ii) supramencionados, em tese, seriam de fácil observação. Já os itens (iii) e (iv) chamam a atenção ao fato de ser necessário um nexo causal entre os deveres de colaboração exigidos das plataformas, o seu descumprimento por parte desses intermediários e a ausência de recolhimento dos tributos por parte dos contribuintes. Apenas se verificada tal interconexão é que seria legítimo se exigir da plataforma – enquanto garante - o pagamento dos tributos. E, olhando-se as duas hipóteses de imposição de responsabilidade subsidiária, propostas pela OCDE, concluiu-se que em ambas se verifica a certa correlação entre o dever de colaboração imposto à plataforma (agir em prol do acertamento e/ou remover os fornecedores inadimplentes; ou a realização de *due diligence*), o seu descumprimento e o resultado danoso ao erário (não pagamento do tributo pelo contribuinte), o que autorizaria a previsão de tal regime no sistema brasileiro.

Por fim, perpassamos a análise sobre a possibilidade de se atribuir outros papéis às plataformas – cumulativamente, ou não, à atribuição de responsabilidade exclusiva ou subsidiária –, conexos à ideia de mero dever de cooperação para com a Administração Pública. De se destacar que o objetivo do organismo internacional fora o de identificar outras funções que as plataformas poderiam desempenhar a fim de auxiliarem na cobrança eficiente e eficaz do IVA nas vendas *online* que intermedeiam. O relatório enumera as seguintes possibilidades: (i) obrigação de compartilhamento de informações, (ii) educação de fornecedores, (iii) a opção de uma plataforma assumir voluntariamente a obrigação de cobrador do IVA/GST, e (iv) celebração de acordos formais entre autoridades fiscais e plataformas. De se destacar que esse "último papel", atrelado à ideia de regime de

cooperative compliance, nos parece ser antes um instrumento possível à instituição dos deveres do que uma efetiva alternativa de função a ser exercida pelas plataformas, razão pela qual dela não tratamos. Concluímos que todas elas são de possível adoção no Brasil, desde que o dever de cooperação imposto aos cidadãos tenha por premissa a capacidade fática dos mesmos em adimpli-los.

BIBLIOGRAFIA

Agrawal, David R.; Fox, William F. (2017). Taxes in an e-commerce generation. *Int Tax Public Finance*, 24.

Ahmad, Nadim; Schreyer, Paul. (2016). Are GDP and Productivity Up to the Challenges of the Digital Economy? *International Productivity Monitor, Centre for the Study of Living Standards*, 30, 4-27, Spring.

Alliance For Global Business (1999, October). *A Global Action Plan for Electronic Commerce. Prepared by Business with Recommendations for Governments*. (2th edition). Disponível em: https://www.oecd.org/sti/ieconomy/2091896.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.

Almeida, Fernanda Dias Menezes de. (2000). *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas.

Alves, Paulo Vicente. (2018). *Um século em quatro atos - Uma projeção do século XXI*. Rio de Janeiro: Alta Books.

Appy, Bernard. (2015, dezembro). Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. *Revista Interesse Nacional*, 8(31). Disponível em: http:// interessenacional.com/index.php/edicoes-revista/por-que-o-sistema-tributario-brasileiro- precisa-ser-reformado/.

Arretche, Marta. (2005, junho). Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. *Revista de Sociologia e Política*, 24.

Arretche, Marta.(2009). Continuidades e Descontinuidades da Federação Brasileira: De como 1988 Facilitou 1995. *Revista de Ciências Sociais*, 25. Rio de Janeiro.

Ataliba, Geraldo. (1968). *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

Ataliba, Geraldo. (1969). *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

Ataliba, Geraldo. (1971). *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

Ataliba, Geraldo. (1994). ICMS – competência impositiva na Constituição de 1988. *Revista de Direito Administrativo*, 195, 25-30.

Ataliba, Geraldo. (2013). *Hipótese de Incidência Tributária* (6a ed.). São Paulo: Malheiros.

Ataliba, Geraldo; Barreto, Aires F. (1986). ISS na Constituição – pressupostos positivos – arquétipo do ISS. *Revista de Direito Tributário*, 37(10), São Paulo: Revista dos Tribunais.

Ataliba, Geraldo; Barreto, Aires F. (1989). Substituição e Responsabilidade Tributária. *Revista de Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário*, 49, São Paulo: Revista dos Tribunais.

Ataliba, Geraldo; Giardino, Cleber. (1983). Núcleo da Definição Constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, 25/26. São Paulo: RT.

Ataliba. Geraldo. (2013). *Hipótese de Incidência Tributária* (6a ed., 14a tiragem.). São Paulo: Malheiros.

ATO. (2021, December). *If you are an electronic distribution platform operator.* Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-goods-and-services/How-to-charge-GST/If-you-are-an-EDP-operator/. Acesso em: 18 jan. 2022.

Ávila, Humberto de Souza. (2015). *Teoria da Igualdade Tributária*. (3a ed.). São Paulo: Malheiros.

Ávila, Humberto. (2007). Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Paineis e Placas. Inexigibilidade de Multa. *Revista Dialética de Direito Tributário,* 143. São Paulo: Dialética.

Ávila, Humberto. (2012). *Sistema Constitucional Tributário* (5a ed.). São Paulo: Saraiva.

Ávila, Humberto. (2018). *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros.

Azam, Rifat; Mazur, Orly, (2018, November). *Cloudy with a Chance of Taxation.* Florida Tax Review, Forthcoming, SMU Dedman School of Law Legal Studies Research Paper, 411. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=3290444. Acesso em: 07 fev. 2022.

Bakker, Anuschka Bakker; Kloosterhof, Sander. (2010). *Tax Risk Management. From Risk to Opportunity*. IBFD: Amsterdam.

Bal, Aleksandra. (2014). EU VAT: New Rules on B2C Supplies of Digital Services from 2015. *European taxation, 54*(7), 300-306, Journals IBFD.

Bal, Aleksandra. (2014). The Myth of Taxing Cloud Computing under EU VAT. *International VAT Monitor, 25*(6), Journals IBFD.

Bal, Aleksandra. (2018, April). Managing EU VAT Risks for Platform Business Models. *Tax Notes International*, 72(4a).

Baleeiro, Aliomar. (1972). *Uma Introdução a Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense.

Baptista, Marcelo Caron. (2005). *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin.

Barlow, John Perry. (1996). *A Declaration of Independence of Cyberspace*. Disponível em: https://www.eff.org/pt-br/cyberspace-independence. Acesso em: 26 abr. 2021.

Barreto, Aires F. (2018). ISS *na Constituição e na Lei* (4a ed.). São Paulo: Noeses.

Barreto Junior, Walter (2020). *Economia Compartilhada: Um Estudo para o Brasil*. Guarulhos: Casa Editorial.

Barreto, Paulo Ayres. (2005). Contribuições: delimitação da competência impositiva. In *II Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET*. São Paulo: Noeses.

Barreto, Paulo Ayres. (2013). Conceitos constitucionais e competência tributária. In Nélida Cristina dos Santos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva.

Barreto, Paulo Ayres. (2016). A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados. *Cadernos jurídicos (EPM)*, 45.

Barreto, Simone Rodrigues Costa. (2015). *Mutação do conceito constitucional de mercadoria.* São Paulo: Noeses.

Barroso, Luis Roberto. (1982). *Direito Constitucional Brasileiro: o problema da Federação*. Rio de Janeiro: Forense.

Beck, Ulrich. (2018). *A metamorfose do mundo: novos conceitos para uma nova realidade*. Rio de Janeiro: Zahar.

Becker, Alfredo Augusto. (2010). *Teoria Geral do Direito Tributário* (5a ed.). São Paulo: Noeses.

Bell, John. (2013). Legal Research and Comparative Law. In Mark Van Hoecke. *Methodologies of Legal Research. Which kind of Method for What kind of Discipline*. Hart Publishing. Oregon: Oxford and Portland.

Bernardes, Flávio Couto; Elói, Pilar de Souza e Paula Coutinho. (2013). Afinal, o que são tributos sobre o consumo? In *Direito Tributário*. XXII Encontro Nacional do CONPEDI. São Paulo: UNINOVE. Disponível em http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a1028301bbff33a4. Acesso em: 15 ago. 2021.

