

**XXXI CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA - DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Francisco Nicolau Domingos – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-055-7

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: UM OLHAR A PARTIR DA INOVAÇÃO E DAS NOVAS TECNOLOGIAS

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA - DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Coube-nos, mais uma vez a honra, a honra de coordenar o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO quando da realização do Congresso do Conselho Nacional de Pós Graduação em Direito/CONPEDI realizado da moderna e pujante capital do Brasil, Brasília/Distrito Federal. isto ocorreu na sequência de termos procedido da mesma maneira quando do recente encontro internacional do CONPEDI em Montevideú/Uruguai. Os trabalhos, como sói acontecer, foram divididos em 04 tema, com maior ou menor aproximação dentre os temas postulados e, outrossim, maior ou menor determinação por área dentro do GT em questão. Dividiu-se os temas nos seguintes postulado: 1) tributação específica ou genérica; 2) direito financeiro; 3) reforma tributária e 4) temais gerais e indeterminados. Não há qualquer distinção ou destaque quanto á qualidade dos artigos apresentados. Todos, sem exceção, denotam grande qualidade científica e notável ousadia acadêmica, inclusive com a participação de vários graduandos em direito - o que revela a nova safra de juristas, doutrinadores e pesquisadores que se apresentam já precocemente à pós graduação em direito - bem como, não só na coordenação do GT mas também na apresentação de trabalho, um professor e uma doutoranda português. Fato este que muito nos orgulha já que demonstra o comprometimento da comunidade lusófona com a pesquisa acadêmica em direito no Brasil mormente considerando que em 2025 se revelou a intenção de termos um evento/encontro do CONPEDI em Portugal.

Da temática tratada o que mais se destacou considerando o panorama e o contexto que vivemos no país seria a questão financeira/orçamentária já que poucos dias antes da realização do certame foi anunciado pelo Governo Federal um vasto pacote de medidas, ainda a serem ratificadas pelo Congresso Nacional quando elaboramos estas notas, para arrefecer o crescente déficit público e buscar-se, em absoluto, dentro da ciência do direito financeiro, um maior equilíbrio entre receitas e despesas no Brasil onde o último ultrapassa, em nível além do que se considera o limite de sustentação da dívida pública, em muito a receita obtida quase toda através de tributos. O mercado, por sua vez, não reagiu bem ao anúncio das medidas já que primeiro entendeu-as como insuficientes e por derradeiro por qualificar, no mesmo anúncio de contenção despesas, uma medida eleitoreira e arriscada do ponto de vista fiscal que seria o aumento da isenção do imposto de renda para que recebesse até R\$ 5.000,00.

No mais, novamente se falou de reforma tributária, como deveria ser já que estamos em plena discussão sobre a regulamentação do PLC 60 e 108 no âmbito do Senado Federal, imaginando-se que o primeiro projeto seria aprovado ainda em dezembro de 2024 (IBS/CBS /IS/ criação do Comitê Gestor) e o último apenas em 2025 (organização e competências do Comitê Gestor. Nem poderíamos olvidar que a reforma tributária em questão (EC 132/2023) não cuidou apenas de questões profundas da tributação sobre o consumo mas, sem que houvesse muito barulho ou resistência, de outros impostos estaduais (ITCD e IPVA), municipais (IPTU e ITBI) e mesmo expansão desmedida da contribuição sobre iluminação pública.

Parabéns a todos os participantes, louvando o aprendizado recíproco e a iniciativa de contribuir para a discussão e aprimoramento do direito tributário e financeiro em nosso país.

**O IMPACTO DO IMPOSTO UNIFICADO NA ECONOMIA DIGITAL
BRASILEIRA: DESAFIOS E OPORTUNIDADES SOB A ÓTICA DA EC Nº 132/2023**

**THE IMPACT OF THE UNIFIED TAX ON THE BRAZILIAN DIGITAL
ECONOMY: CHALLENGES AND OPPORTUNITIES FROM THE PERSPECTIVE
OF EC Nº 132/2023**

**Thayamara Soares de Medeiros
Ana Paula Basso**

Resumo

A Emenda Constitucional nº 132/2023, que institui o Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) dual, marca uma transformação significativa no sistema fiscal brasileiro com importantes implicações para a economia digital e para a arrecadação pública. Este estudo visa analisar detalhadamente os impactos dessa reforma tributária, identificando os desafios e oportunidades para o setor digital no Brasil. Utilizou-se uma abordagem qualitativa, com revisão de literatura e análise documental, incluindo livros, artigos acadêmicos e documentos legais, como a Emenda Constitucional e o Código Tributário Nacional. A análise indica que o IVA dual, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) na esfera federal e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) na esfera estadual/municipal, pode simplificar o sistema tributário e promover maior justiça fiscal, além de potencialmente aumentar a transparência. Contudo, a implementação enfrenta desafios, como a complexidade administrativa e o risco de fraudes fiscais. O estudo conclui que o sucesso da reforma dependerá da eficácia na execução e na gestão desses desafios, bem como da adaptação dos envolvidos.

Palavras-chave: Economia digital, Reforma tributária, Imposto de valor agregado, Justiça fiscal, Desafios fiscais

Abstract/Resumen/Résumé

Constitutional Amendment 132/2023, which establishes a dual Value Added Tax (VAT), marks a significant transformation in the Brazilian tax system with important implications for the digital economy and public revenue. This study aims to analyse the impacts of this tax reform in detail, identifying the challenges and opportunities for the digital sector in Brazil. A qualitative approach was used, with a literature review and documentary analysis, including books, academic articles and legal documents such as the Constitutional Amendment and the National Tax Code. The analysis indicates that dual VAT, composed of the Contribution on Goods and Services (CBS) at the federal level and the Tax on Goods and Services (IBS) at the state/municipal level, can simplify the tax system and promote greater fiscal justice, as well as potentially increasing transparency. However, implementation faces challenges such as administrative complexity and the risk of tax fraud. The study concludes that the success of the reform will depend on the effectiveness of the implementation and management of these challenges, as well as the adaptation of those involved.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Digital economy, Tax reform, Value added tax, Tax justice, Tax challenges

1 INTRODUÇÃO

O impacto da Emenda Constitucional nº 132/2023 (Brasil, 2023), que institui o Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) dual, representa uma mudança significativa no sistema fiscal brasileiro, especialmente no contexto da economia digital. Esta reforma tributária tem o potencial de transformar a estrutura tributária do país, trazendo novos desafios e oportunidades, particularmente para setores digitais emergentes. A pesquisa a seguir explora como a implementação do IVA dual pode impactar a economia digital no Brasil, abordando tanto as complexidades quanto as potencialidades desta mudança.

