

ECONOMIA DIGITAL E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Paulo Caliendo¹

RESUMO

O presente texto objetiva analisar o impacto da economia digital no atual modelo da tributação sobre o consumo. Os negócios surgidos com as novas tecnologias não somente alteraram os meios técnicos existentes, mas revolucionaram a base econômica tradicional, por meio de uma *disrupção* com as estruturas presentes.

1 INTRODUÇÃO

O presente texto objetiva analisar o impacto da economia digital no atual modelo da tributação sobre o consumo. Os negócios surgidos com as novas tecnologias não somente alteraram os meios técnicos existentes, mas revolucionaram a base econômica tradicional, por meio de uma *disrupção* com as estruturas presentes.

De outro lado, irá se verificar as consequências da incompatibilidade entre essa mudança estrutural e o sistema tributário nacional, especialmente na tributação particionada sobre o consumo, em ICMS (Estados e DF); IPI e PIS/COFINS (União) e ISS (Municípios).

Por fim, irá se demonstrar a necessidade da adoção inafastável do modelo IVA, como exigência de eficiência, praticidade e equidade. O presente estado de coisas irá exigir uma nova normatividade jurídica, adaptada aos novos desafios, particularmente, como uma exigência constitucional.

A CF/88 irá estabelecer um marco normativo abrangente sobre as mudanças tecnológicas. A *proteção da tecnologia nacional* está presente no texto constitucional

¹ Doutor em Direito pela PUCSP (2002), Estágio de Doutorado na *Ludwig-Maximilians Universität* em Munique (Alemanha) (2001). Mestre em Direito pela UFRGS. Endereço para acessar este CV Lattes: <<http://lattes.cnpq.br/9047483160060734>>. E-mail: caliendio@cedadvogados.com.br.

em diversos dispositivos (art. 5º, inc. XXIX e art. 216, inc. III). A CF/88 ainda determina a *promoção da tecnologia*, por meio do acesso, da difusão e da criação, como política pública constitucionalizada (art. 23, inc. V; art. 24, inc. IX e art. 200, inc. V). Para tanto o texto determina o *incentivo à pesquisa e tecnologia*, como uma das prioridades de Estado (art. 179, inc. III; art. 213, § 2º, arts. 217, 218 e 219).

Os novos desafios tecnológicos irão demandar a proteção e incentivo da tecnologia, mas também a necessária adaptação do sistema tributário às novas formas negociais e econômicas.

2 OS NOVOS MODELOS DE NEGÓCIOS NA ECONOMIA DIGITAL E SEUS IMPACTOS SOCIOECONÔMICOS

O impressionante desenvolvimento tecnológico, nesse início do século XXI, excedeu em muito as melhores previsões. Há vinte anos as grandes perspectivas estavam com o mundo novo das “*tecnologias da informação*” (“*technology of information – IT*”). Nem os cenários mais futuristas, daquela época, projetariam o desenvolvimento exponencial dos últimos ou dos vindouros anos. Diversas tecnologias, convergentes ou não, surgem surpreendendo todos os roteiros sistemáticos e ‘*abrangentes*’. A lista de inovações, a cada momento tida como definitiva e fielmente organizada, exige nova atualização, com novos e impactantes modelos, técnicas e desafios.

Uma nova tecnologia pode imediatamente tornar-se disruptiva e alterar todas as formas de realização de negócios anteriores. Tamanha alteração de contexto histórico produzirá alterações sobre os conceitos e regras utilizados em Direito Tributário? Essa é uma pergunta fundamental. Haveria permanência dos conceitos em um contexto de mudança tecnológica?

A essência transformadora, revolucionária e, por que não dizer, disruptiva do capitalismo foi acuradamente percebida por *Joseph Schumpeter*, em sua obra “*Capitalismo, Socialismo e Democracia*”, originalmente publicada em 1943. Para o autor o processo de destruição criativa é a própria do âmago desse sistema econômico.

Ele consiste e vive nesse processo contínuo de destruição do modo anterior de produção e de criação de modelos mais inovadores (*“this process of Creative Destruction is the essential fact about capitalism. It is what capitalism consists in and what every capitalist concern has got to live in”*²).

Schumpeter não fazia uso das expressões atualmente em voga, “*disruptivo*” ou “*exponencial*”, mas afirmava que existiam momentos de mudanças tecnológicas “*revolucionárias*” e não meramente lineares. “*Qualitativas*” e não meramente quantitativas. O fenômeno pressentido por *Schumpeter* tornou-se cristalino na atualidade. Essa havia sido sua intuição genial.

Três movimentos tiveram profunda influência no Ambiente de Inovação e, conseqüentemente, no Direito. Primeiro, a mudança no foco no inventor individual para as redes de pesquisas (*networked learning*); segundo, da inovação direcionada ao mercado à interação entre práticas de mercado e sociais (*nonmarket practices*) e, por último, dos direitos proprietários para a interação entre direitos proprietários e comuns³.

A literatura sobre o assunto tem demonstrado a tendência da inovação em direção à práticas coletivas e compartilhadas. O padrão do inventor solitário cede espaço aos ambientes coletivos de inovação⁴. O papel heróico do indivíduo precursor é contrabalançado pelas contribuições da comunidade onde ele está inserido⁵.

Outra conclusão relevante é de que a existência de conexões entre a indústria e Universidade importam e muito⁶. Aqui, diversos fatores devem ser levados em consideração: proteção da propriedade intelectual, relações laborais, regulação, dentre outras. A tributação se destaca, como um possível obstáculo relevante a um ambiente de inovação sadio.