Binenbojm, Gustavo. (2021). *O poder de polícia, ordenação, regulação transformações político-jurídicas, económicas e institucionais do direito administrativo ordenador*. São Paulo: Fórum.

Bird, Richard M. (2013, novembro). Decentralizing Value Added Taxes in Federations and Common Markets. *Bulletin for International Taxation*, *67*(12), 655-672.

Bird, Richard. (2012, April). *The GST/HST: creating an integrated sales tax in a federal country*. Working Paper n. 12-21. Atlanta: International Center for Public Policy.

Bird, Richard; Smart, Michael. (2012). *VAT in a federal system: lessons from Canada. Conference on tax Reform Outside the Beltway*. Los Angeles: University of California. Disponível em: http://ssrn.com/abstract=2115622. Acesso em: 24 jan. 2022.

Bobbio, Norberto. (2011). *Teoria do Ordenamento Jurídico*. São Paulo: Edipro.

Bobbio, Norberto. (2012). *Teoria da Norma Jurídica* (5a ed. rev.). São Paulo: Edipro.

Borges, José Souto Maior. (1971). O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, 103, São Paulo: FGV.

Borges, José Souto Maior. (2004). Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003). In Heleno Taveira Tôrres (Coord.). *Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição* (Vol. 2, pp. 5-51). Barueri, SP: Manole.

Borges, José Souto Maior. (2009). O imposto sobre o valor acrescido. In Luís Eduardo Schoueri. *Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin.

Borges, Souto Maior. (1975). *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

Brederode, Robert Van. (2009). *Systems of General Sales Taxation: Theory Policy and Practice*. (Vol. 33). Kluwer Laws International.

Breyner, Frederico Menezes. (2021). Abordagem tipológica ou conceitual das regras de competência tributária: estudo comparado entre Brasil e Alemanha. *Revista de Direito Tributário Atual*, 47, 223-243. IBDT. Disponível em: https://ibdt.org.br/RDTA/abordagem-tipologica-ou-conceitual-das-regras-de-competencia-tributaria-estudo-comparado-entre-brasil-e-alemanha/; Acesso em: 25 jan. 2022.

Bulusu, Siri; Jan, Hamza Ali. (2020, January). Global Value-Added Tax Crackdown Costing Companies Millions. *Bloomberg Tax*, 28.

Cademartori, Luiz Henrique Urquhart; Baggestoss, Grazielly Alessandra. (2011, julho). A Coerência do Sistema Jurídico em Luhmann: uma proposta ao fechamento operacional e à abertura cognitiva da decisão judicial. *Sequência*, *32*(62), 323-359.

Caliendo, Paulo. (2018). Economia Digital e a criação de um IVA para o Brasil. In Renato Vilela Faria et al. (coord.). *Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 791-805). São Paulo: Saraiva.

Cannas, Francesco. (2015). The New Models of the Digital Economy and the New Challenges for VAT Systems. In Michael Lang; Ine Lejeune. (Eds.). *VAT/GST in a Global Digital Economy*. Eucotax. Series on European Taxation, 43. Kluwer Law International.

Cannas, Francesco; Pellegrini, Davide. (2018). A New Legal Framework Towards a Definitive EU VAT System: Online Hosting Platforms and E-books Reveal Unsolved Problems on the Horizon. *Intertax*, *46*(8-9).

Carlsson, Bo. (2004, setembro). The Digital Economy: what is new and what is not? *Structural Change and Economic Dynamics*, 15(3), 245-264.

Carrazza, Roque Antonio. (2002). *ICMS* (9a ed.). São Paulo: Malheiros.

Carrazza, Roque Antônio. (2006). *Curso de Direito Constitucional Tributário* (22a ed.). São Paulo: Malheiros.

Carrazza, Roque Antonio. (2010). *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses.

Carrazza, Roque Antonio. (2011). *ICMS.* (15a ed.). São Paulo: Malheiros

Carrazza, Roque Antônio. (2012). *ICMS.* (16a ed., rev. e ampl.). São Paulo: Malheiros.

Carrazza, Roque Antonio. (2015). *ICMS* (17a ed., rev. e ampl.). São Paulo: Malheiros.

Carrazza, Roque. (2004). *Curso de Direito Constitucional Tributário*. (19a ed.). São Paulo: Malheiros.

Carvalho, Aurora Tomazini de. (2004). O artigo 149-A da Constituição Federal introduzido pela EC 39/02 e a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. In *XVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário*. Brasília: RDT.

Carvalho, Aurora Tomazini de. (2014). *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses.

Carvalho, Paulo Barros de. (1975). *Dificuldades Jurídicas Emergentes da Adoção dos Chamados "Tributos Fixos".* São Paulo: CEAD-AIT-CEET- Resenha Tributária,

Carvalho, Paulo de Barros. (1983). A natureza jurídica do ISS. *Revista de Direito Tributário*, 7(23-24), 146-166.

Carvalho, Paulo de Barros. (1989). Sistema Tributário na Constituição de 1988 - II ICMS. *Revista de Direito Tributário*, 48.

Carvalho, Paulo de Barros. (1998). *Teoria da norma tributária* (3a ed.). São Paulo: Max Limonad.

Carvalho, Paulo de Barros. (2006). "Guerra Fiscal" e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. In *Congresso Nacional De Estudos Tributários*, 3, São Paulo.

Carvalho, Paulo de Barros. (2007). *Curso de Direito Tributário* (18a ed. rev. e atual.). São Paulo: Saraiva.

Carvalho, Paulo de Barros. (2007). *Curso de Direito Tributário*. (19a ed.). São Paulo: Saraiva.

Carvalho, Paulo de Barros. (2011). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. (4a ed.). São Paulo: Noeses.

Carvalho, Paulo de Barros. (2012). *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos de Incidência* (9a ed.). São Paulo: Saraiva.

Carvalho, Paulo de Barros. (2015). *Curso de Direito Tributário* (26a ed.). São Paulo: Saraiva.

Carvalho, Paulo de Barros. (2018). *Direito tributário: linguagem e método* (7a ed.). São Paulo: Noeses.

Cassese, Sabino (ed). (2016). *Research Handbook on Global Administrative Law*. Massachussets: Edward Elgar Publishing Limited.

Castellani, Fernando F. (2009). *Contribuições especiais e sua destinação* (Capítulo IV). São Paulo: Noeses.

Castello, Melissa Guimarães. (2021). *Um Novo IVA? Os Tributos sobre o consumo e a economia digital.* São Paulo: Noeses.

Castells, Manuel. (2003). A *galáxia da Internet: reflexões sobre a internet, os negócios e a sociedade*. São Paulo: Zahar.

Castells, Manuel. (2017). *A Era da Informação: Economia, Sociedade e Cultura Vol. 2 - O Poder da Identidade*. São Paulo: Paz e Terra.

Centore, Paolo; Sutich, Maria Teresa. (2014). Taxation and Digital Economy: Europe Is Ready? *Intertax*, 42(12), 784-787.

Chiti, Edoardo; Mattarella, Bernardo Giorgio (ed.). (2011). Global Administrative Law and EU Administrative Law. *Relationships, Legal Issues and Comparison*. Springer.

Christensen, Clayton M.; Raynor, Michel E.; McDonald, Rory. (2015, December). What is Disruptive Inovation? *Harvard Business Review*, EUA. Disponível em: https://hbr.org/2015/12/what-is-disruptive-innovation. Acesso em: 15 out. 2021.

Cintra, Carlos César Souza; Mattos, Thiago Pierre Linhares. (2017). ISS – tributação das atividades realizadas pelos data centers. In Paulo de Barros Carvalho (Coord.). *Racionalização do sistema tributário* (pp. 153-169). São Paulo: Noeses/IBET.

Claessens, Sophie; Corbett, Tom. (2015). Intermediated Dekivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT System around the World. In Michael Lang; Ine Lejeune. (Eds.). *VAT/GST in a Global Digital Economy*. Eucotax. Series on European Taxation, 43. Kluwer Law International.

Cloots, Ike; De Baere, Geert; Sottiaux, Stefan (ed.). (2012). *Federalism in the European Union*. Hart Publisihing.

Cockfield, Arthur; Hellerstein, Walter; Lamensch, Marie. (2020). *Taxing Global Digital Commerce* (Second Edition). Kluwer Law International BV.