O cenário tributário atual da economia digital no Brasil é caracterizado por uma regulação fragmentada e desatualizada. Embora o comércio eletrônico e os serviços digitais já estejam sujeitos à tributação, áreas emergentes como criptomoedas, *softwares* em nuvem e bens digitais ainda enfrentam uma regulamentação insuficiente e desigual. Essa falta de uniformidade resulta em problemas como desigualdade tributária, bitributação e dificuldades de conformidade para empresas estrangeiras.

Nesse contexto, as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2017) recomendam a adoção de um imposto único, como o IVA ou o Imposto sobre Bens e Serviços (GST), que engloba bens, serviços e intangíveis. Atualmente, mais de 165 países implementam o IVA, com variações adaptadas às suas realidades econômicas, mas com ênfase crescente em serviços e bens intangíveis.

Em consonância com essas diretrizes, a Emenda Constitucional nº 132/2023, conhecida como reforma tributária, propõe a implementação do IVA dual, que introduz dois impostos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) na esfera federal e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) na esfera estadual/municipal. Esse modelo visa modernizar o sistema tributário brasileiro, reduzindo a bitributação e promovendo a justiça fiscal, com um enfoque específico na economia digital.

A questão central deste estudo é: "Quais desafios e oportunidades a implementação do IVA dual, conforme proposto pela EC nº 132/2023, apresenta para o desenvolvimento da economia digital brasileira?" A reforma promete simplificar o sistema tributário, a experiência internacional, incluindo países da União Europeia, França, Índia e Canadá, revela uma mistura de sucessos e desafios na adaptação do IVA na economia digital. Além disso, surgem novos riscos, como fraudes fiscais (por exemplo, a fraude carrossel), que podem dificultar a implementação eficaz do IVA dual e a gestão de práticas fraudulentas.

Para abordar essas questões, o estudo adota uma abordagem qualitativa baseada em revisão de literatura e pesquisa documental. A análise inclui livros e artigos acadêmicos relevantes, como os de Neto, Afonso e Fuck (2019), Rui Ferreira (2023) e Fossati *et al.* (2022), que discutem a tributação na era digital e desafios fiscais associados. Além disso, serão examinados documentos legais, como a Emenda Constitucional nº 132/2023, o Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) e a Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988).

A metodologia justifica-se pela necessidade de uma análise detalhada dos fundamentos teóricos e legais relacionados à tributação digital. A revisão bibliográfica e a análise documental proporcionarão uma compreensão aprofundada dos impactos da EC nº 132/2023, essencial para avaliar a eficácia da reforma tributária. O estudo visa inicialmente explorar o contexto histórico da economia digital e do IVA, depois investigará a relação entre direito tributário e economia digital, e finalmente analisará os desafios e benefícios da aplicação do IVA dual, conforme a EC nº 132/2023.

Portanto, esta pesquisa avaliará como a EC nº 132/2023 pode influenciar a economia digital no Brasil, proporcionando uma análise crítica dos desafios e oportunidades resultantes dessa mudança. Através da exploração do contexto histórico e das implicações teóricas e legais da reforma tributária, o estudo pretende oferecer uma compreensão detalhada sobre a eficácia do IVA dual e seu impacto na evolução do setor digital.

2 ECONOMIA DIGITAL E SEUS DESAFIOS PARA A TRIBUTAÇÃO

A revolução tecnológica, iniciada no século XX com a ascensão da internet e do e-commerce, marcou uma nova era na história da humanidade. Essa revolução evoluiu para a Revolução 4.0, caracterizada pela automação, *big data* e digitalização, transformando profundamente todos os setores da sociedade e introduzindo novos modelos de negócios e tecnologia, como *blockchain*. Atualmente, vivenciamos a Indústria 5.0, que busca humanizar a tecnologia, integrando inteligência artificial, realidade aumentada e robótica para melhorar a qualidade de vida e promover uma interação mais harmoniosa entre humanos e máquinas. Essa evolução tecnológica tem um impacto profundo na economia digital, transformando os modelos de negócios e desafiando as estruturas tributárias existentes.

Como observado por Correia Neto, Afonso e Fuck (2019), "a tecnologia digital transformou rápida e intensamente a economia. A riqueza tende a concentrar-se ainda mais", pois as empresas mais valiosas do mundo são predominantemente do setor de tecnologia: a

Nvidia, Microsoft e Apple, (Forbes, 2024); essas empresas dominam setores como inteligência artificial, plataformas on-line, softwares e hardware, refletindo a concentração de riqueza na tecnologia digital.

A economia digital, impulsionada por esses avanços tecnológicos, revolucionou as movimentações financeiras e os investimentos. Transações instantâneas e a eliminação das barreiras físicas e nacionais permitiram que as empresas se tornassem mais ágeis e globais. Plataformas online permitem negociações imediatas em bolsas internacionais, deslocando o foco para ativos intangíveis que, apesar de não possuírem substância física, geram valor econômico significativo. A preponderância desses ativos digitais e a globalização das transações introduzem desafios complexos para a tributação, exigindo a adaptação dos sistemas fiscais tradicionais.

A OCDE (2015) observa que a economia digital, caracterizada pela predominância de bens intangíveis e modelos de negócios disruptivos, apresenta desafios significativos para a tributação. A intangibilidade desses ativos e a globalização das transações dificultam a mensuração precisa do valor econômico, a definição de jurisdição fiscal e a prevenção da evasão fiscal. A criação de valor globalmente, sem um vínculo territorial específico, facilita a evasão fiscal e torna a determinação da jurisdição tributária mais complexa.