² SCHUMPETER, Joseph. *Capitalism, Socialism and Democracy*. Londres/Nova York: George Allen & Unwin, 1976, p. 83.

³ BENKLER, Yochoai. *Law, Innovation, and Collaboration in Networked Economy and Society*. *Annual Review of Law and Social Science*. Vol. 13, p. 231-250, 2017.

⁴ ALLEN RC. 1983. *Collective invention*. *J. Econ. Behav. Organ.* 4 (1), p. 1–24 e ALLEN RC. 2009. *The Industrial Revolution in miniature: the spinning jenny in Britain, France and India*. *J. Econ. Hist.* 69 (4): p. 901–27.

⁵ NUVOLARI A. 2004. *Collective invention during the British Industrial Revolution: the case of the Cornish pumping engine*. *Cambridge J. Econ.* 28(3):347–63.

⁶ SAMILA S, Sorenson O. 2011. *Noncompete covenants: incentives to innovate or impediments to growth*. *Management Science*, v. 57, n. 3, p. 425–38.

A tributação poderá prejudicar enormemente o desenvolvimento da economia digital, especialmente, na ausência de clareza e previsibilidade na utilização dos conceitos jurídicos, em face dos novos fatos econômicos.

Os conceitos de Direito Tributário apresentaram um extraordinário desenvolvimento no século vinte, motivado por um cuidadoso e sério trabalho de Professores e doutrinadores. A questão que se coloca é justamente sobre a atualidade desse conjunto de elaborações. Como paradigma dessas preocupações está o debate sobre o Plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE, referência para nos debates internacionais. Dentre os principais questionamentos está a dúvida sobre a natureza dessas alterações. Representarão as novas tecnologias apenas mais um conjunto de técnicas a somarem-se a tantas outras, como o telefone, a televisão ou produzirão uma radical alteração dos fatores produtivos e, conseqüentemente, dos conceitos tributários?

A OCDE percebeu uma mudança estrutural no modo de se fazer negócios, especialmente, no Relatório, denominado de *Action 1* do BEPS, com o surgimento de um novo fenômeno: a *decomoditização* (“*decommoditise*”). A redução contínua dos custos de produção, por meio das novas tecnologias de informação e comunicação (TIC), impôs aos agentes econômicos a busca de novas formas de vantagem competitiva pela agregação de valor, em aspectos específicos ou partes do processo produtivo. Aqui surgiriam novas e excepcionais oportunidades produtivas⁷.

Diversos estudos foram elaborados, no início do século XX, com o intuito de responder a esse questionamento, tomando por base a novidade e particularidade dessa nova forma de comércio. Veja-se, nesse sentido, o quadro elaborado por Charles McLure Jr., comparando as principais formas de comércio, suas peculiaridades e diferenças⁸:

⁷ Ver in OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, acesso em 05.11.2017, às 21:42.

⁸ Ver in JR. MCLURE, Charles et CORABI, Giampaolo. *La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributario*. Buenos Ayres: Depalma, 2000. MCLURE, p. 113.

Ano III – Volume III – 2018 - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

ATIVIDADE	ERA	BENS	PUBLICIDADE	AQUISIÇÃO	FORMA DE PAGAMENTO	FORMA DE ENTREGA
Comércio						
Comércio	Pré-imprensa	material	Local	Relação direta	Relação direta	Relação direta
Serviços	Pré-imprensa	serviços	Local	Relação direta	Relação direta	Relação direta
Produtos materiais						
Pedido por correio tradicional	imprensa	Material	Correio	Telefone/ correio	Pagamento contra entrega/ cheque e cartão de crédito	Agente de Transporte
TV/Tele Marketing	Analógica	material	TV/ Telefone	Telefone/ Correio	Cheque/ cartão de crédito	Agente de Transporte
Comércio eletrônico	Digital	Material	Comunicação Instantânea (on line)	Telefone/ Comunicação Instantânea (on line)	Comunicação Instantânea (on line)	Agente de Transporte
Comércio sem intermediação de conteúdo digital						
Imateriais	Digital	Comunicação Instantânea (on line)	Comunicação Instantânea (on line)	Comunicação Instantânea (on line)	Comunicação Instantânea (on line)	Comunicação Instantânea (on line)
Serviços	Digital	Comunicação Instantânea (on line)	Comunicação Instantânea (on line)	Comunicação Instantânea (on line)	Comunicação Instantânea (on line)	Comunicação Instantânea (on line)

O Plano de Ação do BEPS, sobre Economia Digital, aprofundou em muito os desafios já previstos no início dos anos 2000, para muito além do comércio de bens intangíveis, sem a intermediação de entrega ou pagamentos por meios materiais. A OCED listou as seguintes possibilidades tecnológicas: i) o uso de smartphones e tablets; ii) internet; iii) software; iv) produção de conteúdo; v) uso de dados e vi) icloud. Dentre as tecnologias promissoras cita: a internet das coisas; moedas virtuais; robótica e impressão 3D.

Cada uma dessas tecnologias individualmente e em conjunto irão operar uma mudança no modo de se fazer negócios, com a destruição das antigas formas

tecnológicas, incapazes de continuar o fluxo de produção de riqueza e os novos modelos, que irão gerar novas oportunidades. Cada uma dessas novas tecnologias merece um estudo detalhado e individualizado, o que foge ao objeto do presente texto⁹. Nosso objetivo é verificar o impacto *geral* dessas novas tecnologias no sistema tributário como um todo.

