PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
MESTRADO EM DIREITO

Alberto Mário de Souza Carvalho

A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA ECONOMIA DIGITAL NO BRASIL: do ICMS/ISS ao IBS/CBS.

Recife
2026

Alberto Mário de Souza Carvalho

A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA ECONOMIA DIGITAL NO BRASIL:DO ICMS/ISS AO IBS/CBS.

Dissertação apresentada no Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP), como requisito para a obtenção do Mestre.

Orientadores:

Raymundo Juliano Rego Feitosa
Pós-doutor em Direito

João Hélio de Farias Morais Coutinho
Doutor em Direito

Recife

2026

C331t Carvalho, Alberto Mário de Souza.
A tributação sobre o consumo na economia digital no Brasil : do ICMS/ISS ao IBS/CBS / Alberto Mário de Souza Carvalho, 2026.
143 f. : il.

Orientador: Juliano Rego Feitosa, João Hélio de Farias Morais Coutinho.
Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de Pernambuco. Programa de Pós-graduação em Direito. Mestrado em Direito, 2026.

1. Direito tributário. 2. Consumo (Economia) - Impostos. 3. Imposto sobre Bens e Serviços. 4. Reforma tributária. I. Título.

CDU 34:336.2

Luciana Vidal - CRB-4/1338

Pesquisa intitulada "A tributação sobre o consumo na economia digital no Brasil: do ICMS/ISS ao IBS/CBS", de autoria de Alberto Mário de Souza Carvalho, como requisito parcial obrigatório para obtenção do título de mestre, no Curso de Pós-graduação em Direito, da Universidade Católica de Pernambuco - UNICAP, aprovada pela banca examinadora constituída pelos docentes:

MEMBROS:

gov.br Documento assinado digitalmente
ANTONIO MACHADO GUEDES ALCOFORADO
Data: 21/05/2026 20:54:21-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Prof. Dr. Antônio Machado Guedes Alcoforado – Faculdade Brasileira de Tributação
Avaliador Externo

ANTONIO CARLOS FERREIRA DE SOUZA JUNIOR:05183100438 Assinado de forma digital por ANTONIO CARLOS FERREIRA DE SOUZA JUNIOR:05183100438 Dados: 2026.05.22 11:03:48 -0300

Prof. Dr. Antônio Carlos de Souza Júnior – Universidade de São Paulo
Avaliador

gov.br Documento assinado digitalmente
SAULO NUNES DE CARVALHO ALMEIDA
Data: 25/05/2026 06:56:52-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Prof. Dr. Saulo Nunes de Carvalho Almeida - Centro Universitario UNINTA
Avaliador Externo

gov.br Documento assinado digitalmente
RONEY JOSE LEMOS RODRIGUES DE SOUZA
Data: 22/05/2026 12:30:31-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Prof. Dr. Roney José Lemos Rodrigues de Souza – Universidade Católica de Pernambuco
Avaliador Interno

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – UNICAP
Presidente da Banca Examinadora

gov.br Documento assinado digitalmente
RAYMUNDO JULIANO REGO FEITOSA
Data: 08/06/2026 22:14:39-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Data da aprovação: Recife, 27 de março de 2026.

Dedico este trabalho a meu pai, José Alberto Lino de Carvalho, que me ensinou que a verdadeira herança que se pode deixar para um filho é conhecimento e sabedoria.

AGRADECIMENTOS

À minha esposa Valéria e aos meus filhos, Alberto Henrique e Júlia, por todo o apoio, pela compreensão da ausência e pelo afastamento temporário.

Aos meus pais, por todos os incentivos ao estudo, desde a infância até agora.

Aos Professores Raymundo Juliano Feitosa e João Hélio Coutinho, que, mais que orientadores, foram meus amigos, ajudando em tudo o que era possível nesta caminhada.

Aos meus grandes incentivadores para a realização deste mestrado: os colegas e amigos Antônio Alcoforado, Gustavo Oliveira e Davi Cozzi.

Aos meus colegas da Superintendência Jurídica da Fazenda, por me ajudarem nos meus momentos de dificuldade.

Aos colegas que foram companheiros neste mestrado e que muito ajudaram na jornada, em especial ao Rogério Salvino.

Aos meus colegas da Secretaria da Fazenda que colaboraram para que este mestrado pudesse ser realizado.

“Os valores da ciência e os valores da democracia são concordantes, em muitos casos indistinguíveis. A ciência prospera com o livre intercâmbio de ideias. Seus valores são antitéticos ao segredo. Ambos encorajam opiniões não convencionais e debate vigoroso, razão adequada, argumento coerente e padrões rigorosos de evidência e honestidade.” (Carl Sagan, O Mundo Assombrado pelos Demônios: A Ciência vista como uma vela no escuro)

RESUMO

A revolução tecnológica decorrente do uso intensivo de dados, da conectividade propiciada pela internet e do aumento da capacidade de processamento consolidou a chamada economia digital, alterando profundamente as relações sociais e econômicas e, com elas, as formas de manifestação de riqueza tributável. Nesse contexto, o ICMS e o ISS, concebidos nos parâmetros de uma economia industrial e territorialmente delimitada, revelaram-se estruturalmente inadequados para tributar as novas manifestações econômicas digitais como *software*, *streaming*, criptoativos e plataformas de intermediação, gerando conflitos de competência, insegurança jurídica, fragmentação normativa e erosão tributária. A presente dissertação, tem como objetivo geral avaliar os efeitos do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), instituídos pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, sobre a tributação da economia digital. Por meio do método lógico-dedutivo, com pesquisa qualitativa, descritiva e bibliográfica, o trabalho analisa: a) as lacunas e os conflitos nas hipóteses de incidência do ICMS e do ISS diante da economia digital; b) a experiência comparada dos sistemas tributários canadense e neozelandês e as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) eficiente; e c) a mudança de paradigma introduzida pela Reforma Tributária, regulamentada pelas Leis Complementares nºs 214/2025 e 227/2026. Como resultado deste trabalho, constata-se que a adoção de uma base ampla de incidência pelo IBS e pela CBS, abrangendo operações com bens materiais e imateriais, serviços e direitos, aliada ao princípio da tributação no destino, à não cumulatividade plena e à responsabilização das plataformas digitais como fornecedoras presumidas, representa uma resposta institucional adequada às limitações do modelo anterior, alinhando o sistema tributário brasileiro às melhores práticas internacionais. Conclui-se que o IBS está estruturalmente apto a alcançar as diversas operações da economia digital; porém, a extinção da competência normativa plena de estados e municípios sobre o ICMS e o ISS, substituída por participação compartilhada no IBS gerida pelo Comitê Gestor, impõe custos ao federalismo fiscal, cuja ponderação requer estudos futuros.

Palavras-chave: IBS; economia digital; tributação do consumo.

ABSTRACT

The technological revolution driven by the intensive use of data, internet connectivity, and increased processing capacity has consolidated what is known as the digital economy, profoundly altering social and economic relations and, consequently, the forms in which taxable wealth manifests. In this context, the ICMS and the ISS, designed within the parameters of an industrial, territorially bounded economy, proved structurally inadequate to tax new digital economic activities such as software, streaming, crypto-assets, and intermediary platforms, generating conflicts of tax jurisdiction, legal uncertainty, normative fragmentation, and tax base erosion. This dissertation aims to assess the effects of the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS), established by Constitutional Amendment No. 132 of December 20, 2023, on the taxation of the digital economy. Using a logical-deductive method with qualitative, descriptive, and bibliographic research, the study examines: a) gaps and conflicts in the tax triggering events of ICMS and ISS vis-à-vis the digital economy; b) the comparative experience of the Canadian and New Zealand tax systems and the OECD guidelines for an efficient Value Added Tax (VAT); and c) the paradigm shift introduced by the Tax Reform, regulated by Complementary Laws Nos. 214/2025 and 227/2026. The research finds that the adoption of a broad tax base by IBS and CBS, covering transactions involving tangible and intangible goods, services and rights, combined with the destination principle of taxation, full non-cumulativity, and the designation of digital platforms as presumed suppliers, constitutes an adequate institutional response to the shortcomings of the previous model, aligning the Brazilian tax system with international best practices. It is concluded that the IBS is structurally capable of encompassing the various transactions of the digital economy; however, the elimination of the full normative competence of states and municipalities over ICMS and ISS, replaced by a shared participation in IBS managed by the Managing Committee, imposes costs on fiscal federalism whose full implications require further study.

Keywords: IBS; digital economy; consumption taxation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ARE	Agravo em Recurso Extraordinário
BEPS	*Base Erosion and Profit Shifting* (Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros)
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CG-IBS	Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNM	Confederação Nacional de Municípios
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COVID-19	Doença pelo Coronavírus 2019
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DST	*Digital Services Tax* (Imposto sobre Serviços Digitais)
DVD	*Digital Versatile Disc* (Disco Digital Versátil)
EC	Emenda Constitucional
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FNP	Frente Nacional de Prefeitos
GST	*Goods and Services Tax* (Imposto sobre Bens e Serviços)
HST	*Harmonized Sales Tax* (Imposto sobre Vendas Harmonizado)
IBDT	Instituto Brasileiro de Direito Tributário
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
LC	Lei Complementar
MEI	Microempreendedor Individual
NFT	*Non-Fungible Token* (Token Não Fungível)
NZ	Nova Zelândia (*New Zealand*)
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OECD	*Organisation for Economic Co-operation and Development* (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico)
OSS	*One Stop Shop* (Balcão Único)
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PGE	Procuradoria Geral do Estado
PGR	Procuradoria-Geral da República
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PST	*Provincial Sales Tax* (Imposto Provincial sobre Vendas)
QST	*Québec Sales Tax* (Imposto sobre Vendas do Québec)
RDTA	Revista de Direito Tributário Atual
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SVA	Serviço de Valor Adicionado
TIC	Tecnologias da Informação e Comunicação
TV	Televisão

VAT *Value Added Tax* (Imposto sobre Valor Agregado)

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Evolução histórica do ICMS e do ISS em % do PIB - 1970-2019 49
Figura 2 - Evolução histórica da participação dos grandes setores no PIB - 1947-2019 49

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Conflitos entre a incidência do ISS ou do ICMS.....44
Tabela 2 – Análise da tributação das criptomoedas IR, IOF, ICMS, ISSQN e ITCMD.....62

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 16
1 COMPREENDENDO A ECONOMIA DIGITAL 22
1.1 CONTEXTUALIZANDO A ECONOMIA DIGITAL 22
1.2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: INOVAÇÃO, DESTRUIÇÃO CRIATIVA E REVOLUÇÃO DIGITAL 27
1.3 DIFERENÇAS ENTRE A ECONOMIA TRADICIONAL E A ECONOMIA DIGITAL 30
1.4 IMPACTOS DA ECONOMIA DIGITAL NA ATIVIDADE ECONÔMICA GERAL 32
2 A INADEQUAÇÃO DO ICMS E DO ISS PARA TRIBUTAR A ECONOMIA DIGITAL 35
2.1 A ECONOMIA DIGITAL E A TRIBUTAÇÃO PELO ICMS E ISS 35
2.2 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA E O PANORAMA ATUAL DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO 42
2.3 A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE 52
2.4 A TRIBUTAÇÃO DO STREAMING 56
2.5 A TRIBUTAÇÃO DOS CRIPTOATIVOS (TOKENS) 59
2.6 A TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE INTERMEDIAÇÃO NO IBS E NA CBS 63
3 UMA ANÁLISE DA EXPERIÊNCIA CANADENSE E NEOZELANDESA NA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL 66
3.1 O MODELO CANADENSE DE TRIBUTAÇÃO 66
3.2 O MODELO NEOZELANDÊS DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO 70
3.3 A PROPOSTA DA OCDE PARA UM IVA EFICIENTE 71
4 MUDANÇA DE PARADIGMA DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO – REFORMA TRIBUTÁRIA (EC Nº 132/2023 E AS LCs Nºs 214/2025 E 227/2026) 75
4.1 TENTATIVAS DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL 75
4.2 OS PRINCIPAIS OBJETIVOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA 82
4.2.1 O porquê da reforma tributária? 82
4.2.2 O princípio da simplicidade tributária 84
4.2.3 O princípio da transparência 86
4.2.4 O princípio da justiça tributária 87
4.2.5 O princípio da cooperação 88

4.2.6 O princípio da não cumulatividade plena 90
4.2.7 O princípio da neutralidade 92
4.2.8 O princípio do destino 93
4.2.9 Objetivos da Reforma com efeitos sobre a economia digital 94
4.3 A INSTITUIÇÃO DE UMA BASE AMPLA DE INCIDÊNCIA PARA O IBS E A CBS E O SEU IMPACTO NA ECONOMIA DIGITAL 95
4.3.1 A crise da materialidade do ICMS e do ISS diante da economia digital 95
4.3.2 O desenho constitucional do IBS: base ampla, neutralidade e adaptação à economia digital 99
4.3.3 A materialidade do IBS/CBS 101
4.3.4 O conceito de “operações” no IBS e o diálogo com o Direito Civil 103
4.3.5 A onerosidade e o fornecimento como núcleo do critério material do IBS/CBS 105
4.3.6 Os limites constitucionais da materialidade do IBS 107
4.4 A TRIBUTAÇÃO NO DESTINO E A ECONOMIA DIGITAL 108
4.4.1 Principais aspectos do princípio do destino 108
4.4.2 A transição do princípio da origem para o destino 113
4.4.3 Operacionalização do princípio do destino na LC nº 214/2025 115
4.4.4 O princípio do destino e a economia digital 118
4.4.5 A tributação de fornecedores estrangeiros e a preservação da base tributável 121
4.4.6 A responsabilidade das plataformas digitais 122
CONCLUSÃO 127
REFERÊNCIAS 132

INTRODUÇÃO

A revolução tecnológica, especialmente decorrente do uso intensivo de dados (*big data*), da conectividade proporcionada pela internet e do aumento da capacidade de processamento, ensejou a chamada "era da informação", que está rapidamente alterando as relações sociais e econômicas, mudando como produtos e serviços são oferecidos.

Essa revolução tecnológica decorrente do acelerado progresso técnico promoveu o que Schumpeter (2022, p. 128), denominou de processo de destruição criativa, na qual novas técnicas produtivas modificaram toda a estrutura organizacional e de mercado, com a criação de novos produtos. Mediante a inovação, formam-se novas combinações dos fatores de produção, novas empresas que produzem novas mercadorias ou bens ou empregam novos métodos, surgindo um novo mercado. Como consequência, a exteriorização de riqueza que se dava por meio da aquisição de bens físicos deu lugar aos bens virtuais ou apenas à fruição de uma comodidade ou experiência decorrente desse novo bem.

Antes da revolução da economia digital buscava-se a aquisição dos produtos com a transferência física de sua propriedade, hoje, cada vez mais, o mercado utiliza-se de modelos de negócio disruptivos, tais como: *everything as a service*, produtos com *software* embarcado, ou até mesmo bens intangíveis que somente existem em realidades virtuais, como o metaverso. O que era físico e concreto se tornou virtual, o que era permanente se tornou temporário.

No modelo de negócio *everything as a service*, por exemplo, *software*, música, livros, vídeos, bens intangíveis e tangíveis (como veículos) são tratados como serviço, ou seja, o bem não é transferido, mas cedido temporariamente, mediante uma contraprestação.

Apesar de parecer assemelhado à locação, nesta, o bem é cedido temporariamente para o uso e gozo de outra pessoa em troca de um pagamento periódico, sem transferir a propriedade do bem, enquanto no modelo *everything as a service* há uma prestação de serviço consistente na ação para que seja possível a fruição (gozo) de uma utilidade que é posta à disposição em troca de um pagamento periódico.

Nessa nova era, o *hardware* (parte física dos bens) passou a ser mera estrutura para a execução dos programas (*software*), que se tornaram mais relevantes e com maior valor agregado do que aqueles. Quando se trata de *hardware*, não está se falando de computadores, celulares etc., mas sim de veículos, geladeiras, máquinas de lavar, televisões, aspiradores de pó e vários eletrodomésticos inimagináveis, produtos que contém *software* embarcados. Como exemplo da mudança desse paradigma, o Diretor de Marketing da GM Brasil, Guilherme

Arruda, afirmou que “cada vez mais os carros estão embarcados em tecnologia. Hoje, é um *software* em cima de quatro rodas” (Mídia e marketing, 2025).

Em um cenário ainda mais disruptivo, tem-se a circulação de bens intangíveis (roupas, casas, automóveis, bens duráveis etc.) e serviços que existem apenas em ambientes estritamente virtuais como o metaverso[1], Roblox[2] etc. Ademais, há os bens tokenizados (que são representados virtualmente) ou estritamente virtuais, representados por tokens[3].

Além disso, tem-se a criação da chamada economia compartilhada ou economia colaborativa, que se baseia na troca ou aluguel de bens e serviços, intermediado por plataformas digitais. Assim, há uma mudança da aquisição de um produto para a fruição de uma utilidade mediante o compartilhamento de bens. Essa economia tem como exemplo de modelo de negócios o Uber, o Airbnb (*Air, Bed and Breakfast*), o Ebay, a Blablacar (compartilhamento de carona) etc.

Klaus Schwab (2016, p. 189), ao tratar da economia compartilhada, afirmou que:

> O entendimento comum desse fenômeno é a capacidade, geralmente possibilitada pela tecnologia, de que entidades (indivíduos ou organizações) **compartilharão o uso de um bem/ativo físico, ou compartilharão/prestarão um serviço,** em um nível de eficiência que, anteriormente, era muito mais baixo ou talvez impossível.
> (...)
> A economia compartilhada tem vários ingredientes, características ou descritores: possibilitada pela tecnologia, **preferência do acesso à propriedade, ponto a ponto (peer-to-peer), partilha de bens pessoais** (em vez de bens corporativos), facilidade de acesso, maior interação social, consumo colaborativo e feedback do usuário compartilhado de forma aberta (resultando em maior confiança). (grifo nosso)

Outro modelo de negócio surgiu com a mudança do paradigma da aquisição de um produto para o de fruição de uma utilidade, deixou-se de objetivar a acumulação de bens para viver experiências. Nesse sentido, surgiram os modelos de negócio baseados em streaming (áudio – como Spotify – ou de vídeo – Netflix) ou de acesso às informações, como livros, a exemplo da Amazon.

---

[1] O metaverso é um ambiente virtual coletivo compartilhado, composto por uma realidade física virtualmente melhorada, espaço virtual fisicamente persistente (mundos virtuais), realidade aumentada e a internet, no qual as pessoas podem interagir, trabalhar, jogar e socializar por meio de avatares digitais.

[2] O Roblox é uma plataforma de jogos online e um sistema de criação de jogos que permite aos utilizadores criar os próprios jogos e jogar os jogos criados por outros, trazendo também recursos de interação social e um marketplace ativo onde se pode comprar, vender e trocar itens virtuais, tais como roupas, acessórios e habilidades especiais para os avatares dos jogos, mediante a utilização de uma moeda virtual chamada Robux.

[3] Bens ou ativos tokenizados são representações digitais de bens ou direitos que são registrados em um blockchain, assim como, bens virtuais representados por tokens são bens representados por blockchains que só existem no mundo virtual. A tokenização consiste, segundo Cunha (2024, p. 31) no “processo de converter direitos sobre um ativo em um token digital de uma blockchain”. Para ele, a tokenização pode ser utilizada para representar no mundo virtual ativos tradicionais (imóveis, ações, obras de arte, dinheiro) ou intangíveis, como propriedade intelectual, mediante a utilizando uma blockchain que registra informações de maneira segura, imutável e distribuída.

Na era da informação, os serviços (e a ideia da fruição de uma utilidade em detrimento da aquisição de um bem) estão tomando lugar das mercadorias, que, por sua vez estão sendo substituídas por direitos intangíveis, que não se inserem na hipótese de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, o que afeta negativamente sua arrecadação e a sua participação proporcional nos impostos arrecadados, prejudicando os estados.

Nesse sentido, o julgamento das ADIs 1.945 e 5.659 pelo Supremo Tribunal Federal, definindo a incidência exclusiva do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS para tributação sobre os *softwares*, ressaltou o esvaziamento da competência tributária dos estados e sua consequente perda de arrecadação. Esse movimento repercute não apenas sobre os *softwares*, mas, indiretamente sobre tudo aquilo que poderão ser considerados serviços ou direitos nessa nova economia.

O problema da tributação em decorrência da falta de conexão entre a exteriorização de riqueza e as hipóteses de incidência dos tributos ensejou a criação da expressão "erosão tributária"[4], pois, espelharia a retração em decorrência da lacuna tributária e sua consequente perda de arrecadação.

Assim, o ICMS e o ISS se mostram inadequados para tributar o consumo na economia digital porque foram concebidos para materialidades típicas de uma economia industrial e territorialmente localizada (circulação de mercadorias e prestações de serviços), enquanto as transações digitais se estruturam sobre bens intangíveis, acesso contínuo e dados, não na transferência de propriedade nem de uma prestação tradicional. Essa desconexão gera disputas sobre a incidência tributária (enquadramento mercadoria x serviço), insegurança jurídica e fragmentação normativa, além de deslocamentos artificiais e lacunas de competência.

Dessa forma, o ordenamento jurídico precisa acompanhar a transformação das relações sociais e econômicas. Para tanto, faz-se necessário ajustar as suas hipóteses de incidência, atualizando-as para alcançar o modelo de negócio da economia digital e criar instrumentos e procedimentos para identificar os fatos tributáveis nessa nova economia.

Essa provável perda de arrecadação, em contraposição aos sistemas de imposto sobre valor agregado - IVA de base ampla, se mostra ainda maior no Brasil, onde há uma divisão da competência tributária entre estados e municípios, e que só será mitigada com a entrada em

[4] Erosão tributária é a expressão utilizada para referir-se à redução da base de arrecadação de tributos devido a práticas de planejamento tributário agressivo por parte dos contribuintes ou, na situação em análise, das lacunas de incidência tributária previstas nas normas.

vigor do IBS e da CBS, instituídos pela Reforma Tributária constituída pela Emenda Constitucional – EC nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

A Reforma Tributária também buscou adaptar as normas do IBS e da CBS, tributos sobre o consumo, instituindo uma base ampla, para incidir a tributação sobre bens digitais, serviços e direitos, alcançando as novas realidades econômicas e afastando a dualidade entre produtos e serviços. Ao considerar essas transformações, o estudo das novas tecnologias revela-se essencial para compreender as manifestações de riqueza surgidas com a economia digital, os desafios para a qualificação jurídica dos fatos geradores, bem como para a resolução dos conflitos de competência que podem advir da aplicação das normas tributárias, visando garantir que o novo sistema esteja alinhado aos princípios constitucionais e promova uma tributação eficiente e justa diante das inovações do mercado.

Diante desse contexto, o estudo proposto busca contribuir com a discussão sobre o impacto da Reforma na tributação sobre o consumo na economia digital, aproveitando a contemporânea atualização do modelo de tributação e o início de sua implementação em 2026. Essa discussão se mostra relevante, pois, a importância econômica[5] e seu impacto social é cada vez mais crescente, revelando-se uma exteriorização de riqueza que deve ser devidamente explorada.

O trabalho tem como tema: a tributação sobre o consumo da economia digital no Brasil: do ICMS/ISS ao IBS/CBS, cujo problema central é o debate acerca da adequação do novo paradigma tributário (IBS/CBS) em comparação com o antigo modelo de tributação sobre o consumo - ICMS/ISS.

Diante dessa problemática, formulam-se as seguintes indagações:

1) a Reforma Tributária, com a instituição do IBS e da CBS, aperfeiçoou suficientemente o sistema tributário para alcançar as novas realidades econômicas decorrentes da economia digital?

b) As lacunas e contradições do ICMS e do ISS justificavam a realização de uma reforma tributária?

A partir dessas perguntas, tem-se como objetivo geral, avaliar os efeitos do IBS e da CBS, instituídos pela EC nº 132/2023, sobre a tributação da economia digital.

---

[5] No que concerne ao direito tributário, o estudo das novas tecnologias tem despertado cada vez mais interesse tanto por parte dos contribuintes quanto das autoridades administrativas, em primeiro lugar em razão da elevada manifestação de riqueza que essas atividades revelam.
O segundo motivo seria a adequada qualificação jurídica desses fatos, saber se eles se subsomem às hipóteses de incidência vigentes e, em caso afirmativo, verificar os possíveis conflitos de competência que essas tecnologias podem causar e como resolvê-los, para a garantia de uma tributação adequada aos ditames constitucionais. (Przepiorka, 2025, p. 203)

O objetivo geral se desdobrará em objetivos específicos, os quais são:

a) identificar lacunas e conflitos nas hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, em relação à economia digital;

b) comparar a tributação no atual sistema tributário com o ICMS e ISS em relação ao IBS introduzido pela Reforma Tributária;

c) analisar como os sistemas tributários estrangeiros, em específico o canadense e o neozelandês, trataram da tributação da economia digital;

d) verificar se o ordenamento jurídico com o IBS/CBS está adequado para a nova realidade da economia digital;

e) comparar a repartição de competência tributária no sistema tributário nacional atual e no da EC nº 132/2023 em face da economia digital.

Para alcançar os objetivos utiliza-se o método lógico-dedutivo. A pesquisa é qualitativa, descritiva e bibliográfica, baseada em livros, artigos, dissertações, teses, notícias, pesquisas, relatórios econômico-sociais, propostas de emenda à constituição, leis (complementares), decisões judiciais em especial do STF e na Constituição Federal, bem como em normas e diretrizes de entidades como a União Europeia e a OCDE. Para ilustrar melhor os fatos, serão também utilizados dados estatísticos contidos em artigos e livros, que não foram objeto de escrutínio nesta pesquisa, sendo seus dados considerados fidedignos.

Este trabalho será dividido em quatro partes. A primeira parte, contida no Capítulo 1, tratará do marco teórico sobre a evolução da economia e da definição do que é a economia digital.

O Capítulo 2 disporá sobre a inadequação do ICMS e do ISS para tributar a economia digital, fazendo um levantamento das principais atividades econômicas como o tratamento dado ao *software*, ao *streaming*, aos criptoativos, a economia compartilhada e as plataformas digitais (*marketplaces*).

Por sua vez, no Capítulo 3, será analisado como os sistemas tributários canadense e neozelandês tributam o consumo e como se adaptaram à economia digital. Também verificar-se-á das diretrizes da OCDE a respeito do IVA e da economia digital.

No Capítulo 4 será analisada a Reforma Tributária e a mudança de paradigma do tributo sobre o consumo, na EC nº 132/2023 e nas Lei Complementares (LCs) nºs 214/2025 e 227/2026. Nesse capítulo serão historiadas as tentativas de reforma da tributação sobre o consumo no Brasil; os principais objetivos da Reforma e como a instituição de uma base ampla e do princípio do destino para o IBS impactará na economia digital, além da responsabilização das plataformas digitais.

Para fins de simplificação, todas as menções relativas ao IBS devem ser estendidas ao CBS, pois, a EC nº 132/2023 ao estabelecer, no inc. V do art. 195 da Constituição Federal, a CBS como contribuição social incidente sobre operações com bens e serviços, e ao criar o IBS no §1º do art. 156-A, definiu como elemento estruturante dos dois tributos uma identidade que encontra fundamento no art. 149-B da CF/88, segundo o qual o IBS e a CBS observarão as mesmas regras sobre hipóteses de incidência, sujeição passiva, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos, bem como as regras de não cumulatividade e de creditamento. Ou seja, sua materialidade.

Ademais, segundo o § 16 do art. 195 que "Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do *caput* o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13".

Portanto, como "tributos siameses"[6], quando se referir ao IBS, este trabalho também estará se referindo à CBS.

[6] Neste contexto, conforme previsto pelos próprios arts. 156-A e 195, cabe à lei complementar a instituição do IBS e da CBS, o que, dentre outros elementos, engloba a definição da hipótese de incidência tributária, ou fato gerador. (...) Ao contrário, estão fixados no texto constitucional os contornos da materialidade destes tributos (das competências tributárias atribuídas), ficando a atuação do legislador complementar limitada pela disposição constitucional segundo a qual tais tributos devem incidir sobre "operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços".
É a Lei Complementar n. 214/2025 (LC n. 214) a responsável por desempenhar esta tarefa, e ela definiu, em uma só tacada e de maneira análoga, as hipóteses de incidência do IBS e da CBS. (Oliveira, 2025, p. 180, grifo nosso)

1 COMPREENDENDO A ECONOMIA DIGITAL

1.1 CONTEXTUALIZANDO A ECONOMIA DIGITAL

A rápida transformação tecnológica que marca o início do século XXI não trouxe apenas novos instrumentos de comunicação e produção, mas também promoveu mudanças estruturais no funcionamento do capitalismo. A denominada economia digital constitui-se como um modelo socioeconômico caracterizado pelo uso intensivo de tecnologias digitais, integração de redes globais de informação e valorização dos dados como recurso estratégico. Essa transição impacta de forma significativa os pilares da economia tradicional ao reorganizar cadeias produtivas, viabilizar modelos de negócio inovadores, modificar relações laborais e impor desafios aos sistemas jurídicos e tributários.

Como já se destacou que as relações sociais e econômicas sofrem grande e rápida modificação devido à revolução tecnológica, em especial com a utilização maciça de dados (*big data*) e a alta conectividade proporcionada pela internet. Dessa forma, os bens e serviços já não são mais disponibilizados como anteriormente.

Na era da informação, verificou-se a combinação de três elementos: a introdução de novos bens, o desenvolvimento de novos métodos de produção e a conquista de novos mercados. A exteriorização de riqueza que se dava por meio da aquisição de bens físicos deu lugar aos bens virtuais ou apenas à fruição de uma comodidade ou experiência decorrente desse novo bem.

Essa revolução tecnológica ocasionou a mudança não apenas dos mercados, mas também das estruturas sociais, da economia, da política e, consequentemente, do direito:

> Tanto a sociedade superinteligente (sociedade 5.0), marcada pela hiper conectividade, quanto a indústria 4.0, demarcada pela incorporação de sistemas físicos cibernéticos na estrutura de produção, são sinais presentes da nova era digital. O desenvolvimento de tecnologias digitais, baseada em dados e informações, assim como as tecnologias que vão sendo dominadas pelos humanos ao longo das eras, modificam e transforma a interação, as estruturas sociais, o modo de viver, a economia, a política e, também o direito. (Lannes; Gioia; Amorim, 2022)

Hoje, em substituição dos produtos físicos, têm-se a virtualização dos produtos e sua transformação em serviços, como o *software as a service (SaaS)*[7], *hardware as a service*

[7] Software como serviço (*Software as a service - SaaS)*, é uma forma de distribuição e comercialização de software, na qual o fornecedor se responsabiliza por toda a estrutura necessária à disponibilização do sistema (servidores, conectividade, cuidados com segurança da informação), utilizando-o pela internet, mediante o pagamento de um valor pelo serviço.

(HaaS), *infrastructure as a service (IaaS)*, *platform as a service (PaaS)*, no qual os programas, equipamentos, infraestrutura (contratação de uma capacidade de hardware com memória, armazenamento e processamento) e plataforma (gerenciamento, a manutenção e a atualização da infraestrutura providos como um serviço) são virtualizados, mediante disponibilização na nuvem. Enfim, no *everything as a service*, tudo é tratado como um serviço.

Dentro desse contexto de uma revolução tecnológica, denominada por Schwab (2016) de quarta revolução industrial, há também a mudança da sociedade. Assim, em decorrência da revolução tecnológica, além de terem ocorrido mudanças econômicas, sociais e de comportamento, mudou-se o próprio ser humano:

> **A quarta revolução industrial não está mudando apenas o que fazemos, mas também quem somos. O impacto sobre nós como indivíduos é múltiplo, afetando nossa identidade e as muitas facetas relacionadas a ela – nosso senso de privacidade, nossas noções de propriedade, nossos padrões de consumo**, o tempo que dedicamos ao trabalho e ao lazer, a forma de desenvolvermos nossas carreiras e cultivarmos nossas competências. Ela irá influenciar o modo como conhecemos as pessoas e consolidamos nossos relacionamentos, as hierarquias das quais dependemos, nossa saúde, e talvez mais cedo do que pensamos, **poderá levar a formas de aperfeiçoamento humano que nos farão questionar a própria natureza da existência humana**. (Schwab, 2016, p. 126, grifo nosso)

Como exemplo de mudanças sociais impactadas pela tecnologia, pode-se citar Castello (2021, p. 103), segundo a qual, a mudança de paradigma enfatizada por Schumpeter de aversão à poupança, em face de uma visão de curto prazo, substituiu a necessidade de acumulação de bens pelo consumo baseado no acesso[8].

Ao tratar da economia baseada no acesso, Dowbor (2025, p. 64), expressa que ao contrário da economia física, em que o valor do produto é determinado pela escassez real, pois, o produto físico deixa de pertencer ao vendedor, na economia do conhecimento, por ser o produto intangível, o valor agregado ao produto só se transforma em preço quando há uma escassez artificial em razão do impedimento ao seu acesso:

> A lógica econômica do conhecimento é diferente da que rege a produção física. O produto físico que uma pessoa vende deixa de lhe pertencer, ao contrário do conhecimento passado a outrem, que pode estimular visões geradoras de mais conhecimentos e inovações. Em economia, o conhecimento pertence à categoria dos bens "não rivais". De modo geral, portanto, a sociedade do conhecimento não se acomoda na apropriação privada, pois envolve um produto que, quando socializado, se multiplica. É por isso, aliás, que copyrights e patentes mencionam apenas a propriedade temporária. No entanto, o valor agregado ao produto pelo conhecimento incorporado só se transforma em preço — e consequentemente em lucro — quando esse conhecimento é impedido de se difundir. Quando um bem é abundante, somente a escassez gera valor de venda. A batalha do século XX, centrada na propriedade dos

[8] "É impressionante como essa afirmação é atual, em um cenário de economia compartilhada, que se refletiu em uma grande mudança de paradigma, já que o consumo baseado na propriedade vem sendo rapidamente substituído pelo consumo baseado no acesso". Castello (2021, p. 103)

> meios de produção, evoluiu para a batalha da propriedade intelectual do século XXI. (Dowbor, 2025, p. 64).
> (...)
> À diferença de um produto material, um avanço imaterial é indefinidamente reproduzível. Ou seja, para a corporação, é preciso travar o acesso. (Dowbor, 2025, p. 37)

Dowbor (2025, p. 81) afirma que houve uma transmutação de compradores em usuários. É o capitalismo do pedágio:

> O argumento básico é que passamos de uma era de produtores e compradores para uma era de fornecedores e usuários. A mudança é profunda. Na prática, o que compramos não é apenas um celular: pagamos todo mês pelo direito de usá-lo para nos comunicarmos. Também pagamos para ter acesso a programas de televisão um pouco mais decentes. Já não pagamos uma consulta médica: pagamos mensalmente um plano para ter direito de acesso a serviços de saúde.

Outro exemplo de impacto da tecnologia e da forma como os produtos ou negócios são feitos é a incorporação de *software* (virtual) em produtos físicos, ou seja, produtos com *software* embarcados. Não se está falando de computadores e celulares, mas sim de veículos, geladeiras, máquinas de lavar, televisões, aspirador de pó etc.

Como afirma Alcoforado (2021, p. 72):

> Atualmente, os programas (softwares) estabelecem um conjunto de instruções (aplicativos, scripts, macros, firmware etc.) que são utilizados em quase todos os equipamentos eletroeletrônicos. Por exemplo, o firmware, também conhecido como "software embarcado", é um conjunto de instruções operacionais que são programadas diretamente no hardware de equipamentos eletrônicos.
> Por conseguinte, presentemente, não só os computadores, mas celulares, televisores, veículos, equipamentos de som etc. têm, na sua composição, um software embarcado ou integrado ou incorporado. Por exemplo, um roteador possui um software integrado, que é ativado via download.

Portanto, constata-se que o *software* está presente nos mais diversos dispositivos, inclusive sendo essa parte imaterial de maior valor agregado do que a própria parte física dos equipamentos.

Outros produtos decorrentes da inovação tecnológica são os bens intangíveis que só existem em realidades (mundos) virtuais ou criptoativos, como os NFTs (*non-fungible-tokens*).

A respeito, existem mundos virtuais (como Roblox etc.), espécies de metaversos, no qual são comercializados produtos (carros, roupas, objetos etc.) que só existem naqueles mundos e são utilizados como uma utilidade à semelhança do mundo real.

Também existem os criptoativos ou ativos virtuais, que são bens tokenizados mediante espécies de NFTs, baseados na tecnologia *blockchain*.

Sobre os criptoativos e NFTs, Caetani e Caliendo afirmam que os NFTs "são direitos ou ativos em meio virtual que não podem ser substituídos por qualquer outros" (Caetani;

Caliendo, 2021, p. 425). Os tokens representam um ativo (criptoativo) no meio virtual que são únicos em razão de serem registrados em uma *blockchain* – um banco de dados público, distribuído e imutável, capaz de gerar uma identificação única.

Outra forma de impacto da economia digital não decorre da criação de novos produtos, mas da reformulação da maneira como os negócios são feitos, como, por exemplo, da plataformização da economia, seja oferecendo serviços que propiciem experiências (Uber, Airbnb, dentre outros) mediante a conexão entre fornecedores e clientes, seja aproximando vendedores de seus consumidores por meio das plataformas de comércio eletrônico.

Enfim, concretizando a teoria de Schumpeter (2022, p. 128), houve um grande desenvolvimento tecnológico que revolucionou não apenas o mercado, mas as pessoas e suas relações sociais, e isso gerou um profundo impacto na tributação.

O produto dessa revolução tecnológica e o surgimento da era da informação redundou no que se convencionou denominar economia digital.

A economia digital é decorrente da transformação dos modelos de negócios que envolve não somente o fenômeno dos bens intangíveis e serviços, ela impacta a própria economia tradicional.

No tocante à distinção entre a economia "atual" ou a digital, existem debates a respeito da existência de uma economia digital ou se trataria de uma economia digitalizada. Sobre esse assunto, Fossati e McClaskey questionam se a economia digital não seria um ramo separado da economia, mas "a economia digital torna-se a própria economia, como um todo" (Fossati; McClaskey, 2022, p. 14). Assim, aduzem que talvez fosse mais adequado afirmar a existência de um "processo de digitalização da economia" (Fossati; Mcclaskey, 2022, p. 14).

Sobre a diferença de concepções sobre se está se tratando de uma economia digital ou digitalizada, entende-se que existem produtos e serviços criados em decorrência da evolução tecnológica, o que justificaria a caracterização como uma economia digital, ao passo que existem outros produtos, serviços ou processos relativos à disponibilização deles que foram aprimorados pela tecnologia. Assim, entende-se que ambas as expressões podem ser utilizadas, mas, ao final, está se analisando uma economia que é, em essência, digitalizada.

Contudo, para dar mais especificidade, ao contexto da análise deste trabalho que é a tributação dos bens e serviços digitais no âmbito do consumo, será utilizada a expressão economia digital para definir uma espécie do gênero economia.

Não obstante o questionamento a respeito da existência de uma economia puramente digital, é possível encontrar critérios distintivos da economia digital em relação à economia

tradicional[9], que justificam uma nova denominação para essa "economia", tais como: a intangibilidade, plataformização, desmaterialização, escalabilidade e uso intensivo de dados.

Englisch (2015, p. 2) destaca que a economia digital tem características que podem ser resumidas em mobilidade geográfica dos fatores de produção (especialmente intangíveis), dos seus negócios e (com frequência) de seus produtos e usuários[10].

Outro aspecto a ser destacado é o uso maciço de dados, que permite mais eficiência no processo produtivo e de negócios, com redução de custos (Fossati; Mcclaskey, 2021, p. 16).