A complexidade da tributação na era digital levanta diversas questões: onde tributaremos bens intangíveis? Qual a alíquota adequada? E como evitar a dupla tributação? A ausência de fronteiras físicas e a natureza intangível dos bens digitais dificultam a determinação da jurisdição tributária e a prevenção da evasão fiscal. A digitalização intensifica a erosão das bases tributárias, com empresas deslocando lucros para países com regimes fiscais mais favoráveis. Para enfrentar esses desafios, os sistemas tributários e jurídicos precisam se adaptar rapidamente, definindo novas regras para a tributação de bens digitais garantindo a justiça fiscal e evitando a fuga de lucros. A criação de um ambiente tributário justo e eficiente é fundamental para a sustentabilidade da economia digital e para garantir que todos contribuam de forma equitativa para o financiamento dos serviços públicos.

Para enfrentar esses desafios, a OCDE implementou o BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que inclui recomendações específicas para a tributação da economia digital. O primeiro pilar aborda a tributação sobre grandes empresas digitais que geram receitas substanciais em países onde não têm presença física. Esse Pilar sugere realocar os direitos tributários para os países onde os consumidores estão localizados, independentemente da presença física das empresas.

O segundo pilar propõe a criação de uma taxa mínima global de imposto para combater a erosão da base tributária e o deslocamento de lucros. Esse mecanismo visa garantir que as empresas paguem uma quantia mínima de imposto em todas as jurisdições em que operam, promovendo maior equidade e justiça fiscal global. Para que essa proposta seja efetiva, serão necessários acordos internacionais e o desenvolvimento de modelos de monitoramento e aplicação dessa taxa, o que requer uma coordenação internacional.

No cenário, os desafios impostos pela expansão da economia digital têm exigido novas abordagens para a tributação. Como observado por Martins (2021), o Mini Balcão Único (MOSS) foi implementado pela União Europeia, 2017, para simplificar a tributação de serviços digitais. O sistema permite que empresas cumpram suas obrigações fiscais por meio de um único portal eletrônico, ao invés de lidar com múltiplos sistemas fiscais em diferentes Estados-Membros, e é aplicado de acordo com o princípio de destino do IVA. Tudo isso contribui para dirimir os desafios enfrentados nos países.

No entanto, a evolução tecnológica e a expansão das economias digitais trazem desafios complexos para a tributação. Para lidar com esses problemas, é crucial adotar uma abordagem coordenada que inclua a realocação dos direitos tributários para o local do consumidor e a implementação de uma taxa mínima global de imposto. Essas medidas ajudarão a combater a evasão fiscal e garantir uma tributação justa. Integrar essas estratégias fortalecerá a gestão fiscal na era digital, permitindo que os países se ajustem às novas realidades econômicas e tecnológicas, mantendo a equidade e a eficácia tributária.

3 COMPLEXIDADE DA TRIBUTAÇÃO DIGITAL NO BRASIL

Diante do cenário global complexo descrito acima, o Brasil enfrenta desafios específicos em adaptar seu sistema tributário à economia digital. A estrutura tributária brasileira inclui impostos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Esses impostos, voltados para bens físicos, não se aplicam diretamente a produtos digitais, resultando em um sistema desatualizado para a economia digital.

No nível estadual, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre mercadorias e alguns serviços, mas enfrenta desafios na tributação de vendas on-line e serviços digitais, como *streaming* e software como serviço (SaaS). No nível municipal, o

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) incide sobre a prestação de serviços, incluindo muitos serviços digitais, mas também enfrenta dificuldades devido à natureza intangível e global dos serviços.

Segundo o Ministério da Fazenda (2024), a complexidade, custo administrativo e os desafios logísticos têm efeitos negativos sobre o sistema tributário. O ICMS, por exemplo, é regulado por “normas estaduais”, cada uma com uma variedade de alíquotas e regimes especiais. O ISS é ainda mais fragmentado, com mais de “5.500 variações”, uma para cada município. Já o PIS e a COFINS contam com mais de “100 casos de alíquota zero e 20 regimes especiais”. Diante deste quadro, a crítica é constante pois não alcança a economia digital.

O sistema tributário é criticado por diversas razões, ele é “regressivo”, pois afeta desproporcionalmente os contribuintes de menor renda; “cumulativo”, devido à incidência de tributo sobre tributo; “complexo”, pela multiplicidade de regras; “desigual”, ao privilegiar alguns grupos com benefícios mal ajustados; “ineficiente”, ao direcionar recursos com base em razões fiscais em vez de econômicas; e “oneroso”, ao aumentar os custos de conformidade e litígios (Câmara dos Deputados, 2019, p.2). Isso evidencia as falhas no sistema tributário, ocasiona desigualdade social, carga elevada tributária e litígios.

A legislação atual, concebida para bens tangíveis, não prevê uma definição clara e específica para bens digitais. Isso gerou um emaranhado de leis e interpretações divergentes. Decisões do Supremo Tribunal Federal, como a tributação de softwares em mídia física com ICMS e licenças de uso com ISS, mostram-se desatualizadas. Medidas como a Lei nº 7.098/1998 (Mato Grosso, 1998) e a Lei Complementar nº 116/2003 (Brasil, 2003) tentaram atualizar a tributação de bens digitais, mas a falta de clareza e as interpretações conflitantes mantêm um cenário de insegurança jurídica.

A saga da tributação de bens digitais no Brasil tem suas raízes em decisões do Supremo Tribunal Federal que, em 1988, definiram a tributação de softwares em mídia física como passível de ICMS, enquanto as licenças de uso, por serem consideradas serviços, seriam taxadas com ISS. Essa interpretação, que privilegiava a materialidade do bem em detrimento de sua natureza digital, logo se mostraria obsoleta diante da rápida evolução tecnológica.

A Lei nº 7.098/1998, do Mato Grosso, inaugurou uma nova fase nesse debate ao estender a cobrança de ICMS para downloads de software, desconsiderando a decisão anterior do STF. Essa medida, considerada por muitos como uma tentativa de ampliar a competência estadual na tributação de bens digitais, foi contestada e aguarda julgamento definitivo pelo STF.

Em paralelo, a Lei Complementar nº 116/2003 ampliou o escopo de aplicação do ISS, incluindo a "licença de uso de software" como um serviço tributável. Essa mudança intensificou a disputa entre estados e municípios pela arrecadação de impostos sobre softwares, independentemente da forma de distribuição.