3 ECONOMIA DIGITAL E SEUS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS

A economia digital tende a modificar as bases da tributação do consumo, de forma radical. Vejamos rapidamente os princípios e postulados, que regem a tributação de bens e serviços. A tributação sobre o consumo se divide historicamente nas seguintes etapas: i) tributação seletiva sobre alguns produtos; ii) tributação sobre o consumo geral, tão somente na fase das vendas (monofásica) e iii) tributação sobre o consumo em geral, em todo o ciclo do consumo (plurifásica).

Cabe aos franceses a origem do que realmente entendemos por um tributo sobre o valor agregado, conforme as propostas seminais do diretor adjunto da Direção Geral de Impostos (*Direction générale des Impôts*) Français Maurice Lauré¹⁰. O autor irá defender esta ideia em sua tese perante a Faculdade de Direito de Paris, em 1952, com a dissertação sob o título “*Aspectos econômicos e técnicos da taxa sobre a produção*” (*Aspects Économiques et Techniques de la taxe à la Production*). Posteriormente o governo francês decidiu implantar em 10 de abril de 1954, o *Imposto sobre Valor Agregado* (*Taxe Sur La Valeur Ajoutée - TVA*), em substituição ao *Imposto sobre Vendas* (*Taxe Sur Le Chiffre D’Affaires*).

A Itália, por sua vez, adotou em 1919 o Imposto sobre as vendas (*tassa sugli scambi*), inicialmente incidente apenas nas vendas realizadas no atacado, sendo depois alterada para alcançar igualmente o varejo, por meio do Imposto Geral sobre Entradas

⁹ Cf. MANYIKA, James; CHUI, Michael; BUGHIN, Jacques; DOBBS, Richard; BISSON, Peter et Alex Marrs. *Disruptive technologies: Advances that will transform life, business, and the global economy*. Report McKinsey Global Institute, 2013.

¹⁰ Cf. LAURE, Maurice. *La Taxe Sur La Valuer Ajoutée*. Paris : Sirey, 1^a ed., 1953.

(*Imposta generale sull`entrata*) em 1940. Outros também adotaram esta iniciativa: a Tchecoslováquia (1919); Canadá (1920); Bélgica, Hungria, Romênia e Iugoslávia (1921); Cuba e Luxemburgo (1922); Áustria e Polônia (1923); Equador e Turquia (1925); Uruguai (1928); Rússia (1930); Argentina (1931); Holanda (1933); Noruega (1935) e Japão (1948).

Diversos economistas irão defender a natureza eficiente da tributação do consumo, visto que estes autores entendem que os indivíduos devem ser tributados nos seus gastos e não pela sua renda¹¹, dado que a tributação sobre aos acréscimos patrimoniais induz ao desincentivo à acumulação.

No Direito Comunitário Europeu a harmonização do IVA ocorreu sob os auspícios do Tratado de Roma (1957), por força da adoção do Relatório “*Neumark*”, de autoria do Prof. *Fritz Neumark*, em que sugeria a adoção da não-cumulatividade para reger os impostos o consumo¹². Esta orientação se consolidou com a adoção das Diretrizes nº 2, 11.04.67 e nº 6, de 17.05.77, estabelecendo os princípios de harmonização comuns a todos os países-membros da EU. O objetivo principal desta iniciativa era proteger o mercado único da adoção de barreiras fiscais ao comércio comunitário, de tal forma a evitar que a tributação se constituísse em uma nova forma de obstáculo ao livre comércio europeu.

O IVA foi progressivamente sendo adotado pelos países europeus, especialmente, quando da sua ampliação e entrada de novos países no mercado comum. Assim a França foi o primeiro país a adotar o sistema em 1954, depois a Alemanha em 1968, a Itália em 1972, substituindo do Imposto Geral sobre Entrada e a Espanha em 1984.

A história do Imposto sobre Valor Agregado foi fundamentalmente vinculada à noção de uma tributação neutra, uniforme e eficiente sobre o ciclo econômico do

¹¹ MCNULTY, John K . Flat Tax, Consumption Tax, Consumption-Type Income Tax Proposals in the United States: A Tax Policy Discussion of Fundamental Tax Reform. December, Volume 88, Issue 6, 2000, p. 2150-2151.

¹² EEC. The EEC reports on tax harmonization; the report of the Fiscal and Financial Committee and the reports of the sub-groups A, B and C. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1963.

consumo e ainda hoje os desafios permanecem gigantescos para a doutrina, especialmente sobre uma forma de alcançar o respeito ao princípio da capacidade contributiva nos tributos sobre o consumo.

O IVA possui como característica ser cobrado em todas as fases de produção, ou seja, sua característica plurifásica lhe garante isonomia econômica no tratamento de todas as fases do ciclo econômico, não incentivando ou desincentivando a união ou a separação das operações das unidades produtivas. Esta incidência plurifásica tem por efeito diluir o peso da carga fiscal sobre todas as fases econômicas de modo mais uniforme, visto que impede o impacto sobre uma única classe de agentes econômicos.

O método de determinação da base de cálculo é variado, sendo que alguns países adotam o “*método do crédito de imposto*”, de tal modo que é aplicada alíquota ao montante global das transações da empresa, deduzindo-se o montante assim obtido o imposto por ela nas compras desse mesmo período (crédito), conforme as suas faturas de aquisição. O valor resultante será considerado como valor de imposto a pagar. Em Portugal, por exemplo, a liquidação e pagamento do imposto concede o direito à dedução para fins de apuramento do imposto devido, em que os sujeitos passivos deduzem o imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram.

No método do crédito de imposto existe o direito ao aproveitamento de créditos, de tal modo que esteja assegurado o direito de compensação do imposto pago (dedução imediata) no período de pagamento.