Enfim, na tentativa de definir o que seria a economia digital, McClaskey (2021) afirma que não há um entendimento pacífico do que seja economia digital:

> Convém mencionar que a ausência de um entendimento pacífico na literatura com relação ao conceito de sociedade da informação também se dá no que tange à definição de economia digital, de forma que tais debates também acabam se dirigindo à natureza das práticas já existentes no mercado ou da destruição de paradigmas pelo ingresso de novos métodos observados como atinentes ao que pretende definir como economia digital.

Analisando as diversas definições e conceituações do que seria a economia digital, Bukht e Heeks (2017, p. 6) expõem a dificuldade de defini-la, pois, afirmam que as definições refletem o tempo e as tendências do seu momento:

> As primeiras definições (Tapscott 1996, Lane 1999, Mesenbourg 2001) focavam especificamente na Internet, refletindo sua emergência durante a década de 1990 como uma tecnologia dominante, pelo menos no Norte global. Definições posteriores adicionaram novas tecnologias, como redes móveis e de sensores (DBCDE 2009) e computação em nuvem. (tradução nossa)[11]

Diante da pluralidade de conceitos identificada na literatura, o presente estudo adota a definição proposta pela OCDE para conceituar a economia digital:

---

[9] "Contudo, a ausência de um limite bem definido para se estabelecer a distinção entre economia tradicional, por um lado, e economia digital, por outro, não impede a identificação de certas características essenciais desse processo de transformação digital da economia" (Fossati; Mcclaskey, 2022, p. 14)

[10] "Em primeiro lugar, a economia digital caracteriza-se pela mobilidade geográfica (1) dos seus fatores de produção, especialmente os intangíveis, que muitas vezes são essenciais para a criação de valor, (2) das suas funções empresariais e, frequentemente, também (3) dos seus produtos ou usuários. Isto permitiu às empresas expandir as suas cadeias de valor e mercados a nível global e, ainda assim, centralizar importantes funções de gestão". (Englisch, 2015, p. 2) (tradução nossa).
"*First and foremost, the digital economy is characterized by the geographical mobility (1) of its factors of production, especially intangibles that are often key to value creation, (2) of its business functions, and often also (3) of its products or users. This has allowed businesses to expand their value chains and markets globally and nevertheless centralize important management functions*".

[11] "Early definitions (Tapscott 1996, Lane 1999, Mesenbourg 2001) focus specifically on the Internet; reflecting its emergence during the 1990s as a mainstream technology, at least in the global North. Later definitions add new technologies such as mobile and sensor networks (DBCDE 2009), and cloud computing and big data (G20 DETF 2016). Or they opt for the more generic notion of "digital technologies" as per the simple definitions" (Bukht e Heeks, 2017, p. 6).

> A economia digital incorpora todas as atividades econômicas que dependem ou são significativamente aprimoradas pelo uso de insumos digitais, incluindo tecnologias digitais, infraestrutura digital, serviços digitais e dados. Refere-se a todos os produtores e consumidores, incluindo o governo, que estão utilizando esses insumos digitais em suas atividades econômicas. (OCDE, 2020, p. 4)

Dessa forma, pode-se entender a economia digital como as atividades econômicas que fornecem ou se utilizam de insumos digitais.

1.2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: INOVAÇÃO, DESTRUIÇÃO CRIATIVA E REVOLUÇÃO DIGITAL

Joseph Schumpeter foi um dos primeiros economistas a identificar que o desenvolvimento capitalista ocorre em ciclos de inovação, e não de forma linear. Para o autor, o sistema econômico tende ao equilíbrio estacionário, no qual produção, consumo e renda se reproduzem de forma circular. Assim, o desenvolvimento só ocorre quando esse ciclo é rompido ao ser introduzida uma nova combinação produtiva: um produto inédito, um método de produção, uma nova fonte de insumo ou um novo mercado.

Segundo sua análise, o que impulsiona a economia é a capacidade de criar algo novo, além da simples acumulação de capital. Conforme destaca:

> O impulso fundamental que põe e mantém em funcionamento a máquina capitalista procede dos novos bens de consumo, dos novos métodos de produção ou transporte, dos novos mercados e das novas formas de organização industrial. (Schumpeter, 2022, p. 128).

O processo denominado de “destruição criativa”, teorizado por Schumpeter, em que novas técnicas produtivas implicam a modificação de toda a estrutura organizacional e de mercado, com a criação de novos produtos é essencial ao capitalismo, pois induz o crescimento econômico. Ou seja, o crescimento não é fruto de acumulação linear, mas de mudanças descontínuas (rupturas) provocadas pela inovação.

Essas novas tecnologias, produtos ou modelos organizacionais substituem os anteriores, muitas vezes inviabilizando setores inteiros da economia tradicional:

> O processo de destruição criativa é o fato essencial do capitalismo. É nele que consiste, em última análise, o capitalismo e é dele que derivam todas as realidades importantes. (Schumpeter, 2022, p. 128).

Mediante a inovação teríamos novas combinações dos fatores de produção, novas empresas que produzem novas mercadorias ou empregam novos métodos, fazendo surgir um novo mercado.

Esse processo de destruição criativa segundo Schumpeter (1982, p. 76) seria decorrente da:

> 1) Introdução de um novo bem — ou seja, um bem com que os consumidores ainda não estiverem familiarizados — ou de uma nova qualidade de um bem.
> 2) Introdução de um novo método de produção, ou seja, um método que ainda não tenha sido testado pela experiência no ramo próprio da indústria de transformação (...), e pode consistir também em nova maneira de manejar comercialmente uma mercadoria.
> 3) Abertura de um novo mercado, ou seja, de um mercado em que o ramo particular da indústria de transformação do país em questão não tenha ainda entrado, quer esse mercado tenha existido antes, quer não.
> 4) Conquista de uma nova fonte de oferta de matérias-primas ou de bens semimanufaturados (...).
> 5) Estabelecimento de uma nova organização de qualquer indústria, como a criação de uma posição de monopólio (...) ou a fragmentação de uma posição de monopólio.

A economia digital é uma manifestação contemporânea do fenômeno da destruição criativa. Plataformas digitais como Uber, Amazon e Netflix transformaram radicalmente setores consolidados, como transporte, varejo e entretenimento, ao desafiar regulamentações existentes e estabelecer novos padrões de concorrência.

Adicionalmente, Schwab (2016) identifica o contexto atual como o início da Quarta Revolução Industrial, marcada pela convergência de tecnologias digitais, físicas e biológicas. Segundo o autor:

> Estamos no início de uma revolução que está mudando fundamentalmente a maneira como vivemos, trabalhamos e nos relacionamos. Em sua escala, escopo e complexidade, a transformação será diferente de qualquer coisa que a humanidade tenha experimentado antes. (Schwab, 2016, p. 12).

Dessa forma, os referenciais teóricos de Schumpeter (com sua noção de “destruição criativa”) e Schwab fundamentam o entendimento da economia digital como resultado de uma transformação estrutural, que ultrapassa a mera digitalização da economia já existente, inaugurando novas formas de acumulação e de organização social.

A respeito da noção de destruição criativa, interessante notar que ela e a teoria de ruptura de paradigmas em Thomas Kuhn, embora formuladas em campos distintos (economia e filosofia da ciência) apresentam uma convergência estrutural, pois, ambas descrevem processos de transformação descontínua, impulsionados por forças internas que rompem estados prévios de estabilidade e instauram novas formas de organização.

Esse rompimento da forma como a economia é organizada levou Dowbor (2025, p. 15) a questionar se ainda se pode chamar o sistema econômico atual de capitalismo, pois:

> O fato básico é que a revolução digital trouxe mudanças tão profundas ao sistema capitalista quanto as ocasionadas pela Revolução Industrial nos diferentes modos de

> produção rurais, em particular o feudal. Em termos teóricos, é bastante coerente considerar que, a partir de certo nível de mudanças quantitativas, o sistema sofre uma mudança qualitativa, o que exige uma ampla reformulação conceitual.

Como foi tratado anteriormente, Schumpeter descreve que o capitalismo não evolui de forma linear, mas por meio de rupturas provocadas pela inovação, a qual permite a introdução de "novas combinações" e desequilibra o fluxo circular da economia. Essas inovações geram a chamada "destruição criadora", com a substituição do antigo pelo novo. Nesse processo, estruturas antes consolidadas são destruídas para dar lugar a novas configurações de mercado, tecnologias e formas de produção, reorganizando completamente a lógica econômica vigente.

Essa dinâmica encontra paralelo direto na explicação de Kuhn sobre as transformações científicas. Para Kuhn, as ciências operam longos períodos de "ciência normal", estabilizados por um paradigma (conjunto de práticas, valores e modelos compartilhados) que orientam a comunidade científica.

Apesar de tratarem de assuntos de áreas distintas, Kuhn tem uma visão convergente com Schumpeter, de forma que a acumulação de "anomalias" (resultados de experimentos ou observações que não se encaixam no paradigma científico vigente, i.e., inconsistências com a teoria aceita) o que gera crises que abalam a confiança no paradigma vigente, levando à sua substituição por outro em um processo denominado revolução científica, que força a comunidade científica a reformular o conjunto de compromissos em que se baseia a prática dessa ciência.

O ponto de ligação entre os autores está na compreensão de que sistemas (mercados ou comunidades científicas) não se transformam por continuidade, mas por ruptura. Em ambos os casos, a introdução do novo não é apenas adição incremental, mas reorganização estrutural acompanhada da obsolescência do velho.

Essa ruptura é reconhecida por Castells (2018, p. 204) ao afirmar que "estamos testemunhando um ponto de descontinuidade histórica". O autor reconhece que informação e conhecimento são elementos cruciais para o desenvolvimento econômico e para determinar a capacidade produtiva da sociedade, mas destaca que, com o atual desenvolvimento tecnológico, a própria informação não é apenas instrumento de mudança da forma de se produzir bens: ela mesma passa a ser produto do processo produtivo.

Portanto, a revolução digital promovida pelo processo de inovação que combinou a massificação da internet e o armazenamento e processamento gigantesco de dados permitiu ocorrer o processo de destruição criativa, assim chamado por Schumpeter, que foi uma ruptura nos processos produtivos e nos próprios produtos, afetando a própria forma da sociedade.

1.3 DIFERENÇAS ENTRE A ECONOMIA TRADICIONAL E A ECONOMIA DIGITAL

O desenvolvimento, como se verificou das lições de Schumpeter, é caracterizado por um processo de ruptura que revoluciona incessantemente a estrutura econômica, destruindo a antiga e criando uma nova. Essa revolução não se limita à introdução de novas máquinas ou produtos, mas envolve a formação de novos comportamentos sociais, mercados e instituições financeiras. A inovação, assim, não é apenas um fenômeno técnico, mas também tem consequências sociais e institucionais.

De certa forma, Schumpeter aprimorou a noção de ondas longas de inovação[12], na qual cada ciclo de desenvolvimento está associado a um conjunto de tecnologias dominantes.

Em breve retrospectiva, existiu a Revolução Industrial, caracterizada pela mecanização e da produção em massa (decorrente da máquina a vapor). Por sua vez, o século XX, com a Segunda Revolução Industrial, consolidou o paradigma da eletrificação e do fordismo (novas máquinas, linha de montagem e produção em massa). Cada um desses períodos implicou transformações institucionais, jurídicas e culturais que sustentaram novas formas de organização econômica.

No século XXI, a economia global ingressa em uma nova fase, marcada pela centralidade da informação, dos dados e do conhecimento como fatores de produção[13]. O avanço das tecnologias digitais e das redes globais de comunicação gera uma economia cuja base é imaterial e em que os ativos intangíveis superam o capital físico em valor e relevância.

A partir da evolução entre as economias do século XX e XXI, com a ressalva expressa por alguns autores, pode-se fazer uma distinção entre a economia tradicional e a economia digital e ela deve ser vista em relação à estrutura produtiva/modelos de negócio e geração de valor (ativos físicos x dados).

A economia tradicional que se conhece, característica do século XX, baseia-se em linhas de produção, intermediação comercial e circulação física de mercadorias. Nesse modelo,

---

[12] As chamadas ondas longas de Kondratiev descrevem ciclos econômicos de longa duração, que variam entre 40 e 60 anos, conforme proposto pelo economista russo Nikolai Kondratiev. De acordo com essa teoria, as economias capitalistas passam alternadamente por fases de crescimento e de retração, sendo essas mudanças motivadas principalmente pelo surgimento de inovações tecnológicas.

[13] O que caracteriza a atual revolução tecnológica não é a centralidade de conhecimentos e informação, mas a aplicação desses conhecimentos e dessa informação para a geração de conhecimentos e de dispositivos de processamento/comunicação da informação, em um ciclo de realimentação cumulativo entre a inovação e seu uso. (Castells, 2003, p. 69)

empresas, distribuidores e consumidores desempenham papéis relativamente fixos e definidos. O valor estava vinculado a ativos tangíveis, como fábricas, matérias-primas e estoques.

Por sua vez, a economia digital se caracteriza pela intangibilidade e pelo uso intensivo de dados como novo recurso produtivo. Nesse contexto, o ativo mais valioso deixa de ser (necessariamente) o produto físico e passa a ser a informação. Plataformas como Google, Amazon e Facebook exemplificam essa mudança: o valor econômico advém da coleta, análise e monetização de dados dos usuários (Schwab, 2016, p. 98).

Outra diferença importantíssima é a desintermediação. Enquanto a economia tradicional depende de intermediários (ex.: lojas físicas e distribuidores), a economia digital permite a conexão direta entre produtores/fornecedores e consumidores, como ocorre com o *e-commerce*, com aplicativos de mobilidade urbana ou com o fornecimento de alguma utilidade. Essa característica aumenta a eficiência, mas também cria concentrações de mercado em poucas plataformas globais.

Outro ponto de destaque, apesar de não ser o foco desta dissertação, mas, muito relevante para compreensão de seus impactos é que a economia digital altera as relações de trabalho. No modelo tradicional, predominam os contratos formais e estáveis. No digital, surgem novas formas, como o trabalho sob demanda (*gig economy*[14]), com remuneração por tarefa e pouca proteção social, refletido no fenômeno da pejotização.

O trabalho sob demanda, por vezes chamado de uberização do trabalho, ao mesmo tempo em que o flexibiliza, trazendo a falsa impressão de "liberdade" ou de ser chefe de si próprio, precariza o trabalho:

> Entre várias formas de flexibilidade, análises corretas distinguiram a flexibilidade em: salários, mobilidade geográfica, situação profissional, segurança contratual e desempenho de tarefas. (...) Mas é verdade que as tendências tecnológicas atuais promovem todas as formas de flexibilidade, de modo que na ausência de acordos específicos sobre a estabilização de uma ou várias dimensões do trabalho, o sistema evoluirá para uma flexibilidade generalizada multifacetada em relação a trabalhadores e condições de trabalho, tanto para trabalhadores especializadíssimos quanto para os sem especialização. Essa transformação abalou nossas instituições, levando a uma crise da relação entre o trabalho e a sociedade. (Castells, 2018, p. 537)

Em razão disso, grande parte da força trabalhadora se manterá com relações de trabalho precárias (Dowbor, 2025, p. 34).

Reforçando a compreensão de que haverá uma precarização das relações de trabalho, além do próprio risco de desemprego em massa, Almeida e Feitosa afirmam que:

---

[14] *Gig economy* é forma de trabalho flexível ou alternativa de emprego, estimulada pela economia digital que favorece prestação de trabalhos temporários ou de curto prazo para diversas empresas.

> Qualquer proximidade factual com a previsão acima relatada significaria não apenas um cenário de desemprego em massa, mas também de grave alargamento das desigualdades sociais e econômicas já existentes. Isso porque os estudos apontam que os trabalhos mais suscetíveis à automação são aqueles marcados por um baixo nível de especialização, presentes em setores eminentemente ocupados pela classe baixa e média da população, como produção, serviços e comércio. São motoristas, atendentes de caixas, comerciantes, profissionais de setores administrativos, assistentes, trabalhadores de call center, corretores, entre muitas outras profissões consideradas pelos especialistas como "extremamente vulneráveis" a automação.
> Para esses setores, o prognóstico não é apenas de desemprego em massa, mas também de aumento da precariedade laboral. Isso em razão de que os trabalhos que serão mantidos, nesses setores mais vulneráveis a automação, para que possam se tornar economicamente competitivos, experimentarão drásticas quedas salariais, bem como o esvaziamento de múltiplos direitos sociais trabalhistas. (Almeida; Feitosa, 2020, pp. 1003-1004)

Assim, em contraponto à ideia de que as oportunidades da revolução tecnológica no trabalho superariam os riscos, a precarização laboral e o aumento das desigualdades sociais levantam essa preocupação.

Portanto, pode-se concluir que a principal diferença entre economia tradicional e digital não está apenas na forma de produzir (estrutura produtiva), mas na lógica de geração de valor. Enquanto a primeira é ancorada em bens materiais, a segunda se estrutura em redes, dados e inovação tecnológica.

1.4 IMPACTOS DA ECONOMIA DIGITAL NA ATIVIDADE ECONÔMICA GERAL

A economia digital tem efeitos profundos tanto em relação à criação de novos produtos, quanto na forma como os agentes econômicos se organizam. Sob esse último aspecto, um dos principais impactos é a criação de novos modelos de negócio, baseados em plataformas digitais. As plataformas digitais são soluções tecnológicas utilizadas para o oferecimento de serviços e produtos pela internet, além do consumo de conteúdo online. Elas têm como diferencial a facilidade de interação, permitindo a realização de operações para fornecimento de serviços e produtos entre indivíduos, instituições e empresas.

Plataformas como Uber e Airbnb não são proprietárias de carros ou imóveis, mas criam valor por meio da intermediação tecnológica entre os usuários e os fornecedores do serviço (proprietários de veículos e de hospedagens, por exemplo), entre oferta e demanda.

Outro exemplo do impacto da economia digital são as plataformas de comércio eletrônico, tais como a Amazon, o Mercado Livre e a Shein. No Brasil, observa-se o crescimento do comércio eletrônico e sua substituição das lojas físicas. Segundo dados da Ebit-Nielsen de 2021, o e-commerce cresceu 41% em 2020, impulsionado pela pandemia de

COVID-19 (Ingizza, 2020). Esse processo acelera a digitalização de pequenos negócios e amplia a concorrência com empresas tradicionais.

O crescimento das plataformas de comércio eletrônico é facilitado pelos efeitos em rede que deles advêm (quanto mais vendedores e compradores participam, maior o valor para todos), pela sua escalabilidade (o atendimento de milhares de consumidores simultaneamente reduz os seus custos) e pela utilização de dados como ativo (o aprendizado de máquina e análise preditiva personalizam ofertas, otimizam preços e reduzem os riscos operacionais). Por fim, outro ponto de destaque é a logística integrada. Centros de distribuição, rotas inteligentes e automação tornaram entregas mais rápidas e eficientes, impulsionando a migração do consumo das lojas físicas para as plataformas digitais.

Esse fenômeno da migração das lojas físicas para as online é perceptível, podendo ser constatado que o varejo tradicional enfrenta pressão competitiva devido a preços mais baixos, maior variedade e conveniência das compras online. Dessa forma, grandes redes varejistas adotaram modelos "omnichannel"[15] como estratégia de adaptação ao novo ambiente competitivo digital[16].

Outro destaque é a reformulação das cadeias de suprimentos. As plataformas digitais de comércio eletrônico aceleraram a digitalização da logística, introduzindo o rastreamento em tempo real, a automação de armazéns e a entrega na "última milha" (Hagberg; Sundstrom; Egels-Zandén, 2016, p. 3).

Sob o ponto de vista mercadológico, as plataformas digitais tendem a gerar monopólios ou duopólios devido à vantagem dos efeitos de rede e à otimização de sua logística.

Não obstante o efeito adverso de gerar uma concentração no mercado em poucas empresas, os marketplaces permitem a inclusão de pequenos vendedores nas plataformas, ampliando o acesso de micro e pequenas empresas para um mercado muito maior que apenas em uma loja física. Essa nova dinâmica de mercado também permitiu e estimulou a modernização tecnológica de setores tradicionais.

Outro impacto significativo é a transformação do mercado de trabalho. A automação de tarefas repetitivas, somada ao avanço da inteligência artificial, substitui empregos tradicionais

---

[15] "Omnichannel" é um modelo em que a empresa integra todos os seus canais de venda e comunicação (loja física, site, aplicativo, chat e redes sociais), de forma que funcionem como um só.

[16] "*Importantly, the concept of multichannels implies a separation between channels (although they are combined), whereas the omnichannel concept is more focused on customers and on providing them with the ability to move between 'channels' seamlessly during one integrated purchasing process*". (Hagberg; Sundstrom; Egels-Zandén, 2016, p. 3).
É importante destacar que o conceito de multicanal implica uma separação entre os canais (embora estejam combinados), enquanto o conceito de omnicanal está mais focado nos clientes e em proporcionar a eles a capacidade de transitar entre os 'canais' de forma integrada durante um processo de compra único. (tradução nossa)

ao mesmo tempo em que cria novas ocupações em áreas como ciência de dados, segurança cibernética e marketing digital. Essa transição exige qualificação profissional constante e aprofunda desigualdades entre trabalhadores com e sem acesso às competências digitais (Castells, 2018, pp. 265-300).

Sob uma perspectiva macroeconômica, a economia digital promove a inovação e eleva os níveis de produtividade por meio da diminuição dos custos de transação e da integração dos mercados internacionais. Entretanto, esse cenário apresenta desafios relevantes, como a concentração do poder econômico em grandes plataformas transnacionais, o que pode impactar negativamente a competitividade e dificultar a implementação de mecanismos regulatórios (Castells, 2018, p. 119-203).

Outrossim, sob o ponto de vista fiscal, enquanto as empresas físicas seguem regimes tributários mais rígidos, as grandes plataformas se beneficiam de regimes internacionais complexos, criando uma assimetria competitiva.

Portanto, a economia digital redefine não apenas a forma de produzir e consumir, mas a própria dinâmica da atividade econômica, demandando novas políticas públicas de inovação, trabalho e concorrência.

2 A INADEQUAÇÃO DO ICMS E DO ISS PARA TRIBUTAR A ECONOMIA DIGITAL

2.1 A ECONOMIA DIGITAL E A TRIBUTAÇÃO PELO ICMS E ISS

A economia digital é caracterizada pela imaterialidade de sua base, na qual os ativos intangíveis superam o capital físico em valor e relevância, redefine não apenas a forma de produzir e consumir, mas a própria dinâmica da atividade econômica. Essa dinâmica repercute sobre a forma como a riqueza se exterioriza e impacta diretamente na tributação, em especial na tributação sobre o consumo, pelo ICMS e pelo ISS.

As diversas manifestações da atividade econômica da economia digital, como no caso dos *softwares*, dos serviços de streaming, dos criptoativos e da economia compartilhada, refletem diretamente sobre a tributação do ICMS, esvaziando sua base tributável, em razão da virtualização dos bens e da preponderância dos serviços.

Conforme já afirmado na Introdução, Afonso, Lukic e Castro (2018, p. 1011), tratando os diversos fatores que impactam a participação do ICMS sobre a receita dos tributos, enfatizam a repercussão da nova economia sobre a arrecadação do ICMS, que tem, segundo eles, uma tendência decrescente de importância, pois, na era da informação, os serviços (e a filosofia da fruição de uma utilidade em detrimento da aquisição de um bem) estão tomando lugar das mercadorias, que, por sua vez estão sendo substituídas por bens intangíveis ou direitos, que não se inserem na hipótese de incidência do ICMS, o que afeta negativamente sua arrecadação e a participação proporcional nos impostos arrecadados.

Esse processo de esvaziamento da competência tributária dos estados reflete o afastamento da diretriz da OCDE de flexibilidade das normas para alcançar a economia digital, como afirmam Fossati e Mcclaskey (2022, p. 181):

> Em virtude da junção de serviços e indústria no cenário da economia digital, processo denominado *servicização* ou *servitização* da economia, e do aparente esvaziamento da competência dos estados e do Distrito Federal para a tributação dos novos bens e serviços por meio do ICMS, percebe-se a deflagração de guerra fiscal entre os entes e o distanciamento da perspectiva da OCDE de prevalência da substância sobre a forma.

Com a manutenção do modelo de tributação sobre o consumo baseado apenas no ICMS, haverá uma tendência de diminuição da capacidade tributária dos Estados com a ampliação do modelo de negócio digital, prejudicando as receitas disponíveis.

Soma-se à mudança de paradigma no qual as “mercadorias cedem lugar a serviços, e estes, por sua vez, são cada vez mais substituídos pelos negócios envolvendo direitos

intangíveis" (Afonso; Lukic; Castro, 2018, p. 1011), a evolução do entendimento jurisprudencial do STF, que foi ampliando o alcance da noção de serviço e, consequentemente, da incidência da tributação pelo ISS.

Como exemplo da ampliação da noção de serviço, o STF no RE 651703/PR, em 2016, com fundamento na impossibilidade de normas infraconstitucionais (como o Código Civil) limitarem a conceituação dos fatos como prestação de serviço, mitigou a influência dos conceitos jurídicos do direito privado para alargar a conceituação de serviço, sob o ponto de vista das normas constitucionais tributárias, não as caracterizando como uma obrigação de dar, fazer ou não fazer. Com esse entendimento, a fruição de utilidades, nova forma de representação de riqueza, passou a ser tributada exclusivamente pelo ISS.

O entendimento firmado no julgamento desse RE é paradigma da ampliação da abrangência do ISS e da forma de interpretação da sua materialidade.

Nesse julgamento, o STF enfatizou que os conceitos tributários não são fechados, devendo se socorrer de outras ciências para sua interpretação, sob o risco de a interpretação tributária ser limitada à literal:

> 10. **A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade**. 11. **A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível**. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos. (...) (Brasil, 2016) (grifo nosso)

Em específico sobre os tributos e a economia digital, o STF afirma que a interpretação deve ser calcada também em conceitos tecnológicos:

> 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. (Brasil, 2016)

Essa decisão revela que a apreciação da materialidade do tributo pode requerer a compreensão de conceitos de outras ciências, i.e., a norma deve ser interpretada a partir das regras jurídicas, como de outras áreas do conhecimento:

> Contudo, na medida em que o direito tributário toma por materialidade algo cuja interpretação importa na aferição de elementos objeto de outras ciências, então a

> utilização da linguagem dessa outra ciência é pressuposto de validade da interpretação, conotativa ou denotativa, do suporte fático. Por outro lado, essa interpretação sofre limites estabelecidos nos próprios textos do direito positivo e na Ciência do Direito, ao determinar os efeitos implicantes da tradução do suporte fático (produto). (Przepiorka, 2025, p. 207)

Contudo, a decisão do STF ressalva que essa forma de interpretar não implica a aplicação da teoria da interpretação econômica:

> 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. (Brasil, 2016)

A menção à interpretação econômica contida na decisão deve ser destacada, pois, ela seria um antípoda à legalidade estrita. Assim, seria possível à Administração Tributária tributar materialidades não previstas em uma interpretação estrita da norma como base nesse entendimento.

A respeito da possibilidade de se usar a interpretação mediante a utilização do critério econômico para ampliar a abrangência da norma para fazer incidir sobre materialidades que não seriam alcançáveis na interpretação estrita de sua hipótese de incidência tributária para adequá-la a economia digital, fazem-se necessários alguns esclarecimentos.

Primeiro, a interpretação econômica do Direito Tributário tem origem na doutrina alemã do início do século XX, mais precisamente com o movimento da *wirtschaftliche Betrachtungsweise*, desenvolvido no contexto da aplicação do Direito Fiscal Alemão. Sua ideia é que o intérprete deveria considerar a substância econômica dos fatos em detrimento de sua forma jurídica, o que, aparentemente, vai de encontro a legalidade estrita do Direito Tributário.

Por sua vez, há críticas que a interpretação estritamente literal, embora ofereça segurança, pode conduzir a resultados incompatíveis com a justiça fiscal e a capacidade contributiva. O ponto central reside na delimitação dos limites dessa interpretação, uma vez que a utilização excessiva do critério econômico pode gerar discricionariedade e violação à legalidade tributária (art. 150, I, CF/88), o que é reconhecidamente vedada pelo ordenamento e criticada pelo STF[17].

Contudo, para compreender melhor o que seria a interpretação econômica, é importante observá-la sob dois aspectos da interpretação: em abstrato ou em concreto. Esses dois aspectos

[17] "14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva." (Brasil, 2016)

se distinguem, pois, um diz respeito a "interpretação dos conceitos presentes na legislação tributária de acordo com as suas características econômicas (interpretação econômica em abstrato)" e identifica o sentido do conteúdo normativo para a caracterização da hipótese de incidência tributária, enquanto o outro, trata da "qualificação do fato praticado pelo contribuinte de acordo com as suas características econômicas (interpretação econômica em concreto)" (Dias, 2017, p. 14), ou seja, interpretar a hipótese de incidência da norma para aplicar ao fato concreto, i.e., a interpretação é dirigida para os fatos e sua subsunção às normas.

No primeiro caso, o objeto de incidência da interpretação são as normas. Assim, deve-se compreender a interpretação em abstrato como a interpretação mediante a qual o intérprete define, a partir de características econômicas[18], qual o sentido da norma para fins da caracterização da hipótese tributária. Ou seja, o que a norma deve alcançar (em abstrato) segundo as características econômicas dos fatos a partir dos "aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade" (como expresso pelo STF).

Feita essa pausa para esclarecer sobre a interpretação econômica, volta-se a outro ponto de destaque no julgamento do STF: o reconhecimento que serviço não diz respeito apenas às obrigações de fazer, uma vez que o significado constitucional de serviço na Constituição é mais amplo, abrangendo uma maior incidência do ISS. A decisão revela uma preocupação do STF com a lacuna da incidência tributária sobre fatos não estritamente considerados obrigação de fazer.

O STF reforça a preocupação de evitar a "erosão tributária", em razão da lacuna na incidência tributária sobre atividades que extrapolam a noção civilista de obrigação de fazer. A Constituição Federal, segundo o STF, ao tratar dos "serviços de qualquer natureza" não os limitou às obrigações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado:

> 15. **A classificação das obrigações em "obrigação de dar", de "fazer" e "não fazer", tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título "Das Modalidades das Obrigações", no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis.** (...) 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; **b) inclui serviços que, não**

[18] ... a interpretação econômica significa que a lei tributária deve ser interpretada funcionalmente, levando em consideração a consistência econômica do fato gerador e a respectiva compatibilidade das formas jurídicas adotadas, já que as leis tributárias têm um conteúdo incontestável de natureza econômica, pois seus fundamentos econômicos não são elementos separáveis da lei, fazendo parte de seu conteúdo normativo. (Seixas Filho, 2010, p. 213)

> **exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo;** e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. **18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN**. (Brasil, 2016) (grifo nosso)

A respeito do assunto, para melhor compreensão, transcreve-se trechos do mencionado RE 651.703/PR, abaixo:

> 19. A regra do art. 146, III, a, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito "de serviços de qualquer natureza", o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156. III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. 21. **Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador**. (...) 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. 25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: "As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88". 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO. (Brasil, 2016) (grifo nosso)

Diante desse contexto, para o STF, o artigo 156, III, da Constituição Federal, não restringiu os serviços de qualquer natureza às típicas obrigações de fazer, ou seja, não há prestação de serviço apenas nas prestações de fazer, segundo os limites do Direito Civil. Tal situação contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela Constituição, levando à ampliação da competência tributária da incidência do ISS.

Reforçando a extrapolação do conceito de serviço aos conteúdos civilistas, o STF, na decisão transcrita, faz a ressalva que a classificação das obrigações em dar, fazer e não fazer, "não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica".

Conforme exposto, repisa-se o afirmado pelo STF:

> ... o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas **relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador**. (Brasil, 2016) (grifo nosso)

Esse entendimento repercute o paradigma de oferecimento de uma utilidade em contraponto à aquisição de bens.

Assim observa Afonso, Lukic e Castro (2018, p. 1012):

> **Sem uma radical transformação do ICMS para que se torne finalmente um amplo e nacional imposto sobre valor adicionado, será mantido o status quo de flagrante obsolescência deste imposto.** O pior é que esse processo significa não apenas uma diminuição da importância de tal imposto dentro do sistema tributário, mas também um desequilíbrio federativo em desfavor dos estados, que ocupam um lugar cada vez mais marginal dentro da Federação brasileira. (grifo nosso)

A despeito da necessidade de transformação do ICMS, a doutrina ainda se divide sobre a necessidade da Reforma Tributária. Dentre aqueles que não defendem a Reforma, Rosenblatt e Ludmer (2019) afirmam que a solução não estaria em uma reforma tributária para atualizar a incidência dos tributos:

> Entretanto, apesar de as normas existentes serem capazes de englobar grande parte dos fatos jurídicos, nunca poderão acompanhar, no mesmo ritmo, o aumento de situações vivenciadas pela sociedade. Assim, muitos desses fatos acabam sem regulamentação definida, o que coloca os contribuintes numa situação de insegurança jurídica perante a Administração, ou numa situação anti-isonômica quando negócios que movimentam vultosas quantias de dinheiro ficam ao largo da tributação.
> As alternativas para a tributação da economia digital via introdução do IBS ou de um Imposto Residual Federal sobre essas novas ferramentas como, por exemplo a *Netflix* e o *Spotify*, não parecem as mais adequadas, nem céleres porque dependem do debate legislativo. Com o tempo, também ficarão obsoletas.

Por sua vez, Alcoforado (2021, p. 138) pondera que haveria maior segurança jurídica na tributação por meio da criação de um novo imposto, de competência residual da União, sem necessidade de alteração constitucional. Porém, ao mesmo tempo que propõe essa alternativa, reconhece que essa proposta concentraria ainda mais a arrecadação nas mãos da União, enfraquecendo o federalismo fiscal.

Ao final, pensando na manutenção do federalismo fiscal, Alcoforado reconhece que o melhor caminho seria a reforma do sistema tributário, ao afirmar que:

> De qualquer sorte, como o sistema tributário brasileiro pressupõe uma divisão clássica de competência na instituição dos impostos nos setores da indústria, comércio e serviços, cujas fronteiras são rompidas constantemente com as tecnologias disruptivas, **a aprovação do IBS, o IVA brasileiro previsto nas PECs 45/2019 e PEC 110/2019, diminuirá conflitos de competência e, por conseguinte, simplificará a cobrança e proporcionará maior segurança jurídica na tributação sobre o consumo de bens digitais**. (Alcoforado, 2021, pp. 138-139) (grifo nosso)

Enfim, existem visões distintas que pontuam sobre o melhor caminho a ser trilhado para a tributação da economia digital. Porém, a melhor situação é aquela em que a norma proposta satisfaça os princípios propostos pela OCDE para a tributação da economia digital: neutralidade; eficiência; certeza e simplicidade; efetividade e justiça; flexibilidade e sustentabilidade; e proporcionalidade (Pires Filho, 2017, p. 78).

Ao tratar dos princípios propostos pela OCDE, Fossati e Mcclaskey (2022, p. 181) defendem que:

> No que diz respeito às diretrizes de clareza e simplicidade, as normas tributárias devem permitir que os contribuintes antecipem devidamente as consequências fiscais das operações, como o montante, a localização e a forma de cálculo do imposto. Nesse aspecto também foram constatadas inconsistências na regulação estadual e distrital. No contexto de mudanças no processo de produção de riqueza da indústria 4.0, a Organisation for Economic Co-operation and Development (2020) ressalta que o bom relacionamento entre o Fisco e os contribuintes é fator fundamental para a redução de custos vinculados ao *compliance* tributário, o que pode ser sanado em parte pelo uso eficiente do mecanismo de resposta às consultas dos contribuintes disponibilizado pelas secretarias de fazenda. Contudo, os resultados da pesquisa evidenciaram que esse mecanismo não foi devidamente explorado. Além do número de decisões administrativas (269) ter correspondido a quase o dobro do número de respostas a consultas realizadas por contribuintes (135) (Fossati; Mcclaskey, 2021), verificaram-se situações em que o Fisco se negou a sanar suas dúvidas.

Ressalte-se a importância de clareza e simplicidade das normas, pois, a complexidade da legislação implica o aumento dos custos com *compliance* fiscal e aumento da ineficiência do fisco.

Dentre os princípios elencados, destaca-se o da flexibilidade, pois, inclusive em satisfação às preocupações de Rosenblatt e Ludmer (2019), diante da impossibilidade de o sistema jurídico prever todos os fatos econômicos que podem ser tributados, ele deve ser dinâmico o suficiente para se adequar à realidade atual e futura.

Aqui, a flexibilidade da norma deve permitir que não seja preciso muito esforço interpretativo, mesmo a interpretação econômica em abstrato, para que ela alcance todos os fatos que deseja tributar, mesmo que em uma realidade futura.

Para satisfazer o princípio da flexibilidade, a OCDE (2015, p. 21) determina que:

> Os sistemas tributários devem ser suficientemente flexíveis e dinâmicos para acompanhar os desenvolvimentos tecnológicos e comerciais. É importante que um sistema tributário seja dinâmico e flexível o bastante para atender às necessidades de receita atuais dos governos, adaptando-se continuamente às mudanças de necessidades. Isso significa que as características estruturais do sistema devem ser duradouras em um contexto de políticas em constante mudança, mas também flexíveis e dinâmicas o suficiente para permitir que os governos respondam conforme necessário para acompanhar os desenvolvimentos tecnológicos e comerciais, levando

> em consideração que os desenvolvimentos futuros serão frequentemente difíceis de prever. (tradução nossa)[19]

Ainda em relação à diretriz da flexibilidade, Fossati e Mcclaskey (2022, p. 182) afirmam:

> Diante de lacunas legislativas, cabe ao Poder Executivo dos estados e do Distrito Federal decidir, por meio da sua secretaria de finanças e do seu tribunal administrativo, acerca da incidência dos impostos previstos no art. 155 da CRFB, no âmbito da revolução tecnológica (MCCLASKEY, 2021, p. 96). A interpretação e a aplicação inadequadas das regras de competência tributária criam um cenário de insegurança jurídica, de guerra fiscal entre os entes da Federação, e adicionam custos aos negócios

Em resposta as discussões sobre a melhor forma de normatizar a tributação da economia digital, sobreveio a reforma tributária por intermédio da EC nº 132/2023, que instituiu o IVA dual, com o IBS e o CBS.

> Para alcançar este objetivo, é essencial definir claramente o fato gerador desses novos tributos, abrangendo não apenas a múltiplas situações já mapeadas pelos tributos atuais (operações de mercadorias e prestação de serviços), mas também as operações complexas decorrentes da digitalização. Um dos maiores desafios no desenho do fato gerador do IBS e da CBS é torná-lo atemporal, de forma que seja capaz de acompanhar a evolução tecnológica e garantir a neutralidade tributária. (Conca, 2025, p. 264)

Assim, um dos grandes desafios do IBS/CBS é não apenas abranger os fatos jurídicos tributários previstos nas hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, mas também, as operações surgidas com a digitalização da economia.

2.2 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA E O PANORAMA ATUAL DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

Uma vez analisados os diversos pontos de vista doutrinários sobre a melhor forma de adequar os tributos sobre o consumo à economia digital e compreender como se chegou à a Reforma Tributária, precisa-se verificar como está organizado e evoluiu o sistema tributário brasileiro em relação aos tributos sobre o consumo.

O sistema tributário brasileiro tem cinco tributos que incidem sobre o consumo. Atualmente, no âmbito da União, existe a Cofins (Contribuição para o Financiamento da

---

[19] *Taxation systems should be flexible and dynamic enough to ensure they keep pace with technological and commercial developments. It is important that a tax system is dynamic and flexible enough to meet the current revenue needs of governments while adapting to changing needs on an ongoing basis.* ***This means that the structural features of the system should be durable in a changing policy context, yet flexible and dynamic enough to allow governments to respond as required to keep pace with technological and commercial developments, taking into account that future developments will often be difficult to predict***. (grifo nosso)

Seguridade Social), o PIS/Pasep (Contribuição para o Programa de Integração Social) e o IPI (Imposto sobre Produto Industrializado).