Coêlho, Sacha Calmon Navarro. (2008). *Curso de Direito Tributário Brasileiro* (9a ed.). Rio de Janeiro: Forense.

Coêlho, Sacha Calmon Navarro. (2017). Conflito de competência do ICMS x ISSQN. Industrialização por encomenda sob a ótica do reconhecimento da repercussão geral pelo STF. In Alexandre Alkmim Teixeira; Frederico Menezes Breyner; Valter de Souza Lobato (org.). *Os repetitivos e súmulas do STF e STJ em matéria tributária (distinguishing e overruling)* (pp. 401-423). Belo Horizonte: D'Plácido.

Cohen, Jean L. (2012). *Globalization and Sovereignty. Rethinking Legality, Legitimacy, and Constitutionalism*. New York: Cambridge University Press.

Conselho Nacional de Justiça. (2022). *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa*. Brasília: CNJ.

Conti, José Maurício (Org.). (2004). *Federalismo Fiscal.* Barueri, SP: Manole.

Cooke, Lina Santin Braga. (2020). *A Unificação da Tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. [Dissertação de Mestrado]. Fundação Getúlio Vargas, 2020.

Cortês, António. (2013). *Para uma metodologia Jurídica Integral*. Direito e Justiça. Separata Volume Especial. Faculdade de Direito. Universidade Católica Portuguesa.

Costa Neto, José Alexandre. (2018). *Reforma Da Tributação Indireta no Brasil Baseada nos Sistemas Europeu do IVA e Canadiano*. [Dissertação de Mestrado]. Universidade de Lisboa.

Costa, Alcides Jorge. (1978). *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária.

Costa, Regina Helena. (2003). *Princípio da Capacidade Contributiva* (3a ed.). São Paulo: Malheiros.

Costa, Regina Helena. (2007). *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros.

Creedy, John. (2001). Indirect Tax Reform and the Role of Exemptions. *Fiscal Studies, 22*(4), 457-486.

Cunha, Carlos Renato. (2021). *Praticabilidade Tributária: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade*. São Paulo: Almedina.

Cury, Paula Maria Nasser. (2014). Métodos de Direito Comparado: desenvolvimento ao longo do século XX e perspectivas contemporâneas. *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD) 6*(2), 176-185, Disponível em: http://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2014.62.06. Acesso em: 30 jul. 2020.

Cusumano, Michael A; Yoffie, David B; Gawer, Annabelle. (2020, Spring). The Future of Platforms. *MIT Sloan Management Review*, *61*(3), 46-54, Cambridge.

Daniel Neto, Carlos Augusto; Branco, Leonardo Ogassawara de Araújo. (2018). O paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria - Reflexos na Tributação. In Renato Vilela Faria, Ricardo Maitto Silveira, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (coords.). *Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação.

Dannemann, Gerhard. (2006). Comparative Law: Study of Similarities or Differences? In: Mathias Reimann; Reinhard Zimmermann. *The Oxford Handbook of Comparative Law*. United Kingdon: Oxford University.

Darzé, Andréa M. (2010). *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses.

Davis, Evan H.; Kay, John A. (1985, February). Extending the VAT base: problems and possibilities. *Fiscal Studies*, 6(1), 1-16.

DeNardis, Laura. (2010, September). The Emerging Field of Internet Governance. *Yale Information Society Project Working Paper Series*. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=1678343.

Derzi, Misabel de Abreu Machado. (1988). *Direito Tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

Derzi, Misabel de Abreu Machado. (2005). Mutações, Complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In Heleno Taveira Torres (coord). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. *Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva.

Derzi, Misabel. (1989). Princípio da praticabilidade do direito tributário: segurança jurídica e tributação. *Revista de Direito Tributário* (47), 166-179. São Paulo: Malheiros.

Derzi, Misabel. (2008). *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo* (2a ed.). São Paulo: Revista dos Tribunais.

Derzi, Mizabel de Abreu Machado. (1998). Legalidade Material, Modo de Pensar "Tipificante" e Praticidade no Direito Tributário. Justiça Tributária – direito do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. *I Congresso Internacional de Direito Tributário do Instituto de Estudos Tributários – IBET,* São Paulo: Max Limonad.

Doesum, Ad Van et al. (2020). *Fundamentals of EU VAT Law* (Second Edition). Wolters Kluwer.

Duarte, Maria Luísa. (2017). *União Européia. Estática e dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária*. (Vol. I). Coimbra: Almedina.

Duarte, Rui Pinto. (2006). Uma introdução ao direito comparado. Separata da Revista "O Direito IV". Edições Almedina, S.A. Relatório da Série N.º 138. Disponível em: https://run.unl.pt/bitstream/10362/2472/1/RPD_Direito_2006.pdf. Acesso em: 30 jul. 2021.

EBANX (2020), *A study on the state of cross-border e-commerce in Latin America*. Disponível em: https://imgcdn.larepublica.co/cms/2020/12/16091007/EBANX-Beyond-Borders-2020.pdf. Acesso em: 22 fev. 2022.

Ebrill, Liam P.; Keen, Michael; Bodin, Jean-Paul; Summers, Victoria. (2001). *The Modern Vat (IMF)*. Washington: International Monetary Fund.

European Comission. (2013). Economic Study on Publications on All Physical Means of Support and Electronic Publications in the Context of VAT, Final Report, 2012/DE/339.

European Comission. (2014). *Comission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*.

European Comission. (2014, April). Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015.

European Comission. (2015). *A Digital Single Market Strategy for Europe*. Documento disponível: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52015DC0192. Acesso em: 25 set. 2020.

European Comission. COM (2018). 148 final. Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.

European Commission. (2014). Explanatory Notes on the EU VAT Changes to the Place of Supply of Telecommunications, Broadcasting and Electronic Services That Enter into Force in 2015, sec. 3.4.3 (3 Apr. 2014).

European Commission. (2015). VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation. Final report – Lot 1: Economic analysis of VAT aspects of e-Commerce.

European Commission. (2016). VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation. Final Report - Lot. 2: Analysis of costs, benefits, opportunities and risks in respect of the options for the modernisation of the VAT aspects of cross-border e-Commerce.

European Commission. (2016). VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation. Final Report - Lot. 3: Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop.

European Commission. (2019). Annual Report on European SME`s 2018/2019. Research & Development and Innovation by SMEs, Tabela 2.

European Parliament (2016). Tax Challenges in Digital Economy. Study for the Tax2 Committee.

European Union. (2014). *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy.*

Eurostat. Statistics Explained. (2021, October). *Tax revenue statistics*. Disponível em: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics#General_overview. Acesso em: 05 maio 2021.

Evans, Davida S., Schmalensee, Richard. (2016). *Matchmakers: the new economics of multisided platforms*. Boston, Massachusetts: Harvard Business Review Press.

Feria, Rita de La; Krever, Richard. (2013). Ending VAT Exemptions: Towards A *Post-Modern* VAT. In Rita de la Feria. (ed.). *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives.* The Hague /London/New York: Kluwer Law International.

Ferragut, Maria Rita. (2008). Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. *Cadernos da Escola de Direito, 2*(9).

Ferraz, Tércio Sampaio, Jr. (2007). Sistema tributário e princípio federativo. In Tércio Sampaio Ferraz Junior. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole.

Ferraz, Tércio Sampaio, Jr. (2015). Guerra fiscal, crise constitucional e mecanismo de superação. In Rafael de Lazari; Renato Bernardi (Orgs.). *Crise constitucional: espécies, perspectivas e mecanismos de superação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, pp. 257-280.

Financial Reporting Council. (FRC). (1992, December). *The Financial Aspects of Corporate Governance*. London: Gee. Disponível em: https://ecgi.global/code/cadbury-report-financial-aspects-corporate-governance. Acesso em: 30 maio 2021.

Fischer, Octavio Campos. (1994). As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*., 28(28), 227-248. Curitiba: UFPR.

Fisman, Ray; Sullivan, Tim. (2016). Everything we know about platforms we learned from medieval France. *Harvard Business Review*. Disponível em: https://hbr.org/2016/03/everything-we-know-about-platforms-we-learned-from-medieval-france. Acesso em: 09 dez. 2021.