Visando minimizar o conflito, o Convênio ICMS nº 181/2015 (Brasil, 2015) estabeleceu a cobrança de ICMS para softwares, jogos e aplicativos comercializados em larga escala e sem personalização. No entanto, a falta de detalhamento prático sobre a aplicação do imposto abriu margem para diferentes interpretações.

Em casos específicos, o STJ, em Resp.1.378.427, abre precedente, abordando a temática sobre a bitributação de software, decidindo que não é apropriado aplicar o ICMS e ISS sobre o mesmo bem, recomendado a aplicação de um único imposto, visando evitar a bitributação de bens digitais. Essa decisão gerou muita controvérsia, bem como outras decisões como o mesmo viés.

A Lei Complementar nº 157/2016, por sua vez, incluiu serviços digitais como computação em nuvem, *streaming* e publicidade digital na lista de serviços sujeitos ao ISS. Em resposta, o Convênio ICMS nº 106/2017 buscou regulamentar a aplicação do ICMS sobre bens digitais, incluindo softwares padronizados, mesmo os originários do exterior.

Importante ressaltar, que em 2022, na ADI nº 5.659, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a prestação dos *streamings* (Netflix e Spotify) incidiria pelo ISS, consolidando que os serviços de transmissão de dados e informações são classificados como serviços de comunicação, sujeitos ao ISS.

Essa sucessão de leis, convênios e decisões, muitas vezes sobrepostos ou com interpretações conflitantes, gerou um cenário de bitributação e insegurança jurídica. A questão central permanece em aberto: seriam os bens digitais mercadorias, sujeitas ao ICMS, ou serviços, passíveis de ISS? A resposta a essa pergunta definirá o futuro da tributação de bens digitais no Brasil, impactando empresas, consumidores e a arrecadação tributária.

Para enfrentar essas complexidades, é essencial adotar uma abordagem coordenada e regulamentada, que considere tanto as características digitais dos bens quanto as práticas internacionais. Reformas como as propostas pela OCDE podem oferecer um caminho para uma tributação mais equitativa e eficiente, alinhada com a evolução global da economia digital.

4 O IVA: UM INSTRUMENTO PARA A TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL

Diante dos desafios impostos pela economia digital, muitos países têm buscado soluções para adaptar seus sistemas tributários. Um exemplo notável é o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), que surgiu na França em 1954 como resposta a um sistema tributário excessivamente complexo e cumulativo. Maurice Lauré, então diretor-adjunto da Direção Geral de Impostos da França, propôs a unificação da tributação com o IVA, visando aumentar a eficácia na arrecadação e eliminar os impostos cumulativos. O IVA rapidamente se expandiu globalmente, e, em 1960, a União Europeia adotou o sistema para facilitar o comércio interno. Desde então, mais de 165 países adotaram o IVA até 2016, cada um adaptando-o às suas necessidades locais (Brasil, 2024).

No contexto da economia digital, o IVA oferece uma estrutura promissora para a tributação de bens e serviços intangíveis. A OCDE, reconhecendo a necessidade de adaptação frente às novas realidades digitais, publicou o relatório “International VAT/GST Guidelines” em 2017. Este documento trouxe diretrizes e recomendações sobre como os países podem ajustar suas legislações de IVA para enfrentar os desafios da economia digital, como a dupla tributação e a não tributação (OCDE, 2017).

O IVA (Imposto sobre Valor Adicionado) ou GST (*Goods and Services Tax*) é um imposto que incide sobre bens, serviços e, especialmente, intangíveis. Ele é aplicado de forma não cumulativa em cada etapa da cadeia de produção e distribuição, sendo cobrado e repassado ao longo dessa cadeia até atingir o consumidor final. Este imposto é gerido pelo princípio do destino, o que significa que o imposto é recolhido no país onde o consumidor final está localizado.

Diante disto, observa-se que existe um modelo padrão, mas com adaptações diferentes. Um exemplo é o IVA único, aplicado uniformemente em todas as jurisdições do país sobre bens e serviços, onde a receita gerada é redistribuída entre diferentes níveis de *governo*. Adotado por países como Argentina, Austrália, Alemanha, Nepal, Nigéria, Papua Nova Guiné, África do Sul, Espanha, entre outros, é considerado um dos mais populares para esse tipo de solução. No IVA dual, envolve um imposto federal sobre o consumo e um imposto estadual ou provincial, como é o caso da Índia e Canadá. Já no IVA *Sales Tax* e outros, o imposto é cobrado de forma variada dependendo do país, aplicado no nível estadual e municipal, ou por outros mecanismos distintos. É adotado, por exemplo, pelos Estados Unidos, Iraque, Malásia, Somália, Sudão do Sul e outros (BRASIL, 2024).

As questões tributárias da economia digital, de territorialidade, a dupla tributação e a insegurança jurídica são uma preocupação tanto no cenário global quanto no brasileiro. O IVA

foi originalmente concebido para resolver problemas de complexidade e comutatividade fiscal, mas proporciona um quadro promissor para resolver estas questões na era da Internet.

Neste contexto, o Brasil enfrenta desafios na tributação da economia digital, refletindo uma lacuna entre as práticas fiscais atuais e as novas tecnologias como *cloud computing* e criptomoedas. O país lida com conflitos entre estados e municípios sobre a tributação de serviços digitais e carece de uma abordagem uniforme. A falta de harmonia entre os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e a rigidez do princípio da legalidade tributária complicam a adaptação às mudanças tecnológicas, indicando a necessidade de uma reforma tributária mais flexível (Dias Junior, 2019).

Uma solução potencial para este desafio é adoção de um modelo de IVA adaptado. O IVA é uma boa escolha porque pode conter todos os tipos de bens intangíveis e serviços, bem como regulamentos da OCDE para a economia digital. O Brasil poderia tornar-se mais eficiente através da adoção de um modelo de IVA adaptado, que se alinharia com as práticas globais e resolveria questões de dupla tributação e incerteza jurídica. Este modelo é uma excelente forma de atualizar o sistema fiscal, facilitando a integração da economia digital e promovendo uma tributação mais eficiente e equitativa.