O IVA tem se caracterizado por defender um alargamento da base tributável e uma redução da lista de produtos com proteção fiscal mantendo apenas e especialmente os bens essenciais e os alimentares ligados à subsistência da classe mais desfavorecida, bem como os bens agrícolas e os produzidos para autoconsumo de produtos alimentares.

A nova economia digital irá questionar os mais profundos princípios do IVA. Tornar-se-á cada vez mais difícil determinar onde as operações foram realizadas, em prestações *cross-borders*. Onde se deve coletar os tributos? Onde ele foi consumido? O que ocorre quando não houver materialidade, presença física e mesmo territorialidade da prestação claramente definida?

Todos esses questionamentos imporão novos desafios, muito distintos daqueles surgidos durante a história do tributo. Duas soluções têm sido apontadas: a tributação no local onde o consumidor ou prestador é residente¹³. O primeiro modelo tem sido utilizado, especialmente quando o fornecedor é cadastrado no local de presença do consumidor e lá deve recolher os tributos. O segundo modelo o fornecedor será tributado no local de sua residência, mesmo que a operação seja realizada em outra jurisdição.

A atribuição de competência à jurisdição de residência do consumidor é a regra indicada pela OCDE no fornecimento de serviços, no modelo B2B, no *OECD International Guidelines VAT/GST (2014)*. É o modelo para as operações “*cross-border supplies of services and intangibles that are capable of delivery from a remote location*”, sob as recomendações da *OECD 2003 E-commerce Guidelines*. A OCDE informa que o modelo de tributação na residência do prestador tem sido o método escolhido por preferência, especialmente, porque reduz o risco de fraudes na exportação de serviços¹⁴.

Os desafios da nova economia digital ao IVA não se limitarão ao problema do local de cobrança. Problemas relativos ao sujeito passivo, que se despersonaliza; aos meios de pagamento, que se virtualizam; à base de cálculo, que se torna ambígua e tantos outros irão criar diversos desafios aos países que adotam algum dos regimes de tributação do consumo, sob a modalidade VAT/GST.

O caso brasileiro será ainda mais complicado, em razão do país não adotar um modelo de IVA, na tributação sobre o consumo. Torna-se urgente a resolução dos graves entraves fiscais em que o país se assenta. Se os problemas já eram profundos, a nova economia digital será implacável com a arcaica estrutura tributária nacional.

4 O ATUAL MODELO DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL E SUA INCOMPATIBILIDADE COM A NOVA ECONOMIA DIGITAL

¹³ P. 31.

¹⁴ OECD, p. 32.

O Brasil possui a sua tributação sobre o consumo baseada em quatro tributos distintos: ICMS, ISS, IPI e PIS/COFINS. Cada uma dessas espécies impositivas incide sobre determinada hipótese de incidência e possuía a sua correspondente base de cálculo. O ICMS possui duas hipóteses de incidências: i) as operações de circulação de mercadorias e ii) a prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. As mercadorias são caracterizadas por sua natureza tangível, por sua corporeidade.

O STF com voto do Min. Relator *Sepúlveda Pertence* que “(...) o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”¹⁵. A matéria dirigia-se à controvérsia da incidência do ICMS sobre o software. A Corte afastou a incidência do imposto aos casos onde não houvesse presença de substrato material.

O ISS incidirá somente sobre a prestação de serviços, contudo, o conceito de fazer estará alargado, ampliado, abarcando contratos e situações distintas, que fogem ao conceito tradicional de prestar. Esse será o caso da incidência sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação (item 1.05 da Lista de Serviços da Lei Complementar n. 116/2013). Questiona-se se há um fazer no licenciamento de software, sendo que a matéria se encontra pendente de julgamento pelo STF, sob o regime de repercussão geral¹⁶. O STF já decidiu anteriormente a matéria afirmando que o software customizado é objeto de incidência do ISS.

O IPI irá incidir sobre os produtos industrializados, considerando-se igualmente a presença de uma base corpórea.

Iremos analisar a necessidade de adoção de um IVA para o Brasil, bem como os efeitos dessas mudanças nos países que possuem já este modelo de tributação do consumo.

¹⁵ RE 176.626-3/SP.

¹⁶ RE 688223.

5 A ECONOMIA DIGITAL E A EXIGÊNCIA DE UM IVA PARA O BRASIL

Considerando todos os elementos anteriormente expostos, torna-se claro que a nova economia digital irá impactar as estruturas sociais, bem como exigir mudanças nos modelos tributários nacionais. Todos os países serão afetados pelas mudanças, mas o Brasil sofrerá mais, pelo sistema complexo, ineficiente e sem harmonia com os padrões internacionais. Contudo, quando se fala em reforma tributária, muitos imediatamente disparam o gatilho emocional de desânimo ou desconfiança. Parece que de novo estamos a tratar de um assunto nacional insolúvel.

O desejo de reforma tributária é antigo e remonta aos primeiros anos de vigência da Constituição promulgada em 1988. Nem o novo sistema tributário era posto à prova e já existiam propostas para a sua completa reforma. Havia um sentimento precoce de caducidade. Haveriam os constituintes errado na formatação do Estado Fiscal? De todos os lados proliferavam vozes pelo descompasso entre os legítimos desejos de um sólido Estado Social e um desengonçado Estado Fiscal, raquítico no financiamento de políticas fiscais e pesado na incidência sobre os negócios privados. A equação fiscal do novel Estado Democrático de Direito não fechava.

Outro questionamento ensurdecador indagava o porquê da Constituinte de 1988 não ter adotado o IVA, como modelo para tributação sobre o consumo, tal como a amplíssima maioria dos Estados desenvolvidos e da região. Todos os vizinhos regionais haviam migrado para o novo modelo entre os anos 70 e 80, bem como todos os principais parceiros comerciais do país. Havia uma sucessão irrefreável de adoções, atingindo mais de 160 jurisdições no mundo¹⁷.