Follador, Guilherme Broto. (2013). *As normas de competências tributárias. Dissertação de Mestrado*. Curitiba: Universidade Federal do Paraná.

Fournier, Laurent. (2014). *Merchant Sharing Towards a Zero Marginal Cost Economy*. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/262188913_Merchant_Sharing_Towards_a_Zero_Marginal_Cost_Economy. Acesso em: 05 fev. 2021.

Francescutti, Iuri Engel. (2019). Um estudo da doutrina brasileira a respeito da incidência do ICMS sobre operações com softwares. In Gustavo da Gama Vital Oliveira et al. (Coord.). *Tributação da economia digital*. Lumen Júris: Rio de Janeiro.

Freeman, Cristopher. (1990). Schumpeter's Business Cycles Revisited. In Arnold Heertje; Mark Perlman (eds). *Evolving Technology and Market Structure - Studies in Schumpeterian Economics*. EUA: The University of Michigan Press.

Frenken, Koe; Van Waes, Arnoud; Smink, Magda; Van Est, Rinie. (2017). *A Fair Share: Safeguarding Public Interests in the Sharing and Gig Economy, Rathenau Instituut*.

Friedmann, Thomas L. (2017). *Obrigada pelo atraso: um guia otimista para sobreviver em um mundo cada vez mais veloz*. São Paulo: Objetiva.

Fulginiti, Bruno Capelli (2020). Regras de Competência e a Tributação do Streaming. *Revista Direito Tributário Atual*, 44, 115-138. São Paulo: IBDT.

Gama, Tácio Lacerda. (2001). *Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. (2a ed. rev. ampl.). São Paulo: Noeses.

Gama, Tacio Lacerda. (2003). *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartie Latin.

Gawer, Annabelle. (2014). Bridging Differing Perspectives on Technological Platforms: Toward an Integrative Framework. *Research Policy*, *43*(7), 1239-1249.

Gintis, Herbert. (1990, August). Why Schumpeter not it Wrong in Capitalism, Socialism, and Democracy. *Challenge Magazine*, 2. Disponível em: https://www.umass.edu/preferen/gintis/SchumpeterChallenge.pdf. Acesso em: 15 out. 2021.

Godbout, Luz; St-Cerny, Suzie. (2011). Are Consumption Taxes Regressive in Quebec? *Canadian Tax J., 59*(3), 463-493.

Gomes, Flávio Luiz (2021). *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina.

Gonçalves, José Artur Lima. (2002). *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais* (1a ed., 2a tir.). São Paulo: Malheiros.

Gorjão-Henriques, Miguel. (2014). *Direito da União* (7a ed.). Coimbra: Almedina.

Greco, Marco Aurélio. (2000). *Internet e Direito.* Dialética: São Paulo.

Grego, Marco Aurélio. (2015). ICMS - transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In Raquel Elita Alves Preto (Coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP.

Grillo, Fábio Artigas; Silva, Roque Sérgio D'Andréia Ribeiro da. (2014). *Código Tributário Nacional Anotado*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, Disponível em: http://www.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf. Acesso em: 20 fev. 2022.

Gringas, Clive; Nabarro Nathanson. (1998). *The Laws of the Internet.* London: Butterworths.

Grupenmacher, Betina Treiger. (1996). Incidência do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo grupo. *Revista Dialética de Direito Tributário,* (10).

Grupenmacher, Betina Treiger. (2011). Tributação da atividade-meio no processo industrial. In Paulo de Barros Carvalho; Priscila de Souza (Coord). *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses

Grupenmacher, Betina Treiger. (2012). Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. In Betina Treiger Grupenmacher et al. *Novos Horizontes da Tributação. Um diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina.

Grupenmacher, Betina Treiger. (2014). A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços. In Paulo de Barros Carvalho (Coord.); Priscila de Souza (Org.). *XI Congresso*

Nacional de Estudos Tributários - O direito tributário: Entre a forma e o conteúdo (pp. 73-119). São Paulo: Noeses.

Grupenmacher, Betina Treiger. (2014). Artigo 122. In Fábio Artigas Grillo; Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro da Silva. *Código Tributário Nacional Anotado*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná. Disponível em: http://www2.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf.

Grupenmacher, Betina Treiger. (2020). Tributação do Streaming e serviços over-the-top. In Tathiane Piscitelli; Daniela Silveira Lara. *Tributação da Economia Digital* (2a ed. rev., atual. e ampl.). São Paulo: Thomson Reuters.

GSMA Intelligence (2020). *Latin America, Q1 2020 Covid-19 puts network resilience at the forefront.* Disponível em: https://www.gsma.com/latinamerica/wp-content/uploads/2020/06/Region-in-Focus-Latin-America-Q1-2020-1.pdf. Acesso em: 07 dez. 2021.

GSMA Intelligence (2020). *The State of Mobile Internet Connectivity Report*. Disponível em: https://www.gsma.com/r/wp-content/uploads/2020/09/GSMA-State-of-Mobile-Internet-Connectivity-Report-2020.pdf. Acesso em: 07 dez. 2021.

Guastini, Ricardo. (1999). *Distinguiendo: estúdios de teoria y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa.

Hagiu, Andrei. (2013, December). Strategic Decisions for Multisided Platforms. *MIT Sloan Management Review*. Disponível em: https://sloanreview.mit.edu/article/strategic-decisions-for-multisided-platforms/. Acesso em: 15 jan. 2022.

Hart, Herbert. (2001). *O conceito de direito* (3a ed.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

Haskel, Jonathan; Westlake, Stian. (2018). *Capitalismo without capital - the rise of the intangible economy* [recurso eletrônico]. EUA/. Princeton University Press.

Heertje, Arnold; Perlman, Mark (eds). (1990). *Evolving Technology and Market Structure - Studies in Schumpeterian Economics*. EUA: The University of Michigan Press.

Hellerstein, Walter. (2002). *Electronic Commerce and the Challenge for Tax Administration*. World Trade Organization. Seminar on Revenue Implications of E-Commerce for Development.

HM Government. (2013). *The Orange Book. Management of Risk – Principles and Concepts*. Disponível em: https://www.gov.uk/government/publications/orange-book. Acesso em: 25 maio 2021.

HMRC (2017, November). *VAT: Extending joint and several liability for online marketplaces and displaying VAT numbers online - guidance note*. Disponível em:

https://www.gov.uk/government/publications/vat-extending-joint-and-several-liability-for-online-marketplaces-and-displaying-vat-numbers-online. Acesso em: 17 jan. 2022.

HMRC. (2016, March). *VAT: Overseas businesses and joint and several liability for online marketplaces*. Disponível em: https://www.gov.uk/government/publications/vat-overseas-businesses-and-joint-and-several-liability-for-online-marketplaces. Acesso em: 16 jan. 2022.

Iglesias, Tadeu Puretz. (2020). O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos softwares. *Revista Direito Tributário Atual*, 44. 426-454. São Paulo: IBDT.

International Post Corporation (2020). *Cross-Border E-Commerce Shopper Survey*.

International Telecommunications Union [ITU]. (2019). *Measuring digital development: Facts and figures 2019*. Geneva: ITU.

John, Due F. (1970). *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins.

Johnson, David Reynold; Post, David G. (1996). Law and Borders - the Rise of Law in Cyberspace. *Stanford Law Review*, 48, p. 1367. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=535.

Jones, Richard; Basu, Subhajit. (2002). Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem. *International Review of Law, Computers & Technology*, 16(1), 35-51

Justen Filho, Marçal. (1985). *O imposto sobre serviços na constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

Justen Filho, Marçal. (1986). *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP.

Keen, Michael; Lockwood, Ben. (2007). *The Value-Added Tax: its causes and consequences*, IMF WP/07/183.

Kelsen, Hans. (2005). *Teoria Geral do Direito e do Estado* (4a ed.). São Paulo: Martins Fontes.

Kelsen, Hans. (2009). *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes.

Kenney, M.; J. Zysman. (2016). The rise of the platform economy. *Issues in Science and Technology*, 32 (3), 61-69.

Kolman, Jasmine (2019). *Taxable Supplies and their Consideration in European VAT.With Selected Examples of the Digital Economy*. IBFD Doctoral Series, 46. IBFD: Amsterdam.