5 O IVA DUAL NO BRASIL: A EC 132/2023

Desde a promulgação da Constituição de 1988, o Brasil tem enfrentado desafios na reformulação de seu sistema tributário, evidenciado pelas diversas propostas de emenda à Constituição (PECs) que buscavam modernizar a tributação.

A PEC nº 175/1995 (Brasil, 1995) introduziu a ideia de um IVA-dual, combinando impostos federais e estaduais sobre o valor agregado, mas foi retirada antes de ser votada. Em 2004, a PEC nº 293 visou substituir vários tributos por um Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) e um Imposto Seletivo (IS), com uma transição de 15 anos. No entanto, não avançou devido a bloqueios políticos, problemas como a guerra fiscal e substituições abusivas.

A PEC nº 110/2019 (Senado Federal, 2019) propunha a criação de um único Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) para substituir vários tributos sobre consumo, simplificando a tributação. Em contraste, a PEC nº 110/2019 sugeria um modelo dual, com uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) federal e um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) estadual e municipal.

Em 2023, a Emenda Constitucional nº 123/2023 foi aprovada, promovendo a unificação dos impostos em duas esferas, federal e subnacional, com uma transição gradual e foco na adaptação às economias digital.

A proposta de implementação do IVA Dual no Brasil, conforme descrito na Emenda Constitucional nº 132/2023, está profundamente conectada com os desafios e soluções discutidos anteriormente. Esta reforma tributária busca abordar questões como a dupla tributação, a incerteza jurídica e a necessidade de modernização do sistema tributário para enfrentar as demandas da economia digital.

A EC 132/2023 introduz um modelo de IVA Dual, que combina impostos federais e estaduais sobre o valor agregado, como uma resposta às limitações dos modelos tradicionais. Essa mudança visa simplificar a tributação e resolver problemas persistentes, como a bitributação e a falta de clareza na aplicação dos impostos sobre bens digitais. Ao alinhar o sistema tributário brasileiro com as práticas internacionais, o IVA Dual oferece uma solução promissora para os desafios da era digital, modernizando o sistema e tornando-o mais eficiente e justo.

Em resumo, a reforma proposta pela EC 132/2023 representa um passo importante para adaptar o Brasil às novas realidades econômicas e digitais, alinhando suas práticas tributárias com as melhores práticas globais e oferecendo uma resposta eficaz às complexidades da tributação moderna.

5.1 BENEFÍCIOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 123/2023 PARA ECONOMIA DIGITAL

A Emenda Constitucional nº 123/2023 traz uma série de modificações no sistema tributário com o objetivo de simplificar e tornar a arrecadação mais equitativa. Entre os benefícios gerais dessa reforma, destaca-se a concentração da arrecadação e a redistribuição de receitas entre estados e municípios com base no local de consumo, o que visa reduzir desigualdades na arrecadação. A extinção de diversos impostos como COFINS, PIS, ICMS, ISS e IOF, e a criação do IVA dual, que institui dois tributos principais — Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) — simplifica o sistema tributário e reduz os custos de conformidade e litígios.

Essa unificação dos impostos de consumo poderá trazer um aumento na arrecadação tributária, como podemos analisar na união europeia: em 1º de julho de 2021, o bloco implantou

uma nova regra, “IVA na era digital” para compras online, gerou 1,9 bilhões de euros em receitas para os Estados-Membros nos primeiros seis meses, com previsão de 3,8 bilhões anuais. As medidas, destinadas a criar condições de concorrência mais justas e reduzir a fraude, incluem um portal eletrônico para comerciantes e novas obrigações para plataformas de e-commerce (Comissão Europeia, 2022). Analogamente, no Brasil, a implementação do IVA unificado para bens tangíveis e intangíveis promete simplificar o sistema tributário e melhorar a eficiência da arrecadação.

Conforme o Ministério da Fazenda (2024), a reforma pode impulsionar o PIB brasileiro em até 12% ao longo de 15 anos, resultando em um aumento de R\$ 1,2 trilhão no PIB de 2022 e uma renda mensal adicional de R\$ 470,00 per capita. Socialmente, a reforma pode gerar 12 milhões de novos empregos e introduzir o *cashback*, beneficiando especialmente famílias mais pobres e minorias como negros e mulheres. Além disso, o novo modelo de arrecadação baseado no destino favorecerá estados e municípios mais pobres, promovendo um equilíbrio maior na distribuição de recursos e contribuindo para o financiamento de serviços públicos e o desenvolvimento regional.

Podemos destacar que a implementação do IVA representa um avanço significativo na desburocratização do sistema tributário brasileiro. Ao substituir uma multiplicidade de impostos por dois tributos principais — Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) — a reforma simplifica as obrigações fiscais e reduz a complexidade burocrática para empresas e contribuintes. Essa simplificação é particularmente relevante para as economias digitais, que enfrentam desafios únicos devido à diversidade de modelos de negócios e à rápida evolução tecnológica. A unificação das alíquotas e a eliminação de regras fragmentadas permitem uma administração tributária mais eficiente e transparente, facilitando a conformidade fiscal e promovendo um ambiente mais favorável para inovação e crescimento no setor digital.

Além dos benefícios gerais, como: o aumento da arrecadação, a melhoria na distribuição de recursos, e gerar novos empregos, a reforma traz vantagens específicas. A unificação das alíquotas e a eliminação de regras fragmentadas tornam o sistema mais eficiente e transparente. O IVA dual assegura uma tributação justa para bens e serviços digitais, promovendo inovação no setor.

Os benefícios específicos da Emenda Constitucional nº 123/2023 incluem a ampliação da incidência para englobar tanto bens materiais quanto imateriais, incluindo serviços digitais, que anteriormente enfrentavam desafios na tributação. A uniformização da alíquota e a não

cumulatividade — que permite a compensação de impostos pagos anteriormente — asseguram uma tributação equitativa e justa. Essas mudanças visam não apenas simplificar o sistema, mas também adaptar a legislação às novas realidades econômicas, garantindo uma tributação adequada para todos os tipos de transações.

Ressalta-se algumas alterações específicas importantes da EC 123/2023, como a abertura de ampla incidência em operações de bens, materiais ou imateriais; e serviços, como consta no art. 156-A¹, sendo pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual. Abarcando bens digitais, que antes não eram tributados ou se tributados consistiam em muitas dúvidas e problemas de bitributação.