Não se podia debitar a um senso de conservadorismo na doutrina. Pelo contrário, a fiscalidade brasileira se demonstrava aberta a novas teorias e tendências.

¹⁷ França (1954), Costa do Marfim (1990), Senegal (1991), Brasil (1967), Dinamarca (1967), Alemanha (1968), Suécia (1968), Uruguai (1968), Países Baixos (1969), Equador (1970), Itália (1973), Peru (1973), Reino Unido (1973), Argentina (1975), Chile, (1975), Colômbia (1975), Coreia do Sul (1977), México (1980), Portugal (1986), Japão (1989), Espanha (1991), Canadá (1991), Rússia (1992), e China (1994).

Diferentemente do que ocorriam em outras searas doutrinárias. O Código Comercial de 1850 ainda era vigente, no momento da promulgação da CF/88, o Código Civil era de 1916, que por sua vez havia revogado as disposições das Ordenações Portuguesas. Nesse último caso, o país havia pulado as novidades francesas do *Code Civil* de Napoleão.

No campo tributário não havia estas resistências. O Imposto de Renda foi criado em 1922 muito antes que os vizinhos regionais. O Brasil criaria o Imposto sobre Vendas e Consignações em 1922, um pouco após a criação do similar francês. O Imposto de Consumo adotava princípios modernos da fiscalidade francesa, da *taxe sur la valeur ajoutée*, concebido por *Maurice Lauré, Diretor Geral de Impostos*. A França adotou o novo tributo em 1954 e o Brasil adotaria o seu em 30 de dezembro de 1958, com a edição da Lei 3.520, posteriormente transformado em IPI, em 1964.

O ICM havia sido criado pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, adotando receptivamente as novas ideias de combate à cumulatividade nos tributos sobre o consumo. Enquanto o modelo francês era limitado a alguns produtores, o ICM se estendia para todos; pequenos, médios e grandes contribuintes eram abrangidos. Surgia o primeiro tributo sobre consumo não-cumulativo estadual. Todas as demais legislações criaram tributos centralizados no ente federal, com as exceções tardias do Canadá e Índia. Esses dois grandes países, também, se caracterizavam por suas gigantescas dimensões territoriais, necessidade de descentralização administrativa e de financiamento estadual.

Cabe ressaltar que a recepção foi incompleta e podemos dizer que em alguns casos foi falha, mas é indubitável que houve a recepção precoce de ideias inovadoras.

Chama atenção o fato de que não houve a adoção completa do modelo IVA. O que haveria de distinto? Alguns podem alegar que temos um IVA nacional, tropicalizado. Outros dirão que se trata de um IVA remediado, desnutrido, esqualido em seus fundamentos. Outras vozes mais críticas diriam que nosso ICMS é um falso IVA, um bastardo, manco e coxo, desmerecedor de sua nobre genealogia francesa distante.

A formatação inicial do ICM era bastante inovadora, tinha base ampla, permitia o crédito e seu caráter estadual era uma novidade. No início, a sua adoção foi um

tremendo sucesso financeiro, abastecendo os cofres estaduais, racionalizando os negócios e permitindo o surgimento de uma ampla base industrial no país, ampliando a capacidade de financiamento do governo. As reformas tributárias da década de 60 ampliaram profundamente a capacidade de financiamento não inflacionário (endividamento e emissão de moeda). A carga tributária nacional saiu de um percentual de 16,5% do PIB, no biênio 1963/64, para 25-26% no final da década¹⁸. O salto de 10 pontos percentuais, em tão curto espaço temporal, não objetivava sufocar a iniciativa empresarial, mas ao contrário, estava vocacionado para o crescimento econômico.

Havia um grande obstáculo, equação fiscal errônea tornou nosso modelo obsoleto e deficiente. O Brasil, inicialmente inovador, perdeu as grandes alterações produzidas logo após. A França modificaria radicalmente o seu sistema em 1968 e adotaria o modelo de base ampla. As demais legislações europeias seguiriam a tendência francesa, tais como a Alemanha (1968), Países Baixos (1969), Luxemburgo (1970), Bélgica (1971) e Itália (1973)¹⁹. Três pontos nos diferenciariam: a nossa restrição ao aproveitamento somente do crédito físico, a não desoneração das exportações e a exclusão dos serviços da base. A nossa inovação surgia envelhecida por um originalismo prejudicial.

As justificativas para o originalismo pareciam destacar nossas virtudes, afinal nenhum país-continente havia adotado o IVA, nem os Estados Unidos, nem Canadá (1991), nem a Rússia (1992), China (1994) ou Índia (2000). Contudo, perdemos a grande oportunidade histórica em atualizarmos a nossa legislação, na Constituinte de 1988. Aquele era o momento certo de corrigirmos a equação fiscal, equilibrar demandas sociais e econômicas; a distribuição de renda e a produção de riqueza; as tarefas de um governo central, das tarefas estaduais e locais; enfim, permitir um equilíbrio entre tarefas constitucionais e receitas públicas. A Carta do Cidadão falhou gravemente em produzir um sistema eficiente de finanças públicas.

¹⁸ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A Evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão n. 1469, Brasília: Ipea, 2010, p. 35.

¹⁹ VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014, p. 14.