Kuo, Ming-Sung. (2012, october). Inter-public legality or post- public legitimacy? Global governance and the curious case of global administrative law as a new paradigm of law. *International Journal of Constitutional Law*, 10(4), pp. 1050–1075. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2013079. Acesso em: 19 abr. 2022.

Lamensch, Marie. (2015). Different VAT rates for digital and paperback publications in the EU, a breach of 'fiscal neutrality'? A tentative answer and broader reflection on the coherence of the EU rules prohibiting indirect tax discrimination. *World Journal of VAT/ GST Law*, 4(1), 1-25.

Lamensch, Marie. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD Doctoral Series, 36. IBFD: Amsterdam.

Legrand, Pierre. (2018). *Como ler o Direito Estrangeiro*. São Paulo: Contracorrente.

Lejeune, Ine et al. (2011). European Union - Implementing Measures Relating to EU Place-of-Supply Rules: Are Business Issues Solved and Is Certainty Provided? *International VAT Monitor*, 22(3), 111-145.

Lejeune, Ine; Claessens, Sophie. (2015). Conclusions: The future of VAT in a Digital Global Economy - Innovation versus Taxation. In Michael Lang; Lejeune, Ine. (Eds.). *VAT/GST in a Global Digital Economy. Eucotax. Series on European Taxation* (pp. 197-207). Netheerlands: Kluwer Law International.

Lenaerts, Koen. (1997). Federalism: essencial concepts in evolution. The case of the European Union. *Fordham International Law Journal*, 21(3), 744-798. Disponível em: https://ir.lawnet.fordham.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1560&context=ilj.

Lessig, Lawrence. (1996, may). The Zones of Cyberspace. *Stanford Law Review,* 48, 1403-1411.

Lessig, Lawrence. (2002). *The Future of Ideas: The Fate of the Commons in a Connected World*. New York: Vintage.

Lessig, Lawrence. (2006). *Code: And Other Laws of Cyberspace, Version 2.0.* (2a ed.). Basic Book.

Limongi, Fernando. (2006, novembro). A democracia no Brasil: presidencialismo, coalizão partidária e processo decisório. *Novos estudos - CEBRAP*, 76, São Paulo. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002006000300002&lng=en&nrm=iso.

Lipsman, A. (2019). Global E-commerce 2019: E-commerce Continues Strong Gains Amid Global Economic Uncertainty. *eMarketer* (News item). Disponível em: https://www.emarketer.com/content/global-e-commerce-2019.

Lobo, Cassius Vinicius; Uhdre, Dayana de Carvalho. (2018). Ainda sobre o ICMS – Energia Elétrica e a integralização da TUST e TUSD em sua base de cálculo. Um novo ponto de vista? *Revista Direito Tributário Atual*, 40, 94-106.

Lopes, Renato Becho. (2000). *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética.

Luhmann, Niklas. (2009). *Introdução à teoria dos sistemas*. Petrópolis: Vozes.

Lukic, Melina Rocha. (2017, julho). Reforma Tributária: a solução é o modelo canadense. *Jota.* Disponível em: https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017. Acesso em: 24 jan. 2022.

Lukic, Melina Rocha. (2020). Economia Digital e IVA em Países Federativos: os desafios do Caso Canadense. In José Roberto Afonso; Laís Santana Hadassah. *Tributação 4.0.* São Paulo: Almedina.

Macedo, Alberto. (2016). ISS, ICMS-Mercadoria e o caso "Embalagens" (ADI-MC 4.389 DF) – A Constitucionalização, pelo STF, de Critérios que não são Constitucionais. In Alberto Macedo; Leonardo Freitas de Moraes Castro (Coord.). *Tributação indireta Empresarial, Indústria, Comércio e Serviços* (pp. 809-846). São Paulo: Quartier Latin.

Macedo, José Alberto de Oliveira. (2013). *Conflitos de competencia na tributação do consumo*. [Tese de Doutorado], Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo.

Machado, Hugo de Brito. (1996, novembro). Posição hierárquica da lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 14, São Paulo: Dialética.

Machado, Hugo de Brito. (1997). *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética.

Machado, Hugo de Brito. (2000). Posição hierárquica da lei complementar. *Panorama da Justiça*, *4*(23), São Paulo.

Machado, Hugo de Brito. (2006). Segurança Jurídica e a questão da hierarquia de lei complementar. *Revista de Direito Tributário*, 95, São Paulo: Malheiros.

Machado, Hugo de Brito. (2010). *A Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Malheiros.

Maior reforma tributária da história da Índia entra em vigor. *Exame*, 30 junho 2017. Disponível em: https://exame.com/economia/maior-reforma-tributaria-da-historia-da-india-entra-em-vigor/. Acesso em: 25 jan. 2022.

Marshall, Alfred. (2009*). Principles of Economic: Unabridged Eighth Edition.* New York: Cosimo Classic.

Martins, Ives Gandra da Silva. (2012). Eventuais efeitos prospectivos da proposta de Súmula Vinculante 69 do STF e inteligência da unanimidade exigida para estados e

Distrito Federal concederem estímulos fiscais como cláusula pétrea constitucional. *Grandes questões atuais do direito tributário* (Vol. 16).

Martins, Ives Gandra da Silva; Souza, Fátima Fernandes Rodrigues. (2013). ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da Federação. Fato gerador do imposto. Autonomia dos estabelecimentos. Base de cálculo. Lei Complementar nº 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor da entrada mais recente. Necessidade de serem agregados. Aspectos peculiares da operação interestadual. Prestação de serviço de transporte interestadual. Imposto pago pelo estabelecimento remetente. Transferência do ICMS incidente para aproveitamento no estado de destino. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 219. São Paulo: Dialética.

Mclure Jr., Charles. (2002). *Thinking Straight About the Taxation of Electronic Commerce: Tax Principles, Compliance Problems, and Nexus*. National Bureau of Economic Research. MIT Press. Disponível em: https://www.nber.org/system/files/chapters/c10864/c10864.pdf, Acesso em: 03 jan. 2022.

Melissa Castello Guimarães. Castello, Melissa Guimarães. (2021). *Um Novo IVA? Os Tributos sobre o consumo e a economia digital.* São Paulo: Noeses.

Melo, José Eduardo Soares de. (2012). *ICMS: teoria e prática* (12a ed.). São Paulo: Dialética.

Melo, José Eduardo Soares de. (2017). *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos* (6a ed.). São Paulo: Malheiros.

Melo, José Eduardo Soares de. (2018). *ICMS: teoria e prática* (14a ed.). Porto Alegre: Livraria do Advogado.

Mendonça, José Xavier Carvalho de. (2000). *Tratado de direito comercial brasileiro* (v. I.). Campinas: Bookseller.

Miguel, Luciano Garcia. (2019). *O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação*. São Paulo: Noeses.

Miller, Stephen R. (2015, fevereiro). First Principles for Regulating the Sharing Economy. *SSRN Eletronic Journal*. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2568016. Acesso em: 21 jul. 2021

Moreira, André Mendes. (2012). *A não-cumulatividade dos tributos* (2a ed. rev. e atual.). São Paulo: Noeses.

Moreira, André Mendes. (2016). *A Tributação dos Serviços de Comunicação* (2a ed.). São Paulo: Noeses.

Moura, Frederico Araújo Seabra de. (2009). *Lei Complementar Tributária*. Santo André: Quartier Latin.

Naim, Moises. (2013). *O Fim do Poder: nas salas da diretoria ou nos campos de batalha, em Igrejas ou Estados, por que estar no poder não é mais o que costumava ser?* São Paulo: LeYa.

Nascimento, Carlos Valder do. (coord.) (1999). *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)*. (4a ed.). Rio de Janeiro: Revista Forense.

Neto, Victo José da Silva; Bonacelli, Maria Beatriz Machado; Pacheco, Carlos Américo. (2019). Política de Inovação na Era do Capitalismo de Plataformas In *IV Encontro Nacional de Economia Industrial e Inovação, Blucher Engineering Proceedings*, 6, 2019. Disponível em: https://www.proceedings.blucher.com.br/article-details/poltica-de-inovao-na-era-do-capitalismo-de-plataformas-33201. Acesso em: 26 out. 2021.