O Art. 156-A, Inciso II², da referida Emenda Constitucional, estabelece que os municípios devem tributar a importação de bens materiais e imateriais, além de serviços, realizados por pessoas físicas ou jurídicas, independentemente da frequência ou finalidade da transação. Isso amplia a base de arrecadação e adapta a tributação às novas realidades da economia digital e global. Visa ampliar a base de arrecadação dos municípios, cobertura de novos tipos de transações, buscando a harmonização com as normas internacionais.

No artigo 156- A, inciso III³, destaca-se a não incidência sobre as exportações. No entanto, os exportadores podem manter e utilizar créditos fiscais relacionados a bens e serviços adquiridos para exportação, conforme as regras estabelecidas, garantindo que não haja tributação dupla e facilitando a competitividade internacional. Isso assegura que a empresa brasileira não enfrente uma carga tributária adicional ao exportar tributos, o que poderia tornar os produtos menos competitivos no mercado internacional. Além disso garante que os importadores possam recuperar ou compensar os impostos de aquisição de bens e serviços.

Destaca-se que os referidos artigos que se aplicam aos bens materiais incluem produtos físicos, enquanto os bens imateriais englobam ativos intangíveis como software, direitos autorais e patentes, além de serviços. O imposto se aplica tanto à importação de bens e serviços, independentemente do importador e sua frequência como contribuinte, quanto à aquisição

¹ 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;

² Art. 156-A. [...] 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;

³ Art. 156-A. [...] 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;

desses itens. As exportações são isentas do imposto, e os exportadores podem manter e utilizar créditos fiscais referentes a bens e serviços adquiridos, de acordo com as regras estabelecidas. Essas disposições garantem equidade e neutralidade fiscal para ativos digitais e bens materiais, evitando distorções que poderiam surgir se apenas bens físicos fossem tributados.

Outro ponto importante é a uniformização da legislação em todo o país, conforme o art.156-A inciso IV e V⁴, mas nesse caso cada ente federativo pode definir sua própria alíquota por meio de leis específicas. essa flexibilidade permite ajustes nas taxas de acordo com as necessidades econômicas locais. Essa abordagem equilibra a simplicidade e a clareza com a capacidade de resposta às condições econômicas regionais, promovendo uma administração fiscal mais adaptativa e eficaz, visando simplificar o sistema tributário, reduzindo sua complexidade, facilitando o entendimento e aplicação das leis fiscais tanto para empresa quando para os consumidores.

Outro ponto importante da legislação, é uniformização das alíquotas para todas as operações, como consta no Art. 156-A, VI⁵ da Emenda Constitucional nº 123/2023. Ele estabelece que a alíquota do IBS e da CBS deve ser uniforme para todas as operações dentro de cada ente federativo (estados, Distrito Federal e municípios). Isso significa que uma vez definida a alíquota, ela se aplica igualmente a bens materiais, bens imateriais e serviços dentro daquele ente. A única exceção à uniformidade é se a Constituição prever variações para categorias específicas de bens ou serviços.

Assim, as legislações do IBS e da CBS serão uniformizadas, de modo que todas as características principais dos dois tributos observarão as mesmas regras, como: fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, e regras de não cumulatividade e de creditamento.

Em continuidade, há ainda outro ponto conhecido como o princípio da não cumulatividade plena do imposto unificado, garantindo que o imposto seja cobrado apenas sobre o valor agregado em cada etapa, e não sobre o valor total acumulado, prevenindo a

⁴ Art. 156-A. Lei complementar instituirá **imposto sobre bens e serviços** de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

IV – [...] terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V – [...] cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

⁵ 157-A VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

"cascata" de tributos. No art. 154- A, VIII⁶, assegura que os impostos pagos ao longo da cadeia gerem créditos e, por isso, são totalmente recuperáveis, de forma que, na prática, a tributação recaia apenas sobre o consumo final da mercadoria ou serviço.

Contudo, a implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), tratará benefícios específicos, como a regressividade, simplificar a complexidade. A não cumulatividade do IVA diminui o impacto desproporcional sobre contribuintes de menor renda, permitindo a compensação de impostos pagos em etapas anteriores. A unificação das alíquotas para todos os bens e serviços simplifica o sistema, promovendo equidade fiscal ao eliminar regras e benefícios fiscais desiguais. Além disso, a consolidação dos impostos reduz custos de conformidade e litígios, facilitando a administração tributária e melhorando a eficiência econômica.

Com isso, a Emenda Constitucional nº 123/2023 traz benefícios significativos tanto gerais quanto específicos para a economia digital. De forma geral, a reforma simplifica o sistema tributário, aumentando a arrecadação e melhorando a distribuição de recursos. Especificamente, promove a inclusão de bens digitais na base tributária, uniformiza alíquotas e elimina regras fragmentadas, facilitando a adaptação às novas realidades econômicas e incentivando a inovação. Essas mudanças garantem uma tributação mais justa e eficiente, adaptada às necessidades do setor digital e à globalização econômica.

No entanto, para sua plena eficácia, é crucial que as leis complementares detalhem e esclareçam aspectos do IVA, especialmente em relação à tributação de bens e serviços digitais. Esses detalhes são essenciais para enfrentar os desafios específicos da economia digital, garantindo uma implementação eficiente e justa da reforma.

5.2 DESAFIOS ENFRENTADOS COM A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 123/2023 NA ECONOMIA DIGITAL

Diante dos benefícios evidenciados, é fundamental abordar as deficiências nas políticas fiscais, como a evasão fiscal e a subutilização da arrecadação. Exemplos da União Europeia mostram que corrigir essas falhas pode levar a melhorias significativas na arrecadação. Na Espanha e na Grécia, por exemplo, as receitas de IVA poderiam aumentar até

⁶ Art. 156-A. [...] VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;

70,5%. A Itália veria um crescimento de 66,6%, enquanto Polônia, Luxemburgo e Chipre teriam incrementos de 53,9% a 54,4% (Tax Foundation, 2023). Esses dados ressaltam a necessidade de implementar estratégias eficazes para enfrentar problemas semelhantes no Brasil.