A Constituinte de 1988 foi movida por dois objetivos democráticos: descentralização política e desconcentração econômica. Para concretizar esses fins foram erguidos dois pilares financeiros no texto constitucional: o fortalecimento da seguridade social e o aprofundamento do federalismo fiscal. Houve uma forte mudança na repartição de receitas e competências federais. Os Estados e os Municípios aumentaram a sua participação em detrimento da União. Os impostos seletivos da União seriam extintos (sobre a energia elétrica, os combustíveis, minerais, transportes rodoviários e serviços de comunicação), e suas bases seriam integradas ao ICMS. Os Fundos Estaduais e Municipais ampliariam a transferência do produto da arrecadação do IR e do IPI para os Estados e municípios (de 33% para 47% no caso do IR e de 33% para 57% no do IPI)²⁰. Como consequência a União perdeu, nos primeiros anos, significativa parcela de participação no bolo nacional, de 60,1% recuou para 54,3% em 1991, enquanto os Estados ampliavam a sua participação de 26,6% para 29,8% e os municípios, de 13,3% para 15,9%. Talvez isso explique o ambiente de ouvidos moucos aos apelos de reforma tributária no período.

A principal proposta de Reforma Tributária, do Dep. Federal Germano Rigotto, criava uma IVA atualizado. Contudo, este passava o tempo a explicar para ouvidos gentis, mas pouco receptivos. A União precisava cada vez mais de recursos e não queria nem um pouco saber em mais perdas. Os Estados estavam satisfeitos com seu sistema, embevecidos pelas novas receitas, bastava apenas ampliar ainda mais a transferência via fundos. O resultado foram duas décadas perdidas.

Os sinais da crise não tardaram a aparecer e novamente os desejos de reformas tributárias tímidas, quase remendos, foram surgindo. Nada de uma revisão radical do sistema, mas tão somente ajustes fiscais. A inércia foi fatal e os golpes vieram de todos os lados, criação incessante de novas contribuições não partilháveis, a reforma dos regimes do PIS/Cofins (2002/2003), aumento brutal da base de substituição tributária, desonerações fiscais do IPI e IR, criação e ampliação do Simples Nacional, cobrança do Diferencial de Alíquotas, entre outros. Somente para ilustrar, o aumento de casos de

²⁰ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A Evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão n. 1469, Brasília: Ipea, 2010, p. 39.

substituição tributária cresceu de uma listagem de 66 casos em 2004 em São Paulo, para 281 em 2009²¹; o mesmo aumento ocorreria em Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul.

A cada medida da União havia uma reação dos Estados tentando preservar o pouco que conquistaram na Carta de 1988. O resultado não poderia ser mais desastroso. Estados falidos, União esgotada e municípios em regime de quase insolvência.

O resultado é de que não há um IVA no país, nem os constituintes o desejaram, tampouco as administrações estaduais o defenderam. Houve a aceitação de princípios gerais tidos como válidos e referenciais, especialmente o princípio da não-cumulatividade. Houve a aceitação da base ampla de incidência. Mas, o IVA é bem mais do que esse princípio, ele exige um sistema completo de tratamento da tributação sobre o consumo²². No caso brasileiro o constituinte optou por manter a repartição de competências tributárias entre os três níveis da federação União (IPI, CIDEs e PIS/COFINS); Estados e Distrito Federal (ICMS) e Municípios (ISS). É como se existisse um IVA fatiado, dividido e, em alguns casos, compartilhado.

O resultado foi desastroso. Os conflitos de competência se multiplicaram e os tribunais se tornaram abarrotados de casos complexos. Talvez não exista democracia ocidental com tamanha quantidade de casos judicializados, referentes a dúvidas de interpretação da legislação e da Constituição Tributária.

Dentre as razões para a adoção do IVA se destacam as exigências de uma federação funcional. O atual sistema de repartição de competências tributárias entre

²¹ VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014, p. 28.

²² REZENDE, F. (1993), A Moderna Tributação do Consumo, Reforma Fiscal – Coletânea de Estudos Técnicos, Relatório da CERF, Vol. II, pp. 355-402; SERRA, J. et AFONSO, José R. (1999), Federalismo Fiscal à Brasileira: Algumas Reflexões, Revista do BNDES, V. 6, n. 12, pp 3-30; VARSANO, R. (1995), A tributação do Comércio Interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado, Texto para Discussão no 382, IPEA e VARSANO R., (2000), “Subnational Taxation and the Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution”. Em S. J. Burki e outros (eds.) “Decentralization and Accountability of the Public Sector”. Procedimentos da Conferência Anual de Bancos sobre Desenvolvimento na América Latina e no Caribe. Washington, D. C.: Banco Mundial, págs. 339-356.

União, Estados e Municípios não funciona. O STF e o STJ estão sobrecarregados, com conflitos envolvendo os diversos entes federados, especialmente entre o ICMS e o ISS.

Vejam os alguns números. Somente sobre o ICMS existem 22 Súmulas do STJ (Súmulas n. 20, 49, 68, 71, 80, 87, 94, 95, 129, 135, 152, 155, 198, 237, 334, 350, 391, 395, 431, 432, 433 e 457). Existem 03 Súmulas sobre o IPI (Súm. n. 411, 494 e 495). Sobre o ISS existem 06 Súmulas editadas (Súm. n. 138, 156, 167, 274, 424 e 524). Os números representam um gigantesco estoque de casos judiciais.

O STJ ainda julgou sob o novo regime de julgamentos de demandas sob o rito repetitivo 06 casos (REsp [1092206/SP](#), REsp [1110550/SP](#), REsp 871760/BA, REsp 960476/SC, REsp 886462/RS e REsp 871760/BA).

