

# **VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

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 Haydêe 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

##### **Educação Jurídica**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

##### **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

##### **Comissão Especial**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: João Marcelo de Lima Assafim; Liane Francisca Hüning Pazinato; Raymundo Juliano Feitosa. – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-164-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito Governança e Políticas de Inclusão

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VIII Encontro Virtual do CONPEDI (2; 2025; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

#### APRESENTAÇÃO

Com alegria que chegamos ao VIII Encontro Virtual do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito com o tema Direito, Governança e Políticas de Inclusão reunindo os trabalhos científicos desenvolvidas por docentes e discentes e egressos da pós-graduação brasileira, inclusive, na intersecção necessária com os jovens pesquisadores graduação.

No grupo de trabalho “Direito Tributário e Financeiro I ” as pesquisas se situam nas fronteiras do Sistema Tributário Nacional e a Reforma Tributaria e divididas em grupos que debatem Teorias, Tributos em espécie, Litígios Tributários.

Os autores Erick Marques Vieira e Fabiano Ferreira Lopes, no trabalho “Do arado ao Fisco: os efeitos da Reforma Tributária sobre o produtor rural brasileiro”, apontam os desafios que os produtores rurais encontrarão para sua adaptação com as novas exigências instituídas pela reforma tributária.

No texto “o Impacto da Tributação da economia digital no Brasil e no Federalismo Fiscal: Do ICMS/ISS ao IBS/CBS, os autores - Alberto Mário de Souza Carvalho e Raymundo Juliano Feitosa e João Hélio de Farias Moraes Coutinho discutem como a revolução tecnológica e a internet impulsionaram a mudança do modelo de negócios, centrado não mais na exteriorização de riqueza através da aquisição de bens físicos, mas, por meio de bens virtuais ou da fruição de uma utilidade ou na experiência decorrente desse novo bem.

regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025, como resposta à regressividade do sistema tributário brasileiro.

Na pesquisa sobre a Cobrança do ITR sobre imóveis localizados em áreas urbanas, seu caráter extrafiscal e seus efeitos financeiros nos municípios e nos contribuintes, os autores Liane Francisca Hüning Pazinato e Vinicius Ruas Duarte buscam analisar os fundamentos jurídicos e as implicações práticas da cobrança do ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) nas áreas urbanas, tradicionalmente sujeitas ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana), bem como as questões de competência tributária demonstrando o seu caráter extrafiscal ambiental e os efeitos financeiros nos Municípios e contribuintes.

Os autores Guilherme Zocollaro Nogueira, Rubens Alexandre Elias Calixto e Andre Luis De Andrade Melo, no texto “Entre o princípio da capacidade contributiva e a realidade da regressividade: inclusão social pela reforma tributária?” buscam discutir os impactos da reforma em relação ante à regressividade.

Na pesquisa “A (necessária) correspondência entre hipótese de incidência e base de cálculo das taxas: análise da repartição da receita arrecadada pelo Detran/PR”, o autor José Raul Cubas Júnior demonstrar a necessária correspondência entre a materialidade da hipótese de incidência tributária das taxas e as suas respectivas bases de cálculo.

Os autores Marina Furlan e Diógenes Vicente Hassan Ribeiro na pesquisa “Da comunicação ecológica e a extrafiscalidade tributária: análise da regulamentação da reforma tributária, a partir da lei complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025”, buscam analisar como a comunicação pode ser utilizada como uma forma de interação entre os sistemas da Economia e do Direito, na visão de Niklas Luhmann, visando a proteção do meio ambiente.

O texto “Ensaio sobre a constitucionalidade da arbitragem tributária no Brasil” dos autores

jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos para fins de incidência do IBS e CBS.

O trabalho a “Inclusão social das pessoas com Transtorno do Espectro Autista (TEA): políticas fiscais e de atendimento no Estado do Pará”, dos autores Hamanda de Nazaré Freitas Matos, Eliana Maria De Souza Franco Teixeira e Rosiane De Cássia Risuenho Silva Lima, visa analisar os desafios e avanços na inclusão social das pessoas com Transtorno do Espectro Autista (TEA), com ênfase na Política Estadual de Proteção dos Direitos da Pessoa com Transtorno do Espectro Autista (PEPTEA), instituída no Estado do Pará pela Lei nº 9.061/2020.

Os autores Silvio Hiroshi Nakao, Vinicius de Paula Pimenta Salgado e Pedro Pilotto Arrais apresentam texto “A interface entre o direito e a contabilidade: a tributação incidente sobre a transferência de ativos em holding familiar” que analisa a controvérsia acerca da tributação incidente sobre a transferência de ativos no âmbito das holdings familiares, notadamente a questão da distinção entre avaliação a valor justo e a custo das cotas sociais para fins de mensuração da base de cálculo do imposto de renda (IR) e do imposto sobre doações e heranças (ITCMD) no momento da respectiva transferência.