Apesar das modificações propostas para tornar o sistema tributário mais eficiente, ainda há aspectos que precisam de uma análise mais aprofundada, especialmente nas economias digitais. A carga tributária elevada pode ser um problema se não for bem gerida, podendo impactar negativamente o crescimento do setor.

Conforme apresentado na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei Complementar 68/2024 (Brasil, 2024) que institui sobre o regramento e funcionamento dos referidos impostos, debate sobre uma trava para o imposto único que deve ser seguido pela União, Estados/Municípios. O projeto propõe que o IBS substitua cinco tributos sobre o consumo no Brasil a partir de 2033, com uma alíquota máxima estabelecida em 26,5%. O objetivo é evitar o aumento da carga tributária, mesmo com possíveis isenções, e enfrentar o desafio de garantir que a nova alíquota não sobrecarregue a economia e o setor de serviços.

A proposta sugere uma alíquota única para o IBS, idealmente inferior à soma das alíquotas atuais. Conforme OECD (2017), A maior alíquota de IVA na Europa é de 27% na Hungria, enquanto o Canadá tem menor, com 5%. Em contraste, a carga tributária efetiva sobre o consumo, atualmente, no Brasil em 2022 variava entre 24,9% e 27,8%, indicando um nível já elevado de tributação.

Dados do Portal da Transparência (2023) mostram que, em 2023, a arrecadação total no Brasil foi de R\$ 4,3 trilhões, com R\$ 851,24 bilhões provenientes de impostos, representando 36,31% do total arrecadado. Até julho de 2024, a arrecadação total foi de R\$ 3 trilhões, dos quais R\$ 607,87 bilhões foram arrecadados em impostos, correspondendo a 38,32% do valor total arrecadado (Portal da Transparência, 2023). Esses dados ressaltam a importância de uma reforma tributária bem estruturada para enfrentar o desafio da carga tributária e garantir uma arrecadação equilibrada e sustentável.

No entanto, a introdução de uma alíquota única pode representar um desafio significativo, especialmente para as economias digitais. Um aumento na alíquota pode impactar empresas de tecnologia e serviços on-line, potencialmente elevando preços e reduzindo a competitividade. Portanto, é essencial planejar a transição com cuidado, levando em conta as peculiaridades das economias digitais para evitar sobrecarregar o setor e comprometer a inovação. A reforma tributária deve ser adaptada para garantir que as economias digitais não

sejam desproporcionalmente afetadas, mantendo um equilíbrio entre eficiência fiscal e estímulo ao crescimento tecnológico.

Assim, é crucial analisar como desafios políticos e operacionais, junto com a nova normativa, podem impactar a eficácia da reforma tributária no país. Continuamente, observa-se que a lacuna de conformidade do IVA, que representa a diferença entre o imposto que deveria ter sido arrecadado e o que foi efetivamente coletado, é um indicador crucial da eficiência do sistema de arrecadação de IVA. Em outras palavras, é o montante de receita de IVA que não foi coletado e que deveria ter sido, representando uma perda para os governos, devido a evasão fiscal, fraude, falências e insolvências e erros administrativos. Esse problema é amplificado na economia digital, onde novas formas de transação e a natureza intangível de muitos bens e serviços complicam a arrecadação e a fiscalização.

Com a crescente digitalização da economia, novos esquemas de fraude, incluindo aqueles que envolvem bens digitais, tornam a detecção e a prevenção mais complexas. Segundo o parlamento europeu (2019), uma técnica comum de evasão fiscal passou a ser conhecida pelo mundo como “fraude carrossel”, ocorrendo quando empresas fictícias evitam o pagamento de IVA, vendendo e revendendo bens ou serviços e desaparecendo antes que o imposto seja pago. Em 2022, a “operação Admiral” (CNN Portugal, 2022), em Portugal, revelou um esquema carrossel que afetou 36 países, causando perdas de 2,2 bilhões. Este esquema também envolveu bens digitais, o que complicou ainda mais a detecção e o combate à fraude. Com isso, a eficácia e os riscos associados serão analisados, pois a mudança de um sistema complexo para outro inovador poderá acarretar lacunas.

Em conclusão, a lacuna de conformidade do IVA revela desafios significativos, exacerbados por fraudes como a fraude carrossel. Para mitigar esses problemas, é vital que as normas fiscais sejam adaptadas às novas reformas e tecnologias. Métodos tradicionais, como relatórios periódicos, são insuficientes, e soluções modernas como os Controles Contínuos de Transações (CTCs) oferecem um monitoramento mais eficaz. A atualização das normas e a adoção dessas ferramentas são essenciais para reduzir a lacuna de conformidade e melhorar a eficiência do sistema fiscal.

6 CONCLUSÃO

A Emenda Constitucional nº 123/2023 representa um marco na evolução do sistema tributário brasileiro, oferecendo uma abordagem inovadora para enfrentar as complexidades da

economia digital. A introdução do modelo de IVA dual, com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), sinaliza um avanço significativo em direção à simplificação e modernização da tributação sobre o consumo.

O sistema tributário brasileiro, com sua multiplicidade de impostos sobre o consumo, tem se mostrado ineficiente e complexo, particularmente no contexto da economia digital, em que a intangibilidade e mobilidade dos bens e serviços digitais desafiam os modelos tradicionais de arrecadação. A EC 123/2023 aborda essas questões ao uniformizar as regras tributárias para bens materiais e imateriais, garantindo uma base de tributação mais equitativa e transparente.

A reforma pretende mitigar problemas históricos como a bitributação e a incerteza jurídica, promovendo a neutralidade fiscal e a não cumulatividade plena. A tributação no destino, prevista pela emenda, busca corrigir a desigualdade na arrecadação e assegurar que os municípios e estados onde os serviços são efetivamente consumidos recebam sua parte justa. Esta abordagem é particularmente relevante em um ambiente digital, onde as transações são frequentemente realizadas em diferentes localidades.

Contudo, a implementação do IVA dual não está isenta de desafios. A transição para o novo sistema exigirá uma gestão cuidadosa da carga tributária para não sobrecarregar o setor digital e afetar negativamente a competitividade. Além disso, será crucial enfrentar a evasão fiscal e a lacuna de conformidade do IVA, adaptando as normas fiscais e adotando tecnologias modernas para garantir a eficácia da arrecadação.