O STF, por sua vez, editou 03 Súmulas (Súm. n. 660, 661 e 662), além de 02 Súmulas Vinculantes (SV n. 32 e 48) somente sobre o ICMS. Existem, ao total, 31 casos desse imposto submetidos ao regime de repercussão geral, dentre os julgados ou pendentes de julgamento (RE 572762, RE 574706, RE 584100, RE 585535, RE 439796, RE 593824, RE 593849, RE 582461, RE 559937, RE 588149, RE 588954, RE 583327, RE 606107, RE 540829, RE 635688, RE 592887, RE 607056, RE 608872, RE 601967, RE 603917, RE 627051, RE 598677, RE 754917, RE 628075, RE 660970, RE 970821, RE 912888, ARE 665134, RE 680089, RE 835818 e RE 632265).

Os casos de conflitos de competência entre o ICMS, IPI e ISS são os mais diversos, dentre os quais podemos destacar aqueles relativos ao questionamento sobre a exação devida em operações mistas, tais como as realizadas por farmácias de manipulação, gráficas e produção de embalagens, industrialização por encomenda, entre tantas outras.

Os efeitos sobre as finanças públicas de um sistema tributário disfuncional são graves. Há um estoque de mais de um trilhão e quinhentos bilhões de reais em dívida ativa, mais de 600 bilhões em tribunais administrativos e bilhões em programas de parcelamentos. O sistema cobra, mas não arrecada. O sistema legisla, mas não consegue implementar. Por mais que investiguemos meios alternativos de cobrança, o que por sinal é necessário, não se resolvem as causas do caos tributário.

É o momento de esta geração dotar o país de um sistema tributário moderno, superando as antigas amarras retóricas da dificuldade (“*é difícil mudar*”); da complexidade (“*é muito complexo*”); da conspiração (“*grandes interesses se opõem*”) e outras tantas e deter-se na solução do problema, impondo princípios, fundamentos, prazos e metas.

De todas as propostas apresentadas, parece que há, finalmente e de modo inédito, um grau de relativo acordo sobre as bases da reforma. Talvez o momento nacional tenha facilitado a busca de soluções urgentes. Talvez a situação mundial tenha convencido que precisamos mudar nosso regime tributário para competir com eficiência, no disputado cenário global. Ou talvez seja simplesmente mais um afago do sentimento de otimismo, na espera de resolução desse grave problema nacional. O certo é que existem diversas razões, para demonstrar a atualidade e importância na adoção de um IVA moderno no Brasil²³.

O primeiro projeto de reforma do ICMS é de autoria do Dep. Federal Germano Rigotto, de 1992, por meio da PEC 110, que reduzia o número de impostos de 15 para 08. Os Estados e Distrito Federal ficariam com um ICM, formado pela fusão do ICMS e do IPI. Os municípios ficariam com o IPTU, ITBI, ITCD, IPVA e com um ISS alargado, com a incidência sobre comunicações e transportes. Haveria uma transferência adicional de receitas da União para Estados e Municípios, o que provavelmente decretou a morte da proposta.

A proposta do Dep. Federal Mussa Demes, a PEC 175/1995, criava o IVA, sob a forma de um ICMS compartilhado e extinguiu o ICMS, o IPI, o ISS, Cofins, Pis/Pasep, CPMF e Salário Educação e criava um único imposto partilhado pela União, Estados e

²³ Bem relata VARSANO que o termo IVA moderno se refere ao termo utilizado no livro publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), representando um sistema de tributação simples, de base ampla e alto poder de arrecadar. Ver EBRILL L. et alii. *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001. Ver in VARSANO, Ricardo. *Os IVAs dos BRICS*. Disponível em <http://www.joserobertoafonso.com.br/ivas-dos-brics-varsano/>, acessível em 28.02.2017, às 02:00 h.

Municípios²⁴. O modelo não esclarecia satisfatoriamente a repartição de receitas, entre entes notoriamente desconfiados entre si.

Na ausência de uma reforma profunda, em 1996 é promulgada a Lei Kandir, Lei Complementar n. 87/97, substituindo o regime do Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968. A norma resolveu parcial e insatisfatoriamente os principais dilemas do ICMS, deixando para trás a ideia de uma revisão completa e resolvia apenas alguns pontos mais urgentes dos problemas existentes. Dois pontos se destacaram: a desoneração das exportações e o novo regime de aproveitamento dos créditos fiscais, que seriam continuamente adiados.

Em 2003 o Dep. Federal Virgílio Guimarães apresenta um novo projeto de Reforma Tributária, mediante a [PEC 41/2003](#). Nessa proposta o ICMS seria legislado exclusivamente por leis complementares e regulamentado por um colegiado composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal, sendo vedada a adoção de norma estadual autônoma. As alíquotas seriam reduzidas ao número máximo de 05 e mantinha-se o sistema de alíquotas interestaduais, com um sistema misto de partilha do imposto. A proposta criava um IVA federal, com um sistema integrado de liquidação de tributos, incluindo o IPI, o ICMS e o ISS.

O Dep. Sandro Mabel apresentaria um novo projeto em 2007. A principal característica do projeto está em criar um sistema de IVA-dual, com a criação de um IVA-Federal, unificando o Cofins/Pis e Cide-combustível; incorporava a CSLL ao IRPJ de criava um novo ICMS, com legislação única, alíquotas uniformes e cobrado no estado de destino da mercadoria. Novamente a solução dual é apresentada, de modo insatisfatório.

A proposta submetida sob a denominação de PEC 45/2007, pelo Dep. Federal Luiz Carlos Hauly, em 2007, possui sugestões importantes, tais como criar impostos seletivos na competência federal e estadual, pago ao Estado consumidor, através da

²⁴ Para uma análise completa da proposta veja-se LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. Texto para Discussão n. 666, Brasília: Ipea, 1999.

substituição tributária; recria a CPMF, com alíquota máxima de 0,76%, extingue a CSLL; municipaliza o IPVA, o ITR e o ITCD.