Netto, Agostinho do Nascimento. (2014). *Federalismo fiscal e o problema brasileiro.* Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Parte II: Panorama no Direito Brasileiro. APERJ 30 anos, 22, 425-460.

Neves, Antonio Castanheira. (2008). O problema da universalidade do Direito - ou o Direito hoje, na diferença e no encontro humano-dialogante das culturas. *Digesta*: *Escritos acerca do Direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros*, 3.

Neves, Bárbara das. (2018). *A Tributação na Economia Digital: o tratamento tributário nas transações envolvendo contratos de softwares no Brasil sob a perspectiva do ICMS e ISS*. [Dissertação de Mestrado]. Universidade Federal do Paraná.

Neves, Rômulo Figueira. (2005). *Acoplamento estrutural, fechamento operacional e processos sobrecomunicativos na teoria dos sistemas sociais de Niklas Luhmann*. [Dissertação de Mestrado em Sociologia]. Universidade de São Paulo.

Nogueira, Adma Felicia Barbosa Murro. (2018). E-Commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira. In Renato Vilela Faria et al. (Coord.). *Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação.

Nogueira, João Félix Pinto (2010). *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade. A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora.

O'Neal, Stephen. (2019). O que é tokenização e como ela pode revolucionar a economia mundial. *Cointelegraph Brasil.* Disponível em: https://cointelegraph.com.br/explained/tokenization-explained. Acesso em: 01 maio 2022.

OCDE (1998). *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. Paris: OECD Publishing.

OCDE (2001). *Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce. A Report from Working Party nº 9 on Consumption Taxes to the Commitee on Fiscal Affairs*. Paris: OECD Publishing.

OCDE (2001). *Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Paris: OECD Publishing.

OCDE (2003). *Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Paris: OECD Publishing.

OCDE (2015). *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing.

OCDE (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST. Where the Supplier is not Located in the Jurisdiction of Taxation*. Paris: OECD Publishing.

OCDE (2019). *The Role of Digital Platforms in The Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing.

OCDE. (2020, october). *E-commerce in the time of Covid-19*. Disponível em: https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/e-commerce-in-the-time-of-covid-19-3a2b78e8/. Acesso em: 10 out. 2021.

OECD (1998). *Eletronic Commerce: Taxation Frasmework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs*. Paris: OECD Publishing.Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.

OECD (2000). *Report by the Technology Technical Advisory Group*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2001). *Technology Technical Advisory Group Report*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2001). *WP9 Report*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2003). *Automating Consumption Tax Collection Mechanisms, DAFFE/CFA (2003) 43/ANN5*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2003). *Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs. Report on Automating Consumption Tax Collection Mechanisms*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2003). *Electronic Commerce - Commentary on the Place of Consumption for Business to Business Supplues (Business Presence)*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2003). *Electronic Commerce - Simplified Registration Guidance*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2003). *Facilitating Collection of Consumption taxes on Business-to-Consumer Cross-Border E-commerc*e. Paris: OECD Publishing.

OECD (2003). *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions. The 2003 Report*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2003). *Verification of Customer Status and Jurisdiction*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2003). *WP9 2003 Report*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2006). *International VAT/GST Guideline*. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/consumption/36177871.pdf. Acesso em: 15 jun. 2020.

OECD (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2015). *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2017). *International VAT/GST Guidelines*. Foreword. Paris: OECD Publishing.

OECD (2017). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation*. Paris: OECD Publishing.

OECD (2019). *OECD Economic Outlook* (Vol. 2019, Issue 1). Paris: OECD Publishing. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b2e897b0-en. Acesso em: 26 out. 2021.

OECD (2019). *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing.

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

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

OECD (2021), *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2001, July). *Electronic Commerce - Policy Brief*. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2003). *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions*. *The 2003 Report.* Paris: OECD Publishing.

OECD. (2011). *Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce. A Report from Working Party nº 9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs*. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2015). *International VAT/GST Guidelines.* Paris: OECD Publishing.

OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/9789264293083-en.

OECD. (2019, February). *Implications of E-commerce for Competition Policy - Background Note.* Paris: OECD Publishing.

OECD. (2020). *Handbook on Measuring Digital Trade – Version 1 (OECD, WTO and IMF).* Paris: OECD Publishing. Disponível em: https://www.oecd.org/sdd/its/handbook-on-measuring-digital-trade.htm. Acesso em: 10 out. 2021.

OECD. (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing.

OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*. Paris: OECD Publishing.

Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W.; Chourdary, Sangeet Paul. (2018). *Plataforma. A revolução da estratégia*. Rio de Janeiro: Alta Books.

Paulsen, Leandro. (2012). *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora [livro eletrônico].

Paulsen, Leandro. (2014). *Capacidade Colaborativa. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

Peerez, Carlota. (2002). *Technological Revolutions and Financial Capital: The Dynamics of Bubbles and Golden Ages*. Edward Elgar, Cheltenham.

Philip, Kjeld (1955). Nicholas Kaldor: An Expenditure Tax. George Allen & Unwin Ltd. London 1955. 249 sider. Pris: 18 s. *Nationaløkonomisk Tidsskrift*, Bind 94.

Pinto, Ilídia. (2016). Indústria 4.0. Só os mais preparados sobrevivem à digitalização. *Dinheiro Vivo*. Disponível em: https://www.dinheirovivo.pt/economia/industria-4-0-so-os-mais-preparados-escapam-a-digitalizacao/. Acesso em: 01 maio 2022.

Pinto, Nayara Sepulcri de Camargo. (2020). *Eficácia extrafiscal: entre função e controle* [meio eletrônico]. Tese de Doutorado. Curitiba.

Pires, Rita Calçada. (2011). *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico. Desvendar mitos e construir realidades*. Porto: Almedina.

Piscitelli, Tathiane et al. (2018). Evolução normativa e jurisprudência da tributação de tecnologia no Brasil: das operações com programas de computador à computação na Nuvem. In Tathiane Piscitelli; Gisele Bossa (coord). *Tributação da Nuvem. Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

Pistone, Pasquale et al. (2020). OECD – The OECD Public Consultation Document "Secretariat Proposal for a 'Unified Approach' under Pillar One": An Assessment. *Bulletin for International Taxation*, 74(1).

Pizolio, Reinaldo. (2006). *Competência Tributária e Conceitos Constitucionais*. Santo André: Quartier Latin.

Poese, Ingmar et.al. (2011). IP Geolocation databases: Unreliable?. *Computer Communication Review*, 41, 53-56.

Polo, Marcelo. (2012). *Considerações sobre o sistema normativo da União Europeia*. Publicações da Escola da AGU.

PWC. (2013, june). Shifting the balance from direct to indirect taxes: bringing new challenges. *Tax policy and administration – Global perspectives*. Disponível em: https://www.pwc.com/gx/en/tax/assets/pwc-shifting-the-balance-from-direct-to-indirect-taxes-bringing-new-challenges.pdf. Acesso em: 08 mar. 2021.

Quadros, Fausto de (2004). *Direito da União Européia*. Coimbra: Almedina.

Quintanilha, Karolina Quintão et al. (2019). A Competência Territorial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) nos Serviços de Intermediação Eletrônica de Transporte Privado. In Gustavo da Gama Vital de Oliveira et al (coord.). *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

Rauch, Daniel E.; Schleicher, David. (2015). Like Uber, But for Local Government Policy: The Future of Local Regulation of the 'Sharing Economy'. *George Mason Law & Economics Research Paper*, 15(1). Arlington: 14 jan. 2015. Disponível em: http://ssrn.com/abstract=2549919. Acesso em: 21 jul. 2022.

Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. [CETAD]. (2020, março). *Carga Tributária no Brasil 2018. Análise por Tributo e Bases de Incidência*. Brasília: Ministério da Economia. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf. Acesso em: 05 maio 2021.

Revoredo, Tatiana Trícia de Paiva. (2017). A digitalização da sociedade: economia da Web no Brasil Impactos e reflexos na sociedade atual. *Jota.* Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-digitalizacao-da-sociedade-economia-da-web-no-brasil-18052017. Acesso em: 01 maio 2022.

Rezende, Fernando (org.). (2013). *O Federalismo Brasileiro em seu Labirinto. Crise e Necessidade de Reformas*. Rio de Janeiro: FGV.