Por sua vez, em relação aos entes subnacionais, os tributos sobre o consumo são os seguintes impostos: o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), que é o imposto estadual e o ISS (Imposto sobre Serviço), municipal.

O ICMS é decorrente do originário Imposto sobre vendas mercantis – IVM (década de 1920), sucedido pelo Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC (década de 1940) e depois pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICM (EC nº 18 à Constituição de 1946, de 1965). Assim, o atual ICMS, instituído por meio da CF/88, reproduziu em muitos aspectos o ICM, presente no sistema tributário de 1965, instituído pela mencionada EC nº 18, de 1965 (Lustosa Filho, 2024, p. 88).

O ICMS é o antigo ICM (que incidia sobre as operações de circulação de mercadorias) com a agregação da incidência sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Ou seja, o ICMS é, de forma genérica, um imposto que tem como materialidade a circulação jurídica de mercadorias – bens objeto de comércio – uma obrigação de dar.

Por sua vez, o ISS foi introduzido no sistema jurídico tributário por meio da EC nº 18, de 1965, que estipulava a competência dos municípios para instituir o "imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados".

Em síntese, embora o ISS incida sobre uma prestação de fazer, a EC nº 18/1965 ampliou sua hipótese para abranger as operações com a mesma materialidade do ICM ocorridas no seu território.

Essa breve contextualização histórica demonstra que as hipóteses de incidência do ICMS e do ISS remontam às décadas de 40 e 60, na qual a realidade da atividade econômica era distinta da atual e centrada nas obrigações de dar e fazer.

Antes mesmo da revolução tecnológica atual e da economia digital, o ICMS e o ISS já foram objeto de inúmeros debates e decisões, para que se tentasse delimitar a linha tênue entre o que seria produtos, serviços e produtos com serviços[20].

[20] De acordo com Przepiorka (2025, p. 203), faz-se necessário o estudo sobre economia digital, pois, é importante saber:
... a adequada qualificação jurídica desses fatos [da economia digital], saber se eles se subsomem às hipóteses de incidência vigentes e, em caso afirmativo, verificar os possíveis conflitos de competência que essas tecnologias podem causar e como resolvê-los, para a garantia de uma tributação adequada aos ditames constitucionais. (Przepiorka, 2025, p. 203)

Para exemplificar os conflitos de competência entre estados e municípios, judicializados no STF para decidir se caberia a cobrança do ISS ou do ICMS, traz-se uma tabela com alguns temas, os números das ações judiciais e as decisões e datas dos julgamentos respectivos.

Tabela 1 - Conflitos entre a incidência do ISS ou do ICMS.

Ação/Recurso	**Tipo de Ação**	**Tese Firmada**	**Fundamento Constitucional**
ADI 5.659 e RE 688.223(Tema 590)	Ação Direta de Inconstitucionalidade e Recurso Extraordinário com Repercussão Geral	É constitucional a incidência do ISS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (*software*), sejam eles padronizados ("de prateleira") ou desenvolvidos por encomenda. A operação é considerada uma "obrigação de fazer", caracterizando-se como serviço.	Art. 156, III: Competência dos Municípios para instituir o ISS sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar. Art. 146, I e III, "a": Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária e definir a base de cálculo dos impostos.
ADI 6.034	Ação Direta de Inconstitucionalidade	É constitucional a incidência do ISS sobre a inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade em qualquer meio. A atividade de "inserir" o material publicitário é um serviço e não se confunde com o serviço de comunicação em si.	Art. 156, III, c/c Art. 146: A LC nº 116/03, ao listar a atividade, cumpriu sua função constitucional de solucionar conflitos de competência, afastando a incidência do ICMS-Comunicação.
ADI 5.764	Ação Direta de Inconstitucionalidade	A atividade de hospedagem (em hotéis, flats etc.) é um serviço complexo e unitário, sujeito integralmente à incidência do ISS. Não é possível separar a "locação" do espaço dos demais serviços para tributá-la de forma distinta.	Art. 156, III: A hospedagem, em sua totalidade, enquadra-se no conceito de serviço de qualquer natureza, conforme definido na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (subitem 9.01).
ARE 882.461 (Tema 816)	Recurso Extraordinário com Agravo	A industrialização por encomenda, quando destinada à posterior comercialização pelo encomendante, constitui	Art. 155, II: Competência dos Estados para instituir o ICMS sobre operações

Ação/Recurso	Tipo de Ação	Tese Firmada	Fundamento Constitucional
		uma etapa do ciclo de circulação da mercadoria e, portanto, está sujeita à incidência do ICMS.	relativas à circulação de mercadorias.
EDResp nº 456.650-PR Súmula nº 334 (STJ)	Recurso Extraordinário com Agravo	Não incide ICMS sobre os atos preparatórios ou atividades-meio de serviços de comunicação, como os prestados por provedores de acesso à internet. Tais atividades são consideradas serviços de valor adicionado, sujeitas, em tese, ao ISS.	Art. 155, II: A incidência do ICMS-Comunicação se restringe ao serviço de comunicação em si, não alcançando atividades meramente acessórias ou preparatórias.

Fonte: o autor.

Assim, a partir da análise da tabela acima, que traz amostras de precedentes judiciais que definiram a incidência tributária de diversas atividades produtivas, é possível constatar quão tênue é a linha entre produtos, serviços e produtos com serviços.

Não bastasse a conflituosa relação do ICMS e do ISS em relação aos seus limites de incidência, agora, mais uma variável surge na relação entre esses impostos para torná-la ainda mais complexa: a economia digital.

Nem o sistema tributário atual, antes da Reforma, nem o sistema definido pela EC nº 18, de 1965, previram a revolução tecnológica que aconteceria. Os sistemas tributários, na tributação pelo ICM/ICMS, sempre estiveram voltados para o modelo de negócios com produtos físicos e centrados na transferência de sua propriedade. Esse descompasso entre os sistemas e a atual realidade do mercado resultou na dificuldade de realizar a tributação de exteriorizações de riqueza não imaginados à época.

Essa desconexão entre o modelo tributário nacional e a realidade dos negócios foi objeto de questionamentos de diversos autores, frente aos problemas decorrentes da tributação. A esse respeito, Alcoforado (2021) enfatizou a inadequada subsunção ao ordenamento jurídico atual, gerando insegurança jurídica[21].

[21] "A rápida evolução tecnológica não é acompanhada por adequada subsunção ao ordenamento jurídico atual, nem por mudanças legislativas tributárias, motivo pelo qual a insegurança jurídica, quanto à incidência dos atuais tributos sobre manifestações de riqueza, advindas do consumo dessas tecnologias, é um dos argumentos dos defensores das principais propostas de reforma tributária, em tramitação no Congresso Nacional: PEC 45/2019 e

De forma semelhante, Pires Filho (2017, p. 10) mostrou atenção a respeito da obsolescência e ineficácia das normas jurídicas com a evolução da sociedade humana na era digital[22].

Por sua vez Castello (2021, p. 104) alerta para a necessidade de os sistemas tributários estaduais se adaptarem às novas atividades econômicas para incidir sobre os novos arranjos de consumo.

A preocupação com a forma de se alcançar os fatos tributáveis e os contribuintes de Castello também é compartilhada por Aires, que tratou sobre a nova forma de se fazer negócios, com a desnecessidade de as empresas estarem próximas fisicamente de seus clientes, afirmando a obsolescência do sistema de tributação internacional (Aires, 2019, p. 17)[23].

Assim, resta clara a inquietação do mundo jurídico com o descompasso entre as normas jurídicas e os modelos de negócio da era da informação.

O problema da tributação em decorrência da falta de conexão entre a exteriorização de riqueza e as hipóteses de incidência dos atuais tributos propiciou o problema da subtributação e falta de harmonização do tratamento tributário dado em entes federativos diferentes, em decorrência da lacuna tributária e sua consequente perda de arrecadação.

Para Conca (2025, p. 262), essa falta de conexão entre novas exteriorizações de riqueza e a legislação atual dos tributos sobre o consumo gera:

> (ii) vácuos legislativos, subtributação e reinterpretação da legalidade (operações que não se enquadrem em conceitos próprios de circulação de mercadorias e prestação de serviços muitas vezes não tributadas, esvaziando a base de incidência tributária, ou acabam sendo objeto de interpretações conflitantes das autoridades fiscais); (iii) falta de harmonização entre o tratamento dado pelos diversos entes federativos (é usual vermos entes federativos utilizarem conceitos diferentes para a mesma atividade, a título de licenciamento de software);

PEC 110/2019, que pretendem criar o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, e o PL 3.887/2020, propensa a instituir a CBS". (Alcoforado, 2021, p. 73)

[22] "O advento da sociedade da informação, marcada pela facilidade de acesso à informação através da utilização de "tecnologia da informação e comunicação – (TIC)", como computadores, internet e tablets, trouxe ao Direito uma imensa problemática a ser enfrentada: acompanhar o processo de evolução da sociedade humana na era digital, de modo a não ficar obsoleto, de modo a que as normas jurídicas não percam eficácia perante o modelo da sociedade atual". (Pires Filho, 2017, p.10)

[23] "O grande drama que incide sobre a tributação das empresas assenta no facto de que o sistema de tributação internacional se tornou há muito tempo obsoleto (pois está alicerçado num conceito de proximidade entre as empresas e os clientes sendo para isso necessário uma forte presença física nesse país) e as atualizações que têm vindo a ser feitas não estão em consonância com os modelos de negócios atuais. Isto acontece pois os mercados atualmente, possuem uma realidade completamente diferente de outrora, isto é, são conduzidos tendo em vista a maximização dos proveitos". (Aires, 2019, p. 17)

Essa provável perda de arrecadação, em contraposição aos sistemas de IVA de base ampla, se mostra ainda maior no Brasil, onde há uma divisão da competência tributária, e que só será mitigada com a entrada em vigor do IBS e da CBS.

A respeito do problema da divisão da tributação do consumo no Brasil, Castello (2021, p. 105) afirma que:

> Essa dificuldade trará problemas arrecadatórios para os países que cobram IVAs sobre uma base de incidência ampla, mas será ainda mais traumática para o Brasil, dada a repartição da competência para cobrar os impostos sobre o consumo. É por isso que, diante do impacto dos arranjos de consumo do século XXI sobre o sistema tributário, Veitzman afirma que "a reforma tributária brasileira será cunhada, a fórceps, em razão do surgimento de tecnologias disruptivas".

Fossati e Mcclaskey (2022, p. 172), externando um problema global, também trataram da "desconexão" entre o modelo de negócio da economia digital e as normas tributárias:

> Diante dessas alterações estruturais é inevitável a ocorrência de certa desconexão entre o funcionamento do mercado e as normas tributárias, ou seja, a ocorrência de um vazio regulatório e, consequentemente, de prejuízo ao desenvolvimento socioeconômico dos diferentes países que dependem da receita tributária para a persecução de objetivos coletivos. Dentre as inúmeras causas da complexa problemática tributária global destaca-se a flexibilidade proporcionada pela digitalização dos negócios da economia contemporânea. Por meio de atividades desenvolvidas cada vez mais pela internet, os negócios ultrapassam as fronteiras territoriais sem se sujeitarem às jurisdições dos distintos países, o que deflagra a denominada erosão da base fiscal (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015)

A OCDE, em razão dos problemas advindos da economia digital concluiu que "as novas formas da economia digital são uma ameaça a arrecadação dos estados" (Dias Júnior, 2019, p. 14).

Dessa forma, para superar a ameaça à arrecadação dos estados e harmonizar com a nova realidade econômica o ordenamento jurídico precisa acompanhar a transformação das relações sociais e econômicas. Para tanto, é necessário ajustar as suas hipóteses de incidência, atualizando-as para alcançar o modelo de negócio da economia digital e criar instrumentos e procedimentos para identificar os fatos tributáveis nessa nova economia.

Ressalte-se que o ICMS, antes mesmo da eclosão da economia digital já vinha sofrendo com a servitização[24] da economia, com a preponderância do valor agregado dos serviços sobre o das mercadorias.

A servitização da economia e sua repercussão sobre o modelo constitucional de tributação anterior a Reforma Tributária enfatizou o problema da falta de unicidade da base

[24] Sistema produto-serviço. Mudança da venda exclusiva de produtos, para a oferta de produtos e serviços, com maior agregação de valor nos serviços.

tributável (base ampla), pois, não permite a necessária flexibilidade do sistema para se adaptar à realidade econômica e sua evolução.

A economia digital com a servitização da economia e a falta de flexibilidade do sistema tributário erodiu os limites entre o que é bem e serviço, gerando disputas sobre as competências tributárias.

Para Castro e Silva e Vasconcelos (2025, p. 175):

> Diferentemente da década de 60 do século passado, hoje é praticamente impossível distinguir mercadoria de serviço para satisfazer as necessidades do consumo moderno, como demonstram os onipresentes telefones celulares, bens corpóreos (mercadoria) que só têm funcionalidade quando dotados de um software (serviço).

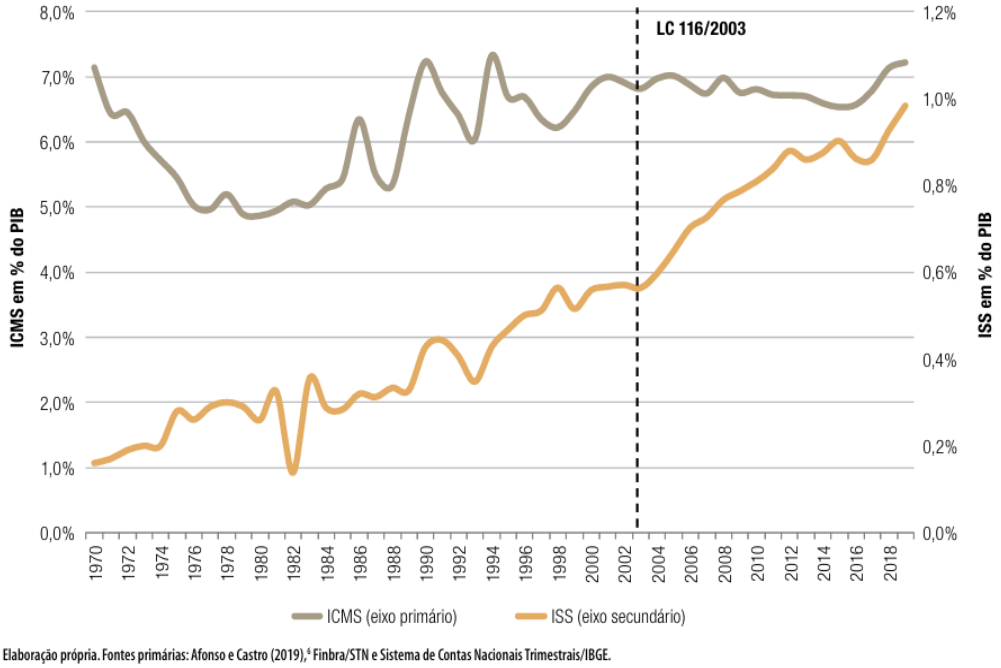
Sobre essa situação Afonso, Lukic e Castro (2018, p. 1011) já alertavam:

> Evidências estatísticas aqui apresentadas comprovam a hipótese desenvolvida no presente estudo: a obsolescência do ICMS estadual. **Sua principal base de cálculo (o valor adicionado na indústria e na agricultura) tem tendência decrescente diante na economia moderna, enquanto os serviços, já majoritários e crescentes na formação do produto, contribuem apenas indiretamente para a arrecadação do imposto (através dos insumos)**. (...) As contradições nas quais está mergulhado revelam a derrocada do ICMS como forma de tributar o consumo. (grifou-se)

No mesmo sentido, Castro (2020, p. 29), economista e consultor da Frente Nacional de Prefeitos, faz conhecer que entre os prefeitos dos municípios, o ISS é tratado como o "imposto do futuro", pois, "incide sobre uma base que cresceu muito nos últimos anos e que tende a crescer ainda mais com as possibilidades abertas pela economia digital". Assim, defendeu a manutenção do ISS, sem necessidade da reforma tributária, pois, para ele, o ISS teria crescimento superior ao ICMS e que eventual junção dos dois impostos em um IVA comum seria prejudicial aos municípios.

Segundo o levantamento de Castro a evolução histórica do ICMS comparado com o ISS demonstra a ampliação do ISS na participação do PIB em comparação com o ICMS.

Figura 1 - Evolução histórica do ICMS e do ISS em % do PIB - 1970-2019

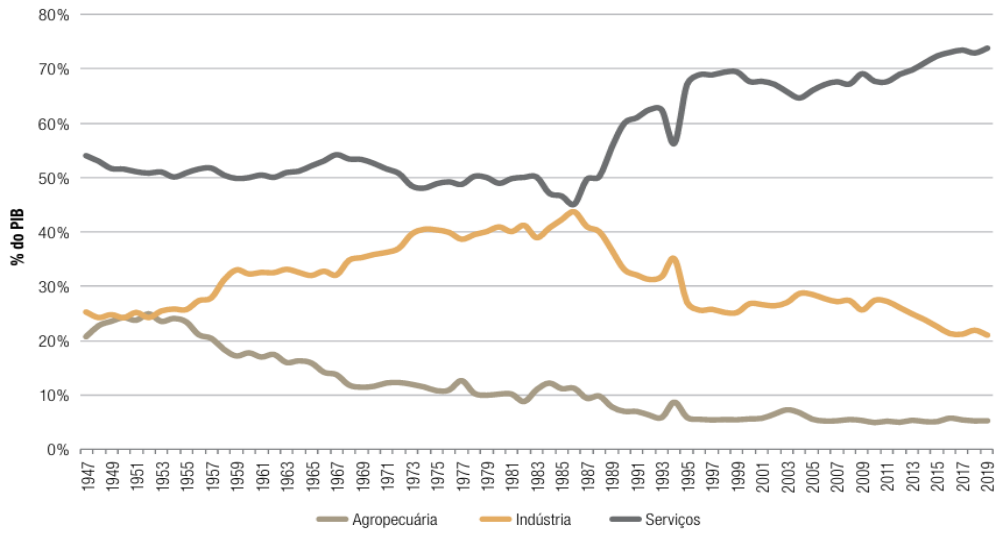


Elaboração própria. Fontes primárias: Afonso e Castro (2019),[4] Finbra/STN e Sistema de Contas Nacionais Trimestrais/IBGE.

Fonte: Castro (2020, p. 27)

Essa situação de ampliação da participação relativa do ISS sobre o PIB brasileiro seria decorrente da ampliação da atividade econômica dos serviços frente a indústria e a agropecuária. Assim, há uma confirmação do aumento da prestação de serviços frente às demais atividades econômicas.

Figura 2 - Evolução histórica da participação dos grandes setores no PIB - 1947-2019



Elaboração própria. Fontes primárias: *Estatísticas do século XX*/IBGE e Sistema de Contas Nacionais/IBGE.

Fonte: Castro (2020, p. 28)

Em contraponto, Gobetti (2021, p. 22), questiona a alegada perda de importância do ICMS frente ao ISS, sustentando que "pela ótica da arrecadação efetiva, seja pela ótica da base de arrecadação, verifica-se que as dinâmicas do ISS e do ICMS se aproximaram nos últimos anos", não se podendo deduzir que a unificação das incidências dos impostos prejudicaria os municípios.

Inobstante o debate econômico, reconhece-se que a economia digital teve impacto negativo para o ICMS.

Especificamente em relação ao ICMS e a economia digital, Afonso, Lukic e Castro (2018, p. 1011), tratando os diversos fatores que impactam a participação do ICMS sobre a receita dos tributos, enfatizam a importância da nova economia sobre a arrecadação do ICMS:

> **Na era da revolução digital, em que mercadorias cedem lugar a serviços, e estes, por sua vez, são cada vez mais substituídos pelos negócios envolvendo direitos intangíveis, não há a menor perspectiva de que o ICMS volte a ser o importante e grande imposto do sistema tributário nacional**. Sem uma visão estratégica e sem ousar nas proposições, não há hipótese de os estados recuperarem o papel de protagonistas nos processos de descentralização fiscal e política que já tiveram no passado recente, ao menos enquanto continuarem presos a um imposto obsoleto como o ICMS. Os conflitos na federação se tornaram inevitáveis e parecem irreversíveis diante da falta de mínima articulação e coesão entre os estados.
> **Sem uma radical transformação do ICMS para que se torne finalmente um amplo e nacional imposto sobre valor adicionado, será mantido o status quo de flagrante obsolescência deste imposto. O pior é que esse processo significa não apenas uma diminuição da importância de tal imposto dentro do sistema tributário**, mas também um desequilíbrio federativo em desfavor dos estados, que ocupam um lugar cada vez mais marginal dentro da Federação brasileira. (Afonso; Lukic; Castro, 2018, p. 1011) (grifo nosso)

Importante reiterar a ideia de que na era da informação, os serviços (e a filosofia da fruição de uma utilidade em detrimento da aquisição de um bem) estão tomando lugar das mercadorias, que, por sua vez estão sendo substituídas por direitos intangíveis, que não se inserem na hipótese de incidência do ICMS, o que afeta negativamente sua arrecadação e a participação proporcional nos impostos arrecadados.

Fossati e Mcclaskey (2021, p. 157), em estudo sobre a regulação tributária da economia digital, analisando a legislação tributária para verificar o seu grau de adequação frente às demandas dessa nova economia, constataram que a:

> ... aparente incerteza quanto às nuances das atividades da economia digital abriu espaço para conflitos de competência tributária entre os estados, o Distrito Federal e os municípios, como se verifica, claramente, no tópico 2.15, referente a softwares. Com o processo de junção de serviços e indústria no cenário da economia digital — o que se denomina como servicizacão ou servitização da economia, observa-se um aparente esvaziamento da competência dos estados e do Distrito Federal para a tributação dos novos bens e serviços da conjuntura digital, por meio de ICMS, o que parece contribuir para o agravamento da guerra fiscal.

Sobre a inadequação das atuais hipóteses de incidência à economia digital, importante analisar os dispositivos da CF/88. Enquanto aos estados e ao Distrito Federal compete o ICMS 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", aos municípios cabem cobrar impostos sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".

Por sua vez, a regulamentação do ICMS e do ISS se deu pelas Leis Complementares nº 87, de 13 de setembro de 1996, e nº 116, de 31 de julho de 2003.

A LC nº 87/1996[25] estabeleceu que o ICMS não apenas incide sobre "operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares", mas também sobre o serviços de comunicação "por qualquer meio" e dos serviços não compreendidos na competência dos municípios quando tiver o fornecimento de mercadorias ou do fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao ISS, ou quando a lei complementar expressamente o sujeitar à incidência do ICMS.

Assim, a LC nº 87/1996 prevê não apenas a incidência sobre a circulação de mercadorias e da energia elétrica, mas também, sobre alguns serviços.

Quanto ao ISS, a LC nº 116/2003 prescreve que tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da sua lista, ainda que o serviço seja proveniente do exterior ou lá tenha se iniciado[26].

Economistas, como Gobetti (2021, p. 25), alertam que a fragmentação da base de serviços entre o ISS e o ICMS na economia digital favorece as grandes empresas do setor de

---

[25] Art. 2° O imposto incide sobre:
I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
(...)
III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
(...)
§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

[26] Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.
§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.
(...)
§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. (Brasil, 1996)

informação, pois, a alíquota do ISS é comparativamente mais baixa. Essa situação é ainda mais agravada quando a empresa é do exterior, em razão da não incidência cumulativa.

Como se observa das normas e da doutrina, o arcabouço do ICMS previsto na Constituição e na Lei Complementar não está adequado aos novos modelos de negócio, o que reflete no esvaziamento da sua incidência.

Para demonstrar essa inadequação, de forma exemplificativa, serão apresentados alguns produtos/atividades econômicas vinculados à economia digital e seu impacto na tributação do ICMS ou do ISS.

2.3 A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE

Dentre os inúmeros produtos e/ou serviços surgidos da revolução tecnológica está o *software*. Ao tratar de software, não se está falando de computadores, celulares etc., mas sim de veículos, geladeiras, máquinas de lavar, televisões, aspirador de pó e vários eletrodomésticos inimagináveis, produtos que contém software embarcados.

A mudança de valoração, do físico para o intangível, já era ressaltada por Schwab (2016, p. 85):

> Em quase todas as indústrias, as tecnologias digitais criaram **novas formas disruptoras de combinar produtos e serviços** – e, nesse processo, **dissolveram as fronteiras tradicionais entre as indústrias**. Na área automotiva, **o carro agora é um computador sobre rodas, sua parte eletrônica representa aproximadamente 40% do custo de um carro**. A decisão da Apple e do Google de entrar no mercado automotivo mostra que uma empresa de tecnologia pode agora se transformar em uma empresa automobilística. **No futuro, com a mudança do valor para os componentes eletrônicos, a tecnologia e o licenciamento de software podem revelar-se estrategicamente mais vantajosos do que a fabricação do carro em** si. (grifo nosso)

Em seus primórdios, quando não se falava em *software* embarcado, mas, naquele disponibilizado por meio físico ou digital, existia uma divergência de entendimento sobre qual imposto incidiria sobre ele, se o ICMS ou o ISS.

Após inúmeras e dispares manifestações doutrinárias ou jurisprudenciais, o STF, conforme julgamento do RE 176.626/SP, definiu que o *software* sofria a incidência de diferentes impostos, dependendo de sua natureza, se produzido por encomenda (serviço) ou se feito de forma padronizada (denominada de "prateleira", mercadoria). Na primeira hipótese, sofria a incidência do ISS, enquanto, no segundo caso, incidia o ICMS.

A decisão do STF no mencionado RE 176.626/SP, se deu da seguinte forma:

> **Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. 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**.(Brasil, 1998) (grifo nosso)

Segundo o julgamento do RE 176.626, no *software* que fosse produzido em série e comercializados no varejo haveria a materialização do produto, caracterizável como mercadoria e, portanto, tributável pelo ICMS.

Por outro lado, sobre o "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador", por não se tratar de um bem, seria tributado pelo ISS.

O posicionamento do STF enfatizou a distinção entre obrigação de dar (circulação de mercadoria, portanto incidindo o ICMS) e a obrigação de fazer (tributável pelo ISS).

Esse entendimento permitiria a distribuição da competência da tributação do *software* entre os estados e o Distrito Federal e os municípios.

Com fundamento nesse posicionamento da jurisprudência, o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, por meio do Convênio ICMS 106/2017, que disciplinou "os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados", estabelecendo que:

> Cláusula primeira. As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, **que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio**.
> Cláusula segunda. As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS. (Confaz, 2017) (grifo nosso)

De acordo com o mencionado Convênio ICMS, programas, jogos e arquivos eletrônicos (áudio, vídeo etc.), padronizados, ainda que tenham sido adaptados ou passiveis de serem adaptados, comercializados eletronicamente, seriam tributados pelo ICMS e deveriam obedecer às suas regras.

Basicamente, o Convênio regulamentava a tributação dos *softwares* e demais arquivos eletrônicos padronizados pelo ICMS, tendo como fundamento o *distinguish* efetuado pelo STF no RE 176.626/SP.

Contudo, com a evolução tecnológica, deixou de existir o "corpus mechanicum" (objeto físico) da criação intelectual, pois os *softwares* passaram a ser disponibilizados diretamente da internet. Além disso, em decorrência da mudança do modelo de negócios, os *softwares* deixaram de ter suas licenças de uso cedidas indefinidamente, para serem apenas disponibilizadas temporariamente por meios de assinatura. Assim, os *softwares* tiveram a sua natureza imaterial reforçada.

Em uma mudança de compreensão sobre o tema, com o julgamento das ADIs nº 1.945 e 5.659, o STF alterou seu entendimento sobre a tributação do *software* definindo a incidência apenas do ISS sobre comercialização. Com ela foi superada a dicotomia entre as obrigações de dar e de fazer.

Em razão de sua importância, colaciona-se trechos da ementa do acórdão das ADIs nº 1.945 e 5.659[27]:

---

[27] "Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1. Consoante a jurisprudência da Corte, o ICMS-comunicação "apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98" (RE nº 570.020/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux). 2. Os critérios para a fixação da margem de valor agregado para efeito de cálculo do ICMS em regime de substituição tributária progressiva devem ser disciplinados por lei estadual, em sentido formal e material, não sendo possível a delegação em branco dessa matéria a ato normativo infralegal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária. 3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. 4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-a-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões "adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura" e "ainda que preparatórios", constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei. 8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento." (Brasil, 2021)

> Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. **Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão**.
> (...)
> 3. **A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades**.
> (...)
> **É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software.**
> (...)
> 6**. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-a-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS**. (Brasil, 2001) (grifo nosso)

Com essa decisão, ressaltou-se a irrelevância da forma de aquisição do *software*, seja por meio físico ou por meio eletrônico (*download*, streaming etc.), assim como, se ele foi feito sob encomenda ou padronizado. Também se findou a dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. A decisão enfatizou a relevância do trabalho humano para caracterizá-lo como uma prestação de serviço com incidência do ISS.

Em crítica sobre a atualidade da decisão do STF, Antônio Alcoforado observa que:

> A problemática, discutida na ADI 1945, foi ajuizada em 1999, época na qual o usuário adquiria definitivamente um software. Nesta perspectiva, considerando as premissas estabelecidas neste artigo, tais operações deveriam sofrer a incidência do ICMS, desde que não elaboradas para determinado usuário (personalizadas, sujeitas ao ISS), independentemente se existia suporte físico (disquete, CD, DVD) ou se houve download.
> Assim, **o julgamento do STF, concluído em janeiro de 2021, discutiu uma realidade fática inexistente, atualmente, nos quais a aquisição definitiva do bem imaterial (software) foi substituída pelo direito de dispor do seu uso**, por tempo determinado, via acesso às nuvens, por meio do *software as a service* – SaaS. (Alcoforado, 2021, pp. 83-84, grifo nosso)

Segundo o Autor, a decisão do STF estaria descontextualizada do momento, visto que o *software* é disponibilizado, não como um bem, mas, mediante a cessão de um direito de uso ou licenciamento.

O novo entendimento do STF tem reflexo não apenas no caso específico dos *softwares* utilizados em computadores (celulares etc.), mas, principalmente pela sua incorporação nos eletrônicos mais comuns, eletrodomésticos e até veículos. Pois, no caso das operações mistas (*hardware* e *software*) à medida que o *software* participa com a maior parte do valor agregado desses bens, o software será tributável pelo ISS e menos pelo ICMS, provocando uma participação maior da competência municipal e menor dos estados.

Inobstante não se tenha encontrado dados estatísticos sobre a evolução da arrecadação de ICMS e ISS em produtos ou serviços digitais, empiricamente, é possível deduzir que com a transição do modelo de propriedade para o de fruição de uma utilidade, cada vez mais o valor agregado dos produtos físicos será decorrente de *softwares* ou bens intangíveis.

Como afirmado, embora não se tenham dados objetivos sobre a evolução da arrecadação dos dois tributos sobre o consumo, a reiteração dos questionamentos sobre o limite entre a incidência do ICMS e do ISS[28] permite inferir a importância de sua discussão.

2.4 A TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING*

Outra comodidade posta à disponibilidade do consumidor e que surgiu como produto da economia digital, com reflexo nas competências tributárias dos estados é o streaming.

O *streaming* é uma forma de distribuição de conteúdo audiovisual (som, vídeo, imagens) mediante o fluxo de informações digitais em que não há a baixa integral de seus dados. O *streaming* substituiu a aquisição de músicas e vídeos (inicialmente por meio físico – cassetes, discos de vinil ou óticos – e depois por *download*).

Para o Superior Tribunal de Justiça – STJ, segundo o julgamento do REsp n. 1.559.264/RJ:

> **Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo**. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. O streaming é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução. (Brasil, 2017, grifo nosso)

[28] "**Diversos precedentes** da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia)". (DI 5659 MG 0001289-83.2017.1.00.0000) (grifou nosso)

Em razão de sua natureza, que consiste em uma disponibilização temporária de conteúdo audiovisual aos usuários, dentro dos limites da licença (período de assinatura ou de disponibilização), o *streaming* é compreendido como uma cessão temporária do direito de uso.

A mudança tecnologia permitiu o surgimento do modelo de negócio do *streaming*, praticamente pôs fim à circulação física de fitas cassete, discos, CDs, DVDs etc., seja através da aquisição de um produto ou do seu aluguel.

Em decorrência da ampliação da relevância do mercado de *streaming*, por pressão dos municípios, foi editada a LC nº 157/2016, que alterou a LC nº 116/2003 (a norma geral do ISS) para incorporá-lo à lista dos serviços tributáveis pelo ISS. Assim, o streaming passou a constar do item 1.09 da lista de serviços:

> 1.09 –Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Por sua vez, os estados procuraram tributar parcela desse novo mercado, editando, por meio do CONFAZ, o Convênio ICMS 106/2017. Esse Convênio ICMS objetivava regulamentar "as operações com bens e mercadorias digitais" (*softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos e arquivos eletrônicos), "comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados"[29].

Aqui, destaca-se a impropriedade da instituição de hipótese de incidência por meio de convênio, quando deveria se dar por meio de lei em sentido estrito, i.e., lei complementar.

Em razão desse conflito, a doutrina divergiu sobre qual imposto incidiria sobre o streaming ou se sequer haveria incidência de tributação, por atipicidade.

Para Rosenblatt e Ludmer(2019), o streaming seria uma prestação de serviço de telecomunicações na qual deveria incidir o ICMS, portanto, de competência estadual.

Por outro lado, Grupenmacher (2016) e Alcoforado (2021) defendem que o fato não é tributável, por não se adequar à hipótese de incidência do ICMS ou do ISS.

Grupenmacher (2016) foi enfática sobre a não incidência do ICMS e do ISS:

---

[29] **Cláusula primeira** As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.
Cláusula segunda As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS. (Confaz, 2017)

> Não temos qualquer dúvida de que os contratos de *streaming* não se subsumem à definição de serviço para fins de incidência de ISS e, portanto, não se inserem na materialidade do referido imposto.
> (...)
> Ressalvamos ainda que os contratos de streaming não se subsumem também à materialidade do ICMS-Comunicação, uma vez que não há relação comunicativa entre o cedente e o cessionário, ou seja, entre a empresa que disponibiliza o conteúdo e o assinante que o contrata. Acreditamos que tal premissa se aplica por igual às empresas concessionárias de TV por assinatura, cujo contrato, igualmente, não contempla a prestação de serviço de comunicação, já que o cessionário (assinante) não se comunica com a empresa contratada para transmissão de programação televisiva, apenas recebe os sinais com o conteúdo contratado.

Ao final, o STF definiu, tomando por base a Lei Geral de Telecomunicações, que o streaming é um serviço de valor adicionado – SVA[30], sobre o qual deve incidir o ISS, de competência municipal.

A distinção entre serviço de comunicação e o SVA é que aquele em que é fornecido o meio para troca de mensagens (informações, dados) entre interlocutores determinados (emissor e receptor), enquanto no SVA, a rede de comunicação é apenas um suporte para a execução de uma atividade que cria uma nova utilidade, que, no caso, é o streaming.

No julgamento da ADI nº 5.958, que questionava o Convênio ICMS nº 106/2017, a Ministra Cármen Lúcia, relatora, entendeu pela perda de sua eficácia jurídica nos seguintes termos:

> [...]12. Portanto, havendo este Supremo Tribunal decidido, em controle abstrato, que, pela interpretação constitucional do art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996, não incide Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços -ICMS em licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, fica prejudicado o pedido deduzido nesta ação direta de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução do texto, daquele preceito legal. [...]13. Deve ser realçado, quanto ao Convênio n. 106/2017 do Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz, também questionado nesta via, que, embora não tenha sido objeto expresso da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659, perdeu a sua eficácia jurídica desde daquele julgamento, por se tratar de ato regulamentador do art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996, editado com base na interpretação tida como inconstitucional por este Supremo Tribunal. **Não há dúvida sobre a caducidade do Convênio n. 106/2017 do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz desde o julgamento da**

[30] Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997:
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.
(…)
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. (Brasil, 1997)

> **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659 (Relator o Ministro Dias Toffoli), cabendo remarcar, ademais, que a Administração Pública submete-se aos efeitos erga omnes**. (Brasil, 2021) (grifo nosso)

Diante dessa decisão, ficou pacificado o entendimento que o streaming é tributado pelo ISS, afastando qualquer incidência do ICMS.

2.5 A TRIBUTAÇÃO DOS CRIPTOATIVOS (TOKENS)

Além da tributação sobre os *softwares* (ou suas licenças) e o streaming, em face do desenvolvimento tecnológico, existem outras atividades que chamam a atenção em razão de sua importância econômica, dentre as quais os ativos virtuais.

Não se trata aqui de perquirir sobre direitos intangíveis (como marcas, patentes, direitos autorais, conhecimentos técnicos, fundo de comércio, carteira de clientes etc.) que tem efeitos no mundo tangível, mas, de bens intangíveis que somente existem no mundo virtual, muito embora também existam os tokens que representam digitalmente direitos sobre um ativo tradicional.

Para garantir a não-fungibilidade e o valor de um bem virtual ou para a representação virtual de direitos sobre um ativo tradicional, há o processo de tokenização desse direito.

De forma geral, existem diversos tipos de tokens, porém, os mais comuns são: token utilitário, token de pagamento; token de ativo e tokens não-fungíveis (NFT).

Os tokens de pagamento funcionam como dinheiro eletrônico e são utilizados para transferência de capital. Os tokens utilitários servem para conceder aos seus titulares acesso a produtos ou serviços. Já os tokens de ativos representam à propriedade de ativos existentes. Por fim, as NFTs são formas de representar ativos únicos, específicos e exclusivos. De forma geral, os tokens também são chamados de criptoativos[31].

Cunha (2024, p. 26) faz um destaque necessário: as NFTs são mais do que as conhecidas artes digitais:

> No mundo das Blockchains não permissionárias, os NFTs são hoje muito associados à arte digital e comunidades digitais, como Bored Apes e Punks, talvez, os mais conhecidos. Mas a verdade é que há um oceano de coisas não fungíveis e que podem ser representadas em Blockchains, via NFTs.
> No caso do dinheiro, sempre estaremos falando de tokens fungíveis, ou simplesmente tokens.[32]

[31] "cunhou-se o termo "criptoativo", para representar todas as realidades que envolvem esses ativos virtuais; de criptomoedas a tokens" (Piscitelli, 2021, p. 539).
[32] "Tokens: São unidades digitais de valor emitidas em Blockchains. Aqui estão todos os casos de tokens fungíveis. Eles representam um ativo ou uma utilidade e podem ser usados para diversos fins, como representar o dinheiro, ações de uma empresa ou pontos de fidelidade.

A tokenização consiste, segundo Cunha (2024, p. 31) no "processo de converter direitos sobre um ativo em um token digital de uma blockchain". Para ele, a tokenização pode ser utilizada para representar no mundo virtual ativos tradicionais (imóveis, ações, obras de arte, dinheiro) ou intangíveis, como a propriedade intelectual.

A tokenização é o processo de converter direitos de um ativo em um token digital que pode ser movido, registrado ou armazenado em um sistema de blockchain.

A crescente desmaterialização dos ativos evidencia como as construções coletivas em torno de valores abstratos permitem a existência de bens intangíveis no ambiente digital. Nesse contexto, a tecnologia blockchain emerge como uma solução eficaz, quando do surgimento do Bitcoin, ao possibilitar a realização e o registro de transações de valor entre partes desconhecidas de modo seguro, imutável e descentralizado.

As propriedades inerentes à transferência de titularidade, imutabilidade e segurança proporcionadas pelos sistemas de tokenização delineiam um cenário propício para a desintermediação dos mercados financeiros, especialmente no contexto dos valores mobiliários já desmaterializados. Tal avanço favorece uma ampliação do acesso global a produtos financeiros e investidores, promovendo a internacionalização das operações e a democratização do mercado.