Em suma, a EC 123/2023 oferece uma oportunidade significativa para alinhar o sistema tributário brasileiro com as melhores práticas internacionais e responder às demandas da economia digital. O sucesso desta reforma dependerá da capacidade de enfrentar os desafios associados, promover uma transição eficiente e garantir um sistema tributário que suporte o crescimento econômico e a inovação no Brasil.

REFERÊNCIA

BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Poder Executivo, 27 out. 1966.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Poder Executivo, 05 out. 1988.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 175, de 1995. Diário da Câmara dos Deputados, 18 de agosto de 1995. Disponível em:

<https://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD18AGO1995.pdf#page=33>. Acesso em: 4 de agosto de 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Regula o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1º ago. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 04 ago. 2024.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 181, de 23 de outubro de 2015**. Dispõe sobre a aplicação da alíquota de 4% para operações interestaduais realizadas com produtos e mercadorias. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 26 out. 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em: 04 ago. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 26 jul. 2024.

BRASIL. **Ministério da Fazenda**. *Perguntas e respostas sobre a reforma tributária*. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntaserepostasreformatributaria>. Acesso em: 29 jul. 2024.

BRASIL. **Portal da Transparência Receitas**. 2023. Disponível em: <https://portaldatransparencia.gov.br/receitas?ano=2023>. Acesso em: 09 ago. 2024.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024**. *Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS) e dá outras providências*. Câmara dos Deputados, Brasília, DF, 2024. Disponível em: <http://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2345678>. Acesso em: 9 ago. 2024.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Sistema Tributário Nacional: Propostas de Reforma**. 2019.[online] Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/Textobase2.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2024.

CNN PORTUGAL. **Chamam-lhe Carrossel: São 36 países, 2,2 mil milhões e quatro crimes. O que se sabe da maior fraude de IVA**. 2022. Disponível em: <https://cnnportugal.iol.pt/justica/chamam-lhe-carrossel-sao-36-paises-2-2-mil-milhoes-e-quatro-crimes-o-que-se-sabe-da-maior-fraude-de-iva/20221211/63934ce80cf27230dc1c743b>. Acesso em: 26 jul. 2024.

COMISSÃO EUROPEIA. **New VAT rules for online purchases brought EU €1.9 billion in revenues for Member States in their first six months**. 15 mar. 2022. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/new-vat-rules-online-purchases-brought-eu19-billion-revenues-member-states-their-first-six-months-2022-03-15_en. Acesso em: 10/08/2024.

CORREIA NETO, C. B.; AFONSO, J. R. R.; FUCK, L. F. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, pp. 145-167, jan.-abr. 2019. Disponível em: <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>. Acesso em: 26 jul. 2024.

DIAS JUNIOR, A. A. S. Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 06, pp. 13-34, 2º semestre de 2019. São Paulo: IBDT. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1131/69>. Acesso em: 10 ago. 2024.

FERREIRA, R. M. Z. A Economia Digital: O enquadramento, os problemas e os desafios que se colocam aos sistemas fiscais. **DIGE - Direito Internacional e Globalização Econômica**, São Paulo, v. 10, n. 10, pp. 54-72, jul. 2023. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/DIGE/issue/view/2799>. Acesso em: 21 jul. 2024.

FORBES. NVIDIA se torna a empresa mais valiosa do mundo, superando Microsoft e Apple. Forbes, junho 2024. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2024/06/nvidia-se-torna-a-empresa-mais-valiosa-do-mundo-superando-microsoft-e-apple/>. Acesso em: 26 jul. 2024

FOSSATI, G. *et al.* Tributação na era da economia digital: a legislação tributária brasileira está apta a regular os desafios atuais da economia digital? 2022. **Projeto de Pesquisa Aplicada – PPA**. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/86d02291-9c88-436a-90da-9c3b4e02e0e0/content>. Acesso em: 26 jun. 2024.

MARTINS, J. M. M. **A economia digital e os desafios da tributação em sede de IVA: o papel do Mini Balcão Único**. Instituto Politécnico de Lisboa, 2024. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/13313/1/Vers%e2%88%86o%20definitiva%20Dissertaa%cc%81%e2%88%86o%20Mestrado%20ISCAL%20Jo%e2%88%86o%20Martins.pdf>. Acesso em: 10-08-2024.

MATO GROSSO. **Lei nº 7.098, de 19 de julho de 1998**. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Diário Oficial do Estado de Mato Grosso, 20 jul. 1998. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/mt/lei-ordinaria-n-7098-1998-mato-grosso-consolida-normas-referentes-ao-imposto-sobre-operacoes-relativas-a-circulacao-de-mercadorias-e-sobre-prestacoes-de-servicos-de-transporte-interestadual-e-intermunicipal-e-de-comunicacao-icms-2014-12-30-versao-consolidada?origin=instituicao>. Acesso em: 04 ago. 2024.

OCDE. **International VAT/GST Guidelines**. Paris: OCDE, 2016. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.htm>. Acesso em: [data de acesso].

OECD. **International VAT/GST Guidelines**. Relatório. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em: 26 jul. 2024.

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

PARLAMENTO EUROPEU. **Resolução P8_TA (2016)0453, de 24 de novembro de 2016, sobre a passagem para um regime definitivo do IVA e a luta contra a fraude ao IVA.** *Parlamento Europeu 2014-2019.* Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2016-0453_PT.pdf?redirect. Acesso em: 26 jul. 2024.

ROCHA, M. O Maurice Lauré brasileiro. **Conjur**, São Paulo, 6 mai. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-mai-06/o-maurice-laure-brasileiro/>. Acesso em: 26 jul. 2024.

SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei nº 137/2019.** 2019. Projeto de Lei. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 05 ago. 2024.

SENADO FEDERAL. **Documento sobre tributação do consumo em federações.** Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9004141&ts=1629943171144&disposition=inline>. Acesso em: 28 jul. 2024.

TAX FOUNDATION. **VAT Tax Expansion and Labor Tax Cuts.** 2023. Disponível em: <https://taxfoundation.org/data/all/global/vat-tax-expansion-and-labor-tax-cuts/>. Acesso em: 09 ago. 2024.