Ribeiro, Ricardo Lodi. (2009). *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

Ribeiro, Ricardo Lodi. (2014). A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. *Revista Dialética de Direito Tributário*, *227*, 102-121.

Ribeiro, Ricardo Lodi. (2014). Federalismo e Guerra Fiscal entre os Estados. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Parte II: Panorama no Direito Brasileiro. APERJ 30 anos, 22, 379-399.

Ricardo Lobo Torres afirma que "A retenção na fonte é uma das formas de substituição". Torres, Ricardo Lobo. (2009). *Curso de Direito Financeiro e Tributário* (16a ed.). Rio de Janeiro: Renovar.

Rocha, Eduardo Morais da. (2016). *Teoria Institucional da praticabilidade tributária.* São Paulo: Noeses,

Rocha, Sérgio Andre. (2013). *Interpretação dos Tratados Internacionais* (2a ed.). Quartier Latin.

Rocha, Sérgio André; Christian, Allison. (2017). Tax Sovereignty in the Beps Era. *Series on International Taxation 60*. USA: Wolters Kluwer.

Rocha, Sérgio André; Christian, Allison. (2017). Tax Sovereignty in the Beps Era. *Series on International Taxation*, 60. USA: Wolters Kluwer. Lang, M. et al. (2019). CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2018. *Series on International Tax Law,* 115. Viena: Lde.

Rocha, Wesley (2021). *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina.

Roth, Alvin E. (2015). *Como Funcionam os Mercados*. São Paulo: Portfólio Penguin.

Ruggeri, Giuseppe; Bluck, K. (1990). On the incidence of the Manufacturers' Sales Tax and the Goods and Services Tax. *Canadian Public Policy, 16*(4), 359-373. Montreal: University of Toronto Press.

Sanches, J. L. Saldanha. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3a ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

Santana, Renata Cassia de. (2014). *Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses.

Santi, Eurico Marcos Diniz de. (2000). *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad.

Santos, Lucas Siqueira dos. (2015). *Reforma Tributária no Brasil: Histórico, Necessidades e Propostas*. [Mestrado em Direito]. Fundação Getúlio Vargas.

Scaff, Fernando Facury. (2015, abril). Novas batalhas da guerra fiscal e a emenda 87. *Conjur*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2015-abr-21/contas-vista-novas-batalhas-guerra-fiscal-emenda-constitucional-87. Acesso em: 13 ago. 2021.

Scarcella, Luisa. (2020). E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role? *Computer Law & Security Review*, 36, 105371.

Schenk, Adam; Oldman, Oliver. (2007). Value-added tax, a Comparative Approach. *Cambridge Tax Law Series.*

Schoueri, Luís Eduardo. (1998). Discriminação de Competências e Competência Residual. In *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética.

Schoueri, Luís Eduardo. (2005). *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense.

Schoueri, Luís Eduardo. (2012). A lei complementar e a repartição de competências tributárias. In *Congresso Nacional De Estudos Tributários*, 9., 2012, São Paulo. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses.

Schoueri, Luís Eduardo. (2014). *Direito Tributário* (4a ed.). São Paulo: Saraiva.

Schoueri, Luis Eduardo; Galdino, Guilherme. (2018). Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In Renato Vilela Faria et al. (Coord.). *Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 245-268). São Paulo: Saraiva Educação.

Schumpeter, Joseph A. (1923). *Business Cycles - A Theorical, Historical, and Statistical Analysis of the Capitalismo Process* (Vol. I). EUA: McGraw- Hill.

Schumpeter, Joseph A. (2017). *Capitalismo, Socialismo e Democracia* [recurso eletrônico]. São Paulo: Unesp Digital.

Schwab, Klaus. (2018). *Aplicando a Quarta Revolução Industrial*. São Paulo: Edipro.

Segundo, Hugo de Brito Machado; Machado, Raquel Cavalcanti Ramos. (2018). Tributação da atividade de armazenamento digital de dados. In Renato Vilela Faria et al. (Coord.). *Tributação da economia digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas* (pp. 556-569). São Paulo: Saraiva Educação

Sepulcri, Nayara Tataren. (2014). O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático de Direito. In Grupenmacher, Betina Treiger (coord.). *Tributação: Democracia e Liberdade. Em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. São Paulo: Noeses.

Silva Neto, Victo José da; Bonacelli, Maria Beatriz Machado; Pacheco, Carlos Américo; (2019). Política de Inovação na Era do Capitalismo de Plataformas (pp. 1146-1151). In *Anais do IV Encontro Nacional de Economia Industrial e Inovação*. São Paulo: Blucher. Disponível em: https://www.proceedings.blucher.com.br/article-details/poltica-de-inovao-na-era-do-capitalismo-de-plataformas-33201. Acesso em: 26 out. 2021.

Silva, Davi Marques. (2014). A competição tributária vertical no Brasil: uma patologia do sistema. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Parte II: Panorama no Direito Brasileiro. APERJ 30 anos, 22, 489-508.

Silva, Nuno J. Espinosa Gomes da. (2011). *História do Direito Português. Fontes de Direito* (5a ed. rev. e actual.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

Silvestre, Ana Carolina de Faria. (2013). O contribuinte e o fisco – ou pela necessária assunção das emoções no âmbito das relações entre o contribuinte e o fisco. In António Carlos dos Santos, Cidália Maria da Mota Lopes (coord.). *Fiscalidade – Outros Olhares*. Porto: Vida Econômica.

Siqueira, Marcelo Rodrigues de. (2011). Os desafios do Estado Fiscal Contemporâneo e a Transparência Fiscal. In José Casalta Nabais & Suzana Tavares da Silva. *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina.

Sousa, Antonio Freitas de. (2018). Desmaterialização da economia é o principal desafio da máquina fiscal. *O Jornal Económico.* Disponível em: www.jornaleconomico.sapo.pt/noticias/desmaterializacao-da-economia-e-o-principal-desafio-da-maquina-fiscal-313582. Acesso em: 01 maio 2022.

Sousa, Rubens Gomes de. (1975). *Compêndio de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária.

Souza, Hamilton, Dias de. (1982). Lei complementar em matéria tributária. In Ives Gandra Martins (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva: CEU.

Souza, Rubens Gomes. (1967). O imposto sobre vendas e consignações - o imposto sobre circulação de mercadoria e a conferência de bens móveis ao capital de sociedade. *Revista de Direito Administrativo,* (90).

Srnicek, Nick. (2017). *Platform capitalism.* Cambridge: Polity Press.

Stangler, Cole. (2015). Why the Uber, Lyft Driver Union Push Could Disrupt the Gig Economy. *International Business Time*, 18 dez 2015. Disponível em: https://www.ibtimes.com/why-uber-lyft-driver-union-push-could-disrupt-gig-economy-2232778. Acesso em: 21 jul. 2021.

Stanley-Smith, Joe. (2016, October). E-commerce: The global shift in taxation. *International Tax Review*, 27, 22 Disponível em: https://heinonline.org/hol-cgi-bin/get_pdf.cgi?handle=hein.journals/intaxr27&section=162.

Stone, Brad. (2017). *As Upstarts. Como a Uber, o Airbnb e as Killer Companies do Novo Vale do Silício estão mudando o mundo*. Rio de Janeiro: Instrínsica.

Sundararajan, Arun. (2014, jan.). Peer-to-Peer Businesses and the Sharing (Collaborative) Economy: Overview. *Economic Effects and Regulatory Issues*. Disponível em: https://republicans-smallbusiness.house.gov/uploadedfiles/1-15-2014_revised_sundararajan_testimony.pdf. Acesso em: 21 jul. 2021.

Susson, Matthew Adam. (2013). *Thinking out cloud: California State sales and use taxability of cloud computing transactions*. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2027658. Acesso em: 28 jan. 2022.

Swistak, Artur. (2015, setembro). VAT in federal countries: international experience. In *Seminar: ICMS and the future of Staes*. São Paulo.

Temer, Michel. (1994). *Elementos de Direito Constitucional* (10a ed.). São Paulo: Malheiros.

Terra, Ben; Kajus, Julie (2017). *A Guide to the European VAT Directive.* IBFD: Amsterdam.