Enfim, os tokens podem representar ativos tangíveis e intangíveis. No caso dos ativos tangíveis, eles podem criar uma representação digital com garantia de segurança.

Na tributação pré-reforma tributária, os criptoativos são considerados bens (art. 83 do Código Civil)[33] e em caso de sua valorização devem ser tributados pelo Imposto de Renda, como ganho de capital. Não há incidência de tributos sobre o consumo nessa situação, tratando-se de uma lacuna de competência de estados, Distrito Federal e municípios.

Assim, os NFTs em si não seriam alcançados pelos tributos sobre o consumo, porque, eles são apenas uma espécie de um título representativo de um bem, não sendo capaz de alterar a sua natureza e, consequentemente, a incidência dos tributos sobre ele, como afirmou Przepiorka (2025, p. 207):

> (...) Isso porque há que venha sustentando que a inclusão de um ativo ou de um direito que tenha sido tokenizado teria o condão de alterar a incidência tributária. Com efeito

NFTs (Non-Fungible Tokens) ou Tokens Não Fungíveis: São um tipo especial de token que representam algo único, diferentemente de tokens fungíveis, onde cada token é igual a outro. NFTs podem representar qualquer coisa digital que seja única, como arte, itens colecionáveis, música, vídeos, entre outros. Cada NFT tem informações distintas e metadados que os tornam intransferíveis, garantindo autenticidade e prova de propriedade na Blockchain." (Cunha, 2024, p. 25)

[33] "Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais: (...) III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações." (Código Civil, Brasil, 2002)

> “analisar a operação sob a perspectiva formal do NFT resultaria em prestígio à forma em detrimento da substância, o que, a nosso ver, não parece ser a premissa adequada par delimitar as incidências tributárias”.
> Contudo, esse posicionamento desconsidera a própria definição de NFT como um “certificado de autenticidade para um objeto, real ou virtual”. Com base nessa mesma definição, Daniel de Paiva Gomes e Eduardo de Paiva Gomes são assertivos ao afirmar que “NFTs são envelopes que podem conter direito ou referencia a fruição a futuros bens/mercadorias e/ou serviços, renovando o famigerado conflito de competência entre o ICMS e ISS em operações com novas tecnologias. Como visto, trata-se de mera roupagem, que, a despeito de dar maior dinamismo comercial, não altera a qualificação da operação subjacente para fins de tributação.

De forma breve, em consonância com o entendimento de Przepiorka a respeito da natureza jurídica dos criptoativos, se eles se constituem de “bens”, “serviços” ou têm natureza “sui generis”, defende-se que eles devem ser tributados de acordo com a característica do bem jurídico representado por eles. Ou seja, a melhor eles têm natureza jurídica “sui generis”.

Abaixo, traz-se uma tabela com a análise da tributação sobre criptomoedas em face de diversos impostos da União, estados e municípios.

Tabela 2 – Análise da tributação das criptomoedas IR, IOF, ICMS, ISSQN e ITCMD

ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DAS CRIPTOMOEDAS IR, IOF, ICMS, ISSQN E ITCMD				
CARACTERISTICAS DA CRIPTOMOEDA	**ESPÉCIES TRIBUTÁRIA**	**HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA**	**PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA TRIBUTAÇÃO**	**INCIDENCIA**
Existência virtual; Criação por usuários; Criação descentralizada de e ausente de Governo de Estado; Armazena detalhes de cada transação no Blockchain; Ausência de taxas ou taxas baixas em transações; Bem móvel; Infungível; Não é moeda.	(IR) Imposto de Renda Pessoa Física ou Jurídica	Art. 43 do CTN - o IR de competência da União, incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda - produto do capital, do trabalho, acréscimos patrimoniais.	Sim, ao auferir renda.	Sim, desde que declarado o investimento e houver a aferição de renda.
	(IOF) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros	O art. 63 do CTN o IOF de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro.	Não, o bitcoin não é considerado moeda pela legislação nem valor mobiliário pela CVM.	Não.
	(ICMS) Imposto sobre a circulação de mercadoria e serviços	O Convênio 106 de 2017 ampliou o conceito de mercadoria para regulamentar a sua incidência abrangendo não só a circulação física de mercadorias como também a circulação digital para caracterização do fato gerador e cobrança do ICMS.	Considerando a ampliação do conceito de mercadoria pelo Convênio 106/2007, querem tributar como se mercadoria digital fosse, contudo não o é.	Não
	(ISSQN) Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza	LC 116/03 - O ISS de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.	Não, pois não é serviço e para a incidência do imposto o serviço deve estar previsto na Lista anexa à lei complementar nº 116/2003.	Não.
	(ITCMD) Imposto sobre a Transição Causa Mortis e Doação.	Art. 155, inciso I da CF, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doação, de qualquer bens ou direitos.	Sim, tendo em vista a criptomoeda ser caracterizada como um bem incorpóreo, móvel e infungível, incidindo no momento da transmissão causa mortis ou doação.	Sim.

Fonte: Abreu (2018)

Pela tabela acima, é possível constatar que as criptomoedas são tributáveis pelo Imposto de Renda, desde que tenha havido a aferição de renda. Por seu turno, também há incidência do ICD porque ela é um bem a ser transmitido.

Porém, as criptomoedas, como bens (ativos) digitais, não sofrem a incidência do ICMS ou do ISS porque não se caracterizam como mercadoria ou serviço.

Inobstante se tratar de um bem, não caraterizável como mercadoria, o Convênio ICMS 106/2017 tentou, assim como em relação aos *softwares*, fazer incidir o ICMS sobre os tokens. O mencionado Convênio chegou a estabelecer as hipóteses de incidência, seu momento e os sujeitos passivos.

Contudo, em face da ADI nº 5.659, reafirmada pela ADI nº 5.958, o Convênio ICMS 106/2017 foi considerado inconstitucional.

2.6 A TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE INTERMEDIAÇÃO NO IBS E NA CBS

A ascensão da economia digital tem modificado a forma como indivíduos e empresas produzem, consomem e interagem economicamente. Um dos fenômenos desse novo modelo é a economia compartilhada (*sharing economy*), que se caracteriza por modelos de negócio baseados no acesso temporário a bens e serviços em vez da sua posse permanente. É a fruição de uma comodidade ou experiência decorrente da disponibilização de um bem.

A economia compartilhada configura-se como um arranjo socioeconômico fundamentado na utilização conjunta de recursos subutilizados, sejam estes de natureza física (como veículos, imóveis e ferramentas) ou imaterial (como softwares ou bens imateriais). Tal dinâmica é predominantemente viabilizada por meio de plataformas digitais, as quais desempenham o papel de intermediadoras e na monetização de ativos ociosos de terceiros, entre oferta e demanda. Exemplos emblemáticos desse fenômeno incluem serviços como Airbnb, Uber, BlaBlaCar e OLX, entre outros.

A utilização dos recursos tecnológicos permite o surgimento dessa economia, que faz a intermediação e gestão de fornecedores de bens e serviços e os consumidores.

A economia compartilhada, segundo Fossati e Mcclaskey (2021, p. 24), pode ser chamada de "plataformas digitais, mercados de comunidade, economia compartilhada ou de aplicativos, conforme se prefira denominar".

Mas, o que são as plataformas digitais? Plataformas digitais são empresas que fazem a intermediação eletrônica entre fornecedor ou vendedor e os seus consumidores, cuidando de todo o processo gerencial e logístico:

> Essas plataformas podem ser geralmente descritas como aquelas que permitem que grupos de clientes (normalmente compradores e vendedores) interajam diretamente e realizem transações por meio do uso de tecnologia da informação. Esses atores têm estado no centro do crescimento explosivo do comércio online nos últimos anos. Jurisdições que incluíram tais atores na cobrança de IVA/GST sobre vendas online, ou que estão considerando fazê-lo, têm usado diversos termos para denominá-los, incluindo: "plataformas", "mercados (online)" ou "intermediários".[34](OCDE, 2019, p. 26, tradução nossa)

No contexto da economia compartilhada, a intermediação digital e o caráter *peer-to-peer* (P2P) das transações apresentam desafios relevantes na identificação do sujeito passivo,

[34] These can generally be described as the platforms that enable groups of customers (typically buyers and sellers) to interact directly and to enter into transactions, through the use of information technology. These actors have been at the heart of the explosive growth of online trade over recent years. Jurisdictions that have enlisted such actors in the collection of VAT/GST on online sales, or that are considering doing so have used several terms to denominate these actors, including: "platforms", "(online) marketplaces", or "intermediaries".

na definição da base de cálculo e na determinação da jurisdição competente para o recolhimento dos tributos.

Entre as principais questões envolvidas, destacam-se:

1) o desenquadramento do modelo tributário tradicional, pois, os prestadores de fato do serviço na economia compartilhada são pessoas físicas ou microempreendedores, gerando dúvida sobre a incidência de qual tributo;

2) a localização da prestação de serviço, para fins de incidência de qualquer tributo;

3) qual a sujeição tributária da plataforma, na qualidade de responsáveis ou substitutas tributárias, considerando que são elas que viabilizam a transação ou prestação de serviço, embora não a façam diretamente.

Destaca-se que as plataformas de serviços de intermediação por meios digitais, por sua própria natureza, refletem uma prestação de serviço, tributável pelo ISS.

No caso das plataformas digitais de vendas de mercadorias – *marketplaces*, como o Mercado Livre, Amazon, Magazine Luiza e tantos outros, eles não são considerados contribuintes do ICMS, e nem podem, pois, como já constatado prestam apenas o serviço de intermediação.

Muito embora as plataformas prestem um serviço de intermediação, o Convênio ICMS 106/2017, em sua cláusula quarta, tentou caracterizá-las como contribuintes do ICMS nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, o que fracassou em razão do reconhecimento de sua ineficácia jurídica pelo STF (ADI 5958).

Porém, alguns estados, como o Rio de Janeiro, Bahia, Ceará, Paraíba e Mato Grosso estão instituindo legislação para atribuir às plataformas a responsabilidade tributária pelo imposto não pago ou descumprimento das obrigações acessórias das lojas que vendem por seu intermédio, independentemente da natureza dos produtos.

No Rio de Janeiro, em decorrência da instituição da responsabilidade tributária por lei estadual sem prévia lei complementar federal, a lei foi questionada judicialmente no Tribunal de Justiça.

O caso envolve a Lei nº 8.795/20, do Rio de Janeiro, que alterou a Lei nº 2.657/96 para prever novas hipóteses de sujeição passiva tributária. Declarados inconstitucionais pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro os dispositivos da Lei que se referiam à tributação de bens e mercadorias digitais (seguindo precedentes do STF), foi reconhecida a constitucionalidade da responsabilização das plataformas e intermediadores no comércio de bens não digitais.

Em razão da decisão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, foi proposto Recurso Extraordinário (RE nº 1.554.371) contra a constitucionalidade da Lei fluminense por violação aos arts. 146, III, b, e 155, II e § 2º, XII, da CF/88, sustentando que apenas lei complementar federal poderia criar hipóteses de responsabilidade tributária.

O RE foi reconhecido como de repercussão geral em face da controvérsia de cunho constitucional e sua relevância social, econômica e jurídica. Contudo, até o momento, não há decisão do STF a respeito do mencionado RE.

Enquanto não definida judicialmente a possibilidade de responsabilização das plataformas digitais pelo ICMS não pago ou descumprimento das obrigações acessórias das lojas que vendem por seu intermédio, o art. 22 da LC nº 214/2025 determinou que as plataformas (ainda que domiciliadas no exterior) são solidariamente responsáveis em relação ao IBS pelas operações e importações realizadas por seu intermédio, nas hipóteses: "I - solidariamente com o adquirente ou destinatário e em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior"; e "II - solidariamente com o fornecedor residente e domiciliado no País", caso a) a plataforma digital não forneça as informações previstas no § 5º do artigo; b) o fornecedor seja contribuinte, ainda que não inscrito ou "não emita documento fiscal eletrônico no valor da operação realizada por meio da plataforma", ou "c) não registre a operação em documento fiscal eletrônico".

Assim, a LC nº 214/2025 tratou da questão da responsabilidade tributária das plataformas digitais em relação ao IBS, enquanto permanece a indefinição em relação ao ICMS. Adiante, em capítulo próprio, será aprofundada a análise da sujeição passiva das plataformas digitais.

3 UMA ANÁLISE DA EXPERIÊNCIA CANADENSE E NEOZELANDESA NA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

3.1 O MODELO CANADENSE DE TRIBUTAÇÃO

Diante da incapacidade do modelo de tributação sobre o consumo, com a divisão entre a operação de circulação de mercadorias e a prestação de serviços, sobre as quais incidem o ISS e o ICMS, respectivamente, evidenciada no capítulo anterior, e a demonstração da ineficiência de todo o sistema com múltiplas legislações e obrigações tributárias instituídas para cada ente subnacional, foi estudado um novo modelo de tributação, mais eficiente e simples.

Em levantamento realizado em 31 federações (FGV, 2020), foi identificado o IVA único em 20 países[35] (como Argentina, Alemanha, México e Áustria, por exemplo), IVA dual (união e entes subnacionais) em 2 países (Canadá e Índia), *sales tax* e outros tipos de impostos em 8 países[36] (ex.: Estados Unidos). Por fim, o Brasil foi classificado como um "pseudo-IVA".

Na busca por identificar um modelo de imposto sobre o consumo que pudesse ser adaptado à realidade brasileira, de um país federativo, com profunda dificuldade de conciliação entre seus entes subnacionais, e ao mesmo tempo tivesse base ampla, atendesse o princípio do destino, apresentasse normas uniformes em todo o território nacional, fosse simples e tivesse pouca burocracia para o seu cumprimento, diversos modelos de tributação de vários países foram analisados, mas, o que mais foi ressaltado foi o modelo de tributação sobre consumo canadense.

O Canadá foi escolhido por sua aparente semelhança com o Brasil, pois, ele é uma federação e seu sistema tributário tem uma estrutura federativa complexa, com a coexistência de competências fiscais da federação e das províncias. Por essa razão, o modelo canadense de tributação sobre o consumo era citado como referência a uma proposta de reforma tributária para o Brasil, pois, permite a repartição constitucional de competências tributárias.

A experiência canadense demonstrou que a implementação de um IVA federal é viável mesmo em países nos quais as entidades federativas subnacionais adotam sistemas próprios de tributação sobre bens e serviços, como ocorre no Brasil.

---

[35] Argentina, Austrália, Áustria, Bélgica, Bósnia e Herzegovina, Etiópia, Alemanha, México, Nepal, Nigéria, Paquistão, Papua Nova Guiné, Rússia, Saint Kitts e Nevis, África do Sul, Espanha, Sudão, Suíça. Emirados Árabes, Venezuela.

[36] Estados unidos, Cômoros, Micronésia, Iraque, Malásia, Palau, Somália, Sudão do Sul.

O modelo canadense oferece importantes subsídios para a compreensão de como países federativos podem superar conflitos de competência tributária mediante a adoção do IVA dual (FGV, 2020). Esta divisão de competências requer coordenação para evitar sobreposição de tributos e assegurar a neutralidade tributária.

O Canadá tem um modelo de tributação sobre o consumo baseado no Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) implementado sob a forma do *Goods and Services Tax* (GST), de competência federal; o *Harmonized Sales Tax* (HST), que unifica os tributos federal e provincial em determinadas províncias; o *Provincial Sales Tax* (PST) e o *Québec Sales Tax* (QST), imposto provincial peculiar aplicado na província de Quebec. Cada uma dessas espécies tributárias possui fundamento legal próprio e características operacionais específicas (FGV, 2020).

O GST foi instituído pela *Excise Tax Act* (R.S.C., 1985, c. E-15) (Canadá, 1985) e é um imposto federal sobre o consumo que incide sobre a maioria dos bens e serviços fornecidos no país, bem como, sobre as importações. O imposto é cobrado em todas as etapas da cadeia produtiva, com direito a crédito fiscal nas aquisições intermediárias, de modo a incidir apenas sobre o valor agregado. A alíquota federal básica é de 5%, aplicável uniformemente em todo o território canadense.

O GST é concebido como um IVA de base ampla, tributando todas as etapas da cadeia de produção e circulação, com direito a crédito, de modo a assegurar a não cumulatividade plena. Ele dispõe de relativa simplicidade estrutural com base ampla, poucas alíquotas e regimes especiais limitados. Além disso, o GST tem como diretriz a neutralidade fiscal.

Por sua vez, o HST resulta de acordos de harmonização firmados entre o governo federal e determinadas províncias (especificamente Ontário, Nova Escócia, Terra Nova e Labrador, Nova Brunswick e Ilha do Príncipe Eduardo), nas quais a tributação federal e provincial sobre o consumo é unificada. Nessas jurisdições, o imposto é cobrado a uma alíquota combinada que varia entre 13% e 15%, sendo posteriormente repartido entre os entes federados (Canada Revenue Agency, 2023).

O registro, arrecadação e fiscalização do GST/HST é feita pela *Canada Customs and Revenue Agency* (CCRA).

Nas províncias que não aderiram ao HST, existe um outro tipo de tributo, o Provincial Sales Tax (PST), que também é um tributo sobre o consumo, mas, cobrado pelas províncias e que tem características próprias distintas do imposto federal, o GST.

Em Quebec, que tem, por um contexto histórico, maior autonomia dentre as províncias canadense, foi instituído, como tributo sobre o consumo o *Quebec Sales Tax* (QST), administrado pela Revenu Québec (MRQ), em substituição ao PST.

Em Quebec, tanto o GST quanto o QST são cobrados pela autoridade local, pois, apesar de a fiscalização ser de competência de ambos os entes, ela é delegada, por comum acordo, ao ente local, que ao final informa os dados à CCRA.

A base de incidência do GST/HST é ampla, abrangendo quase todas as operações de bens e serviços, salvo exceções expressas na lei, como serviços financeiros e atividades de saúde e educação.

Essa amplitude reflete o princípio da neutralidade tributária, segundo o qual o imposto deve interferir o mínimo possível nas decisões econômicas de consumo e investimento, como pode ser observado nas diretrizes da OCDE sobre o IVA:

> Diretriz 2.2 Empresas em situações semelhantes que realizam transações semelhantes devem estar sujeitas a níveis semelhantes de tributação.
>
> (…) Diretriz 2.3 As regras do IVA devem ser formuladas de forma a não serem a principal influência nas decisões empresariais. (OCDE, 2017, p.21) (tradução nossa)[37]

Outra repercussão da base ampla do GST/HST foi a possibilidade de extrapolar a tributação sobre o consumo para o ambiente digital, ante a existência de um arcabouço de incidência propício para adaptações.

O GST/HST sempre foi reconhecido por sua eficiência e simplicidade, pois, foi pensado de forma a reduzir os custos de conformidade, mediante a utilização de mecanismos eletrônicos de declaração e pagamento.

Inobstante todas essas qualidades, até 2020, o GST/HST gerava uma assimetria concorrencial nos produtos ou serviços digitais (tais como plataformas de streaming, *softwares* ou publicidade *online*) disponibilizados por fornecedores estrangeiros em comparação com as empresas locais.

Assim, essa diferença de tratamento tributário (*digital tax gap*) em benefício dos fornecedores externos, que desestimulava o consumo interno, ensejou, em 2021, a introdução de emendas à *Excise Tax Act* com o objetivo de incluir serviços e bens intangíveis digitais e plataformas de intermediação online no foco do GST/HST.

---

[37] *Guideline 2.2 Businesses in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation.*
(...)
Guideline 2.3 VAT rules should be framed in such a way that they are not the primary influence on business decisions. (OCDE, 2017, p. 21)

A Agência da Receita do Canadá informou em 2021 que:

> Muitos aplicativos móveis, serviços de streaming de vídeo online e outros produtos baseados em plataformas digitais que os canadenses utilizam são vendidos por empresas fora de nossas fronteiras. Essas empresas não eram obrigadas anteriormente a cobrar o imposto sobre vendas do Canadá, também conhecido como GST/HST, ao realizar vendas no Canadá. Empresas canadenses que fornecem produtos e serviços similares já são obrigadas a recolher esse imposto. Para garantir igualdade de condições, o Governo do Canadá introduziu novas medidas para assegurar que o imposto sobre vendas do Canadá seja aplicado de forma justa e eficaz à crescente economia digital. Como resultado, a partir de 1º de julho de 2021, os canadenses poderão começar a ver a cobrança do GST/HST ao fazerem compras de empresas afetadas. (Canada Revenue Agency, 2021) (tradução nossa) [38]

As emendas à *Excise Tax Act* definiram como serviços digitais aqueles fornecidos por meio eletrônico, incluindo streaming de vídeo e música, downloads de software, jogos online, hospedagem em nuvem e publicidade digital. Também estão incluídos bens intangíveis, como direitos de uso de plataformas e assinaturas de conteúdo[39].

A principal novidade foi a obrigação de registro no GST/HST dos fornecedores estrangeiros de bens e serviços digitais (e bens intangíveis), bem como para plataformas intermediadoras que facilitem essas operações (Canada Revenue Agency, 2025). As novas regras passaram a vigorar em 1º de julho de 2021 e estabeleceram um regime simplificado de registro (*simplified registration system*) para as empresas sem presença física no Canadá.

Com essa inovação normativa, os fornecedores de serviço passaram a ser obrigados a registrar-se no sistema simplificado; cobrar e recolher o GST/HST aplicável às vendas; e remeter os valores periodicamente, independentemente de ter estabelecimento permanente no país.

Outro aspecto facilitador da adoção de medidas para a tributação da economia digital no Canadá foi o princípio do destino, à semelhança do modelo europeu de tributação pelo IVA.

Dessa forma, a tributação no destino, a responsabilização das plataformas digitais como intermediárias na cobrança, a ampla base tributável e a harmonia entre as entidades de fiscalização central e provinciais tornaram mais eficiente a tributação digital no Canadá.

---

[38] Many mobile apps, online video streaming services and other digital platform-based products that Canadians enjoy are sold by businesses beyond our borders. These businesses have not previously been required to charge Canada's sales tax, also known as GST/HST, when making sales in Canada. Canadian companies that supply similar products and services are already required to collect this tax. To level the playing field, the Government of Canada has introduced new measures to ensure Canada's sales tax applies in a fair and effective manner to the growing digital economy. As a result, starting on July 1, 2021, Canadians may begin to see GST/HST charges when they make purchases from affected businesses. (Canada Revenue Agency, 2021)

[39] Em 2025, com a pressão dos Estados Unidos sobre a tributação dos produtos canadenses, surgiram notícias de que o imposto sobre vendas digitais – DST, seria revogado.

3.2 O MODELO NEOZELANDÊS DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Em face de uma crise econômica na década de 1980, a Nova Zelândia implementou reformas econômicas que incluiu a mudança do modelo de tributação sobre o consumo, com a finalidade de torná-lo mais simples e eficiente. À semelhança da Reforma Tributária brasileira, a Nova Zelândia implementou o *Goods and Services Tax* (GST), em 1986, substituindo uma série de tributos indiretos fragmentados por um imposto único e com uma ampla base de incidência sobre o consumo.

Apesar de não ser um estado federado como o Brasil ou o Canadá, a análise do modelo neozelandês é importante porque foi uma mudança tributária que permitiu tornar o imposto sobre o consumo mais eficiente, pois ao tempo que diminuiu sua carga tributária, obteve aumento de arrecadação. O aumento de arrecadação foi decorrente da simplificação (princípio da simplicidade) da tributação que permitiu uma alta conformidade e baixa litigiosidade.

A instituição do GST partiu dos seguintes paradigmas (James; Alley, 2008, p. 7):

> Na Nova Zelândia, em 1984, havia um consenso geral dentro do governo (...) de que:
> • era necessária uma mudança de impostos diretos para impostos indiretos;
> • qualquer pacote tributário precisaria ser autoequilibrado;
> • o pacote de reformas precisava ser visto como justo;
> • qualquer novo imposto precisava ser o mais simples possível de operar;
> • um novo imposto precisava ser de base ampla para que a alíquota pudesse ser a mais baixa possível; e
> • a reforma tributária acabaria com o imposto sobre vendas no atacado e as distorções na produção e no consumo que ele havia causado. (tradução nossa)[40]

Dessa forma, o GST foi concebido para incidir sobre praticamente todas as transações de bens e serviços, tanto no mercado interno, quanto nas importações. O imposto tem uma alíquota de 15%, que é cobrado em todas as etapas da cadeia produtiva, com direito a crédito fiscal nas aquisições intermediárias (não cumulatividade plena), de modo a incidir apenas sobre o valor agregado.

No GST, todas as pessoas naturais ou jurídicas que realizem atividades econômicas com faturamento anual superior a um determinado limite são obrigadas a se registrarem como contribuintes.

---

[40] In NZ in 1984 there was general consensus within the Government (…) that:
- a switch from direct taxes to more indirect taxes was necessary;
- any package would need to be self-balancing;
- the reform package had to be seen to be fair;
- any new tax had to be as simple to operate as humanly possible;
- a new tax needed to be broad-based so that the rate could be as low as possible; and tax reform would see the end to the wholesale sales tax and the distortions to both production and consumption that it had brought about. (James; Alley, 2008, p. 7)

A neutralidade tributária é característica do GST e é alcançada, de forma geral, pela uniformidade de alíquota e pela limitação de isenções fiscais, que restringem a complexidade do sistema. A uniformidade de alíquota e limitação de isenções simplificam o sistema tributário neozelandês, desestimulando a evasão fiscal e os litígios tributários.

As normas do GST foram instituídas pelo *Goods and Services Tax Act*, de 1985 (New Zealand, 1985)[41], no qual são estabelecidas as regras de incidência, cálculo e recolhimento. A entidade que faz a arrecadação e controle do GST é a *Inland Revenue Department*.

Para adaptar o GST à nova economia digital, inclusive para tributar serviços digitais e eletrônicos prestados por empresas estrangeiras a consumidores neozelandeses, foram implementadas mudanças na legislação em 2016 (New Zealand, 2016). Com essas alterações as empresas estrangeiras que fornecessem serviços digitais a consumidores residentes na Nova Zelândia passaram a se registrar obrigatoriamente no sistema do GST.

Em 2019, a reforma foi ampliada para incluir também bens importados de baixo valor adquiridos por meio de plataformas online, como Amazon, eBay e AliExpress (New Zealand, 2019). Nesse modelo, as plataformas passaram a ser responsáveis pelo recolhimento do GST no momento da venda, substituindo a cobrança aduaneira tradicional. Dessa forma, a Nova Zelândia eliminou a isenção para bens de pequeno valor, garantindo tratamento isonômico entre produtos importados e nacionais.

As alterações do GST para alcançar os serviços e bens digitais, à semelhança da proposta da OCDE e seguida pelo Canadá, reduziram as distorções concorrenciais entre empresas nacionais e estrangeiras, fortalecendo a neutralidade fiscal.

Enfim, o GST neozelandês em razão do respeito à neutralidade, tributação no destino e simplicidade, permitiu que apenas a atualização do sistema já existente, sem necessidade da criação de um novo imposto, facilitasse a tributação da economia digital na Nova Zelândia.

3.3 A PROPOSTA DA OCDE PARA UM IVA EFICIENTE

Objetivando harmonizar o comércio e a tributação internacional, a OCDE, após debates entre seus países-membros, países parceiros e interessados, tentou estabelecer um consenso mediante Orientações (New Zealand, 2019) sobre o IVA.

Especialmente em relação ao Brasil, desde 2015, a OCDE tem incentivado o país a consolidar seus múltiplos impostos sobre o consumo em um único tributo do tipo IVA, bem como aderir a suas diretrizes sobre base ampla, não-cumulatividade plena, aplicação de base

fiscal uniforme e adoção do princípio de destino. Essas diretrizes, também constituíram referencial para o desenho da reforma tributária nacional.

A OCDE tem consistentemente recomendado a adoção do modelo IVA como forma de tributação sobre o consumo por várias razões técnicas e econômicas. Primeiro, o IVA promove neutralidade econômica, pois não distorce decisões de investimento e produção. Segundo, possibilita transparência tributária, uma vez que o imposto é destacado em cada operação, permitindo saber quanto paga de tributo. Terceiro, facilita a desoneração das exportações e a tributação das importações, seguindo o princípio de destino.

As Orientações sobre o IVA foram incorporadas à Recomendação sobre aplicação do Imposto sobre Valor Agregado/Imposto sobre Bens e Serviços ao Comércio Internacional de Serviços e Intangíveis, adotada pelo Conselho da OCDE, em 27 de setembro de 2016 (Navarro, 2022, p. 31), com a finalidade de aplicar o IVA ao comércio internacional de serviços e de bens intangíveis.

As diretrizes da Recomendação dispunham sobre o princípio da neutralidade e da tributação no destino. Os princípios da neutralidade e tributação no destino estão relacionados, pois, para a manutenção da neutralidade tributária nas operações internacionais, a tributação deverá ocorrer no país de destino.

A neutralidade fiscal abrange diversas dimensões, destacando-se a inexistência de discriminação em um contexto tributário imparcial, bem como a remoção de encargos fiscais indevidos e de custos de conformidade excessivos para as empresas. Ela é necessária para que o IVA não influencie artificialmente as escolhas econômicas dos agentes, permitindo que o mercado funcione de forma eficiente.

A neutralidade também implica, segundo a OCDE, em dar tratamento equitativo entre as formas eletrônica e convencional de comércio (OCDE, 2017, p. 23-24).

Dessa forma, considerando que o IVA não deve onerar desproporcionalmente as empresas estrangeiras, as Orientações recomendam fortemente que os países estabeleçam mecanismos eficientes de restituição ou compensação do IVA pago por empresas não residentes.

Por sua vez, o princípio do destino determina que a receita tributária pertence à jurisdição onde o bem ou serviço é efetivamente consumido, não onde ele é produzido. Ele se transforma em ferramenta para eliminar incentivos que levem à competição fiscal prejudicial entre entes subnacionais (guerra fiscal); e promover justiça fiscal ao assegurar que a arrecadação ocorra onde efetivamente há consumo dos recursos públicos.

Quanto a não cumulatividade plena, as Orientações da OCDE estabelecem como princípio que "o ônus dos impostos sobre valor agregado não deve recair sobre empresas tributáveis, exceto quando explicitamente previsto na legislação"[42] (OCDE, 2017, p. 20). O direito pleno à dedução do imposto sobre insumos permeia toda a cadeia de suprimentos, exceto pelo consumidor final, que deve suportar de fato o ônus do IVA. Isso assegura a neutralidade do tributo e impede distorções nas decisões econômicas das empresas.

Outra diretriz da OCDE é a base ampla, i.e., que a incidência do IVA abranja todos os bens e serviços fornecidos, com mínimas exceções e isenções (OCDE International, 2017, Chapter 5). A amplitude da base de incidência reduz distorções econômicas, facilita a administração tributária e permite manter alíquotas mais baixas para determinado nível de arrecadação, pois mitiga os litígios sobre a incidência do imposto, bem como, amplia a base de contribuintes, dividindo a carga por maior universo de sujeitos passivos.

A OCDE também defende que deveria haver uma única alíquota para reduzir complexidade e eliminar disputas sobre classificação de produtos (efeito colateral de litígios). A despeito da defesa da alíquota única, reconhece-se que regimes especiais e alíquotas diferenciadas podem ser justificados em circunstâncias específicas. O equilíbrio entre simplicidade e objetivos distributivos constitui desafio permanente na concepção de sistemas tributários modernos.

Assim, de forma resumida, as principais diretrizes da OCDE para o IVA seriam: base ampla, não-cumulatividade plena, aplicação de base fiscal uniforme, neutralidade e adoção do princípio de destino.

Em 2015, diante da representatividade da economia digital, a OCDE dentro do projeto "Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) apresentou o relatório "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2015 Final Report" (OCDE, 2015).

Especificamente, em relação à economia digital e às operações internacionais, surgiram as crescentes dificuldades, expostas com precisão por Navarro (2022, p. 158):

> Nessa ordem de ideias, a disseminação da economia digital[312] apresenta desafios para a tributação internacional. No contexto do IVA, **a digitalização da economia ampliou a capacidade das empresas de adquirir uma gama ampla de serviços e intangíveis de fornecedores em outras jurisdições**, bem como de estruturar suas operações de maneira verdadeiramente global. Esses desenvolvimentos permitiram que as empresas isentas evitassem e minimizassem a quantidade de IVA irrecuperável que pagam em seus insumos. Em compensação, **a economia digital também criou desafios para a cobrança do imposto sobre valor agregado, ao fomentar o surgimento de estruturas que se aproveitam das incompatibilidades entre as**

[42] "Guideline 2.1 The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation."

> **legislações para suportarem níveis baixos ou nulos de IVA, culminando no fenômeno da erosão das bases tributárias**.[313] (grifou-se)

No relatório do Projeto BEPS, a OCDE identificou três principais desafios fiscais da economia digital: (i) o nexo, relacionado à possibilidade de envolvimento significativo na economia de um país sem presença física; (ii) os dados, referentes à relevância das informações dos usuários na criação de valor; e (iii) a caracterização dos rendimentos, considerando novos modelos de negócio (OCDE, 2015).

Assim, para superar esses desafios, o Projeto BEPS foi baseado em dois pilares principais: a) a tributação mínima global, que visa garantir que as empresas paguem um nível mínimo de imposto independentemente de onde estejam localizadas; e, b) a realocação de lucros, com a propositura da tributação no destino (a tributação não deve ocorrer onde a empresa está fisicamente localizada), mas, no local de consumo.

Apesar de toda a modelagem do IVA, a OCDE apontou que ele não se adequava à economia digital sem ajustes regulatórios. O princípio do destino, embora consagrado para o IVA, não é facilmente implementável no comércio internacional de serviços e intangíveis, uma vez que estes não podem se sujeitar a controles de fronteira da mesma forma que mercadorias (OCDE, 2017).

4 MUDANÇA DE PARADIGMA DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO – REFORMA TRIBUTÁRIA (EC Nº 132/2023 E AS LCS NºS 214/2025 E 227/2026)

4.1 TENTATIVAS DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

As mudanças na forma de tributação do consumo na Nova Zelândia e do Canadá refletem a busca por uma maior eficiência econômica do tributo sobre o consumo. O Canadá, especificamente, em razão de sua forma federativa de estado, foi uma das referências para a concepção do IBS/CBS no Brasil[43], pois o IVA dual (federal e provincial/GST e HST/PST) demonstrou que esse sistema poderia funcionar em um país federativo, o que serviu de inspiração para o desenho da reforma tributária brasileira.

Segundo Brudniewski (2024, p. 118), em momento anterior à promulgação da Reforma Tributária, observou que:

> Aparentemente as propostas brasileiras observaram o modelo canadense, tendo em vista as inúmeras similaridades existentes. Inicialmente, verifica-se que as províncias no Canadá possuem autonomia para indicar a alíquota aplicável ao IVA, embora, inicialmente, o governo federal tenha insistido em uma alíquota única, sem explicação técnica para a uniformidade pretendida[8].
> Ademais, no sistema canadense há uma fórmula para a devida repartição de receitas, para que as províncias não percam arrecadação, a qual inclusive abarca a possibilidade de equalizar as diferenças mercadológicas existentes. Não bastasse, em operações interprovíncias, a regra é que os valores arrecadados sejam repassados ao destino e não à origem, tal como previsto nas propostas brasileiras.

Em sentido oposto, há autores que defendem que o IBS difere do sistema canadense porque lá os entes da federação têm opção por adotar ou não o HST ou manter o PST (QST em Quebec), enquanto no Brasil, obrigatoriamente o IBS deve ser implantado.

A respeito:

> Contudo, o modelo adotado no Brasil pela EC n. 132/2023, apesar de ser denominado por alguns como "IVA Dual" pela convivência de um IVA no âmbito federal (a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS) e outro no âmbito municipal e estadual (o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS), difere substancialmente do sistema canadense, uma vez que, no Brasil, os entes federados não têm a discricionariedade de adotar ou não uma tributação local independente do ente central, exceto na fixação das alíquotas. (Castro e Silva; Vasconcelos, 2025, p. 167)

Muito embora se reconheça diversos pontos de distinção entre o IBS e o sistema do IVA canadense, dentre os quais a discricionariedade apontada na adoção da tributação, existem

[43] O sistema canadense inspirou a PEC nº 110/19 com o IVA dual. Porém, Eurico de Santi, em palestra, relativizou a importância do Canadá ao tempo que ressaltou a experiência da tributação sobre o consumo indiana. Por sua vez, Melina Rocha Lukic sempre traz o Canadá como uma referência na tributação sobre o consumo para o Brasil (Lukic, 2017).

pontos de contato, em especial, a possibilidade de se harmonizar um tributo sobre o consumo para incidir de maneira uniforme em país federativo como o Brasil, de tal forma que não se pode deixar de reconhecer uma nítida influência do modelo de tributação canadense sobre o consumo.

Assim, o redesenho do sistema de tributação do consumo no Brasil foi o rompimento de um modelo que se desenvolveu desde o Imposto sobre vendas mercantis da década de 1920 para uma configuração completamente nova e adequada a nova realidade da economia digital.

Nesse ensejo, visualiza-se um duplo rompimento, tanto do ponto de vista da atividade econômica, como do modelo de tributação. Como visto em capítulos anteriores, há a alteração do paradigma da atividade econômica, com a "destruição criativa" de Schumpeter, caracterizada por um processo de revolução da estrutura econômica, destruindo a antiga e criando uma nova, com ênfase na informação. Por outro lado, também há uma grande mudança na maneira de tributar (uma espécie de IVA[44], dual, com harmonização das normas na União, estados, DF e municípios; com tributação no destino e de base ampla).

Por falar em ruptura de paradigmas, interessante trazer as reflexões de Thomas Kuhn, quando discorre sobre as revoluções científicas. Segundo Kuhn (2013), toda revolução perpassa por uma fase pré-paradigmática, crise do modelo utilizado até se chegar nas revoluções.

Guardadas as devidas proporções, mas, dentro da mesma linha de raciocínio, em uma transposição conceitual, as revoluções nos modelos de negócios e da tributação:

> De forma muito semelhante, as revoluções científicas iniciam-se com um sentimento crescente, também seguidamente restrito a uma pequena subdivisão da comunidade científica, de que o paradigma existente deixou de funcionar adequadamente na exploração de um aspecto da natureza, cuja exploração fora anteriormente dirigida pelo paradigma. (Kuhn, 2013, p. 116)

O que se constatou é que o paradigma utilizado para tributar o consumo com o ICMS e o ISS não era mais eficiente sob o ponto de vista tributário e não estava adequado para as novas formas de exteriorização da riqueza decorrentes dos novos modelos de negócios da economia digital. É o que Kuhn (2013, p. 116) definia como crise ("o sentimento de funcionamento defeituoso, que pode levar à crise, é um pré-requisito para a revolução").

Essa crise possibilitou um ambiente que, após décadas de tentativas, permitiu a revolução propalada, ou seja, a mudança do paradigma tributário com a instituição de um IVA mais eficiente do ponto de vista econômico, mediante a promulgação da Reforma Tributária por meio da EC nº 132/2023.

---

[44] Apesar de ser chamado de IVA dual, na realidade, não se trata de impostos, pois, a CBS é uma contribuição.

Diferentemente do aqui defendido, não sob o aspecto da materialidade, mas do ponto de vista axiológico (principiológico) e de mudança de competência tributária, Martha Leão discorda da existência de uma ruptura e questiona se:

> ... a Reforma Tributária sobre o Consumo seria tão ampla a ponto de impor uma ruptura no Sistema Constitucional Tributário até então vigente? É dizer, deve-se reconhecer que a Reforma alterou de modo tão significativo o sistema que, a partir dela, novos paradigmas interpretativos deveriam ser adotados para todas as disposições dele integrantes. (Leão, 2024, p. 391)

Para responder à questão, a própria Autora pondera se a "Reforma Tributária sobre o Consumo teria adotado espécies diferentes de princípios (positivos e afirmativos) e que essa inovação do constituinte reformador também levaria à conclusão de uma mudança paradigmática do sistema." (Leão, 2024, p. 395).