Dentre as principais virtudes dessa proposta, está no aparente equilíbrio de repartição de receitas entre os entes federados. Este era item pouco tratado pelas propostas anteriores. Aparentemente, a composição de receitas dá-se de modo satisfatório para União (IR/CSSL, CPMF e o novo Imposto Seletivo Monofásico), Estados (IPI, ISS, IPI, PIS/COFINS e Salário-educação) e Municípios (IPTU, ITR, ITBI, ITCD e IPVA).

Trata-se de uma proposta radical e inovadora que redistribui corretamente as bases de incidência: renda (União), Consumo (Estados) e propriedade (Municípios).

Talvez não seja a proposta perfeita, como nenhuma o será. O importante é notar que há o desejo de simplificação da carga tributária, equilibrando o financiamento federativo, retirando todos os custos de informação e transação que impedem as decisões dos agentes econômicos e garantindo a competitividade nacional perante os demais países desenvolvidos.

A distinção entre mercadoria e serviço, em tributos, competências e legislações distintas, definitivamente não combina com a economia digital e se mantida irá manter o país com grandes dificuldades para construir uma ponte para o século XXI.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A economia digital terá um impacto revolucionário na economia e na tributação, especialmente, sobre o consumo. A magnitude dessa *disrupção* ainda difícil de ser parametrizada, mas alterará definitivamente as estruturas existentes.

O sistema tributário nacional apresenta uma forte incompatibilidade com as mudanças estruturais, decorrentes das inovações tecnológicas, especialmente, em razão da tributação distribuída sobre o consumo, em ICMS (Estados e DF); IPI e PIS/COFINS (União) e ISS (Municípios).

Desse modo, se faz urgente a adoção, pelo país, de um modelo IVA, nos termos mencionados pela OCDE, em seus estudos sobre a economia digital.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALLEN RC. 1983. *Collective invention*. J. Econ. Behav. Organ. 4 (1), p. 1–24.
- ALLEN RC. 2009. *The Industrial Revolution in miniature: the spinning jenny in Britain, France and India*. J. Econ. Hist. 69 (4): p. 901–27.
- BENKLER, Yochai. Law, Innovation, and Collaboration in Networked Economy and Society. *Annual Review of Law and Social Science*. Vol. 13, p. 231-250, 2017.
- BENKLER, Yochai. Law, Innovation, and Collaboration in Networked Economy and Society. *Annual Review of Law and Social Science*. Vol. 13, p. 231-250, 2017.
- EBRILL L. et alii. The Modern VAT, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001. Ver in VARSANO, Ricardo. Os IVAs dos BRICs. Disponível em <http://www.joserobertoafonso.com.br/ivas-dos-brics-varsano/>, acessível em 28.02.2017, às 02:00 h.
- EEC. *The EEC reports on tax harmonization; the report of the Fiscal and Financial Committee and the reports of the sub-groups A, B and C*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1963.
- GILSON, Ronald J. 1999. *The legal infrastructure of high technology industrial districts: Silicon Valley, Route 128, and covenants not to compete*. New York University Law Review. 57(3), p. 425–38.
- JR. MCLURE, Charles et CORABI, Giampaolo. *La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributario*. Buenos Ayres: Depalma, 2000. MCLURE, p. 113.
- LAURE, Maurice. *La Taxe Sur La Valuer Ajoutée*. Paris : Sirey, 1ª ed., 1953.
- LIMA, Edilberto Carlos Pontes. *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível*. Texto para Discussão n. 666, Brasília: Ipea, 1999.
- MANYIKA, James; CHUI, Michael; BUGHIN, Jacques; DOBBS, Richard; BISSON, Peter et Alex Marrs. *Disruptive technologies: Advances that will transform life, business, and the global economy*. Report McKinsey Global Institute, 2013.
- MCNULTY, John K . *Flat Tax, Consumption Tax, Consumption-Type Income Tax Proposals in the United States: A Tax Policy Discussion of Fundamental Tax Reform*. December, Volume 88, Issue 6, 2000, p. 2150-2151.

NUVOLARI A. 2004. *Collective invention during the British Industrial Revolution: the case of the Cornish pumping engine*. Cambridge J. Econ. 28(3):347–63.

OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, acesso em 05.11.2017, às 21:42.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A Evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. Texto para Discussão n. 1469, Brasília: Ipea, 2010, p. 39.

REZENDE, F. (1993). *A Moderna Tributação do Consumo, Reforma Fiscal – Coletânea de Estudos Técnicos, Relatório da CERF, Vol. II*, pp. 355-402; SERRA, J. et AFONSO, José R. (1999), *Federalismo Fiscal à Brasileira: Algumas Reflexões*, Revista do BNDES, V. 6, n. 12, pp 3-30;

SAMILA S, Sorenson O. 2011. *Noncompete covenants: incentives to innovate or impediments to growth*. Management Science, v. 57, n. 3, p. 425–38.

SCHUMPETER, Joseph. *Capitalism, Socialism and Democracy*. Londres/Nova York: George Allen & Unwin, 1976, p. 83.

VARSANO R., (2000), “Subnational Taxation and the Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution”. Em S. J. Burki e outros (eds.) “Decentralization and Accountability of the Public Sector”. *Procedimentos da Conferência Anual de Bancos sobre Desenvolvimento na América Latina e no Caribe*. Washington, D. C.: Banco Mundial, págs. 339-356.

VARSANO, R. (1995), *A tributação do Comércio Interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado*, Texto para Discussão no 382, IPEA.

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