A pesquisa “Justiça tributária no Brasil: reflexões a partir da teoria de John Rawls” de Patricia de Lima Villadouro, Aline Ouriques Freire Fernandes e Renato Zanolla Montefusco analisa a aplicabilidade da Teoria da Justiça de John Rawls ao Sistema Tributário Brasileiro, buscando promover uma reflexão crítica sobre a justiça social no campo fiscal.

O autor Renê Weiber Dos Santos investiga, no artigo intitulado “Tributação na era digital: blockchain como caminho para um sistema fiscal moderno”, o uso da tecnologia blockchain como ferramenta inovadora na arrecadação de tributos, propondo-a como solução para desafios estruturais do sistema tributário tradicional, como a evasão fiscal, a burocracia e a falta de transparência.

Os autores Silas Marcos de Santana Lopes e Paulo Roberto Lyrio Pimenta, no artigo “A base de cálculo do ICMS no fornecimento de alimentos intermediado por plataformas digitais e o art. 274 da LC 214/2025”, buscam demonstrar que a evolução das dinâmicas econômicas e tecnológicas tem tensionado a estrutura conceitual do Direito Tributário Brasileiro, especialmente no que se refere à delimitação da base de cálculo do ICMS em operações mediadas por plataformas digitais.

O texto “Regra-matriz de Incidência Tributária - ITCMD: considerações sobre a lei paulista n.º 10.705/2000”, dos autores Solange Teresinha Carvalho Pissolato, Rogerio Mollica e Patrícia Lichs Cunha Silva de Almeida, apresenta breves considerações sobre o ITCMD, a regra-matriz de incidência tributária, sua relevância em decorrência das alterações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e a imposição da progressividade de alíquotas.

Nos brindam os autores com novas fronteiras de pesquisas em Direito Tributário e Financeiro, que coadunam com a dinâmica que a disciplina demanda para atender as transformações do mundo contemporâneo, as relações entre o Estado e a sociedade, bem como, as reformas legislativas e mutações do Direito.

Inverno de 2025.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICAP)

Profa. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato (FURG)

Prof Dr. João Marcelo de Lima Assafim (UFRJ)

**O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO BRASIL NO  
FEDERALISMO FISCAL: DO ICMS/ISS AO IBS/CBS.**

**THE IMPACT OF TAXATION ON THE DIGITAL ECONOMY IN BRAZIL ON  
FISCAL FEDERALISM: FROM ICMS/ISS TO IBS/CBS.**

**Alberto Mário de Souza Carvalho <sup>1</sup>**  
**Raymundo Juliano Feitosa <sup>2</sup>**  
**João Hélio de Farias Moraes Coutinho <sup>3</sup>**

**Resumo**

A revolução tecnológica e a internet impulsionaram a mudança do modelo de negócios, centrado não mais na exteriorização de riqueza através da aquisição de bens físicos, mas, por meio de bens virtuais ou da fruição de uma utilidade ou na experiência decorrente desse novo bem. Foi o desenvolvimento da chamada economia digital. Para adequar a tributação indireta sobre o consumo, objetivando a sua conformação com os novos fatos da economia digital, foi promulgada a EC nº 132/2023, que instituiu o IBS, de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, e incidirá sobre bens materiais e imateriais, direitos e serviços. Essa alteração permitiu tornar o sistema tributário mais adequado à economia digital, assim como, mais flexível, e adaptável às futuras realidades econômicas não previstas atualmente. Outro aspecto relevante foi o fortalecimento da segurança jurídica ao superar a dualidade bens/serviços, muito questionada judicialmente em relação ao ICMS e ao ISS. A maior repercussão da Reforma com a instituição do IBS foi superar as limitações do ICMS em relação à economia digital mediante a adoção de uma base ampla de incidência, com a inclusão dos serviços, bens imateriais e direitos dentro da competência estadual de tributação. O IBS mitigará as perdas de arrecadação dos estados e do Distrito Federal na economia digital, reforçando o federalismo fiscal, tornando-o menos centralizado e ensejando maior autonomia dos estados e do Distrito Federal.