Em outra passagem, necessária para afastar os questionamentos acerca da existência de uma ruptura no sistema tributário, também argui a existência de uma nova forma de competência tributária:

> Em outras palavras, é preciso responder se o fato de a Constituição ter estabelecido uma nova forma de outorgar competência tributária, por meio tanto de uma competência compartilhada (entre Estados, Distrito Federal e Municípios) como tributos com base mais ampla e menos delimitadas em suas materialidades, quando comparadas às materialidades antes utilizadas para a outorga de competências tributárias, deveria levar à conclusão de que haveria uma nova forma de interpretação de todas as competências tributárias, a partir da implementação de um novo tipo de Sistema Tributário, mais flexível no que tange às competências tributárias. (Leão, 2024, p. 402).

Ao final, conclui que as alterações principiológicas não implicam na modificação das limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar ou devam ser interpretadas de maneira distinta, conferindo maior espaço à solidariedade ou à justiça fiscal em decorrência do novo arranjo constitucional e que "não houve uma ruptura no sistema rígido de discriminação de competências delimitado pela Constituição a partir da EC n. 132/2023" (Leão, 2024, p. 407).

A despeito das relevantes considerações trazidas por Martha Leão, a delimitação do objeto de estudo em sua análise leva a incorreta conclusão de inexistência de mudança significativa de modelo de tributação. De fato, os novos princípios não revogaram os princípios anteriores, mas, foram especificamente instituídos para as novas espécies tributárias (o IBS e a CBS), que inovaram significativamente em relação ao sistema posto, como, por exemplo, a não cumulatividade plena, a neutralidade, o princípio do destino etc.

Também, deve-se reconhecer que a competência compartilhada do IBS com a sua gestão por um terceiro (o Comitê Gestor do IBS – CG-IBS), não pertencente aos entes subnacionais é um modelo completamente diferente do já adotado na história. Ademais, destaca-se a própria

alteração da materialidade do IBS, que não é apenas a junção das materialidades do ISS e do ICMS, mas, uma ampliação, para incluir os direitos.

Enfim, inobstante as ponderações trazidas em sentido contrário à existência de uma ruptura no modelo de tributação sobre o consumo, de fato ela ocorreu com a Reforma Tributária e assim deve ser reconhecida.

Portanto, com a Reforma Tributária instituída pela EC nº 132/2023, houve uma reformulação revolucionária do paradigma anterior, como afirmava Kuhn (2013, p. 158), que não mais se ajustava aos fatos (modelo econômico).

Por ser uma revolução na tributação sobre o consumo, a Reforma Tributária não saiu de forma fácil. Ela resultou de sucessivas tentativas de aprimoramento do sistema tributário nacional.

Períodos sucessivos após 1988 revelam uma sequência de tentativas, ora parciais, ora abrangentes, de reordenar a tributação do consumo no Brasil, apenas concluída, em termos constitucionais, com a EC nº 132/2023.

No período 1988 até 2017, em 30 anos de sua promulgação, apesar de extensamente alterada - 99 alterações (Maués, 2020, p. 11), as 41 emendas dirigidas para a alteração do sistema financeiro e tributário[45], efetivamente, somente uma minoria foi relativa à tributação[46]:

> Apesar de seu grande número, é possível identificar dois temas recorrentes nesse conjunto de emendas, os quais dizem respeito ao financiamento das políticas sociais e ao controle dos gastos públicos, ao qual também podem ser relacionadas as várias emendas que tratam do pagamento de precatórios judiciais. O restante das emendas que não se enquadram nesses dois temas diz respeito a mudanças pontuais na ordem tributária e à repartição de receitas entre os entes federativos. (Maués, 2020, p. 22)

E mesmo as Emendas relativas à tributação, nenhuma, como a EC nº 132/2023, foi dirigida para a tributação sobre o consumo da economia digital.

A revisão constitucional prevista cinco anos após a Carta de 1988 não produziu um redesenho estrutural do sistema tributário, deixando ocultas as tensões entre competências e receitas que marcariam os ciclos seguintes (Brasil, 1988).

Somente a partir do início da década de 1990, procurou-se enfrentar essas tensões por meio de proposições que buscavam simplificação, neutralidade e coordenação federativa, mas

---

[45] Como se vê pelo Gráfico 4, há um nítido predomínio de dispositivos de Policy na EC 45, mas outras emendas importantes contemplaram predominantemente dispositivos de Policy, como a 40 (reforma do sistema financeiro nacional), a 41 (reforma previdenciária do setor público), a 41 (reforma tributária), a 47 (nova reforma previdenciária), a 53 (criação do Fundeb), a 58 (referente à composição das Câmaras Municipais) e a mais curiosa entre elas, a EC 62, que trata do pagamento de precatórios judiciais por governos subnacionais. (Arantes; Couto, 2019, p. 43)

[46] EC nº 75/2013 (institui imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais) e a EC nº 87/2015 (altera disposições referentes ao ICMS).

que, diante de resistências políticas e distributivas, raramente avançaram além de ajustes pontuais.

A esse respeito, em 1991, foi tentada a criação de um imposto sobre a produção industrial, a circulação de mercadorias e prestação de serviços, mediante a junção do IPI, do ICMS e do ISS, colocando sobre a competência dos estados e do DF, por meio da PEC nº 48/1991, contudo, ela não foi aprovada (Lustosa Filho, 2024, p 28-29).

O primeiro ciclo relevante, em meados dos anos 1990, foi inaugurado pela PEC nº 175/1995, encaminhada pelo Poder Executivo (governo Fernando Henrique Cardoso) à Câmara dos Deputados. Seu núcleo consistia em unificar a tributação do consumo, redesenhando a relação entre IPI e ICMS, com partilha de receitas entre União e os Estados, numa espécie de unificação parcial de base e incidência. A proposta, entretanto, acabou arquivada, dada as dificuldades de acordo federativo sobre repartição de receitas e competências normativas.

No início dos anos 2000, foi promulgada a EC nº 42/2003 (decorrente da PEC nº 41/2003). Essa Emenda aperfeiçoou a não cumulatividade e introduziu a anterioridade nonagesimal, porém, não reconfigurou o núcleo do modelo de incidência sobre bens e serviços. Permaneceu a fragmentação entre IPI, ICMS, ISS e contribuições federais, bem como a ausência de um imposto de base ampla com incidência plena no destino[47].

Uma tentativa mais consistente com a introdução de uma proposta de IVA federal se deu em 2008, com a apresentação da PEC nº 233/2008, que propunha, no plano federal, a criação de um IVA-F para unificar PIS/Cofins e Cide-Combustíveis, além de discutir a incorporação da CSLL ao IRPJ. No plano subnacional, redesenhava-se o ICMS para aproximá-lo de padrões internacionais: legislação única, alíquotas uniformes, cobrança no destino e mecanismos de repartição. Foi proposta a ampliação da incidência sobre serviços conexos com o fornecimento de mercadorias[48]. A proposição foi aprovada na comissão especial, mas não chegou a Plenário, revelando que, embora o consenso técnico em torno de um IVA amplo

[47] A PEC 41/2003 previa também inovações na tributação interestadual do ICMS, quais sejam: a) o imposto seria cobrado no Estado de origem, excetuados os casos previstos em lei complementar; b) o Estado de origem receberia o imposto correspondente à alíquota interestadual, excluindo o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto devido na forma do item seguinte; c) o Estado de destino receberia a diferença entre o imposto que seria devido caso a operação fosse interna, incluindo o IPI, e o imposto devido com base na alíquota interestadual; d) nas operações com energia elétrica e petróleo (incluindo derivados), aplicar-se-ia a alíquota interna, sendo o imposto devido integralmente ao Estado de destino; e) a lei complementar definiria a atribuição do imposto ao Estado de destino; f) seria considerada interestadual apenas a operação em que houvesse efetiva saída de mercadoria ou bem do Estado de origem para o Estado de destino, onde ocorreria a entrega. (Lustosa Filho, 2024, p. 31)

[48] "b) o valor total da operação ou prestação, quando as mercadorias forem fornecidas ou os serviços forem prestados de forma conexa, adicionada ou conjunta, com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;" (Brasil, 2008)

estivesse em maturação, os custos políticos e as preocupações distributivas ainda bloqueavam o fechamento do acordo (Brasil, 2008).

No final da década seguinte, a Câmara dos Deputados retomou a discussão por meio da PEC nº 293/2004, cujo substitutivo foi aprovado pela comissão especial em 2018, que tinha como relator o Dep. Luiz Carlos Hauly. A Proposta consolidava um diagnóstico compartilhado sobre a fragmentação do sistema e a necessidade de transição para um imposto de base ampla, com não cumulatividade, incidência no destino e regras de transição que administrassem os efeitos distributivos entre diferentes entes federativos e setores econômicos.

Esse núcleo conceitual influenciaria a agenda subsequente, notadamente a PEC nº 110/2019, apresentada no Senado com conteúdo substancialmente alinhado ao substitutivo aprovado no fim de 2018 (Brasil, 2004; 2018a; 2019b).

O ciclo seguinte, que levou até a reforma de 2023, estruturou-se a partir de duas proposições convergentes. Na Câmara dos Deputados, a PEC nº 45/2019 apresentou a estrutura de um "IVA dual" (um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de gestão subnacional, e uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal).

Por sua vez, no Senado, a PEC nº 110/2019 tramitou em paralelo e consubstanciou um caminho convergente para a unificação da tributação do consumo[49]. O diálogo entre o Senado e a Câmara dos Deputados, com a produção de análises e comparativos, progressivamente decantou diferenças, firmando os princípios de neutralidade, simplificação, transparência e coordenação federativa (BRASIL, 2019a; 2019b).

Em relação aos tributos especificamente, na PEC nº 45/2019, seriam extintos o IPI, PIS, Cofins, ICMS e o ISS, enquanto na PEC nº 110/2019, seriam extintos o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, ICMS e o ISS, dentre outros.

Da aproximação entre Câmara dos Deputados e Senado, com a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019, respectivamente, chegou-se a um texto capaz de superar o histórico de impasses. Assim, em 20 de dezembro de 2023, foi promulgada a EC nº 132/2023, instituindo um novo sistema de tributação do consumo assentado no IVA dual (CBS e IBS), e prevendo o Imposto Seletivo com objetivos extrafiscais delimitados, além de regras de transição e instâncias de governança cooperativa.

A Reforma Tributária reposicionou a tributação do consumo em linha com práticas internacionais e enfrentou problemas como a cumulatividade, a guerra fiscal e os custos de

[49] Tramitava também a PEC nº 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que modificava o sistema tributário nacional, mas foi absorvida pela PEC nº 45, de 2019, por ser correlata.

conformidade, sem descuidar da autonomia dos entes subnacionais por meio de mecanismos de transição e de repartição.

A EC nº 132/2023 fez o delineamento constitucional e deixou para a legislação infraconstitucional os prazos e diretrizes para disciplinar regime de apuração, partilhas, administração e governança. Em decorrência, sobreveio a LC nº 214/2025 e depois a LC nº 227/2026, que estabeleceu as regras gerais da CBS, do IBS e do Imposto Seletivo, detalhando o papel de instâncias de coordenação e as balizas operacionais da transição.

Todo o desenrolar da evolução do sistema tributário nacional, de 1995 até 2023, mostrou uma evolução, sedimentando a percepção de que a neutralidade e a eficiência requerem um tributo de base ampla, com não cumulatividade plena, tributação no destino, uniformização normativa e mecanismos de compensação que preservem autonomia relativa de Estados e Municípios.

No plano federativo, amadureceu a constatação de que uma reforma viável depende de governança compartilhada e de calendários de transição capazes de atenuar perdas e ganhos imediatos, reduzindo resistências e incorporando especificidades setoriais.

Em síntese, a história recente da reforma tributária sobre o consumo no Brasil pode ser lida como uma passagem de propostas setoriais ou parciais para um arranjo abrangente; de iniciativas isoladas para um pacto interinstitucional; e de enunciados principiológicos para instrumentos constitucionais e legais operáveis. A EC nº 132/2023, seguida das legislações complementares de 2025 (LC nº 214/2025) e depois a de 2026 (LC nº 227/2026), encerra um longo ciclo de tentativas e inaugura uma etapa de execução que exigirá coordenação contínua, monitoramento de impactos e capacidade de ajuste fino, que são condições indispensáveis para que o sistema tributário sobre o consumo realize as premissas de simplicidade, neutralidade e transparência[50].

Dessa forma, pode-se responder como a Reforma Tributária pôde ser feita, ou seja, mediante a alteração do próprio sistema constitucional tributário, com a inclusão de um novo modelo de tributação sobre o consumo, nova repartição de competência tributária e novos princípios. Enfim, uma mudança significativa em relação ao modelo dicotômico entre ICMS e ISS.

[50] A reforma da Emenda nº. 132, de 2023, foi uma resposta à necessidade de simplificação e racionalização dos tributos incidentes sobre a produção, circulação de mercadorias e a prestação de serviços, que compõe a tributação sobre o consumo ou sobre a renda gasta ou dispendida. (Lustosa Filho, 2024, p. 27)

4.2 OS PRINCIPAIS OBJETIVOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

4.2.1 O porquê da reforma tributária?

Quando se pensa em uma reforma, a pergunta principal que deve ser feita é: reformar por quê? Para responder a essa pergunta, precisa-se compreender que o tributo não é um fim em si mesmo, mas, instrumento estatal para financiar suas atividades objetivando promover o bem-estar social, ao tempo que é ferramenta de redistribuição de renda e controle da economia através de funções fiscais e extrafiscais.

Para tanto, um melhor sistema tributário é aquele que seja mais eficiente economicamente, sendo menos oneroso para os contribuintes (em relação ao cumprimento das obrigações tributárias principais e assessórias)[51] ao mesmo tempo em que os recursos sejam arrecadados de forma mais eficaz, inclusive com menos litígio. O exemplo do IVA neozelandês mostra que é possível tornar o sistema de tributação sobre o consumo menos oneroso ao tempo em que aumenta a sua eficiência, trazendo aumento de arrecadação.

Dentre os principais objetivos da Reforma encontram-se: simplificar o sistema tributário, para que fossem diminuídos os custos com *compliance* para os contribuintes, reduzindo o custo Brasil e aumentando a eficiência do fisco, e assegurar que a tributação seja uniforme e não favoreça determinados setores ou tipos de transações, mitigando a guerra fiscal.

Determinados objetivos previstos na EC nº 132/2023 e nas LCs nºs 214/2025 e 227/2026 exercem maior influência sobre a tributação da economia digital, enquanto outros têm impacto reduzido. Ainda assim, o entendimento dos principais objetivos e princípios é fundamental para a adequada compreensão da Reforma Tributária.

Um importante instrumento, vinculados aos dois objetivos anteriores, foi o compartilhamento da competência tributária entre os entes federativos, determinando uma legislação uniforme no país, o que permite, além de cercear a liberdade de instituição de benefícios fiscais autonomamente pelos entes[52], que contribuintes de todo o país não precisem se adequar à legislação de cada estado ou município diferente.

---

[51] Nos debates públicos que precederam a edição da EC n. 132/2023 pontuou-se, quase que à unanimidade, que o sistema tributário brasileiro se encontrava irremediavelmente comprometido. Permeado de complexidade; alimentando uma insegurança jurídica única na comparação internacional; pesadamente cumulativo, repleto de obrigações acessórias que geram enorme burocracia; causador de um intenso contencioso; pouco transparente. Seja qual ótica adotada, o diagnóstico era o mesmo: o sistema tributário brasileiro é disfuncional e a tributação do consumo, seu pior (ou mais urgente) aspecto. (Castro e Silva; Vasconcelos, 2025, p. 173)

[52] Os benefícios fiscais são utilizados como política pública de desenvolvimento econômico pelos estados e municípios, em face da ausência de uma política nacional (Coutinho; Feitosa; Alves, 2024, p. 370) que de forma coordenada, não competitiva, permita a superação das desigualdades regionais. A despeito de aparentemente se

Além dos objetivos apontados acima, Gabriela Conca identificou fatores que propiciavam problemas na tributação do consumo antes da Reforma Tributária, que exigia uma mudança estrutural da tributação dessa materialidade. São eles:

> (i) fragmentação e/ou sobreposição da base de incidência entre 5 (cinco) tributos cobrados por 3 (três) entes federativos; (ii) dinamicidade do mercado e complexidade das operações (novas tecnologias e novos modelos de negócio que dificultam a categorização de determinada operação e o consequente enquadramento nos tradicionais conceitos constitucionais de operações de circulação de mercadoria e prestação de serviços); (iii) cumulatividade e formação de resíduos tributários; (iv) multiplicidade de benefícios fiscais, regimes especiais e alíquotas efetivas; (v) tributação na origem; e (vi) cobrança de tributos "por dentro" (incidência de tributos sobre tributos). (Conca, 2025, p. 262)

Para superar os problemas apontados e atingir outros objetivos, a EC nº 132/2023 inseriu na Constituição Federal, para o IBS, os seguintes princípios[53][54] [55]: a) simplicidade - para reduzir a complexidade burocrática, facilitando o cumprimento de obrigações tributárias; b) transparência - informar aos consumidores e contribuintes a carga tributária nas operações; c) justiça tributária - trazer uma distribuição mais equitativa da carga tributária na sociedade; d) cooperação - estabelecer a necessidade de cooperação entre o Fisco e contribuintes na gestão do novo sistema; e) defesa do meio ambiente - introduzir a tributação ambiental como diretriz do sistema, especialmente através do Imposto Seletivo; f) não cumulatividade plena[56] - permitir o aproveitamento amplo de créditos sobre aquisições de bens e serviços, não criando empecilhos à sua realização; g) neutralidade[57] - evitar distorcer decisões econômicas de consumo ou produção mediante a utilização dos tributos como instrumento; h) princípio do destino[58] - tributar no local onde o bem ou serviço é efetivamente consumido, não mais na origem da produção.

Apesar desses princípios terem sido introduzidos ou ao menos colocados de forma expressa pela EC nº 132/2023, Martha Leão argumenta que diversos dos princípios apontados

---

mostrarem vantajosos, a utilização dos benefícios fiscais gera uma atratividade artificial que por vezes só subsiste enquanto tem o incentivo. Ao final, é um jogo de perde-perde, no qual a renúncia de receita só traz prejuízo aos entes na guerra fiscal.

[53] Com relação aos princípios do IBS, existe questionamento se são efetivamente princípios ou características. Princípios são normas fundamentais que estruturam e norteiam o ordenamento jurídico. A despeito de os princípios do IBS (como o do destino, da não cumulatividade plena, simplicidade etc.) também poderem ser compreendidos como características, eles são efetivamente princípios pois são diretrizes fundamentais do tributo.

[54] Alguns dos princípios elencados já tratados anteriormente no decorrer da dissertação e estão sendo mencionados novamente por questões de didática.

[55] art. 145, § 3º da Constituição Federal: "O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente". (Brasil, 1988)

[56] Art. 156-A, § 1º, CF/88 (para o IBS). Art. 195, § 16, CF/88. (Brasil, 1988)

[57] Art. 156-A, § 1º, CF/88 (IBS). Art. 195, § 16, CF/88. (Brasil, 1988)

[58] Art. 156-A, § 5º, CF/88. (Brasil, 1988)

já estavam implicitamente presentes na Constituição e não se constituem uma mudança em relação ao anteriormente estabelecido.

Para explicar essa ideia, transcreve-se as suas argumentações:

> Com essa hipótese, contudo, também não se pode concordar. Os novos princípios, já mencionados, são: a simplicidade, a transparência, a justiça tributária, a cooperação, a defesa do meio ambiente (art. 145, § 3º) e o combate à regressividade do sistema (art. 145, § 4º). Não há dúvida de que esses princípios implicam a busca pela promoção de um estado ideal de coisas, estabelecendo objetivos a serem perseguidos de modo afirmativo pelo Estado e, mais especificamente, pelo Sistema Tributário. Contudo, o que não se pode concordar é que, de um lado, esses princípios sejam uma ruptura ou novidade, considerando o fato de que já poderiam ser reconstruídos, ainda que com maior ônus argumentativo, do sistema tal como posto anteriormente à EC n. 132/2023; (Leão, 2024, p. 395)

A autora reforça sua opinião ao afirmar que: "o simples fato de agora serem princípios *expressos* em vez de *implícitos* não altera diretamente sua força normativa (sua relação com outras normas), nem sua eficácia normativa (suas funções eficaciais)" (Leão, 2024, p. 395).

A despeito de se compreender o argumento da possibilidade de os princípios trazidos pela EC nº 132/2023 já poderem ser inferidos de outros já existentes na Constituição anterior à Reforma Tributária, discorda-se desse entendimento, pois, há de se considerar a importância de eles serem expressamente incorporados ao texto constitucional, revelando as suas importâncias para o sistema, bem como impondo o seu reconhecimento tanto na construção das normas infraconstitucionais, quanto quando da interpretação da norma em concreto.

Uma vez apresentados os principais princípios, passa-se a analisar um pouco mais detidamente, sem a pretensão de ser exauriente, alguns deles que se entende relevantes.

4.2.2 O princípio da simplicidade tributária

Antes de adentrar logo no tema da simplicidade tributária, é necessário traçar uma pequena diferenciação entre sistema complexo e sistema complicado. Complicado seria o sistema em que a solução é trabalhosa, mas, pode ser encontrada por meio de uma análise linear de causas e consequências. Por sua vez, o sistema complexo seria aquele que múltiplas causas atuam entre si gerando diversas consequências. Dessa forma, o "sistema tributário nacional é impreterivelmente complexo, cujos elementos – as normas jurídicas, interagem entre si de maneira imprevisível" (Lins, 2025, p. 125).

Ao compreendermos o sistema tributário como complexo, o princípio a ser tratado seria o da diminuição da complexidade e não o da simplicidade, o oposto de complicado.

Prosseguindo nesse mesmo raciocínio, Lins (2025, p. 125) sustenta que o objetivo seria a redução dos níveis de interação entre os fatores que o compõe.

Apesar dessa lógica, para se manter coerência com o texto normativo e a doutrina, será utilizado o vocábulo “simplicidade” para se referir ao princípio.

Assim, o princípio da simplicidade tributária é orientado ao fisco para que as normas sejam simples e compreensíveis pelos contribuintes. As antinomias devem ser evitadas e o esforço para o seu cumprimento mitigado. Objetiva estimular a conformidade pelos contribuintes.

Para Lopo Martinez (2025, p. 222):

> Juridicamente, o princípio da simplicidade tributária impõe que as normas fiscais sejam claras, coerentes, precisas e facilmente compreensíveis por todos os cidadãos, independentemente do seu nível de conhecimento técnico ou jurídico. Esse princípio busca assegurar que as obrigações tributárias principais, relacionadas diretamente ao pagamento dos tributos, e as obrigações acessórias, como as declarações e documentação exigidas pelo Fisco, sejam estruturadas de maneira a evitar interpretações divergentes e incertezas.

Ao tempo em que a simplicidade deve ser formal, com a simplificação dos procedimentos a serem seguidos pelos contribuintes, também deve ser material, com a reformulação do próprio sistema tributário com ações de harmonização e unificação de tributos e diminuição das quantidades de alíquotas e de regimes específicos, tornando-o mais eficiente.

Apontando uma contradição na Reforma Tributária, Fernando Scaff questiona a promoção da simplicidade como um dos princípios do Sistema Tributário Nacional ao tempo que fez diversas alterações normativas tornando o Sistema mais complexo:

> *Simplicidade* é um desiderato que sempre deve ser perseguido, embora a forma adotada pela EC 132 já demonstre a dificuldade em implementá-la. O que poderia ser feito com muito menor impacto no sistema, foi realizado por meio de uma vastíssima alteração constitucional, que introduziu centenas de novas disposições tributárias na Constituição, acarretando complexidade o que, por consequência, gerará vasta judicialização. (Scaff, 2024b)

Muito embora o raciocínio de Scaff esteja correto no sentido que vastas alterações normativas ensejam problemas quanto a interpretação e implantação, se sobressai a ponderação de Robson Lins de que a quantidade de alterações normativas (extensão normativa) não guarda causalidade com complexidade, pois a complexidade diz respeito a quantidade de elementos e como eles se relacionam (Lins, 2025, p. 126).

Por fim, pode-se afirmar que a Reforma Tributária, em comparação com o ICMS e o ISS, a despeito das críticas sofridas e de seus vários regimes específicos e a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas por estado e município, conseguiu atingir o objetivo da

simplicidade[59], em razão de ter unificado tributos, com incidências que se confundiam gerando litígios, harmonizando as legislações dos estados, Distrito Federal e Municípios, além de vários outros aspectos.

4.2.3 O princípio da transparência

O próximo princípio é o da transparência, que é um corolário do princípio republicano e é vinculado ao princípio da publicidade, que deve gerir os atos estatais. Não obstante sua relevância, não pode ser confundido com o poder de ter acesso à todas as informações do fisco, incluindo dados do sigilo fiscal e pessoais, bem como, de saber de antemão quais serão suas ações, sob pena de interferir no direito de terceiros e frustrar a legítima atuação estatal.

Ele está direcionado para informar aos consumidores e contribuintes a carga tributária nas operações. Apesar de representar um avanço significativo na cidadania fiscal, a amplitude e a vagueza do conceito de transparência vão demandar o seu desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial.

Mas, o princípio não se resume ao conhecimento da carga tributária, mas também, direciona para a melhoria da qualidade das normas tributárias, com maior inteligibilidade para alcançar mais segurança nas interações fisco-contribuinte, como afirmou Scaff (2024a):

> Assim, mais do que informar o tributo de cada operação, o sistema tem que oferecer mecanismos que tornem o cálculo do tributo mais apreensível, possibilitando que os cidadãos consigam compreender como a autoridade tributária ou os sistemas informáticos chegaram a tais valores.

Sobre a transparência sobre a tributação, diferentemente do ICMS, que tem como uma de suas caraterísticas o cálculo “por dentro”, no qual inclui o próprio imposto em sua base de cálculo, o IBS utiliza o “cálculo por fora”, permitindo ao contribuinte identificar efetivamente o valor pago a título de tributos. Soma-se a isso o sistema automatizado de apuração, que permitirão mais transparência ao contribuinte.

Como afirma Castro e Silva e Vasconcelos (2025, p. 178), o cálculo por dentro “trata-se de distorção (...) que contribui para um alto nível de opacidade do sistema tributário (...) contribuindo negativamente para a cidadania fiscal, já que os consumidores não se apercebem do efetivo ônus tributário incidente sobre mercadorias e os serviços”.

---

[59] A uniformização da legislação é um grande aperfeiçoamento do sistema tributário no que diz respeito a tributação sobre o consumo, em razão de permitir que os contribuintes de entes federativos diferentes não precisem se adaptar a legislação diferente para cada ente. Isso gera aumento da conformidade pela facilitação ao cumprimento das obrigações tributárias.

A transparência, junto com a cooperação, também potencializa a segurança jurídica, pois, permite maior previsibilidade, reduzindo conflitos e custos.

4.2.4 O princípio da justiça tributária

O princípio da justiça é um sobreprincípio[60] que se espalha sobre todo o ordenamento jurídico brasileiro e deve dirigir o sistema normativo mesmo que de forma implícita.

Por ser um sobreprincípio, Martha Leão defende que seria desnecessário a explicitação de um princípio da justiça específico para o sistema tributário. Ela afirma:

> Mais especificamente sobre o princípio da justiça tributária, que é aquele que parece se sobrepor em importância nesse suposto novo modelo paradigmático imposto pela EC n. 132/2023 defendido por parte da doutrina, é preciso apontar que a ideia de que o sistema deve produzir justiça já poderia ser implicada do texto como um comando dirigido a todos os intérpretes. A exigência de justiça radica na própria ideia de Direito, não necessitando, por isso, de previsão expressa – nem geral, nem específica para o âmbito tributário. (Leão, 2024, pp. 396-397)

A instituição de um princípio da justiça específico para o sistema tributário, apesar de parecer desnecessário, na opinião de Martha Leão, ressalta a importância do sentido do justo, do razoável e do proporcional na tributação.

O princípio da justiça tributária é dirigido para trazer uma distribuição mais equitativa da carga tributária na sociedade. Ele é espelhado nos seguintes aspectos da obrigação tributária: "1) abrangência subjetiva; 2) carga tributária; 3) processo impositivo." (Peterson, 2025, p. 183).

A abrangência subjetiva diz respeito a quem tem capacidade contributiva para ser tributado, pois, aqueles que tem maior capacidade devem contribuir para aqueles que tem insuficiência de recursos. Por sua vez, a carga tributária deve ser proporcional à condição do contribuinte, dessa forma, as pessoas com igual capacidade contributiva devem pagar o mesmo valor. Por fim, sob o aspecto da imposição tributária, deve ser avaliado como a obrigação tributária deve ser imposta aos contribuintes. Nesse sentido, a imposição de obrigações complexas, a quem não detém capacidade técnica ou econômica, é desarrazoado e desproporcional, indo de encontro ao ideal de justiça tributária.

A respeito do princípio da justiça tributária, inobstante o mecanismo do *cashback*, a tributação sobre o consumo é estritamente regressiva e não tão adequado a progressividade de um tributo que se espera fiscalmente justo, como o imposto que tribute a renda ou o patrimônio.

---

[60] A justiça tributária é um sobreprincípio que é concretizada mediante a realização dos princípios-limite-objetivo da legalidade tributária, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, e também de outros princípios-valor, a exemplo da segurança jurídica, igualdade e liberdade. (Lins, 2025, pp. 159-160)

Nesse sentido, Fernando Scaff observou:

> Muito mais complexa é a proposta de implementar o princípio da justiça tributária, em especial no que se refere à tributação do consumo, que tende a ser igual para todos os consumidores, podendo variar em termos de seletividade, e não de progressividade. Tal preceito deve ser lido em conjunto com o §4º do mesmo artigo 145, que determina que as alterações na legislação tributária devam buscar atenuar os efeitos regressivos, o que é usual na tributação do consumo. (Scaff, 2024b)

De forma distinta, Isaias Coelho alega que a progressividade deve ser vista em relação ao imposto pago e o nível de consumo, assim, que consome mais, paga mais, ao tempo, que quem consome menos paga menos e esse consumo seria proporcional à renda. A progressividade do IBS estaria aí.

Para compreender melhor a argumentação contrária à de Fernando Scaff, transcreve-se o texto abaixo:

> Contrariamente à percepção popular, o IVA não é um imposto regressivo. Um IVA geral de alíquota única tributa na mesma proporção o consumo de todas as pessoas de todos os níveis de renda. É um imposto proporcional. A versão de regressividade do IVA compara o valor do imposto pago pelo consumidor com seu nível de renda, ao invés de imposto pago com valor do consumo da pessoa. (Coelho, 2025, p. 162)

Muito embora se reconheça a razoabilidade do argumento de Isaias Coelho de que o IVA ou o IBS, como denominado no Brasil, não é regressivo, a natureza regressiva dos tributos sobre o consumo já restou evidenciada na medida que há uma desproporcionalidade no que pessoas de renda mais baixa pagam em relação aos de renda mais alta, considerando a renda. Ou seja, os tributos sobre o consumo pagos por uma pessoa de renda mais baixa são maiores proporcionalmente a sua renda do que uma pessoa de alta renda.

Sob o ponto de vista da tributação da economia digital, esse princípio é importante em razão da instituição do IBS ter permitido alcançar manifestações de riqueza que não sofriam a incidência nem do ICMS, nem do ISS, o que fazia com que a capacidade contributiva das grandes empresas do mercado digital não fosse atingida.

4.2.5 O princípio da cooperação

É um princípio consistente de uma inovação da EC nº 132/2023 no sistema tributário. Ele tem dois aspectos: a) procedimental, ao orientar a forma de atuação da Administração e dos contribuintes; e b) material, ao influenciar a interpretação de normas sobre obrigações acessórias, poderes de fiscalização e instrumentos de solução de conflitos. Há ainda um terceiro

aspecto, no âmbito interestatal, pois, a cooperação tributária precisa ser compreendida também no plano federativo e internacional.

O princípio da cooperação entre o fisco e contribuinte foi estabelecido pela EC nº 132/2023 que introduziu o § 3º no art. 145 da CF/88. A inovação representa um rompimento com o modelo inquisitivo de fiscalização, posto que, fisco e contribuinte devem atuar em conjunto para o cumprimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito tributário.

O objetivo aqui é atingir a conformidade, com o cumprimento voluntário das obrigações, sem necessidade da atuação impositiva estatal, mediante instrumentos como solução de consultas administrativas, programas de conformidade e meios alternativos de resolução de conflitos. Para isso a relação entre os sujeitos deve ser baseada em confiança mútua, diálogo e transparência.

Internamente, a gestão compartilhada dos novos tributos sobre o consumo demandará a interpretação harmônica e integrada da legislação[61] (federalismo cooperativo) e instâncias robustas de governança cooperativa entre os entes, sob pena de recriação de contenciosos entre os entes subnacionais.

O CG-IBS, entidade técnica composta por representantes dos Estados, Distrito Federal e Municípios, será o instrumento central da cooperação. Ele terá função de gestão administrativa (centraliza a arrecadação, realiza a compensação dos créditos e faz a distribuição do produto da arrecadação com os entes), uniformizador das normas (regulamento único e responsável pelas consultas) e permitirá o compartilhamento da fiscalização (atuação de forma conjunta) e do contencioso administrativo (garantindo a segurança jurídica).

No plano internacional, a cooperação tributária internacional já se mostra condição para a efetividade de qualquer sistema tributário nacional em um contexto de economia globalizada.

É importante salientar que o referido princípio também acarreta a ampliação dos deveres de colaboração do contribuinte perante o Estado, os quais, contudo, encontram limites na salvaguarda dos direitos fundamentais, sobretudo diante da multiplicação de obrigações acessórias e do uso intensivo de tecnologia para fins de fiscalização. A adoção dos princípios da proporcionalidade, subsidiariedade e reserva legal revela-se essencial para evitar que a ideia de cooperação se transforme em fundamento para o aumento excessivo de encargos sobre o contribuinte.

[61] A interpretação da legislação ficará à cargo do CG-IBS.

Enfim, o princípio da cooperação tributária também é um ponto de partida para reconstruir as relações entre Estado e contribuintes, bem como para redesenhar a coordenação federativa na tributação do consumo. Sua efetividade, contudo, dependerá da capacidade de converter comandos principiológicos em instituições, procedimentos e práticas que efetivamente promovam confiança mútua, previsibilidade, justiça tributária e respeito aos direitos fundamentais.

4.2.6 O princípio da não cumulatividade plena

Pelo princípio da não cumulatividade plena, há a permissão de aproveitamento amplo de créditos nas operações sobre bens, serviços e direitos, não criando empecilhos à sua realização.

A cumulatividade parcial presente no ICMS e a cumulatividade do ISS impedem a neutralidade tributária, pois, em relação às grandes cadeias produtivas (com diversas etapas de fornecedores, fabricantes, distribuidores e clientes) "as empresas são induzidas a internalizar atividades produtivas e assim economizar no pagamento de impostos, ao invés de se organizar e, arranjos produtivos com cadeias de fornecedores mais eficientes" (Gobetti, 2025, p. 211).

Diferentemente do ICMS, em que há não cumulatividade parcial, e o ISS, que é cumulativo, o IBS tem como fundamento a não cumulatividade plena. Enquanto no ICMS, prevalece o modelo de crédito físico[62], limitando o creditamento aos bens que se integravam fisicamente ao produto ou eram consumidos no processo produtivo, com a Reforma Tributária, foi consolidado o modelo mais próximo ao crédito financeiro, permitindo creditamento mais amplo.

A exceção à não cumulatividade plena acontece nas hipóteses de "operações relativas a bens e serviços de uso ou consumo pessoal", que tem finalidade não relacionadas à sua atividade econômica (§§ 1º e 2º do art. 57 da LC nº 214/2025); operações em que o fornecedor seja optante pelo Simples Nacional ou MEI, ressalvadas exceções específicas (art. 56 da LC nº 214/2025).

---

[62] TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. BENS DE USO E CONSUMO. MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 42/2003. MANUTENÇÃO DA SISTEMÁTICA DO CRÉDITO FÍSICO. TEMA 633 DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. **A EC 42/2003 manteve a fórmula do crédito físico para fins de apropriação do ICMS. Possibilidade de a legislação complementar ampliar as possibilidades de compensação e de creditamento do ICMS, de maneira a adotar o crédito misto ou o crédito financeiro integralmente**. Tese de repercussão geral fixada no sentindo de que "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, CF/88, não alcança, nas operações de exportação, o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação." Recurso extraordinário provido. (Brasil, 2023b) (grifo nosso)

Essa exceção é questionada por Scaff sob dois aspectos. O primeiro é da utilização da expressão “uso ou consumo pessoal”, quando os contribuintes do tributo são (geralmente) pessoas jurídicas. O segundo aspecto é o da possibilidade de a exceção ser utilizada para impedir a consecução da não cumulatividade plena, de forma irregular. Para melhor compreensão, transcreve-se os argumentos abaixo:

> Parece esdrúxula a ideia de que haja uma exceção da não-cumulatividade para os bens “de uso ou consumo pessoal”, mesmo que venham a ser delimitadas em lei complementar. O que seria um bem dessa natureza para uma tributação centrada em pessoas jurídicas? Ou a palavra “pessoal” constante do texto se refere às “pessoas jurídicas”?
> De qualquer forma soa estranho que exista esse tipo de exceção, que abre a porta para práticas fiscais deletérias, realizadas no âmbito do ICMS, pelas quais foi postergado indefinidamente o direito de crédito de vários bens de uso e consumo, além de bens do ativo permanente, o que gerou acúmulo de créditos das empresas contra o Estado, que a EC 132 prevê seja devolvido, conforme será exposto adiante. (Scaff, 2024b)

A crítica de Scaff é oportuna, pois, as exceções são instrumentos que, por vezes, os entes se utilizam para impedir a efetiva não acumulação de créditos tributários, podendo, haver um desvirtuamento da hipótese para evitar a utilização dos créditos[63].

O creditamento para fins da não cumulatividade plena somente pode ocorrer com a “extinção, por qualquer das modalidades previstas no art. 27, dos débitos relativos às operações em que seja adquirente” (art. 47 da LC nº 214/2025). Esse comando vincula o creditamento ao efetivo pagamento do tributo pelo fornecedor, ou, ao menos, à extinção formal do débito. A regra do creditamento é excepcionada nas hipóteses do §1º do mencionado art. 47.

Em resumo, a implementação da não cumulatividade plena assegura que a carga tributária recaia apenas sobre o valor efetivamente agregado em cada operação, promovendo neutralidade econômica e eficiência na alocação de recursos.

Outro ponto importante em relação à não cumulatividade é a criação de normas que impeçam a compensação ou a devolução dos saldos credores do IBS. No ICMS é reconhecida a inércia do estado de apreciar pedidos de restituição ou creditamento.

A esse respeito, Coelho (2025, p. 161) já esclarece que:

> A demora na devolução dos saldos credores do IVA funciona como empréstimo informal, de regra não remunerado, da empresa credora ao tesouro público. Envolve custos financeiros para a empresa credora, custos estes que são significativos em países de altas taxas de juros como o Brasil.
> (...)

[63] Não se pode desconsiderar que as próprias administrações tributárias, seja da União, dos Estados e dos Municípios, em razão da aparente inesgotável necessidade de aumento de arrecadação, não raramente editam atos normativos de duvidosa constitucionalidade, com a finalidade direta ou indireta, de restringir o direito aos créditos dos contribuintes no decorrer do processo produtivo, desvirtuando a técnica da não cumulatividade e a desejada neutralidade da incidência tributária. (Silva Neto, 2025, p.114)

> Na reforma tributária, o problema da devolução de créditos é endereçado de forma criativa, No IVA adotado de estados e municípios (IBS) o Comitê Gestor, por onde circularão as receitas, reterá o montante suficiente para fazer as devoluções.