Tigre, Paulo Bastos; Pinheiro, Alessandro Maia (2019). *Inovação Em Serviços E A Economia Do Compartilhamento.* São Paulo: Saraiva Jur.

Thiago, Marina; Bezerra, Renata Mendes. (2019). *Tributação e crescimento das empresas no Brasil. Relatório de pesquisa Endeavor Brasil 2019/01*. São Paulo: Endeavor. Disponível em: https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/implementando-uma-reforma-tributaria-de-sucesso/. Acesso em: 25 jan. 2022.

Thirsk, Wayne. (1991, january). *Lessons of tax Reform: an overview*. The Word Bank. Disponível em: http://documents1.worldbank.org/curated/en/543461468776963732/pdf/multi-page.pdf. Acesso em: 08 mar. 2021.

Tomé, Fabiana Del Padre. (2013). *Contribuições para a Seguridade Social: à luz da Constituição Federal* (2a ed.). Curitiba: Juruá.

Tôrres, Heleno Taveira. (2000). Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional – Hierarquia de Normas – Papel do CTN no Ordenamento. *Revista de Direito Tributário*, 84.

Torres, Heleno Taveira. (2012). *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário* (2a ed. rev., atual. e ampliada.). São Paulo: Revista dos Tribunais.

Torres, Ricardo Lobo. (2007). *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. IV – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renova.

Torres, Ricardo Lobo. (2009). *Curso de Direito Financeiro e* Tributário (16a ed.). Rio de Janeiro: Reenovar.

Trandafir, Adina. (2014). VAT on e-Services: How New Rules Affect Businesses. *Journal SEA -Practical Application of Science*, 4, 147-154.

Tribunal de Contas da União. (2018). *Referencial básico de gestão de riscos*. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex).

Uhdre, Dayana de Carvalho. (2014). Da Inconstitucionalidade do art. 31 da Lei 8.212/91 – Da não sustentabilidade do entendimento do STJ a luz dos preceitos instituidores da competência tributária. In Betina Treiger Grupenmacher (coord.). *Tributação: Democracia e Liberdade. Em homenagem à Ministra Denisa Arruda Martins*. São Paulo: Noeses, p. 297-327.

Uhdre, Dayana de Carvalho. (2017). *Competência Tributária - Incidência e Limites de Novas Hipóteses de Responsabilidade Tributária*. Juruá: Curitiba.

UK National Audit Office (2017). Investigation into Overseas Sellers Failing to Charge VAT on Online Sales. CASE – Center for Social and Economic Research (Project leader). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report. TAXUD/2015/CC/131; Frenken, Koe; Van Waes, Arnoud; Smink, Magda; Van Est, Rinie.A Fair Share: Safeguarding Public Interests in the Sharing and Gig Economy, Rathenau Instituut (2017).

UK National Audit Office. (2006). *VAT on E-Commerce*.

UK National Audit Office. (2017). *Investigation into Overseas Sellers Failing to Charge VAT on Online Sales*.

UNCTAD. (2021). *COVID-19 and e-commerce: a global review*. New York: United Nations. Disponível em: https://unctadstat.unctad.org/wds/ReportFolders/reportFolders.aspx.

UNCTAD. (2021). Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of Covid-19 impact on online retail 2020. *UNCTAD Technical Notes on ICT for Development*, 18, p. 4. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf. Acesso em: 08 nov. 2021.

Union Nations. (2014). Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries Paper No. 9 June 2014 Protecting the Tax Base in the Digital Economy;, Taxation and Custom Union. Modernising VAT for Cross-Border E-Commerce.

Union Nations. (2014, June). Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries Paper, 9. *Protecting the Tax Base in the Digital Economy*. European Comission.

United Nations. (2016, April). Conference on Trade and Development. *Technical Notes on ICT for Development*, 6. In search of cross-border e-commerce trade data. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d06_en.pdf. Acesso em: 10 out. 2021.

United Nations. (2020). Conference on Trade and Development. UNCTAD Technical Notes on ICT for Development, 18. Estimates of Global E-Commerce 2019 and Preliminary Assessment of Covid-19 Impact on Online Retail. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf. Acesso em: 15 out. 2021.

Valadão, Marcos Aurélio Pereira; Araújo, Ana Clarissa Masuko dos Santos. (2020). Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no comércio exterior eletrônico. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, 40(1).

Van Der Hel-Van Dijk, E. C. J. M; Griffon, Menno. (2019). Online Platforms: A Marketplace for Tax Fraud? *Intertax, 47*(4), Kluwer Law International BV.

Varsano, Ricardo. (1981, abril). O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? *Pesquisa e Planejamento Econômico*, *11*(1), Rio de Janeiro.

Varsano, Ricardo. (1996). *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.* Rio de Janeiro: IPEA.

Varsano, Ricardo. (2013, agosto). *Fazendo e Desfazendo a Lei Kandir*. BID (Banco Interamericano de Desenvolvimento). Disponível em: https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/Fazendo-e-desfazendo-a-Lei-Kandir.pdf. Acesso em: 15 maio 2022.

Varsano, Ricardo. (2014, fevereiro). *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.

Vasques, Sérgio. (1999). *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina.

Vasques, Sérgio. (2012). O IVA como imposto geral sobre o consumo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, *10*(59), Belo Horizonte.

Vasques, Sérgio. (2018). *Manual de Direito Fiscal* (2a ed.). Coimbra: Almedina.

Vasques, Sérgio. (2018). *O Imposto sobre Valor Acrescentado*. Coimbra: Almedina.

Velloso, Andrei Pitten. (2005). *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética.

Venturi, Jacir. (2018). Estamos no limiar da Quarta Revolução Industrial. *Gazeta do Povo*. 04 fev. 2018. Disponível em: https://www.gazetadopovo.com.br/opiniao/artigos/estamos-no-limiar-da-quarta-revolucao-industrial-885y6uwhv24ams3xr5pd0eykw. Acesso em: 30 jul. 2021.

Verli, Fabiano. (2005). *Taxas e Preços Públicos*. São Paulo: Editora dos Tribunais.

Vieira, José Roberto Vieira. (2013). O papel da Lei Complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos (pp. 568-574). In *Congresso Nacional De Estudos Tributários*, 10. Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais. São Paulo: Noeses.

Vieira, Manuel Antonio de Bessa. (2013). A abolição do papel-moeda – uma oportunidade para os sistemas fiscais. In António Carlos dos Santos, Cidália Maria da Mota Lopes. *Fiscalidade. Outros Olhares. Vida Económica*.

Vilanova, Lourival. (1982). Norma jurídica: proposição jurídica. *Revista de direito público*, 61.

Vilanova, Lourival. (1997). *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad.

Vilanova, Lourival. (2000). *Causalidade e Relação no Direito* (4a ed. rev. amp.). São Paulo: Revista dos Tribunais.

Villegas, Héctor. (1980). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: RT.

Weetman, Catherine (2019). *Economia Circular: conceitos e estratégias para fazer negócios de forma mais inteligente, sustentável e lucrativa*. São Paulo: Autêntica Business.

World Trade Organization [WTO]. (1998). Electronic Commerce and the role of the WTO. *WTO Special Studies 2*.

World Trade Organization [WTO]. (2018). *The future of world trade: How digital technologies are transforming global commerce*. World Trade Organization Report. Disponível em: https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/world_trade_report18_e.pdf. Acesso em: 04 ago. 2021.

Yesegat, Wollela Abehodie; Krever, Richard. (2018, March). Subnational Value Added Tax in Ethiopia and Implications for State's Fiscal Capacity. *ICTD Research in Brief*, 17. Disponível em: https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/13613/ICTD_RiB_%2317_Online.pdf, Acesso em: 23 jan. 2022.

Zakon, Robert. (1997). *Hobbes Internet Timeline. The Internet Society*. [online].

Zanatta, Rafael A. F.; Paula, Pedro do Carmo B. de; Kira, Beatriz (coord.). (2017). *Economias do Compartilhamento e o Direito*. Juruá: Curitiba.

Zweigert, Konrad; Kotz, Hein (2011). *An Introdution to Comparative* law. Third Edition. United Kingdon: Oxford University Press.

Zysman, John; Kenney, Martin. (2018). The next phase in the digital revolution: Intelligent tools, platforms, growth, employment. Communications of the ACM.