Com esse mecanismo, o próprio CG-IBS fará o encontro de débitos e créditos, repassando aos entes apenas o valor líquido. Assim, o problema da devolução dos créditos a priori não ocorrerá.

Observa-se, contudo, que a não cumulatividade plena só ocorrerá, na regra geral, pela extinção do crédito tributário (dentre os quais o pagamento), transformando o contribuinte adquirente em fiscal do cumprimento da obrigação pelo fornecedor.

4.2.7 O princípio da neutralidade

A neutralidade preconiza evitar distorcer decisões econômicas de consumo ou produção mediante a utilização dos tributos como instrumento[64].

No âmbito do ICMS, a concorrência entre Estados e municípios por investimentos ocorre por meio da concessão de incentivos fiscais, desorganizando a alocação natural dos recursos com a distribuição que privilegia regiões produtoras e pode impactar negativamente as regiões consumidoras.

De acordo com Lins (2025, p. 177), o princípio da neutralidade tem relação com os princípios da não cumulatividade e do destino:

> O princípio da neutralidade é mais compreendido por intermédio dos princípios-limite-objetivo da não cumulatividade e do destino. Por esse motivo, deve ser classificada a neutralidade como um princípio-valor que comumente informa os impostos sobre o consumo, ao preconizar um estado ideal de dever de tratamento igualitário entre bens e serviços dentro da cadeia de consumo, o que ajuda a promover o princípio da capacidade contributiva.

A LC nº 214/2025, destacou em seu art. 2º o princípio da neutralidade. De acordo com o aludido artigo, o IBS e a CBS "devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar".

Sobre a neutralidade, ela pode ser enxergada sobre duas dimensões, a do consumidor e da forma de organização da atividade econômica. Segundo Peterson (2025, p. 204):

---

[64] Necessário destacar que a neutralidade aqui tratada diz respeito ao IBS, pois, por sua natureza, o Imposto Seletivo (IS) foi criado com a finalidade principal de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (extrafiscalidade).

> Em sua primeira dimensão, a neutralidade do IBS e da CBS sobre as decisões de consumo significa que tais tributos não devem induzir o comportamento positivo ou negativo, dos consumidores-contribuintes acerca de determinado bem ou serviço.
> (...)
> A segunda dimensão da neutralidade do IBS e da CBS determina que a forma de organização da atividade econômica em todas as suas vertentes, como fatores de produção utilizados, de forma de estruturação (horizontal ou vertical), localização geográfica (concentrada ou disperso), entre outros, não deve gerar diferenciações na tributação.

Assim, a diminuição dos efeitos da tributação sobre as decisões dos agentes econômicos é fator de contribuição para a eficiência econômica.

4.2.8 O princípio do destino

O princípio do destino tem como objetivo determinar que a tributação ocorra no local onde o bem ou serviço é efetivamente consumido ou prestado, não na origem da produção ou do domicílio do prestador. Ele alinha a arrecadação tributária com o mercado consumidor, permitindo que os entes obtenham receitas tributárias proporcionalmente à utilização de bens e serviços em seus territórios.

O princípio do destino é uma alteração substancial em relação ao ICMS, que era originalmente tributado todo na origem e passou a ser misto, com tributação no destino, mas, partilhado com a origem nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes.

O princípio da origem no ICMS interestadual, para Castro e Silva e Vasconcelos "foi, então, um fator determinante na manutenção da histórica desigualdade regional que caracteriza o Brasil e cuja redução é um dos objetivos fundamentais da República Federativa (art. 3º, III)", uma vez que "no Brasil os Estados produtores, além de ficarem com os empregos e o dinamismo econômico, ficam também com a arrecadação do ICMS sobre as mercadorias destinadas ao consumo nos Estados pobres" (Castro e Silva; Vasconcelos, 2025, p. 175).

A tributação no destino é uma mudança de paradigma no federalismo fiscal brasileiro, no qual diferentes entes compartilham competências tributárias sobre o consumo. Um dos aspectos mais visíveis da tributação na origem foi que, com ele, a guerra fiscal fica mitigada, pois estados e municípios estarão impossibilitados de conceder benefícios fiscais autonomamente e não mais competirão mediante reduções tributárias para atrair investimentos, promovendo maior eficiência alocativa.

Assim, de forma breve, pois a análise mais aprofundada do tema será feita no Capítulo 4.4, pode-se afirmar que a introdução do princípio do destino pela Reforma Tributária trouxe grandes avanços na busca do aperfeiçoamento da tributação sobre o consumo.

4.2.9 Objetivos da Reforma com efeitos sobre a economia digital

A despeito de a Reforma Tributária ter vários objetivos e princípios, ela veio acompanhada de outros dois objetivos: a adequação do sistema tributário à economia digital e a flexibilidade do sistema tributário. Sob a ótica da economia digital, esses são os mais importantes objetivos a serem alcançados pela Reforma Tributária.

A economia digital trouxe novos desafios ao sistema tributário, assim, a Reforma buscou adaptar as normas fiscais às novas realidades econômicas, como a incidência do CBS e do IBS sobre bens digitais, serviços e direitos, afastando a dualidade produtos e serviços.

Em face da constante inovação dos modelos de negócios decorrente da evolução tecnológica, um aspecto da Reforma a ser destacado é o da adaptabilidade do sistema tributário, que somente será alcançado com a sua flexibilidade, permitindo que ele se adapte aos modelos de negócios atuais e futuros, pois, a dinâmica da economia exige que as normas fiscais sejam capazes de responder rapidamente aos novos fatos econômicos e tecnologias emergentes.

A fragmentação da base tributária comprometeu a flexibilidade[65], característica essencial para um sistema fiscal que necessita se ajustar à acelerada dinâmica econômica contemporânea.

O modelo tributário anterior à EC nº 132/2023 revelou-se inadequado para responder às transformações digitais, bem como à crescente "servitização" e ao fenômeno de "compartilhamento" que caracterizam a economia atual (Castro e Silva; Vasconcelos, 2025, p. 174).

Destaca-se que as diretrizes da Reforma Tributária estão em harmonia com os princípios propostos pela OCDE para a tributação da economia digital: neutralidade; eficiência; certeza e simplicidade; efetividade e justiça; flexibilidade e sustentabilidade; e proporcionalidade (Pires Filho, 2017, p. 78).

Em resposta às discussões sobre a melhor forma de normatizar a tributação da economia digital, sobreveio a Reforma Tributária com a instituição do IBS e da CBS, imbuídos dos objetivos de serem flexíveis e mais adequados à economia digital.

---

[65] A flexibilidade é também um dos princípios propostos pela OCDE para a tributação da economia digital ("*Flexibility: The systems for taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments*.") (OCDE, 2019, p. 16)

4.3 A INSTITUIÇÃO DE UMA BASE AMPLA DE INCIDÊNCIA PARA O IBS E A CBS E O SEU IMPACTO NA ECONOMIA DIGITAL

4.3.1 A crise da materialidade do ICMS e do ISS diante da economia digital

A estrutura da tributação do consumo no Brasil foi historicamente edificada a partir da dicotomia entre circulação de mercadorias e prestação de serviços, materializada, respectivamente, no ICMS e no ISS. Esse modelo pressupunha uma economia predominantemente industrial, fundada na produção e circulação de bens corpóreos, bem como em serviços identificáveis por meio de uma obrigação de fazer, ancorada em categorias clássicas do Direito Civil.

Com a digitalização da economia, contudo, esse modelo normativo passou a revelar limitações estruturais cada vez mais evidentes. A desmaterialização dos bens, a centralidade dos ativos intangíveis, a automação de processos e a difusão de modelos de negócio baseados na disponibilização de direitos de uso, acesso ou fruição desafiaram diretamente os pressupostos dogmáticos que sustentavam a materialidade do ICMS e do ISS.

A economia digital intensificou o processo de esvaziamento das hipóteses de incidência tradicionais que estruturavam a tributação do consumo no Brasil, notadamente a distinção entre "circulação de mercadorias" e "prestação de serviços". Modelos de negócio baseados em software, plataformas digitais, publicidade direcionada, exploração de dados, soluções em nuvem etc. desafiam qualquer tentativa de enquadramento rígido nessas duas materialidades.

Como bem diagnosticam Eric Castro e Silva e Diljesse Moura Vasconcelos (Castro e Silva; Vasconcelos, 2025, p. 174), o sistema brasileiro anterior à EC nº 132/2023 revelou-se incapaz de acompanhar a transformação econômica que redundou na economia digital, marcada pela servitização, pela integração entre bens e serviços e pela crescente centralidade dos ativos intangíveis. Nessas circunstâncias, tornou-se "praticamente impossível distinguir mercadoria de serviço" nas diversas forma de consumo contemporâneo, como ocorre, por exemplo, com dispositivos físicos cuja utilidade econômica depende essencialmente de softwares e serviços digitais associados (Castro e Silva; Vasconcelos, 2025, p. 174).

Para compreender a crise de materialidade do ICMS e do ISS, deve-se atentar que a definição do conceito de mercadoria para fins de incidência do ICMS foi objeto de longa construção doutrinária e jurisprudencial, associando o conceito de mercadoria a bens móveis corpóreos destinados ao comércio, isto é, objetos tangíveis que circulam mediante operações mercantis. Essa concepção era fortemente influenciada pelo direito comercial, que a vinculava

a um bem móvel objeto de atos de comércio. O ICMS, nessa perspectiva, incidiria sobre a circulação de bens materiais.

Por sua vez, o conceito de serviço foi construído em contraposição ao de mercadoria, tradicionalmente vinculando-o a uma obrigação de fazer, prestação de utilidade a terceiro mediante remuneração. Enquanto a mercadoria envolve uma obrigação de dar, o serviço caracteriza-se pela realização de atividade em benefício de outrem.

Essa dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer serviu durante décadas como critério distintivo para a repartição das competências tributárias, mas, foi superada com a desmaterialização dos bens (mercadorias) e depois com o crescimento da economia digital, que introduziu formas de negócio que não se enquadram perfeitamente em nenhuma das duas categorias ou que apresentam elementos de ambas simultaneamente.

A respeito do limite tênue entre mercadorias e serviços, a doutrina de forma hegemônica entendeu que somente com uma ampla reforma tributária, não apenas incrementos pontuais, seria possível tratar da fusão entre bens e serviços da economia contemporânea. Sobre o assunto Gobetti defende que:

> A unificação das bases de bens e serviços é fundamental por vários aspectos (...) Em primeiro lugar, porque **na atual era da economia digital, a fronteira entre mercadorias e serviços é cada vez mais opaca**, seja porque algumas empresas vendem as duas coisas acopladas, seja porque a própria definição do que são bens e serviços tem se tornado mais complexa.
> Muitas empresas tradicionais que outrora só produziam mercadorias submetidos ao ICMS hoje estão vendendo produtos híbridos: (...) **Enfim, tudo indica que será cada vez mais difícil, para efeitos de tributação, distinguir o que é mercadoria e o que é serviço ou, para fins de valoração das operações econômicas, definir onde termina um e começa outro.**
> Essa zona cinzenta tem ampliado a fonte de contencioso administrativo e jurídico sobre o que é base do ICMS e o que é do ISS. E o que é pior: o uso desses serviços "híbridos" tende a se intensificar pelas cadeias produtivas de toda a economia. (Gobetti, 2025, p. 215) (grifo nosso)

Como observado acima, o problema da economia digital é a definição da fronteira entre mercadorias e serviço e o que é tributado pelo ICMS ou ISS. Como posto, essa dicotomia entre mercadoria e serviço é um dificultador para o contribuinte e para o próprio fisco, sendo fonte de litígios.

Por esse motivo Luiz Roberto Peroba é expresso ao apontar que:

> O atual modelo de tributação brasileiro promove insegurança jurídica e estimula uma alta litigância entre contribuintes e entes federados. Os tributos previstos na Constituição Federal de 1988 ("CF/88") trazem hipóteses de incidência tributárias específicas e limitadas, que resultam em discussões sobre as aplicações desses tributos sobre atividades da economia digital, bem como em conflitos de competência entre entes federados quanto a quem cabe de tributá-las. (Peroba, 2023, p. 191)

Para superar o problema da fronteira entre a incidência do ICMS e do ISS, objetivando a simplicidade da tributação, Peroba (2023, p. 192) defende que "a implementação de um imposto sobre valor agregado (IVA) parece ser a alternativa já testada e bem-sucedida para empresas da economia digital", sendo melhor opção que um tributo específico, mas, para isso, tem de ser um IVA com "uma base ampla e sem categorização, que alcança adequadamente as atividades fluidas e os contratos complexos usualmente identificados nessa nova economia".

Em sentido diferente da proposta de um novo IVA, Marcos Cintra, mesmo reconhecendo que "o mundo globalizado, comandado pela informatização, pela moeda eletrônica e pela digitalização da produção e do consumo, exige a adoção de novas e mais eficientes bases de cobrança de tributos" (Cintra, 2018, p. 18), argumenta que o mesmo modelo de tributação sobre o consumo não é mais eficiente:

> O mais surpreendente é que muitos analistas, por desconhecimento ou por preguiçoso apego aos paradigmas convencionais, não reconhecem que os sistemas tributários tradicionais se mostram incapazes de atender às necessidades do mundo virtual e das novas tecnologias de produção, de comercialização e de movimentação de bens e de serviços no mundo digital. E ao invés de adotarem novas bases tributárias compatíveis com a era digital, se apegam a sucessivas exigências burocráticas de controle, de auditoria física e de obstrução do livre trânsito de bens e serviços para tentarem preservar a capacidade arrecadatória de seus governos.

Dessa forma, ao invés de propor um IVA de base ampla, defendeu o imposto sobre movimentação financeira:

> Trata-se da movimentação financeira, uma base tributária que incorpora praticamente todas as formas tradicionais de arrecadação de impostos atualmente exploradas no mundo. É não declaratória e utiliza, em defesa da arrecadação, os mesmos princípios tecnológicos hoje usados para evitar e/ou burlar o pagamento de impostos no mundo moderno: a informática. (Cintra, 2018, p. 18)

Contudo, sua ideia não foi acolhida, sendo afastada a proposta de um imposto único sobre movimentação financeira.

Assim, retomando o modelo de IVA e considerando a necessidade de uma adequação do atual sistema tributário, como ampliação de sua materialidade, inclusive objetivando atender os princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação, não cumulatividade plena, neutralidade e do destino, assim como uma fragmentariedade da tributação entre operações com mercadorias e prestação de serviços, foi promulgada a EC nº 132/2023, que instituiu o IBS, de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios.

No âmbito do ICMS, a exigência constitucional de "operações relativas à circulação de mercadorias" sempre funcionou como elemento delimitador da incidência, afastando a

tributação da mercadoria considerada isoladamente e exigindo a ocorrência de uma operação jurídica apta a lhe conferir circulação econômica.

Como observa Alcoforado (2019, p. 18), é a operação que confere relevância jurídica à mercadoria, e não o bem em si. Essa concepção, todavia, encontra dificuldades significativas quando transposta para um contexto em que a utilidade econômica não se manifesta por meio da circulação física de bens, mas pela disponibilização digital de conteúdos, softwares e funcionalidades.

A economia digital evidenciou que o consumo contemporâneo ocorre sem que ocorra circulação de mercadorias no sentido tradicional. Softwares distribuídos por download, conteúdos acessados por streaming, plataformas digitais baseadas em assinaturas e serviços em nuvem constituem exemplos de operações que geram valor econômico e consumo efetivo, mas que escapam ao arquétipo clássico da circulação de mercadorias. Nessas hipóteses, a insistência na exigência de transferência de titularidade ou de posse física revelou-se artificial e inadequada.

O ISS, por sua vez, estruturado a partir da noção de prestação de serviços como obrigação de fazer, igualmente passou a enfrentar dificuldades crescentes. Na economia digital, a utilidade econômica frequentemente decorre da disponibilização automatizada de sistemas, algoritmos e plataformas, sem que se possa identificar, de forma clara, uma atividade humana caracterizada como uma obrigação de fazer. A tentativa de enquadrar essas operações como prestação de serviços exigiu uma flexibilização crescente das categorias civilistas, inclusive por meio da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal[66], o que contribuiu para a erosão da segurança jurídica.

Esse cenário produziu efeitos relevantes não apenas no plano dogmático, mas também no plano federativo. A indefinição quanto à incidência do ICMS ou do ISS sobre operações digitais gerou conflitos de competência recorrentes entre Estados e Municípios, ao mesmo tempo em que contribuiu para o esvaziamento da base tributável estadual, diante da migração do consumo para bens e serviços digitais dificilmente capturáveis pelo ICMS (Afonso; Lukic; Castro, 2018, p. 1011).

Importante ressaltar que, embora não se tenha encontrado dados estatísticos sobre os conflitos de competência entre estados e municípios em face do ICMS e do ISS, o voto do Relator nas ADIs 5.659/MG e 1.945/MT deixa claro que os litígios envolvendo a incidência desses impostos nas operações mistas eram abundantes, conforme abaixo transcrito:

---

[66] O STF, por exemplo, afasta a necessidade da caracterização de uma obrigação de fazer para incidir o ISS sobre a ação humana que forneça uma utilidade, como já foi visto anteriormente no tópico 2.1.

> 16 . Durante os debates, argumentou-se, também, que **a proposição tinha o objetivo de resolver os milhares de litígios no Judiciário, o qual constantemente era provocado para definir a incidência tributária sobre as operações mistas, em razão de algumas empresas pretenderem não recolher nem um nem outro tributo**. Como exemplo desses litígios, cito o RE nº 129.877/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, sessão de 3/11/92, DJ de 27/11/92. (grifo nosso)

Dessa forma, a economia digital atuou como mais um fator de uma crise já latente na tributação do consumo, expondo a inadequação de um modelo baseado em categorias rígidas e estanques para captar fenômenos econômicos cada vez mais híbridos, integrados e desmaterializados.

4.3.2 O desenho constitucional do IBS: base ampla, neutralidade e adaptação à economia digital

É nesse contexto de crise estrutural que se insere a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Inspirado nos modelos internacionais de IVA, o IBS foi concebido a partir de uma base ampla de incidência, com o objetivo declarado de tributar o consumo de forma abrangente, neutra e compatível com a dinâmica da economia contemporânea.

O Relatório da PEC nº 45/2019, que deu origem ao IBS, é explícito ao reconhecer que a adoção de uma base ampla constitui elemento essencial para a adequação do imposto à nova economia. Segundo o documento, a incidência sobre bens, serviços, intangíveis e direitos é indispensável para que o tributo alcance o consumo em todas as suas formas, especialmente em um contexto no qual as fronteiras entre essas categorias tornam-se progressivamente difusas.

Abaixo transcrito trecho do mencionado Relatório:

> As características propostas para o imposto sobre bens e serviços (IBS) são basicamente aquelas de um bom IVA, as quais estão bem estabelecidas na literatura. **A incidência sobre uma base ampla de bens, serviços, intangíveis e direitos é importante, porque o objetivo do imposto é tributar o consumo em todas as suas formas. Com a nova economia, a fronteira entre bens, serviços e direitos torna-se cada vez mais difusa, sendo essencial que o imposto alcance todas as formas assumidas pela atividade econômica no processo de agregação de valor até o consumo final**.
> (...)
> O § 1º do art. 152-A enumera a principais características e valores do IBS. No inciso I, elencam-se operações que estão incluídas na tributação do IBS, explicitando que sua denominação (bens e serviços) deve ser interpretada no sentido mais amplo possível, alcançando também as operações com intangíveis e direitos e a locação de bens. É importante anotar que a melhor interpretação sempre deverá considerar que **o objetivo deste imposto é tributar o consumo, qualquer que seja ele. Assim,**

> **operações com bens intangíveis, como o streaming de músicas e vídeos, assim como as operações que envolvem a transferência do direito de uso, gozo ou disposição de bens tangíveis e intangíveis, sejam imóveis, softwares, licenças de comercialização ou distribuição etc., devem ser tributadas pelo IBS**. (Brasil, 2019a) (grifo nosso)

Essa orientação revela uma mudança relevante na forma de conceber a materialidade da tributação do consumo. Ao invés de partir de categorias jurídicas pré-definidas e buscar enquadrar os fatos econômicos a essas categorias, o novo modelo parte do consumo como fenômeno econômico central e estrutura a incidência tributária de modo a capturar suas múltiplas manifestações.

Assim, o IBS foi criado mediante a introdução do art. 156-A da Constituição Federal, da seguinte forma:

> Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
> § 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:
> I - **incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços**;
> II - **incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços** realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
> III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;
> (...)
> XI - **não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita**; (Brasil, 1988) (grifo nosso)

A redação do art. 156-A da Constituição Federal reflete essa opção ao estabelecer que o IBS incidirá sobre "operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços", bem como sobre a importação desses bens, direitos ou serviços.

De forma precisa, ao tratar da ampliação da incidência do IBS, Souza Jr. afirma:

> Em outros termos, o legislador constituinte estabeleceu um notável alargamento da base de incidência tributária ao criar o IBS e a CBS, adotando uma abordagem significativamente distinta da tradição brasileira que, historicamente, privilegiava tipos tributários com interpretação restritiva. A principal inovação está na amplitude conceitual dessas novas figuras tributárias, que devem incidir sobre todas as operações de consumo geradoras de valor agregado, independentemente da classificação ou da natureza jurídica do bem ou serviço transacionado, representando uma ruptura paradigmática com o sistema anterior." (Souza Jr., 2025, p. 215)

Ressalta-se que além de ter como materialidade as operações com bens, direitos ou serviços (inciso I), o IBS também incidirá sobre a "importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços", independentemente de ser pessoa física ou jurídica, ainda que não tenha habitualidade na operação.

As duas hipóteses de incidência têm o mesmo qualificador “bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços”, distinguindo-se apenas em relação ao lugar de início da operação, se no país ou fora dele (importação). Muito embora cada uma das hipóteses tenha efeitos distintos, ao final, a incidência ocorre sobre bens, direitos ou serviços, sobrepondo o problema da “dinamicidade do mercado e a complexidade das operações com novas tecnologias e novos modelos de negócio”, que extrapolam o “enquadramento [dos fatos] nos tradicionais conceitos constitucionais de operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços” (Conca, 2025, p. 262).

Ao empregar o termo “operações” e suprimir as referências à “circulação” e à “prestação”, o constituinte derivado promoveu uma ruptura deliberada com a lógica fragmentada do sistema anterior, adotando um critério material funcional, orientado à tributação do consumo.

A adoção de uma base ampla também se justifica por razões de neutralidade econômica. Como destaca Gobetti (2025, p. 211), a fragmentação da base de incidência tende a gerar distorções concorrenciais, ao tributar de forma distinta operações economicamente equivalentes, apenas em razão da forma jurídica ou da tecnologia empregada. Um IVA de base ampla, ao contrário, reduz incentivos à litigância jurídica e contribui para uma alocação mais eficiente dos recursos.

Na economia digital, essa característica assume especial relevância. Modelos de negócio baseados em licenciamento, assinaturas, acesso remoto e disponibilização de funcionalidades digitais desafiam classificações jurídicas tradicionais, mas compartilham a característica econômica comum de gerar consumo mediante contraprestação. Ao estruturar a materialidade do IBS de forma ampla, o constituinte derivado buscou alinhar a tributação do consumo à substância econômica dessas operações, em consonância com as diretrizes internacionais da OCDE (OCDE, 2015, p. 28).

Contudo, como será examinado adiante, a adoção de uma base ampla não implica a ausência de limites constitucionais. A amplitude da materialidade do IBS deve ser compreendida em conjunto com os princípios da legalidade, da tipicidade, da neutralidade e da segurança jurídica, sob pena de se converter em indeterminação normativa incompatível com o sistema constitucional tributário.

4.3.3 A materialidade do IBS/CBS

A redefinição da materialidade do IBS e da CBS constitui o núcleo dogmático da reforma da tributação do consumo promovida pela EC nº 132/2023. Diferentemente do modelo anterior, estruturado a partir de hipóteses de incidência fragmentadas e ancoradas em categorias jurídicas rígidas, o novo desenho constitucional parte da premissa de que o consumo deve ser tributado de forma ampla, funcional e economicamente orientada, de modo a abarcar as múltiplas formas pelas quais a utilidade econômica é transferida ao adquirente, especialmente na economia digital.

A criação do IBS e da CBS evidencia uma opção consciente do legislador constituinte derivado pela superação da dicotomia entre bens e serviços como critério estruturante da tributação do consumo. Essa dicotomia, que historicamente delimitou os campos de incidência do ICMS e do ISS, mostrou-se incapaz de capturar adequadamente operações que, embora gerem consumo e valor agregado, não se enquadram de forma precisa em nenhuma dessas categorias.

O Relatório da PEC nº 45/2019 reconhece expressamente essa limitação ao afirmar que, na nova economia, a fronteira entre bens, serviços e direitos torna-se cada vez mais difusa, sendo essencial que o imposto alcance todas as formas assumidas pela atividade econômica no processo de agregação de valor até o consumo final, como consta do Relatório sobre a Reforma Tributária (Brasil, 2019). Essa constatação fundamenta a escolha por uma materialidade ampla, que incida sobre bens materiais, bens imateriais, direitos e serviços, independentemente da forma jurídica adotada.

A EC nº 132/2023 incorporou essa diretriz ao prever que o IBS incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços. Ao fazê-lo, afastou a necessidade de enquadramento forçado das operações em categorias jurídicas tradicionais e permitiu que a tributação do consumo se orientasse pela substância econômica dos fatos.

Essa ampliação da materialidade revela-se particularmente relevante para a economia digital, na qual a utilidade econômica frequentemente decorre da cessão, do licenciamento ou da disponibilização de bens imateriais e direitos. Ao incluir expressamente esses objetos no critério material, o novo modelo transforma em norma positiva aquilo que, no regime anterior, dependia de construções jurisprudenciais instáveis, reduzindo a insegurança jurídica[67] e os conflitos federativos.

[67] "O setor tecnológico, responsável pelo desenvolvimento de novas tecnologias desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 tem convivido com ampla insegurança jurídica, no que diz respeito a sua tributação. A repartição de competências carreada pelo constituinte abriu margem para ampla disputa entre estados e município, em guerras fiscais horizontais e verticais.

4.3.4 O conceito de “operações” no IBS e o diálogo com o Direito Civil

Apesar da ampliação da base de incidência, o constituinte derivado manteve no critério material do IBS o vocábulo “operações”. Essa escolha não é desprovida de significado dogmático. No regime do ICMS, a noção de operação sempre funcionou como elemento delimitador da incidência, afastando a tributação do bem isoladamente e exigindo a ocorrência de um fato juridicamente qualificado. É a “operação” jurídica que confere circulação econômica à mercadoria e que sofre a incidência do ICMS[68]. Dessa forma, a incidência do ICMS não ocorre sobre as mercadorias, mas, sobre operações com circulação de mercadorias ou sobre a prestação de serviço (Alcoforado, 2019, p. 18).

No IBS, embora se preserve o termo operações, a ele se atribui um alcance semântico mais amplo. A operação deixa de estar associada à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços e passa a representar o elemento jurídico mínimo que ancora a incidência no consumo. O imposto não incide sobre bens, serviços ou direitos isoladamente, mas sobre operações de consumo que envolvam esses objetos, ou seja, operações de fornecimento.

Nesse sentido, a operação desempenha função delimitadora essencial, impedindo que a materialidade ampla do IBS se converta em autorização para tributar qualquer manifestação econômica. Trata-se de critério jurídico que vincula a incidência à realização de um fato economicamente relevante destinado ao consumo, preservando a coerência do imposto com sua finalidade constitucional.

A doutrina diverge quanto ao grau de vinculação do termo “operações” às categorias civilistas clássicas. Para Maria Eugênia Mariz de Oliveira, o conceito foi deliberadamente desvinculado das noções tradicionais de atos e negócios jurídicos, assumindo caráter funcional:

> Dito isso, o que se verifica é que, no momento da promulgação da EC n. 132, o termo “operações” não possui o mesmo significado jurídico conhecido e específico que

A origem constitucional dessa disputa requer a intervenção do STF para sua resolução, o que gera insegurança em múltiplas perspectivas: (i) temporal, haja vista a demora na resolução de conflitos; e (ii) material, em razão da ausência de critérios objetivos para a resolução de tais conflitos.
Neste aspecto, a reforma tributária implementada pela EC n. 132/2023 e regulamentada pela LC n. 214/2025 tem o condão de reduzir a [in]segurança (sic) jurídica, com a redução do espaço para conflitos de competência, limitando eventuais questões pertinentes à qualificação de atividades à subsunção das atividades a regime jurídico ou favorecido”. (Przepiorka, 2025, p. 210).

[68] O STF no julgamento do Tema 1099, reconheceu a não incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, justamente pela inexistência de operação jurídica mercantil.

> podia ser extraído do CCom/1850. Com a revogação parcial desse Código e a instituição do CC de 2002, forçoso concluir que não há, no ordenamento jurídico atual (ou, no ordenamento jurídico vigente no momento da promulgação da referida Emenda), uma equiparação entre o conceito de "operações" e as noções de atos e negócios jurídicos regidos pelo direito privado. (Oliveira, 2025, pp. 201-202)

Em relação aos efeitos da manutenção do termo "operações" na hipótese de incidência do IBS, Antônio Alcoforado explica que, quando das discussões sobre as propostas de emenda à constituição existentes à época no Congresso, o texto da PEC nº 45/2019 que tramitava na Câmara dos Deputados não fazia menção ao vocábulo "operações" (Alcoforado, 2019, p. 24)[69]. Contudo, para a definição do critério material do IBS prevaleceu a redação da PEC nº 110/2019, relatada pelo senador Alcolumbre, que mantinha "operações" no texto de instituição do IBS:

> Considerando as delimitações nas hipóteses de incidência que a terminologia "operações" provoca na materialidade do tributo, conforme explicado anteriormente, o legislador, na PEC de autoria de Davi Alcolumbre, deve ter delimitado as hipóteses de incidência apenas quando houver **operações** com bens e serviços... (Alcoforado, 2019, p. 24) (grifo nosso)

Assim, defende que a manutenção de "operações" na hipótese de incidência do IBS delimitou sua incidência a um fato juridicamente qualificado.

Em ambos os casos, contudo, reconhece-se que a operação não pode ser compreendida como mero fato econômico desprovido de juridicidade.

Já Barbosa Lyra (2025, p. 276) ressalta que o enunciado permanece jurídico, exigindo a existência de um negócio ou situação juridicamente relevante de conteúdo econômico.

Para Barbosa Lyra (2025, p. 270) seu enunciado é jurídico, pois, "É uma premissa óbvia: o que está na seara jurídica é jurídica; quase uma tautologia". Dessa forma, "bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços" exige para sua completude o termo "operações", que, por sua vez, é um negócio jurídico de conteúdo econômico.

Nesse debate, destaca-se a relevância do termo "operações" para evidenciar a conformidade jurídica do ato que possibilita o fornecimento e, portanto, o consumo de bens, direitos e serviços.

---

[69] Art. 152-A. 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.
§1º. O imposto sobre bens e serviços:
I – incidirá também sobre:
a) os intangíveis;
b) a cessão e o licenciamento de direitos;
c) a locação de bens;
d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos; (Brasil, 2019)

4.3.5 A onerosidade e o fornecimento como núcleo do critério material do IBS/CBS

Outro elemento central da materialidade do IBS/CBS é a exigência de onerosidade. A utilização do termo “operações” pressupõe, como regra, a existência de contraprestação, afastando da incidência fatos gratuitos ou destituídos de conteúdo econômico relevante para fins de tributação do consumo. A onerosidade é, assim, elemento central do fornecimento: sem contraprestação, não há fato gerador, pois não se caracteriza consumo tributável (Souza Jr., 2025, p. 205).

A LC nº 214/2025 concretiza esse comando constitucional ao estabelecer que o IBS e a CBS incidem sobre “operações onerosas com bens ou com serviços”, definindo como operação onerosa “qualquer fornecimento com contraprestação”. O fornecimento emerge, assim, como núcleo funcional do critério material do imposto.

Por previsão expressa da LC nº 214/2025, o IBS também incide, de forma excepcional, sobre operações não onerosas ou realizadas abaixo do valor de mercado, como o fornecimento de bens e serviços para uso pessoal do contribuinte pessoa física, ou para empregados e administradores quando o contribuinte não for pessoa física.

Abaixo, transcreve-se a LC nº 214/2025, que estabeleceu o que seria operações e fornecimento, na forma do seu art. 3º, na forma abaixo:

> Art. 3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:
> I - **operações** com:
> a) bens todas e quaisquer que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos;
> b) serviços todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea “a” deste inciso;
> II - **fornecimento**:
> a) entrega ou disponibilização de bem material;
> b) instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito;
> c) prestação ou disponibilização de serviço;
> III - fornecedor: pessoa física ou jurídica que, residente ou domiciliado no País ou no exterior, realiza o fornecimento;
> (...)
> § 1º Para fins desta Lei Complementar, equiparam-se a bens materiais as energias que tenham valor econômico.
> § 2º Incluem-se no conceito de fornecedor de que trata o inciso III do caput deste artigo as entidades sem personalidade jurídica, incluindo sociedade em comum, sociedade em conta de participação, consórcio, condomínio e fundo de investimento. (Brasil, 2025) (grifo nosso)

Em seu art. 4º, a LC nº 214, em relação ao critério material do IBS/CBS, prescreve de forma exemplificativa o que é fornecimento:

> Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços.

> § 1º As **operações não onerosas com bens ou com serviços serão tributadas nas hipóteses expressamente previstas nesta Lei Complementar**.
> § 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços **qualquer fornecimento com contraprestação**, incluindo o decorrente de:
> I - compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação;
> II - locação;
> III - licenciamento, concessão, cessão;
> IV - mútuo oneroso;
> V - doação com contraprestação em benefício do doador;
> VI - instituição onerosa de direitos reais;
> VII - arrendamento, inclusive mercantil; e
> VIII - prestação de serviços.
> § 3º São irrelevantes para a caracterização das operações de que trata este artigo:
> I - o título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do fornecedor;
> II - a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos;
> III - a obtenção de lucro com a operação; e
> IV - o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas. (Brasil, 2025) (grifo nosso)

Da leitura da norma constitucional e da norma regulamentar, constata-se que o critério material da incidência do IBS é sobre o fornecimento com contraprestação, de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços.

Fornecer significa disponibilizar economicamente um bem material ou imaterial, inclusive direito, ou um serviço a terceiro, com transferência de utilidade mediante contraprestação. O fornecimento não substitui a operação, mas é a forma pela qual a operação se manifesta economicamente. Trata-se de categoria funcional que permite captar a realidade econômica das operações de consumo sem dependência excessiva das formas jurídicas do Direito Privado.

Na forma posta, a centralidade do critério material dos tributos é o fornecimento, o que amplia de sobremaneira o alcance da incidência da norma:

> Neste sentido, vale observar que o artigo 3º define “operações com bens”, “operações com serviços” e “fornecimento”, enquanto o artigo 4º determina a incidência do IBS sobre “operações onerosas com bens ou com serviços”, tratando-as como “qualquer fornecimento com contraprestação”. Logo aqui, já se percebe uma delimitação da hipótese de incidência do IBS e da CBS. A despeito dos conceitos amplos de “operações com bens” e “operações com serviços”, importa, para fins de incidência, o conceito de “fornecimento”. (Conca, 2025, p. 276)

Por fim, sobre a materialidade do IBS, a despeito da vagueza de alguns conceitos expressos nas normas do IBS, a redação é clara e suficiente. Em entendimento distinto, Conca (2025, p. 276) defende que os conceitos de operações com bens e operações com serviços não foram apropriadamente definidos para estabelecer a hipótese de incidência do tributo, não reduzindo a insegurança jurídica sobre a incidência sobre os fatos da economia digital.

Diante de todo esse contexto, na economia digital, as hipóteses atuais que envolvem a cessão, licenciamento ou disponibilização de software ou outro bem imaterial ou o fornecimento de utilidade, passam a ter previsão normativa e não mais uma construção jurisprudencial sobre o assunto.

O fornecimento, como observa Oliveira (2025, p. 205), pode ocorrer no bojo de atos jurídicos diversos (ou mesmo independentemente deles) e seu reconhecimento não depende da validade ou tipicidade civil da relação. Essa característica torna o IBS especialmente adequado para a tributação do consumo sob uma ótica econômica, deixando de ser identificado por meio de categorias jurídicas fechadas e passando a ser captado a partir de sua manifestação econômica: a transferência onerosa de utilidade ao adquirente.

Portanto, a LC nº 214/2025 opta por caracterizar o fato gerador como situação de fato, centrada no fornecimento oneroso, e não como situação jurídica dependente da conformação do negócio segundo o direito privado.

Essa construção revela-se especialmente adequada à economia digital, na qual a cessão, o licenciamento e a disponibilização de bens imateriais constituem a regra. Ao eleger o fornecimento oneroso como núcleo do fato gerador, o legislador complementar conferiu concretude à materialidade do IBS, ao mesmo tempo em que preservou limites claros à incidência.

4.3.6 Os limites constitucionais da materialidade do IBS

A ampliação da materialidade do IBS não afasta a incidência dos limites constitucionais próprios do sistema tributário. A legalidade tributária exige que o critério material seja definido de forma suficiente para permitir previsibilidade e controle (Ávila, 2024, p. 720). A EC nº 132/2023 estabelece os contornos essenciais da materialidade, enquanto a LC nº 214/2025 densifica esses contornos por meio da definição de operações, fornecimento e contraprestação.

A onerosidade atua como limite material interno, preservando a vinculação do imposto ao consumo tributável. Além disso, o princípio da neutralidade, embora informe a interpretação do IBS, não autoriza a expansão ilimitada da base de incidência. A neutralidade deve operar como critério de interpretação sistemática, e não como fundamento autônomo para criação de hipóteses de incidência.

Dessa forma, a materialidade ampla do IBS deve ser interpretada de forma compatível com a legalidade, a tipicidade funcional e a segurança jurídica, sob pena de se converter em indeterminação normativa incompatível com o Estado de Direito.

Para resumir, conclui-se que a reconfiguração da materialidade do IBS representa avanço significativo na tributação do consumo, especialmente diante dos desafios impostos pela economia digital. Ao incidir sobre operações de consumo e ao eleger o fornecimento oneroso como núcleo do fato gerador, o imposto supera as limitações estruturais do ICMS e do ISS, ampliando a base tributável e reduzindo conflitos interpretativos.

Inobstante, a defesa de um IBS amplo não se confunde com a aceitação de uma incidência ilimitada. A operação e o fornecimento oneroso funcionam como critérios jurídicos delimitadores, assegurando que a incidência permaneça vinculada ao consumo e respeite os limites constitucionais do sistema tributário.

Antes da entrada em vigor das LCs nºs 214/2025 e 227/2026, Àvila alertava de a impossibilidade de leis complementares regulamentadoras fugirem do arquétipo constitucional:

> A conjugação de todas os limites constitucionais impostos ao legislador complementar permite concluir que seria inconstitucional uma lei complementar que, a pretexto de instituir o IBS e a CBS, produzisse, por exemplo, os seguintes resultados: (a) configurasse **hipóteses de incidência sobre operações não negociais, não onerosas, não habituais, não resultantes de atividades econômicas** e, quando aplicável, não inseridas num ciclo econômico da produção ao consumo de bens e serviços; (b) criasse **novas hipóteses de sujeição passiva, responsabilidade e arbitramento**; (c) abarcasse em seu âmbito **materialidades objeto de competência privativa de outros entes federados**; (d) atingisse fatos não reveladores de efetiva capacidade econômica individual e concreta; (e) produzisse **alargamento e sobreposição de competências que causasse restrição do núcleo dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade** e, por conseguinte, efeito confiscatório. (Ávila, 2024, pp. 728-729)

Contudo, a LC nº 214/2025 estabeleceu a incidência sobre operações não onerosas em seu § 1º do art. 4, bem como o inc. I do art. 5º, dentre outras passagens da mencionada LC.

Como ainda não se tem conhecimento de judicialização das normas da LC nº 214/2025, não há parâmetro sobre o entendimento jurisprudencial a respeito.

A respeito dos limites da incidência, compreende-se que o argumento da incidência do IBS sobre operações não onerosas para alcançar a neutralidade do tributo, porém, a incidência é logicamente contrária à própria noção de operação que exige onerosidade.

4.4 A TRIBUTAÇÃO NO DESTINO E A ECONOMIA DIGITAL

4.4.1 Principais aspectos do princípio do destino

A tributação sobre o consumo no Brasil passou por uma das mais profundas transformações de sua história com a promulgação da EC nº 132, posteriormente regulamentada

pelas LCs nº 214/2025 e nº 227/2026. No centro dessa reforma estrutural encontra-se a adoção do princípio do destino como critério fundamental para a alocação das receitas tributárias entre os entes federativos, em substituição ao modelo origem/híbrido que vigora sob a égide do ISS e ICMS.

O que se constata do IBS e da tributação da economia digital é que o princípio do destino constitui condição implícita do próprio conceito constitucional dos tributos sobre o consumo adotado pela Reforma. Ainda que haja menção expressa ao destino no texto constitucional, sua relevância não se exaure na literalidade do dispositivo: ele decorre logicamente da materialidade escolhida e da racionalidade que informa o modelo de IVA. Se o IBS incide sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e com serviços, sua materialidade econômica está vinculada ao consumo. Assim, a fruição econômica, não a localização do fornecedor, é o elemento territorialmente relevante. O destino emerge, portanto, como exigência lógica do modelo.

Destaca-se também que a transição do modelo de tributação na origem para o modelo de tributação no destino representa muito mais do que uma alteração técnica de alocação de receitas, constitui verdadeira mudança no federalismo fiscal brasileiro, com implicações sobre a autonomia dos entes federativos, a guerra fiscal interestadual e a neutralidade econômica do sistema.

A respeito da mudança no federalismo fiscal brasileiro, a alteração mais significativa reside na extinção da competência normativa plena que estados e municípios detinham sobre o ICMS e o ISS, substituída por uma participação compartilhada no IBS, gerida por um Comitê Gestor de âmbito nacional, reduzindo a autonomia dos entes subnacionais. Segundo Scaff (2025a), estados e municípios simplesmente “perderam completamente a autonomia arrecadatória sobre a maior fonte tributária que dispunham”, sendo a federação tornada “ainda mais centralizada”. Para Scaff, o federalismo brasileiro segue ostentando o mesmo nome, embora suas peças essenciais tenham sido trocadas ao ponto de não mais corresponder ao modelo original.

Apesar das críticas de Scaff e da alegada superioridade do CG-IBS sobre os entes federativos, Melissa Castelo, apenas do ponto de vista da arrecadação tributária e não da competência legislativa, defende que como a “EC nº 132/2023 previu a transferência imediata dos recursos arrecadados de IBS para estados e municípios, é possível constatar que houve a adequada preservação da autonomia dos Entes da Federação” (Castello, 2025, p. 135).

Nesse aspecto, apesar da mitigação da autonomia dos entes subnacionais, a Reforma Tributária é positiva pela segurança jurídica proporcionada pela uniformidade normativa e a

consequente redução de litígios decorrentes da multiplicidade de regimes tributários subnacionais autônomos, bem como da adoção de uma alíquota uniforme e do princípio do destino, além da ampliação da incidência sobre a economia digital aqui discutida.

Porém, sobre a repercussão no federalismo fiscal, vários autores identificam riscos ao pacto federativo. Por exemplo, Beatriz Ramalho (2025) sustenta que a EC nº 132/2023 representa "a maior ruptura estrutural com o modelo federativo solidário previsto na Constituição de 1988 desde sua promulgação". A autora aponta que simulações do BNDES e do Ipea indicam que mais de mil municípios terão queda superior a 30% em suas participações relativas no novo imposto, com destaque para cidades agroindustriais do Centro-Oeste e do interior nordestino (Ramalho, 2025).

A estrutura institucional do CG-IBS também tem sido objeto de críticas, como a de Mascarenhas (2025), que analisa a transição da autonomia tributária para a mera participação em um conselho intergovernamental. Cintra (2025) aponta que a própria composição do CG-IBS já revela ameaças ao pacto federativo: enquanto os estados definiram seus representantes, os municípios encontravam-se em impasse judicial entre a Confederação Nacional dos Municípios (CNM) e a Frente Nacional de Prefeitos (FNP), com o processo eleitoral suspenso e a instalação plena do órgão prejudicada. Atualmente, a situação da representatividade dos municípios no CG-IBS aparentemente já foi resolvida.

Em síntese, sob o ponto de vista do federalismo fiscal, a reforma tributária promove ganhos reais em simplificação e segurança jurídica, mas ao custo de uma centralização com impactos negativos sobre a autonomia financeira dos entes subnacionais e os incentivos ao desenvolvimento local.

Voltando ao contexto da economia digital, o tema do princípio do destino é muito importante diante da desmaterialização das operações econômicas e da desvinculação entre os locais de produção e de consumo desafiam os pressupostos tradicionais da tributação sobre o consumo. Nesse contexto, o princípio do destino assume papel fundamental não apenas como critério de partilha de receitas, mas também como elemento indispensável para a adequação do sistema tributário às novas formas de manifestação da riqueza e do consumo.

O princípio da tributação no destino estabelece que os tributos incidentes sobre o consumo devem ser arrecadados e apropriados pelo ente federativo no qual ocorre o consumo efetivo do bem ou serviço, em contraposição ao local onde se dá a produção ou a prestação originária. Trata-se de critério que alinha a arrecadação tributária com o mercado consumidor, permitindo que os entes federativos obtenham receitas proporcionais à utilização de bens e serviços em seus territórios.

A fundamentação econômica do princípio do destino está embasada em premissas da teoria tributária sobre o consumo. Primeiramente, a tributação no destino garante maior neutralidade ao sistema, evitando que variações de alíquotas entre os diferentes entes federativos influenciem indevidamente as escolhas relativas à localização das atividades produtivas. Por outro lado, quando o imposto incide no local de produção (princípio da origem) há incentivo para que empresas se estabeleçam em regiões com menor carga tributária, desconsiderando aspectos ligados à eficiência alocativa.

Conforme destacam Castro e Silva e Vasconcelos (2025, p. 175), o princípio da origem aplicado ao ICMS interestadual teve consequências significativas para o federalismo brasileiro:

> ... no Brasil os Estados produtores, além de ficarem com os empregos e o dinamismo econômico, ficam também com a arrecadação do ICMS sobre as mercadorias destinadas ao consumo nos Estados pobres.
> (...)
> foi, então, um fator determinante na manutenção da histórica desigualdade regional que caracteriza o Brasil e cuja redução é um dos objetivos fundamentais da República Federativa (art. 3º, III).

Sob a perspectiva da neutralidade econômica, o princípio do destino apresenta vantagens significativas. A tributação na origem tende a distorcer as decisões de localização das atividades produtivas, uma vez que diferenças nas alíquotas entre entes federados criam incentivos artificiais para que empresas se estabeleçam em regiões com menor carga tributária, independentemente de considerações de eficiência alocativa. Esse fenômeno, amplamente documentado na literatura econômica, manifesta-se de forma particularmente grave no Brasil sob a forma de “guerra fiscal”.

O princípio do destino legitima-se no fato de que o consumo constitui manifestação de capacidade contributiva e, portanto, deve ser tributado no local onde efetivamente ocorre. A tributação no destino assegura correspondência entre a arrecadação tributária e a demanda por serviços públicos de cada ente subnacional, uma vez que os consumidores de determinada localidade são também os demandantes dos serviços públicos financiados pela receita tributária ali arrecadada.

A compreensão do princípio do destino exige sua análise em conjunto com os demais princípios do novo sistema tributário, notadamente a neutralidade e a não cumulatividade plena. Esses princípios (neutralidade e não cumulatividade plena e neutralidade e destino) mantêm entre si relação de interdependência funcional, de modo que a efetivação de cada um deles depende da observância dos demais.

Há uma relação direta entre os princípios da neutralidade e o da não cumulatividade plena, e entre esta e o princípio do destino. A neutralidade, como visto, impõe a satisfação da

não cumulatividade e do destino. O princípio do destino constitui elemento essencial para a consecução desses objetivos de neutralidade, materializando-se em diversos dispositivos da lei complementar, especialmente nos artigos que definem o local da operação e a competência tributária.

Assim, constata-se a vinculação entre eles. Tal interconexão evidencia a coerência sistemática da reforma tributária e a importância do princípio do destino para o funcionamento adequado do novo modelo.

A incorporação do princípio do destino pela EC nº 132/2023 como elemento estruturante do novo sistema de tributação sobre o consumo, reflete o alinhamento do Brasil às diretrizes internacionais consolidadas, particularmente às recomendações da OCDE, que preconizam a tributação no local do consumo como padrão para impostos sobre valor agregado (OCDE, 2015, p. 30).

Internacionalmente, o princípio do destino constitui o padrão aceito para a tributação sobre o consumo. As diretrizes da OCDE para IVA no comércio internacional recomendam expressamente a tributação no local do consumo, com isenção completa das exportações e tributação integral das importações (OCDE, 2017, p.16). Essa configuração assegura que a carga tributária incida sobre o consumidor final do país importador, evitando tanto a dupla tributação quanto a não tributação das operações transfronteiriças.

No âmbito da União Europeia, que liderou historicamente a adoção de sistemas harmonizados de IVA, aplica-se o princípio do destino nas operações intracomunitárias entre sujeitos passivos do imposto. De acordo com a Diretiva 2006/112/CE, as transmissões de bens transportados de um Estado-membro para outro são isentas de tributação no país de origem e sujeitas à tributação no país de destino. Esse modelo, embora operacionalmente complexo, tem demonstrado eficácia na preservação da neutralidade do IVA no mercado interno europeu.

A experiência do Canadá também oferece referência para o Brasil, considerando as semelhanças entre os sistemas federativos de ambos os países. O Canadá implementou o GST[70] em nível federal e, posteriormente, promoveu sua harmonização com o HST[71] em determinadas províncias, utilizando fórmulas de repartição que consideram o consumo efetivo em cada jurisdição. Como destacam Castro e Silva, Lima e Carvalho (2024, p. 187), esse modelo demonstra a viabilidade de sistemas de IVA baseados no princípio do destino em contextos federativos complexos.

[70] *Goods and Services Tax.*
[71] *Harmonized Sales Tax.*

A análise dos modelos de tributação sobre o consumo nos principais países revela que a constitucionalização do destino no Brasil não constitui inovação isolada, mas, alinhamento a um padrão consolidado de tributação do consumo.

4.4.2 A transição do princípio da origem para o destino

O ICMS, principal tributo estadual sobre o consumo, foi historicamente estruturado com predominância no modelo híbrido, tributando as operações interestaduais no Estado produtor mediante a aplicação de alíquotas interestaduais diferenciadas. Somente com a EC nº 87/2015, regulamentada pela LC nº 190/2022, estabeleceu-se um regime de partilha entre origem e destino nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Esse modelo híbrido produziu distorções significativas no federalismo fiscal brasileiro. A denominada guerra fiscal fundamenta-se precisamente na cobrança do ICMS no local do início da cadeia produtiva, constituindo exemplo das limitações do princípio da origem. Objetivando o crescimento de suas economias, os Estados passaram a conceder incentivos fiscais para atrair investimentos, o que resultou em competição tributária prejudicial, diminuição da arrecadação agregada e acirramento dos litígios federativos (Afonso; Lukic; Castro, 2018, pp. 998-999).

O ISS, por sua vez, permaneceu estruturado com base no princípio da origem, sendo devido ao Município do estabelecimento prestador do serviço, nos termos da LC nº 116/2003. Essa configuração gerou concentração da arrecadação em poucos municípios onde se situavam as sedes das grandes empresas prestadoras de serviços, particularmente aquelas do setor de tecnologia, em detrimento dos municípios onde efetivamente ocorria a fruição dos serviços. Exceções a esse princípio foram estabelecidas nos incisos I a XXV do art. 3º da referida LC[72], contemplando hipóteses específicas de tributação no local da prestação.

As limitações do modelo anterior tornaram-se particularmente evidentes com a expansão da economia digital. A desmaterialização das operações econômicas e a possibilidade de prestação de serviços a partir de qualquer localidade geográfica intensificaram os problemas de alocação de receitas entre os entes federativos. Municípios e Estados onde efetivamente ocorria o consumo de bens e serviços digitais viam suas bases tributáveis esvaziadas em favor dos entes que concentravam os estabelecimentos das empresas do setor.

---

[72] "Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (...)" (Brasil, 2003)

A EC nº 132/2023 introduziu uma alteração significativa ao adotar o princípio do destino como critério estruturante do IBS. Essa escolha constitucional constitui um marco no federalismo fiscal brasileiro, ocasionando profundas repercussões sobre a autonomia dos entes federativos e a dinâmica da competição tributária entre estados e municípios.

A tributação no destino representa mudança de modelo no federalismo fiscal brasileiro, no qual diferentes entes compartilham competências tributárias sobre o consumo. Um dos aspectos mais visíveis dessa transformação relaciona-se à mitigação da guerra fiscal, pois, estados e municípios estarão impossibilitados de conceder benefícios fiscais individualizados com o objetivo de atrair investimentos produtivos, uma vez que a receita tributária não mais estará vinculada ao local de produção, mas ao local de consumo (Silva Neto, 2025, p. 120).

O CG-IBS, nesse contexto, desempenhará função essencial na coordenação das administrações tributárias subnacionais, assegurando que a aplicação do princípio do destino ocorra de forma uniforme em todo o território nacional. Essa centralização administrativa representa condição necessária para o funcionamento de um IVA de base ampla com tributação no destino, evitando que diferenças interpretativas ou operacionais comprometam a neutralidade do sistema.

Não obstante, é necessário pontuar que a centralização da arrecadação tributária no CG-IBS tem gerado críticas de que se estaria violando o pacto federativo[73]. Existem posições divergentes sobre esse aspecto, alguns considerando que a EC nº 132/2023 prevê a transferência imediata dos recursos arrecadados de IBS para estados e municípios e isso seria suficiente para preservar a autonomia dos entes federados, enquanto outros defendem que o federalismo fiscal só é completo com a manutenção da competência tributária de forma integral.

Retomando a apreciação do princípio do destino, a adoção plena do princípio do destino produzirá a redistribuição significativa das receitas tributárias entre os entes federativos brasileiros. Estados e municípios, cuja arrecadação atual se baseia predominantemente na produção industrial e comercial, experimentarão redução relativa de suas receitas, enquanto aqueles com maior população consumidora serão beneficiados pelo novo modelo de alocação.

Em razão dessa redistribuição significativa das receitas tributárias entre os entes federativos brasileiros, os legisladores estabeleceram essa longíssima transição pela necessidade de evitar impactos abruptos sobre as finanças dos entes federativos.

[73] “Por outro lado, e em maior número estão aqueles que vêm na reforma ameaça à autonomia estadual e municipal a exemplo de Souza, Àvila e Carrazza, Ricardo Silva, bem como os co-autores deste texto” (Coutinho; Feitosa, 2024, p. 118)

O art. 128 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) alterado pela EC nº 132/2023 estabeleceu um amplo período de transição para a implementação integral do novo sistema de distribuição da receita. Nos termos do mencionado artigo, a transição da distribuição da receita exclusivamente pelo princípio do destino terá duração de cinquenta anos, durante os quais os sistemas antigo e novo coexistirão, ocorrendo convergência progressiva para a distribuição das receitas com base no consumo efetivo.

Nos primeiros anos de transição, parcela da receita do IBS será distribuída aos entes federativos conforme regras de origem, compensando perdas decorrentes da extinção do ICMS e do ISS. Tal parcela será progressivamente reduzida, havendo convergência completa para distribuição pelo princípio do destino ao final. De acordo com a regra de distribuição das receitas, um percentual (que será majorado anualmente) será baseado no destino da operação e o restante será baseado em um percentual do Estado ou Município (a partir de uma média arrecadatória do ente federado no período de 2019 a 2026) em relação ao todo arrecadado de IBS.

Essa configuração transicional busca conciliar dois aspectos aparentemente conflitantes: a necessidade de modernização do sistema tributário e a preservação da estabilidade financeira dos entes federativos. A opção por período tão extenso de transição reflete a compreensão de que a mudança de paradigma na tributação do consumo demanda adaptações estruturais profundas, tanto nas administrações tributárias, quanto nas economias regionais que se desenvolveram sob a lógica do princípio da origem.

Por fim, quanto ao federalismo fiscal, apesar da adoção do princípio do destino não implicar na redução total da autonomia dos entes federativos, há de se reconhecer uma grande mitigação dessa autonomia. A EC nº 132/2023 apenas preservou a competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para fixação de suas próprias alíquotas do IBS, assegurando uma pequena margem de autonomia na definição da política tributária local.

Conforme analisa Brudniewski (2024, p. 133), a autonomia municipal (e dos estados) no contexto do IBS manifesta-se principalmente na competência para fixação de alíquotas e para a participação nos órgãos de governança do novo sistema. Embora a uniformização das regras de incidência e da base de cálculo represente limitação em comparação com o modelo anterior do ISS, os municípios mantêm instrumentos relevantes para adequação da política tributária às necessidades locais.

4.4.3 Operacionalização do princípio do destino na LC nº 214/2025

A operacionalização do princípio do destino exige a definição precisa do local da operação, elemento que determina o ente competente para a arrecadação do tributo. O art. 15 da LC nº 214/2025 estabelece que a alíquota do IBS incidente sobre cada operação corresponderá à soma da alíquota do Estado de destino com a alíquota do Município de destino. O parágrafo único explicita que o destino da operação é o local da ocorrência da operação, definido nos termos do art. 11 da mesma Lei Complementar.

O art. 11 da LC nº 214/2025 constitui, assim, elemento principal para a operacionalização do princípio do destino, estabelecendo critérios específicos conforme a natureza da operação. Para os bens móveis materiais, o inciso I determina que o local da operação será aquele onde ocorre a entrega ou disponibilização ao destinatário. Esse comando assegura que a tributação ocorra no local efetivo de consumo, e não no local do estabelecimento fornecedor, concretizando o princípio do destino nas operações com bens tangíveis.

Para os serviços prestados fisicamente sobre pessoa física ou fruídos presencialmente, o inciso III do art. 11 estabelece que o local da operação será o local da prestação do serviço. Esse critério contempla situações nas quais a presença física do tomador do serviço é elemento essencial para a fruição da utilidade econômica, como ocorre em serviços de saúde, estética, educação presencial, entre outros.

Subsidiariamente, nas operações não contempladas nos incisos anteriores do art. 11, o inciso X[74] estabelece regra residual, considerando como local da operação o domicílio principal do adquirente ou destinatário, nas operações onerosas, ou somente do destinatário, nas operações não onerosas. Essa norma assume relevância particular para as operações da economia digital, nas quais a identificação do local de consumo apresenta maior complexidade em razão da ausência de materialidade física.

A operacionalização do critério do domicílio do adquirente foi detalhadamente regulamentada, considerando as complexidades envolvidas na identificação do local de consumo em operações desmaterializadas. O § 3º do art. 11 da LC nº 214/2025 estabelece que o domicílio principal será aquele constante do cadastro com identificação única, considerando, para pessoas físicas, o local da habitação permanente ou, na sua ausência, o local onde as relações econômicas forem mais relevantes. Com relação às pessoas jurídicas ou entidades sem personalidade jurídica, o local de cada estabelecimento.

Para situações em que o adquirente não esteja regularmente cadastrado, o inciso II do § 3º do art. 11 estabelece critério subsidiário, determinando que o domicílio será identificado

[74] Art. 11. Considera-se local da operação com: (...)
X - bem ou serviço não abrangido pelos demais incisos deste artigo: (...) (Brasil, 2025)

mediante combinação de ao menos dois critérios não conflitantes, à escolha do fornecedor, entre: endereço de entrega; endereço obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes; endereço do cadastro do arranjo de pagamento; e endereço de Protocolo de Internet (IP) ou método de geolocalização.

A utilização de mecanismos tecnológicos para identificação do local efetivo de consumo, como os previstos no § 3º do art. 11 da LC nº 214/2025, são ainda mais importantes na aplicação do princípio do destino às operações digitais.

A utilização de tecnologias de geolocalização para fins tributários alinha-se às recomendações da OCDE[75] e às experiências internacionais bem-sucedidas. Esses mecanismos permitem identificar, com razoável precisão, a localização geográfica do consumidor no momento da operação, viabilizando a aplicação do princípio do destino mesmo em operações integralmente desmaterializadas.

A combinação de critérios prevista na legislação, que exige ao menos dois elementos não conflitantes para determinação do domicílio, busca equilibrar praticidade operacional com precisão na identificação do local de consumo. Essa abordagem reconhece as limitações inerentes a cada método isoladamente, mas confere robustez ao sistema mediante exigência de confirmação por fontes independentes.

Na impossibilidade de aplicação dos critérios anteriores, o inciso III do § 3º do art. 11 estabelece regra residual, considerando o endereço declarado pelo próprio adquirente ao fornecedor. Esse dispositivo reconhece situações limítrofes, nas quais métodos objetivos de identificação tornam-se inviáveis, transferindo ao adquirente a responsabilidade pela declaração de seu domicílio e, consequentemente, pela determinação do ente competente.

Para contribuintes que realizem aquisições de forma centralizada e possuam mais de um estabelecimento, o § 4º do art. 11 estabelece regras específicas. Nos serviços de comunicação previstos no inciso IX do art. 11, considera-se o local da operação o domicílio principal do adquirente. Nos demais serviços e bens móveis imateriais, inclusive direitos, o local do domicílio principal do adquirente será o local do seu estabelecimento matriz.

---

[75] 3.127 *Generally, the information provided by the customer may be considered as important evidence relevant to the determination of the jurisdiction of the customer's usual residence. This could include information collected within business processes (e.g. the ordering process), such as jurisdiction and address, bank details (notably country of the bank account), and credit card information. If needed, jurisdictions may require that the reliability of such information be further supported through appropriate indicia of residence. In some cases, such indicia might be the only indication of the jurisdiction of the customer's usual residence. The available indicia will vary depending on the type of business or product involved, and might include the contact telephone number, the Internet Protocol address of the device used to download digital content or the customer's trading history (which could, for example, include information on the predominant place of consumption, language of digital content supplied or billing address). These indicia are likely to evolve over time as technology and business practices develop.* (OCDE, 2017, p. 33)

4.4.4 O princípio do destino e a economia digital

A economia digital promoveu uma transformação estrutural ao criar novos produtos, formas de distribuição e consumo, impulsionada pela desmaterialização dos bens. Assim, não há mais a necessidade da proximidade do fornecedor com o consumidor. Para ajudar a responder ao desafio da desvinculação da presença física do fornecedor junto ao consumidor, foi instituído o princípio do destino, oferecendo critério funcional para alocação de receitas que prescinde das distinções tradicionais entre bens e serviços e que permite capturar o consumo onde quer que ele efetivamente ocorra, independentemente da localização do estabelecimento fornecedor ou da forma jurídica da operação.

Um dos efeitos mais significativos do princípio do destino para a economia digital consiste na correção da distorção histórica de concentração de receitas tributárias em poucos entes subnacionais onde se localizavam os estabelecimentos das grandes empresas do setor de tecnologia. Como afirmado, no modelo anterior, o ISS sobre serviços digitais era devido ao município do estabelecimento prestador, gerando situação na qual municípios com grande população consumidora de serviços digitais não se beneficiavam da arrecadação correspondente.

A adoção do princípio do destino promove a redistribuição mais equitativa das receitas tributárias, direcionando-as aos estados e municípios onde efetivamente ocorre o consumo. Essa configuração revela-se particularmente relevante para operações de streaming, licenciamento de software, serviços em nuvem e demais modalidades características da economia digital. Com o novo modelo, a receita tributária acompanhará o consumidor, e não o estabelecimento fornecedor.

Conforme destaca Gobetti (2025, p. 215), a unificação das bases de bens e serviços é fundamental porque na atual era da economia digital, a fronteira entre mercadorias e serviços é cada vez mais opaca, seja porque algumas empresas vendem as duas coisas conjuntamente, seja porque a própria definição do que são bens e serviços tem se tornado mais complexa. O princípio do destino, conjugado com a base ampla do IBS, permite que a tributação alcance todas as formas de consumo digital sem necessidade de enquadramento prévio em categorias estanques.

A importância dessa transformação pode ser ilustrada pelo caso paradigmático dos serviços de streaming. No modelo anterior, empresas como Netflix e Spotify recolhiam ISS ao município onde mantinham seu estabelecimento, independentemente da localização dos

milhões de assinantes distribuídos por todo o território nacional. Com a tributação no destino, a receita do IBS será distribuída aos estados e municípios proporcionalmente ao consumo efetivo de seus residentes.

O princípio do destino também elimina incentivos artificiais para decisões de localização empresarial baseadas em considerações tributárias, promovendo maior neutralidade nas escolhas dos agentes econômicos. Na economia digital, essa neutralidade assume particular relevância, considerando a mobilidade geográfica das empresas do setor e a possibilidade de prestação de serviços a partir de qualquer localidade conectada à internet.

No modelo anterior, empresas de tecnologia tinham incentivos para estabelecer suas sedes em municípios que oferecessem alíquotas reduzidas de ISS ou outros benefícios fiscais, independentemente de considerações de eficiência operacional. Essa dinâmica alimentava a competição tributária predatória entre municípios e distorcia as decisões de alocação de recursos na economia. Com a tributação no destino, a localização do estabelecimento torna-se irrelevante para fins de determinação da jurisdição tributária competente, eliminando tais distorções.

A neutralidade proporcionada pelo princípio do destino beneficia especialmente as novas empresas no mercado digital. Startups e empresas emergentes não mais necessitam considerar a variável tributária na definição de sua localização, podendo estabelecer-se onde encontrem melhores condições de infraestrutura, recursos humanos qualificados ou proximidade com centros de inovação. Essa configuração tende a promover ambiente mais competitivo e dinâmico para a economia digital brasileira.

O valor defendido no princípio do destino é a neutralidade concorrencial. Com ele o consumo é tributado no lugar em que se dá a demanda final, reduzindo o incentivo para deslocar artificialmente a oferta (ou a estrutura societária) para locais com tributação menor “na origem”. Esse aspecto é central na economia digital, em que a desmaterialização dos bens, a prestação remota e a escalabilidade tecnológica reduzem a relevância econômica do “estabelecimento físico” como elemento de conexão.

Outro ponto muito relevante decorrente do princípio do destino para a economia digital reside na flexibilidade que confere ao sistema tributário para adaptar-se a modelos de negócio futuros. A constante inovação tecnológica gera permanentemente novas formas de criação e distribuição de valor, muitas das quais imprevisíveis no momento da elaboração das normas tributárias. O princípio do destino, ao vincular a tributação ao local do consumo efetivo mediante critérios funcionais, permite que o sistema capture novas manifestações de consumo sem necessidade de alterações legislativas frequentes.

Reafirmando, as diretrizes da Reforma Tributária estão em harmonia com os princípios propostos pela OCDE para a tributação da economia digital: neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, efetividade e justiça, flexibilidade e proporcionalidade (Pires Filho, 2017, p. 78). Portanto, o princípio do destino também constitui alicerce para a concretização desses princípios, especialmente no que concerne à flexibilidade do sistema para acompanhar a evolução tecnológica.

Para exemplificar a aplicação do princípio do destino sobre algumas atividades típicas da economia digital, pode-se citar o SaaS, o streaming, os marketplaces e a propaganda online.

A importância estrutural do destino destaca-se ainda mais no contexto da economia digital. Em modelos como o SaaS, a utilidade econômica é caracterizada pelo acesso remoto a funcionalidades disponibilizadas em ambiente virtual. Nesse cenário, tanto a localização física do servidor quanto a sede da empresa fornecedora perdem relevância para fins de definição do local de consumo. De fato, a utilização do serviço ocorre efetivamente no local onde se encontra o usuário que realiza o acesso.

Se o IBS tem por núcleo o consumo de bens imateriais, serviços e direitos, a coerência lógica impõe que a arrecadação caiba ao território onde ocorre a fruição. Esse mesmo entendimento aplica-se aos serviços de streaming, nos quais o conteúdo digital é disponibilizado continuamente ao assinante. Ao direcionar a tributação desses serviços ao local do consumidor, consolida-se o critério do destino como parâmetro territorial adequado em ambientes desmaterializados.

Como no modelo SaaS, a materialidade econômica reside no acesso oneroso a uma utilidade digital, frequentemente qualificada como serviço ou cessão de direito de uso, a esse acesso, a adoção do destino impõe que a arrecadação seja atribuída ao local do usuário-consumidor, alinhando-se à orientação da OCDE para serviços e intangíveis B2C (*busines to consumer*) (OCDE, 2017, p. 28). O destino aqui reforça a correspondência entre fruição econômica (uso do software) e competência arrecadatória.

Em relação ao streaming, os serviços eletrônicos B2C na União Europeia são tributados no estado-membro do consumidor, com recolhimento via OSS[76] Esse exemplo evidencia a irrelevância do local do servidor ou da sede da plataforma. A fruição ocorre no território do assinante; logo, sob a lógica do IBS, o critério do destino mostra-se coerente com a materialidade do consumo digital.

[76] O OSS, ou *One Stop Shop* (em Portugal, "balcão único"), é um regime de IVA que simplifica o seu processo de cobrança e pagamento nas vendas de bens e serviços realizadas a consumidores finais em outros países da União Europeia.

No que diz respeito às plataformas digitais que intermedeiam oferta e demanda, a experiência europeia responsabiliza as plataformas para assegurar a tributação no destino. Já, sob o IBS, mecanismos de responsabilidade tributária são voltados a garantir a arrecadação no local do consumidor, especialmente em operações internacionais ou envolvendo fornecedores não residentes.

Por fim, a publicidade online envolve a disponibilização de espaço ou veiculação de conteúdo promocional em ambiente digital e pode ocorrer entre empresas (B2B) ou direcionada a usuários finais. Quando voltada ao consumidor final, o princípio do destino impõe a arrecadação ao local em que a utilidade econômica (exposição à publicidade segmentada) se concretiza. Entre empresas, a incidência ocorre no local do estabelecimento do tomador.

A tributação no destino evita distorções locacionais, preserva a concorrência e impede que decisões empresariais sejam orientadas por diferenciais artificiais de carga tributária entre jurisdições de origem.

No caso dos marketplaces, a complexidade aumenta, pois a plataforma pode intermediar operações entre múltiplos fornecedores e consumidores situados em diferentes entes federativos. Ainda assim, o elemento estruturante permanece o mesmo: a arrecadação deve refletir o local em que ocorre o consumo final. As atribuições de responsabilidade às plataformas definidas nas leis complementares devem ser compreendidas como instrumentos de garantia do destino, e não como mecanismos de sua relativização.

Entretanto, a elevação do destino à condição de cláusula estrutural não elimina desafios interpretativos e federativos. A economia digital apresenta situações em que a fruição do serviço é simultânea, fragmentada ou distribuída entre múltiplos usuários localizados em diferentes entes federativos. Plataformas SaaS corporativas, ambientes colaborativos em nuvem ou serviços de streaming com múltiplos perfis podem envolver consumo descentralizado.

4.4.5 A tributação de fornecedores estrangeiros e a preservação da base tributável

Outra característica da economia digital é a facilidade com que fornecedores estrangeiros podem acessar consumidores brasileiros sem necessidade de presença física no país. Essa configuração representava desafio para o sistema tributário anterior, que dependia da existência de estabelecimento permanente para fins de sujeição passiva. O princípio do destino, conjugado com as regras de cadastramento obrigatório previstas na LC nº 214/2025, oferece solução para esse problema.

O § 2º do art. 21 da LC nº 214/2025 estabelece que o fornecedor residente ou domiciliado no exterior fica obrigado a se cadastrar como contribuinte caso realize operações

no País, observada a definição do local da operação prevista no art. 11. Esse dispositivo assegura que empresas estrangeiras que fornecem serviços ou bens digitais a consumidores brasileiros estejam sujeitas à tributação pelo IBS, materializando o princípio do destino mesmo em operações transfronteiriças.

A obrigatoriedade de cadastramento foi instrumento adotado com sucesso no Canadá e na Nova Zelândia para viabilizar a tributação de fornecedores estrangeiros que não possuem estabelecimento físico no país. Conforme destacam Fossati e McClaskey (2022, p. 171), essa solução representa avanço significativo na capacidade do sistema tributário de capturar bases tributáveis anteriormente erodidas pela ausência de presença física dos fornecedores digitais.

A preservação da base tributável mediante tributação de fornecedores não residentes assegura tratamento isonômico entre empresas nacionais e estrangeiras que competem no mercado brasileiro. No modelo anterior, fornecedores estrangeiros de serviços digitais frequentemente operavam em situação de vantagem competitiva, não se sujeitando à tributação que incidia sobre concorrentes nacionais. O princípio do destino, ao determinar a tributação no local do consumo independentemente da localização do fornecedor, corrige essa assimetria.

Além da tributação no destino, um aspecto que se mostra relevante são os instrumentos incluídos na EC nº 132/2023 para que os fornecedores estrangeiros (e também nacionais), majoritariamente plataformas digitais, possam ser alcançados pela tributação do IBS.

4.4.6 A responsabilidade das plataformas digitais

As plataformas, como já afirmado, é um modelo de negócios, fundado na intermediação tecnológica e na monetização de ativos ociosos de terceiros. Elas não apenas conectam compradores e vendedores, mas controlam elementos essenciais da transação, como cobrança, pagamento, definição de condições comerciais e, por vezes, a logística de entrega. Essa posição de concentração econômica justifica, sob a ótica jurídico-tributária, que a plataforma também assuma o papel de concentrador tributário. Conforme esclarecem Peroba e Carpinetti (2025, p. 443):

> A justificativa é pragmática: as plataformas controlam elementos cruciais da transação - como pagamento, entrega, precificação e condições contratuais - e, portanto, possuem acesso e capacidade para cumprir eficientemente obrigações tributárias, diferentemente de milhares de pequenos vendedores que muitas vezes escapam à fiscalização.

Portanto, a justificativa para a responsabilização tributária das plataformas digitais fundamenta-se no controle que as plataformas exercem sobre elementos essenciais das transações.

A OCDE (2019) corrobora essa compreensão ao defender que as plataformas digitais, em razão do controle significativo que exercem sobre as operações realizadas por seu intermédio, devem ser responsabilizadas como fornecedor presumido ou *deemed supplier*, como conceituado pela União Europeia. Conforme sintetizam Peroba e Carpinetti (2025, p. 443):

> Em linhas gerais, esse conceito estabelece que a plataforma digital, para fins tributários, é considerada a adquirente e revendedora dos bens e serviços oferecidos por terceiros, assumindo a obrigação de calcular, recolher e repassar o tributo devido. Essa presunção jurídica legitima a imputação de responsabilidade pelo recolhimento do imposto e o cumprimento das obrigações acessórias correlatas, tais como a emissão de documentos fiscais e a prestação de informações às autoridades.

A OCDE constatou que a atribuição de responsabilidade tributária às plataformas foi exitosa e trouxe bons resultados aos países adotantes (Yamamoto, 2025, p. 129). Especificamente, a OCDE afirma que[77]:

> Um número crescente de jurisdições começou a trabalhar em possíveis medidas para envolver plataformas digitais na cobrança do IVA/GST sobre vendas online. As jurisdições que implementaram efetivamente essas medidas relataram resultados positivos na facilitação e melhoria da conformidade e na garantia da receita tributária. Nesse contexto, a OCDE foi solicitada a desenvolver diretrizes internacionalmente acordadas sobre medidas para o envolvimento eficiente de plataformas digitais na cobrança do IVA/GST sobre vendas online, que possam ser implementadas de forma consistente em todas as jurisdições. (OCDE, 2019, p. 3)

Assim, a garantia de eficácia na arrecadação e controle das operações intermediadas pelas plataformas digitais justifica a atribuição de responsabilidade tributária para elas.

Os §§ 1º e 2º do art. 22 da LC nº 214/2025 estabelecem critérios distintivos para caracterização da plataforma digital sujeita à responsabilidade tributária. Considera-se plataforma digital aquela entidade que "atua como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico" e que "controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação": cobrança, pagamento, definição dos termos e condições, ou entrega.

---

[77] *An increasing number of jurisdictions started work on possible measures to involve digital platforms in collecting VAT/GST on online sales. The jurisdictions that effectively implemented these measures reported positive outcomes in facilitating and improving compliance and securing tax revenue. Against this backdrop, the OECD was requested to develop internationally agreed guidance on measures for the efficient involvement of digital platforms in the VAT/GST collection on online sales that can be implemented consistently across jurisdictions* (OCDE, 2019, p. 3).

A atribuição de responsabilidade tributária às plataformas digitais constitui mecanismo complementar essencial para a efetivação do princípio do destino na economia digital. O art. 22 da LC nº 214/2025 estabelece que as plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo pagamento do IBS relativos às operações e importações realizadas por seu intermédio.

Na hipótese de fornecedor residente ou domiciliado no exterior (art. 22, I), a plataforma responde solidariamente com o adquirente ou destinatário e em substituição ao fornecedor. Neste caso, na impossibilidade de a norma tributária alcançar o fornecedor estrangeiro, a plataforma torna-se o único sujeito passivo ao qual o Fisco pode dirigir a cobrança.

Caso o fornecedor seja nacional, residente e domiciliado no país, mas, não esteja regular, o inc. II do art. 22 (com redação da LC n.º 227/2026) estabelece que: a plataforma responde solidariamente nas hipóteses de: (i) a plataforma não fornecer as informações previstas no § 5.º do mesmo artigo; ou (ii) o fornecedor for contribuinte do IBS/CBS (ainda que não inscrito nos termos do art. 21, § 1.º) e não registrar a operação em documento fiscal eletrônico.

A LC nº 227/2026 introduziu aperfeiçoamentos no regime de responsabilidade das plataformas digitais. Os §§ 7º e 10 do art. 22, com redação dada pela referida lei, estabelecem exceções à responsabilização em situações específicas, equilibrando eficiência arrecadatória com proporcionalidade da obrigação tributária. Segundo esse dispositivo, a plataforma digital não será responsável pelo pagamento de eventuais diferenças entre os valores de IBS recolhidos e aqueles devidos na operação pelo fornecedor residente e domiciliado no País caso seja possível realizar o *split payment* na liquidação financeira da operação e a plataforma apresente as informações exigidas pela legislação ("informações sobre as operações e importações com bens ou com serviços realizadas por seu intermédio, inclusive identificando o fornecedor, ainda que não seja contribuinte").

Também observando a proporcionalidade e a razoabilidade na imposição da responsabilização das plataformas, o § 11 do artigo 22 traz uma salvaguarda: a plataforma digital não será responsável tributária em relação às operações em que ela não controle nenhum dos elementos essenciais listados no § 1º, inciso II. É uma cláusula de exoneração da responsabilidade de forma objetiva, baseada no critério funcional de controle.

A respeito da liquidação financeira mediante o *split payment* (pagamento dividido), faz-se necessário esclarecer que ele é o mecanismo operacional do novo regime de responsabilidade das plataformas. Ele foi previsto nos artigos 31 a 35 da LC n.º 214/2025, e detalhado no § 6.º do artigo 22, e consiste na segregação automática, no momento da liquidação financeira da

operação, da parcela correspondente ao IBS, que é direcionada diretamente ao fisco, sem transitar pela conta do fornecedor.

A LC n.º 227/2026 permitiu às plataformas digitais a possibilidade de opção pela condição de substituta tributária plena, na qual, a plataforma pode, com a anuência do fornecedor residente ou domiciliado no País, assumir integralmente as obrigações de apurar e recolher o IBS, emitir os documentos fiscais eletrônicos em nome do fornecedor e responsabilizar-se pela totalidade do tributo devido.

O modelo é semelhante ao *full deemed supplier* implementado pela União Europeia para importações de baixo valor, onde a plataforma passa a ser considerada a fornecedora perante todas as obrigações relacionadas ao IVA. É o padrão utilizado também no Programa "Remessa Conforme" da Receita Federal, no qual as plataformas internacionais de venda digital assumem a responsabilidade tributária das importações de baixo valor.

Como exemplo da responsabilização das plataformas atreladas à economia digital, pode-se mencionar o segmento de transporte e entrega (ex.: Uber) e o de hospedagem por temporada (ex. Airbnb).

Em relação ao segmento de transporte e entrega por plataformas, elas possuem características específicas no novo regime. A Uber, por exemplo, gerencia os processos de cobrança, pagamento e definição dos termos e condições das viagens, incluindo preço, modalidades de serviço e políticas de cancelamento. O motorista, como pessoa física, é responsável pela prestação direta do serviço de transporte, enquanto a plataforma realiza toda a intermediação eletrônica da operação.

Com a Reforma Tributária, a tributação de serviços de transporte passa a ser submetida ao IBS, substituindo o ISS (que incidia sobre serviços de transportes municipais) e o ICMS (sobre transportes interestaduais). Especificamente, para os motoristas de aplicativo enquadráveis como nanoempreendedores (com receita bruta inferior a 50% do limite do MEI), a LC nº 227/2026 estabeleceu a presunção de que apenas 25% do valor bruto recebido pela intermediação da plataforma constitui receita tributável do prestador, reduzindo a base de cálculo para efeitos de enquadramento no regime.

Por sua vez, as plataformas de hospedagem por temporada, como o Airbnb, representam um caso específico do novo modelo. O art. 253 da LC nº 214/2025, dispõe que locações de imóveis por prazo inferior a 90 dias (locações de curta temporada) serão tributadas como serviços de hotelaria, com redução de 40% da alíquota padrão do IBS/CBS. Essa equiparação normativa é relevante porque submete ao tributo sobre consumo uma atividade que,

anteriormente, encontrava-se em zona cinzenta tributária, se sujeita ou não ao ISS, dependendo da interpretação municipal.

O Airbnb, como exemplo, controla todo o processo de pagamento (o hóspede paga à plataforma, que repassa ao anfitrião após a hospedagem, retendo sua comissão), preenche os requisitos do § 1º do artigo 22 da LC nº 214/2025. Deve-se registrar, porém, que a maioria dos pequenos locadores de imóveis residenciais (anfitriões) não será afetada, por não atingirem os limiares de enquadramento como contribuintes do IBS e da CBS.

Como se constata, a responsabilização das plataformas se mostra um importante instrumento de simplificação e eficiência da tributação pelo IBS em relação às operações por ela intermediadas.

Por fim, quanto à tributação no destino, especificamente, pode-se concluir que a adoção do princípio do destino como critério estruturante do IBS representa uma grande transformação no federalismo fiscal brasileiro, superando o modelo híbrido do ICMS, estabelecendo bases normativas para um sistema de tributação sobre o consumo alinhado às práticas internacionais e às recomendações da OCDE.

Ademais, a fundamentação do princípio do destino assenta-se em premissas consolidadas na teoria da tributação sobre o consumo: a promoção da neutralidade econômica, a correspondência entre arrecadação e demanda por serviços públicos, e o alinhamento às diretrizes internacionais para tributação de operações transfronteiriças. A interdependência funcional entre os princípios do destino, da neutralidade e da não cumulatividade plena revela a coerência sistemática da reforma tributária brasileira.

Em síntese, o princípio do destino constitui elemento central da Reforma Tributária, viabilizando a neutralidade econômica do sistema, a mitigação da guerra fiscal e a adequação da tributação sobre o consumo às características da economia contemporânea, notadamente a desmaterialização das operações e a globalização dos fluxos econômicos.

CONCLUSÃO

A inadequação do ICMS e do ISS para tributar a economia digital manifesta-se em diversas atividades econômicas contemporâneas, seja na tributação do software, do *streaming* e dos criptoativos. As plataformas de intermediação digital, como Uber, Airbnb e plataformas de comércio eletrônico, suscitam questões complexas sobre a sujeição ativa tributária, com debates sobre responsabilidade e substituição tributária, agravados pela ausência de legislação federal uniforme e pela multiplicidade de normas estaduais e municipais conflitantes. Além disso, por serem estruturados nos parâmetros de uma economia industrial e territorialmente delimitada, também apresentam limitações sobre a incidência tributária (classificação entre mercadoria e serviço), trazendo insegurança jurídica, fragmentação normativa, bem como deslocamentos artificiais e lacunas de competência.

A experiência internacional, particularmente dos modelos canadense e neozelandês, demonstra que sistemas tributários baseados em IVA de base ampla adaptam-se mais eficientemente à economia digital. O Canadá adotou um modelo dual de IVA (GST federal, HST/PST provincial ou QST), que, apesar de sua complexidade, demonstrou que esse sistema pode funcionar em países federativos. A Nova Zelândia, por sua vez, implementou o GST em 1986, com características de ampla base de incidência, não-cumulatividade plena e simplicidade administrativa, tornando-se referência mundial em eficiência tributária. A OCDE propôs um modelo de referência para a tributação sobre o consumo nos países, reforçando os pilares de uma base ampla de incidência, da simplicidade, da tributação no destino e da não cumulatividade plena.

A Reforma Tributária instituída pela EC nº 132/2023 e regulamentada pelas LCs nº 214/2025 e 227/2026 representa uma mudança paradigmática na tributação sobre o consumo no Brasil, pois o IBS e a CBS, incidindo sobre operações com bens materiais e imateriais, direitos e serviços, afastam a dualidade entre produtos e serviços que caracterizava o sistema anterior. A instituição de uma base ampla para o IBS e a CBS resolve a inadequação da dualidade ICMS/ISS em relação à economia digital, permitindo a tributação de software, streaming, criptoativos, plataformas digitais e demais manifestações da economia digital que antes não se enquadravam adequadamente nas hipóteses de incidência daqueles impostos. Com a ampliação da base de incidência, há a mudança da ênfase na circulação de mercadorias e prestação de serviços para o fornecimento de bens materiais e imateriais, serviços e direitos.

A adoção do princípio da tributação no destino é outro aspecto fundamental da Reforma Tributária para a adequada tributação da economia digital. Esse princípio, recomendado pela

OCDE e adotado nas melhores práticas internacionais, estabelece que o tributo deve ser recolhido no local onde ocorre o consumo, independentemente de onde o fornecedor está estabelecido. No consumo, a fruição econômica, não a localização do fornecedor, é o elemento territorialmente relevante para definição da sua tributação. A tributação no destino, portanto, é a exigência lógica do modelo da tributação do consumo.

Na economia digital, onde serviços e bens intangíveis circulam globalmente sem presença física, o princípio da origem mostra-se inadequado, pois permite que empresas estrangeiras operem no mercado brasileiro sem o pagamento dos tributos. A tributação no destino resolve essas distorções, promovendo neutralidade competitiva entre empresas nacionais e estrangeiras, garantindo justiça fiscal ao alocar a receita tributária para os entes onde o consumo efetivamente ocorre, e modernizando o sistema para adaptá-lo à realidade digital.

As LCs nº 214/2025 e 227/2026 também estabeleceram mecanismos de responsabilidade tributária para as plataformas digitais, resolvendo questões que permaneciam indefinidas no sistema anterior em relação ao ICMS. As plataformas digitais são de central importância na tributação do consumo, em especial na atual economia, pois, em razão do controle significativo que exercem sobre as operações realizadas por seu intermédio, passam a ser responsabilizadas como fornecedor presumido das operações por ela intermediadas, ainda que realizadas por terceiros. Essa mudança, juntamente com o *split payment*, permite a efetividade da arrecadação e o controle de fornecedores estrangeiros ou irregulares.

Também se destaca dentre os princípios do IBS a não cumulatividade plena, na qual há a permissão para aproveitamento praticamente irrestrito dos créditos. O IBS se distingue do ICMS, em que há não cumulatividade parcial, e do ISS, que é cumulativo, porque ele adota um modelo mais próximo ao crédito financeiro, permitindo amplo creditamento. Condições cerceadoras da utilização do crédito, como limitações temporais ou hipóteses de exclusão, estão muito mais restritas

O princípio da tributação no destino e o da não cumulatividade plena ajudam a criar as condições para a consecução da neutralidade fiscal, que se compreende como um dos princípios mais relevantes do IBS introduzido pela Reforma Tributária, por defender a neutralidade concorrencial. Há uma relação direta entre os princípios da neutralidade e o da não cumulatividade plena e entre esta e o princípio do destino. A neutralidade, como visto, impõe a satisfação da não cumulatividade e do destino, e preconiza evitar distorcer decisões econômicas de consumo ou produção mediante a utilização dos tributos como instrumento da guerra fiscal.

A neutralidade proporcionada pelo princípio do destino beneficia especialmente as novas empresas no mercado digital, pois elas não mais necessitam considerar a variável tributária na definição de sua localização, podendo estabelecer-se onde encontrem melhores condições de infraestrutura, recursos humanos qualificados ou proximidade com centros de inovação.

Dessa forma, a Reforma Tributária constituída pela EC nº 132/2023 e regulamentada pela LC nº 214/2025 adequou o sistema tributário brasileiro às características da economia digital, superando as limitações do modelo anterior baseado na dicotomia ICMS/ISS. Essa transformação não representa apenas uma alteração técnica na estrutura tributária, mas uma resposta institucional necessária às profundas mudanças nas relações econômicas promovidas pela revolução digital, garantindo a capacidade do Estado de tributar adequadamente as novas manifestações de riqueza características do século XXI, preservando a autonomia federativa e promovendo maior eficiência, simplicidade e justiça fiscal.

Respondendo especificamente aos objetivos deste trabalho, começando pelo geral, pode-se afirmar que a Reforma Tributária instituída pela EC nº 132/2023, regulamentada pelas LCs nº 214/2025 e 227/2026, promoveu a atualização do sistema tributário brasileiro, alinhando-o às demandas da economia digital, ampliando a base de incidência para superar as restrições impostas pela antiga dicotomia ICMS/ISS, bem como, instituindo o princípio do destino e regulamentando a responsabilidade das plataformas digitais.

Em relação à identificação de lacunas e conflitos nas hipóteses de incidência do ICMS e do ISS, em relação à economia digital, verifica-se que a tributação sobre o consumo por esses impostos mostra-se inadequada em razão das limitações das incidências tributárias (dualidade de classificação entre mercadoria e serviço), trazendo insegurança jurídica. Como exemplo dos conflitos entre o ICMS e o ISS se tem as tributações do software (posteriormente fixado pelo STF a incidência apenas do ISS) e do streaming, também definido como de incidência do ISS. A tributação dos criptoativos, revela-se uma lacuna da tributação sobre o consumo, visto que não são tributados nem pelo ICMS, nem pelo ISS.

Com a instituição do IBS, a fragmentação da tributação do consumo entre mercadorias e serviços deixa de existir, e há uma ampliação da base de incidência do IBS em comparação com o ICMS e o ISS, alcançando não apenas bens (materiais e imateriais) e serviços, mas também direitos. Dessa forma, a mudança do modelo de tributação sobre o consumo resolve a inadequação do sistema tributário anterior em relação à economia digital

Ao se comparar a tributação sobre o consumo pelo ICMS e pelo ISS com aquela pelo IBS, constatam-se diversas mudanças relevantes. A principal alteração, como já destacado, é a

ampliação da base de incidência, que acaba com a dicotomia entre circulação de mercadorias e prestação de serviço, afastando questionamentos sobre a incidência de um ou de outro imposto. Outro aspecto relevante da mudança para o IBS foi a simplificação da tributação, com a reformulação do sistema tributário com ações de harmonização e unificação de tributos e diminuição das quantidades de alíquotas e de regimes específicos, tornando-o mais simples e estimulando a conformidade, ou seja, dando-lhe eficiência.

Para a elaboração do IBS brasileiro, os sistemas de tributação sobre o consumo do Canadá e da Nova Zelândia foram modelos analisados, na busca por maior eficiência econômica. O Canadá serviu de parâmetro especificamente em razão de sua forma federativa de Estado, com seu IVA dual (GST federal e HST/PST provincial). Por sua vez, a escolha do modelo neozelandês foi relevante porque representou um exemplo de reforma que tornou o imposto sobre o consumo mais eficiente, reduzindo a carga tributária e, simultaneamente, ampliando a arrecadação. O fator determinante para a melhoria de sua eficiência tributária foi a simplificação da tributação, o que propiciou alta conformidade e baixa litigiosidade.

No que se refere a esses dois países, destaca-se a implementação do princípio do destino e a tributação das operações realizadas por meio de intermediação de plataformas digitais. Em relação a esse relevante aspecto, o Canadá, à semelhança da Nova Zelândia, passou a exigir o registro de fornecedores estrangeiros e das plataformas que intermedeiam tais transações, conferindo-lhes a responsabilidade pelas operações no país na condição de fornecedor presumido. Tal medida resultou em maior simplicidade e controle sobre a fiscalização e arrecadação tributária referentes a essas atividades, especialmente se consideradas as atividades da economia digital.

A Reforma Tributária, com a instituição do IBS e da CBS, representou uma mudança paradigmática na tributação do consumo no Brasil, com o objetivo de tornar o sistema mais eficiente do ponto de vista econômico, ao tempo em que reposicionou essa tributação em linha com as melhores práticas internacionais e enfrentou problemas estruturais como a cumulatividade, a guerra fiscal e os custos de conformidade. Além disso, ela possibilitou que o imposto alcance todas as formas assumidas pela atividade econômica decorrente da economia digital, no processo de agregação de valor até o consumo final.

Em vez de adotar categorias jurídicas previamente estabelecidas para enquadrar os fatos econômicos, o novo modelo considera o consumo como o fenômeno econômico principal e organiza a incidência tributária visando abranger suas diversas manifestações atuais ou futuras. Assim, em decorrência da ampliação da base de incidência (tornando o IBS flexível o suficiente para alcançar as diversas operações relativas à economia digital) e da instituição de mecanismos

para o aumento de eficiência da tributação, pode-se afirmar que o IBS está adequado para a nova realidade da economia digital.

A Reforma Tributária representa uma evolução da tributação do consumo no Brasil; contudo, impacta o federalismo fiscal brasileiro. A alteração mais significativa reside na extinção da competência normativa plena que estados e municípios detinham sobre o ICMS e o ISS, substituída por uma participação compartilhada no IBS, gerida por um Comitê Gestor de âmbito nacional, o que reduz a autonomia dos entes subnacionais. Constata-se que a Reforma Tributária promove ganhos reais em simplificação e segurança jurídica, mas ao custo de uma centralização cujos impactos sobre a autonomia financeira dos entes subnacionais e sobre os incentivos ao desenvolvimento local tensionam o federalismo fiscal.

Por fim, para estudos futuros, é necessária uma discussão mais aprofundada acerca do alcance semântico mais amplo que a doutrina pretende atribuir ao vocábulo “operações”, presente na hipótese de incidência do IBS. Por ora, defende-se a relevância do termo, pois representa o elemento jurídico mínimo que ancora a incidência no consumo, vinculando-a à realização de um fato economicamente relevante e preservando a coerência do imposto com sua finalidade constitucional. Dessa forma, o IBS não incide sobre bens, serviços ou direitos isoladamente, mas sobre operações de consumo que envolvam esses objetos, ou seja, operações de fornecimento.

REFERÊNCIAS

ABREU, M. T. B. Q**uais tributos incidem nas operações com criptomoedas? Veja na lista abaixo!** 2018. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/artigos/quais-tributos-incidem-nas-operacoes-com-criptomoedas-veja-na-lista-abaixo/584984956. Acesso em: 20 ago. 2018.

AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista de Direito GV**, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 986–1018, set./dez. 2018. DOI: https://doi.org/10.1590/2317-6172201837. Disponível em: https://doi.org/10.1590/2317-6172201837. Acesso em: 10 jul. 2024.

AIRES, Luís. O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal. **Julgar Online**, jul. 2019. Disponível em: https://bit.ly/3yxfqAn. Acesso em: 20 jan. 2024.

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A insegurança jurídica na tributação do consumo de bens com novas tecnologias e a reforma tributária. In: CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (coord.). **Direito tributário e novas tecnologias**. Porto Alegre: Editora Fi, 2021.

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A tributação de tecnologias disruptivas e a reforma tributária: insegurança jurídica na cobrança de impostos que incidem sobre o consumo de equipamentos eletrônicos com softwares. **Revista Científica Disruptiva**, v. 3, n. 2, p. 113–142, jul./dez. 2021. Disponível em: https://sistemaconceito.com.br/a-tributacao-tecnologias-disruptivas-reforma-tributaria-inseguranca-juridica-cobranca-impostos-incidem-consumo-equipamentos-com-software/. Acesso em: 20 jan. 2024.

ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. Tributação indutora e intervenção econômica como caminho de efetivação da proteção do trabalhador em face da automação. **Revista Argumentum**, Marília, v. 21, n. 3, p. 1001–1023, set./dez. 2020. Disponível em: https://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1358. Acesso em: 10 jan. 2026.

ARANTES, Rogerio; COUTO, Cláudio. 1988-2018: **trinta anos de constitucionalização permanente**. Zenodo, 2019. DOI: http://dx.doi.org/10.5281/ZENODO.15249740. Disponível em: http://dx.doi.org/10.5281/ZENODO.15249740. Acesso em: 30 jan. 2026.

ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 56, p. 701–730, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.31.2024.2542. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2542. Acesso em: 17 jan. 2026.

BARBOSA LYRA, João Paulo. Quão amplo é o critério material do fato gerador do IBS? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 59, p. 262–281, 2025. DOI: 10.46801/2595-6280.59.12.2025.2693. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2693. Acesso em: 20 dez. 2025.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019a. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 20 jun. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 175, de 1995**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1995.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 233, de 2008**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2008.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 293, de 2004**. Substitutivo aprovado na Comissão Especial em 2018. Brasília: Câmara dos Deputados, 2018.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 106/2017, de 29 de setembro de 2017**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV106_23. Acesso em: 20 abr. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 abr. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 10 mar. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1965. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html. Acesso em: 24 maio 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 20 abr. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Dispõe sobre a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o Imposto Seletivo, e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 20 abr. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do

Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos; institui normas gerais relativas ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Brasília: Congresso Nacional, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 20 jan. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Brasília: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 20 abr. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. Brasília: Senado Federal, 2019b.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Seção). **Recurso Especial nº 1.559.264/RJ**. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva. Julgado em: 15 fev. 2017. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 15 fev. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgado em: 2021. Brasília: STF, 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659**. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 24 fev. 2021. Brasília: STF, 2021. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886. Acesso em: 10 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176.626**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em: 11 dez. 1998. Diário da Justiça, Brasília, 11 dez. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em: 2016. Brasília: STF, 2016. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517. Acesso em: 20 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº** 704.815. Relator: Dias Toffoli, Relator(a) p/ Acórdão: Gilmar Mendes. Julgado em: 8 nov. 2023. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **STF conclui julgamento sobre disputa tributária em software**. Brasília: STF, fev. 2021. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1. Acesso em: 10 set. 2021.

BRUDNIEWSKI, Leandro. Autonomia municipal e a reforma tributária. In: AGUIRRA DE ANDRADE, Leonardo; BRANDÃO, S.; FLÁVIO NETO, Luís (coord.). **Tributação do consumo.** IBDT/NUPEM. [S.l.: s.n.], 2024. Disponível em: https://mestrado.ibdt.org.br/wp-content/uploads/2024/03/NUPEM_TributacaoConsumo.pdf. Acesso em: 20 jan. 2026.

BUKHT, Rumana; HEEKS, Richard. Defining, conceptualising and measuring the digital economy. **International Organisations Research Journal**, v. 13, n. 2, p. 143–172, 2018. DOI: https://doi.org/10.17323/1996-7845-2018-02-07. Disponível em: https://doi.org/10.17323/1996-7845-2018-02-07. Acesso em: 20 ago. 2025.

CAETANI, Maria Inês; CALIENDO, Paulo. Tributação dos tokens não fungíveis. In: CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (coord.). **Direito tributário e novas tecnologias**. Porto Alegre: Editora Fi, 2021.

CANADA REVENUE AGENCY. **GST/HST for digital-economy businesses: overview**. Disponível em: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/digital-economy.html. Acesso em: 17 dez. 2025.

CANADA REVENUE AGENCY. **Some foreign-based digital economy businesses will begin charging GST/HST on July 1, 2021**. 2021. Disponível em: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/news/2021/06/some-foreign-based-digital-economy-businesses-will-begin-charging-gsthst-on-july-1-2021.html. Acesso em: 20 dez. 2025.

CANADÁ. **Excise Tax Act.** 1985. Disponível em: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/e-15/. Acesso em: 20 dez. 2025.

CASTELLO, Melissa Guimarães. A responsabilidade tributária dos marketplaces pelos impostos sobre o consumo: do modelo da OCDE às iniciativas brasileiras. In: CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (coord.). **Direito tributário e novas tecnologias**. Porto Alegre: Editora Fi, 2021b.

CASTELLO, Melissa Guimarães. Bitcoin é moeda? Classificação das criptomoedas para o direito tributário. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 15, n. 3, set./dez. 2019. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/80709. Acesso em: 9 set. 2021.

CASTELLO, Melissa Guimarães. O princípio do destino no IBS e o novo ideal de legitimação democrática do gasto público (art. 11). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (org.). **Lei Complementar 214/2025: volume I – comentários à regulamentação jurídica do IBS, da CBS e do IS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021a.

CASTELLS, Manuel. **A galáxia da internet: reflexões sobre a internet, os negócios e a sociedade**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2003.

CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. 11. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2018.

CASTRO E SILVA, Eric; LIMA, Bruna Maria Nunes; CARVALHO, Vitória Bárbara da Silva. Reforma tributária brasileira: uma comparação prática com o sistema canadense. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 56, p. 177–196, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.7.2024.2486. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2486. Acesso em: 10 out. 2025.

CASTRO E SILVA, Eric; VASCONCELOS, Diljesse de Moura. Tributação do consumo: as origens, a experiência brasileira, seu colapso e as razões que levaram à EC n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 54, p. 1–30, 2025. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/2682/2463. Acesso em: 9 ago. 2025.

CASTRO, Kleber Pacheco de. Imposto do futuro? Considerações sobre o ISS e a base de serviços. **Revista Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 74, n. 12, 2020. Disponível em: https://periodicos.fgv.br/rce/issue/view/4611. Acesso em: 22 out. 2025.

CINTRA, Marcos. Conselho Gestor do IBS e o federalismo fiscal brasileiro em risco. **Consultor Jurídico**, 17 ago. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-ago-17/federalismo-fiscal-brasileiro-em-risco/. Acesso em: 10 dez. 2025.

CINTRA, Marcos. Reforma tributária: a escolha do menos ruim. **Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 72, n. 7, p. 18–19, jun. 2018. Disponível em: https://repositorio.fgv.br/bitstreams/8c8f931c-f168-4fcc-9276-4a8aa966b7bc/download. Acesso em: 10 fev. 2026.

COELHO, Isaias. Dez mandamentos do IVA. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). **Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025**. São Paulo: Editora Juspodivm, 2025.

CONCA, Gabriela. Os novos tributos sobre o consumo no Brasil: contornos do fato gerador do IBS e da CBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). **Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025**. São Paulo: Editora Juspodivm, 2025.

COUTINHO, João Hélio de Farias Morais; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. Federalismo fiscal e autonomia municipal e estadual. In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa (coord.). **Debates sobre federalismo fiscal.** Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 110–120.

COUTINHO, João Hélio de Farias Morais; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; ALVES, Rodrigo Sá. O IBS e a perspectiva de guerra fiscal entre os municípios. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, n. 50, p. 367–391, 2024. DOI: 10.65992/rdta.VN50.2024.681. Disponível em: https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/681. Acesso em: 10 dez. 2025.

COUTINHO, Luciano G. **Economia do compartilhamento e plataformas digitais: riscos da competição em indústrias de alta tecnologia e mercados de dois lados**. Brasília: Universidade de Brasília, 2018. Disponível em: https://repositorio.unb.br/handle/10482/31330. Acesso em: 20 ago. 2025.

CUNHA, Gustavo. **A tokenização do dinheiro**. São Paulo: Actual Editora, 2024. E-book. ISBN 9786587019864. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786587019864/. Acesso em: 13 mar. 2025.

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da economia digital: propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 6, p. 13–34, 2019. Disponível em: https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-6-2019/tributacao-da-economiadigital-propostas-doutrinarias-ocde-e-o-panorama-brasileiro/. Acesso em: 9 set. 2024.

DIAS, Daniela Gueiros. A interpretação econômica no direito tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 38, p. 11–33, 2017. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-38-1. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/287. Acesso em: 29 set. 2025.

DOWBOR, Ladislau. **Os desafios da revolução digital**. São Paulo: Elefante, 2025.

ENGLISCH, Joachim. BEPS action 1: digital economy – EU law implications. **British Tax Review**, 2015. Disponível em: https://bit.ly/2Hem9qo. Acesso em: 3 ago. 2025.

FALLET, Allan George de Abreu. A tributação de software no Brasil: a evolução que multiplica a discordância entre os entes e o risco para o contribuinte. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 5, p. 75–101, 2017.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Equívocos na compreensão do sentido de "ruptura paradigmática": a EC n. 132 provocará alguma mudança na moldura epistêmica a guiar o intérprete do direito tributário brasileiro? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 59, p. 563–615, 2025. DOI: 10.46801/2595-6280.59.25.2025.2747. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2747. Acesso em: 4 dez. 2025.

FGV. Webinar: IVA em países federativos: a experiência canadense. YouTube, 2020. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=Pg3iAdZXwMA. Acesso em: 20 dez. 2025.

FOSSATI, Gustavo; MCCLASKEY, Layla Salles. Regulação tributária da economia digital no âmbito estadual: mapeamento e análise da legislação tributária com vistas à reforma tributária. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 59, n. 235, p. 169–186, jul./set. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p169. Acesso em: 20 maio 2024.

FOSSATI, Gustavo; MCCLASKEY, Layla Salles. Tributação da economia digital na esfera estadual. v. 2. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021.

GOBETTI, Sérgio Wulff. As diferentes dimensões econômicas dos impactos positivos da reforma tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). **Análise e comentários sobre a**

reforma tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025. São Paulo: Editora Juspodivm, 2025.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Imposto do futuro: ISS ou IBS? Base fragmentada ou única? **Revista Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 75, n. 1, p. 22–25, 2021. Disponível em: https://periodicos.fgv.br/rce/article/view/83926/79500. Acesso em: 10 nov. 2025.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 20 dez. 2016. Disponível em: http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional. Acesso em: 20 maio 2024.

HAGBERG, Johan; SUNDSTROM, Malin; EGELS-ZANDÉN, Niklas. The digitalization of retailing: an exploratory framework. **International Journal of Retail & Distribution Management,** v. 44, n. 7, p. 694–712, 2016. DOI: https://doi.org/10.1108/IJRDM-09-2015-0140. Disponível em: https://doi.org/10.1108/IJRDM-09-2015-0140. Acesso em: 20 ago. 2025.

HIGÍDIO, José. STF vai julgar responsabilidade das plataformas por ICMS não prevista em leis federais. **Consultor Jurídico**, 27 ago. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-ago-27/stf-vai-julgar-responsabilidade-das-plataformas-por-icms-nao-prevista-em-leis-federais/. Acesso em: 20 out. 2025.

INGIZZA, Carolina. Vendas no e-commerce brasileiro crescem 41% em 2020, diz Nielsen/Ebit. **Exame**, 2021. Disponível em: https://exame.com/negocios/vendas-no-e-commerce-brasileiro-crescem-41-em-2020-diz-nielsen-ebit/. Acesso em: 17 nov. 2025.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil. Brasília: **IPEA**, 17 jun. 2020. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/?s=Impactos+setoriais+e+regionais+de+mudan%C3%A7as+na+tributa%C3%A7%C3%A3o+do+consumo+no+Brasil. Acesso em: 2 set. 2024.

JAMES, Simon; ALLEY, Clinton. Successful tax reform: the experience of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand. MPRA Paper, n. 19858. Munich: **University Library of Munich**, 2008. Disponível em: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/19858/1/MPRA_paper_19858.pdf. Acesso em: 2 dez. 2025.

KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 12. ed. São Paulo: Perspectiva, 2013.

LANNES, Yuri Nathan da Costa; GIOIA, Fulvia Helena de; AMORIM, Jorge Eduardo Braz de. Desafios da tributação da economia digital: BEPS e a realidade brasileira. **Revista Jurídica,** Curitiba, v. 3, n. 70, p. 610–631, set. 2022. Disponível em: https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/5990. Acesso em: 24 maio 2024.

LEÃO MONTEIRO, Isabela. Incidência do ISS ou ICMS sobre o streaming e a controvérsia relativa à exceção prevista no item 1.09 da Lei Complementar n. 116/2003. **Revista Eletrônica da PGE-RJ**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, 2022. Disponível em: https://revistaeletronica.pge.rj.gov.br/index.php/pge/article/view/275. Acesso em: 20 maio 2024.

LEÃO, Martha. A reforma tributária sobre o consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. **Revista Direito Tributário Atual,** São Paulo, n. 58, p. 389–409, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.58.17.2024.2659. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2659. Acesso em: 4 dez. 2025.

LINS, Robson Maia. **Os novos princípios constitucionais tributários: análise a partir das alterações inseridas pela EC nº 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2025.

LOPO MARTINEZ, Antônio. Princípio da simplicidade tributária e tecnologia: fortalecendo o compliance e reduzindo litígios. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, n. 51, p. 217–236, 2025. Disponível em: https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/723. Acesso em: 10 dez. 2025.

LUKIC, Melina Rocha. Reforma tributária: a solução é o modelo canadense. **Jota**, 3 jul. 2017. Disponível em: https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense. Acesso em: 9 maio 2024.

LUSTOSA FILHO, Joaquim. **Reflexões sobre a reforma tributária da Emenda Constitucional no. 132, de 20 de dezembro de 2023, no contexto do federalismo brasileiro: a compatibilização entre a centralização das competências tributárias e a autonomia financeira dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**. 2024. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2024.

MACEDO, Alberto. Licenciamento software ISS x ICMS: crítica ao parecer da PGR. **Consultor Jurídico**, 1 fev. 2020. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2020-fev-01/alberto-macedo-licenciamento-software-iss-vs-icms. Acesso em: 2 set. 2024.

MAIA, Wellington Antunes da. Análise da jurisprudência do STF: evolução da materialidade do ISS. In: FLÁVIO NETO, Luís; ANDRADE, Leonardo Aguirra de (coord.). **Tributação das novas tecnologias**. São Paulo: IBDT, 2024. p. 141–164. ISBN 9786586252842.

MASCARENHAS, Caio Gama. A reforma tributária fere a autonomia dos entes subnacionais? **Consultor Jurídico**, 21 ago. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-ago-21/reforma-tributaria-centralizacao-e-federalismo-coercitivo/. Acesso em: 18 fev. 2026.

MAUÉS, Antonio Moreira. 30 anos de constituição, 30 anos de reforma constitucional. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 16, n. 1, e1941, jan./abr. 2020. DOI: http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201941. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201941. Acesso em: 20 maio 2025.

MCCLASKEY, Layla Salles. **A regulação tributária da economia digital: uma análise à luz do caso da tributação do serviço de transporte por aplicativo**. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito do

MENDES, Guilherme Adolfo; HALAH, Lucas Issa. Hardware as a service e a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS): um modelo a ser revisto. **Revista Direito Tributário Atual,** São Paulo, n. 42, p. 261–281, 2. sem. 2019.

MÍDIA E MARKETING. O carro, hoje, é um software em cima de quatro rodas. **UOL**. YouTube, 17 fev. 2025. 1 vídeo (56 min 15s). Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=vToEpK9uv8Q. Acesso em: 10 out. 2025.

MOTOR1. BMW cobra assinatura até para usar suspensão do carro; entenda. **Motor1**, 19 ago. 2024. Disponível em: https://motor1.uol.com.br/news/730512/bmw-assinatura-suspensao-carro/. Acesso em: 15 fev. 2026.

NAVARRO, Guilherme Neves de Paiva. **Adequação tributária do Brasil às diretrizes da OCDE: um estudo em matéria de IVA/IBS**. São Paulo: Editora Dialética, 2022.

NEW ZEALAND. **Goods and services tax act 1985 no 141 (as at 13 November 2025), public act – New Zealand legislation**. 1985. Disponível em: https://www.legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/whole.html. Acesso em: 2 dez. 2025.

NEW ZEALAND. **Taxation (annual rates for 2019–20, GST offshore supplier registration, and remedial matters) Act 2019**, n. 33. 2019. Disponível em: https://www.legislation.govt.nz/act/public/2019/0033/latest/whole.html. Acesso em: 17 dez. 2025.

NEW ZEALAND. **Taxation (residential land withholding tax, GST on online services, and student loans) Act 2016**. 2016. Disponível em: https://www.legislation.govt.nz/act/public/2016/0021/latest/DLM6656265.html. Acesso em: 17 dez. 2025.

OLIVEIRA, João Octávio Coelho de. **Serviços 4.0 e tributação na economia P2P: atuação da Airbnb em seis metrópoles mundiais**. 2020. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-14012021-201932/publico/JoaoOctavioCoelhodeOliveiraCorrigida.pdf. Acesso em: 10 jan. 2026.

OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. A materialidade do IBS e da CBS frente às estruturas de direito privado. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 61, p. 178–209, 2025. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2945. Acesso em: 20 dez. 2025.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1 – 2015 final**

report. Paris: OECD Publishing, 2015. DOI: https://doi.org/10.1787/9789264241046-en. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264241046-en. Acesso em: 10 nov. 2025.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Mechanisms for the effective collection of VAT/GST where the supplier is not located in the jurisdiction of taxation**. Paris: OECD Publishing, 2017b. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/10/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst-where-the-supplier-is-not-located-in-the-jurisdiction-of-taxation_4ba05a97/5269dc5a-en.pdf. Acesso em: 10 nov. 2025.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **OECD international VAT/GST guidelines**. Paris: OECD Publishing, 2017. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Acesso em: 10 nov. 2025.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sale**s. Paris: OECD Publishing, 2019. DOI: https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en. Disponível em: https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en. Acesso em: 10 nov. 2025.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Report for the G20 Digital Economy Task Force: A roadmap toward a common framework for measuring the Digital Economy**. Arábia Saudita: OCDE, 2020, p. 5. Disponível em: https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Documents/publications/OECDRoadmapDigitalEconomy2020.pdf . Acesso em: 13 de outubro de 2020.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. São Paulo: Noeses, 2020.

PEROBA, Luiz Roberto. A reforma tributária enquanto possível solução para os desafios na tributação da economia digital. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías et al**.. Reforma tributária e neutralidade do IVA**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

PEROBA, Luiz Roberto; CARPINETTI, Ana Carolina. A responsabilidade tributária das plataformas digitais na LC 214/25: alcance e limites do modelo brasileiro. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). **Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025**. São Paulo: Editora Juspodivm, 2025.

PETERSON, Roni. Princípios constitucionais tributários aplicados ao IBS e à CBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). **Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025**. São Paulo: Editora Juspodivm, 2025.

PIRES FILHO, Jorge José Roque. **Os desafios da tributação na economia digital.** 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Coimbra, Coimbra, 2017. Disponível em: https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20-%20Os%20desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20na%20economia%20digital.pdf. Acesso em: 23 dez. 2023.

PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação na nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. Criptomoedas e os possíveis encaminhamentos tributários à luz da legislação nacional: how should taxation be addressed according to Brazilian legislation. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 40, p. 537–554, 2021. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-40-28. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1507. Acesso em: 10 ago. 2025.

PRZEPIORKA, Michel. Tributação de novas tecnologias e reforma tributária: segurança jurídica? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; FLEX, Talita Pimenta; MORETI, Daniel (org.). **Reforma tributária: perspectivas e impactos jurídicos**. Barueri: Manole, 2025.

RAMALHO, Beatriz. O que a nova reforma tributária apagou do federalismo brasileiro. **Consultor Jurídico**, 7 ago. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-ago-07/o-que-a-nova-reforma-tributaria-apagou-do-federalismo-brasileiro/. Acesso em: 18 fev. 2026.

Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20-%20Os%20desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20na%20economia%20digital.pdf. Acesso em: 10 dez. 2024.

ROSENBLATT, Paulo; LUDMER, Beatriz Pessoa. O comércio eletrônico audiovisual via streaming e o ICMS-Comunicação: uma proposta de superação jurisprudencial para adequar a tributação à economia digital global. In: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza (org.). **Tributação na sociedade moderna: economia digital, compliance tributária, direitos sociais e reforma tributária**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

SANCHES, José Luís Saldanha. **A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000.

SCAFF, Fernando Facury. As alíquotas e o princípio da simplicidade na reforma tributária. **Consultor Jurídico**, 8 maio 2024a. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-mai-08/um-breve-panorama-dos-principios-constitucionais-tributarios-a-partir-da-emenda-constitucional-no-132-de-2023/. Acesso em: 27 nov. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. Federalismo fiscal, federalismo econômico e fundos constitucionais. **Consultor Jurídico**, 11 mar. 2025b. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-mar-11/federalismo-fiscal-federalismo-economico-e-os-fundos-constitucionais/. Acesso em: 18 fev. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. O federalismo e o mito do barco de Teseu após a reforma tributária. **Consultor Jurídico**, 14 jan. 2025a. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-jan-14/o-federalismo-e-o-mito-do-barco-de-teseu-apos-da-reforma-tributaria/. Acesso em: 18 fev. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC 132: um salto no escuro, com torcida a favor (parte 1). **Consultor Jurídico**, 19 fev. 2024b. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-fev-19/panorama-sobre-a-ec-132-um-salto-no-escuro-com-torcida-a-favor-parte-1/. Acesso em: 29 dez. 2025.

SCHUMPETER, Joseph A. **A teoria do desenvolvimento econômico: uma investigação sobre lucro, capital, crédito, juro e o ciclo econômico**. Rio de Janeiro: Nova Cultural, 1982.

SCHUMPETER, Joseph A. **Capitalismo, socialismo e democracia**. Tradução: Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2022.

SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. Tradução: Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A elisão tributária e a interpretação econômica. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 24, p. 211–220, 2010. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1641. Acesso em: 20 jul. 2025.

SILVA NETO, Antônio Carlos. Local da ocorrência do fato gerador como fundamento para o princípio da tributação no destino. In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (org.). **Lei Complementar 214/2025: volume I – comentários à regulamentação jurídica do IBS, da CBS e do IS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025.

SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de. O critério material do IBS e da CBS e os honorários de sucumbência. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, n. 51, p. 201–216, out. 2024/mar. 2025.

SOUZA, Cecilia Priscila de. **Análise semântico-pragmática de conceitos na tributação do metaverso**. 2023. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023. Disponível em: https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/40002. Acesso em: 6 jul. 2025.

YAMAMOTO, F. B. P. Análise sobre o sujeito passivo do IBS e CBS: contribuintes, responsáveis tributários e a situação das plataformas digitais. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, v. 102, p. 96–152, dez. 2025. Disponível em: https://revistas.pge.sp.gov.br/revistapegesp/article/view/1685/1728. Acesso em: 20 fev. 2026.