**Palavras-chave:** Icms, Iss, Ibs, Federalismo fiscal, Economia digital

**Abstract/Resumen/Résumé**

no longer centered on the externalization of wealth through the acquisition of physical goods, but through virtual goods or the enjoyment of a utility or the experience resulting from this new good. This was the development of the so-called digital economy. To adapt the indirect taxation on consumption, aiming to conform it to the new facts of the digital economy, EC No. 132/2023 was promulgated, which established the IBS. The IBS is shared between states, the Federal District, and municipalities, and will apply to material and immaterial goods, rights, and services. This change made the tax system more suitable for the digital economy, as well as more flexible and adaptable to future economic realities not currently foreseen. Another relevant aspect was the strengthening of legal security by overcoming the duality of goods/services, which was highly questioned legally concerning ICMS and ISS. The most significant impact of the Reform with the establishment of IBS was overcoming the limitations of ICMS regarding the digital economy by adopting a broad incidence base, including services, immaterial goods, and rights within the state tax competence. The IBS will mitigate revenue losses for states and the Federal District in the digital economy, reinforcing fiscal federalism, making it less centralized, and providing greater autonomy to states and the Federal District.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Icms, Iss, Ibs, Fiscal federalism, Digital economy

## 1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento tecnológico e a internet proporcionaram uma revolução nas relações sociais e, principalmente, econômicas, mudando a forma como os bens e serviços são oferecidos. Se antes da revolução da economia digital se buscava a aquisição dos bens, hoje, cada vez mais se procura a fruição de uma utilidade, com o mercado utilizando-se de modelos disruptivos de negócios, tais como: *everything as a service*, produtos com software embarcado, ou até mesmo bens intangíveis que somente existem em realidades virtuais.

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

Com a “era da informação”, o hardware (parte física dos bens) passou a ser mera estrutura para a execução dos programas (software), que se tornaram mais relevantes e com maior valor agregado do que estes.

Quando se trata de software, não está se falando de computadores, celulares etc., mas sim de veículos, geladeiras, máquinas de lavar, televisões, aspiradores de pó e vários eletrodomésticos inimagináveis, produtos que contém software embarcados. Como exemplo da mudança desse paradigma, o Diretor de Marketing da GM Brasil, Guilherme Arruda, afirmou que “cada vez mais os carros estão embarcados em tecnologia. Hoje, é um software em cima de quatro rodas” (ARRUDA, 2025).

Em um exemplo mais disruptivo, têm-se a circulação de bens intangíveis (roupas, casas, automóveis, bem duráveis etc.) e serviços que existem apenas em ambientes estritamente virtuais como o metaverso<sup>1</sup>, roblox<sup>2</sup> etc. Isso sem falar nos bens tokenizados, que são representados virtualmente.

Esses tipos de fatos econômicos não são enxergados pelo sistema tributário, do modo como está posto atualmente, ou, ao contrário, são reconhecidos como prestação de serviços.

Nesse ensejo, o julgamento das ADIs 1.945 e 5.659 pelo Supremo Tribunal Federal, definindo a incidência exclusiva do ISS para tributação sobre os softwares, ressaltou o

---

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

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

esvaziamento da competência tributária dos estados e do Distrito Federal e sua consequente perda de arrecadação. Esse movimento repercute não apenas sobre os softwares, mas, sobre tudo aquilo que poderão ser considerados serviços ou direitos nessa nova economia.

Diante desse contexto, serão avaliados os efeitos do IBS e da CBS, instituídos pela Emenda Constitucional (EC) nº 132, de 20 de dezembro de 2023, sobre a tributação da economia digital e a sua repercussão no federalismo fiscal, sob o ponto de vista dos estados e do Distrito Federal.

## **2 A DEFINIÇÃO DE ECONOMIA DIGITAL.**

Já se pontuou que as relações sociais e econômicas sofrem grande e rápida modificação devido à revolução tecnológica, em especial com a disseminação da internet na sociedade e o desenvolvimento das ferramentas de *big data*. Os bens e serviços já não mais disponibilizados como anteriormente. O que era físico e concreto se tornou virtual.

A revolução tecnológica decorrente do acelerado progresso técnico promoveu o que Schumpeter (1982, p.76) denominou de processo de destruição criadora, na qual novas técnicas produtivas, modificaram toda a estrutura organizacional e de mercado, com a criação de novos produtos. Mediante a inovação teríamos novas combinações dos fatores de produção, novas empresas que produzem novas mercadorias ou empregam novos métodos, fazendo surgir um novo mercado.

Enfim, concretizando a teoria de Schumpeter, houve um grande desenvolvimento tecnológico que revolucionou não apenas o mercado, mas as pessoas e suas relações sociais, com profundo impacto na tributação.

O produto dessa revolução tecnológica e o surgimento da era da informação redundou o que se convêm denominar economia digital. Apesar de não haver um entendimento pacífico do que seja economia digital e a expressão permitir diversas definições, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE define a economia digital como:

A economia digital incorpora todas as atividades econômicas que dependem ou são significativamente aprimoradas pelo uso de insumos digitais, incluindo tecnologias digitais, infraestrutura digital, serviços digitais e dados. Refere-se a todos os produtores e consumidores, incluindo o governo, que estão utilizando esses insumos digitais em suas atividades econômicas. (MCCLASKEY, 2023)

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

### **3 AS DIFICULDADES DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL FRENTE AO ICMS E AO ISS**

O Sistema Tributário Nacional, anterior ao advento da EC nº 132, foi instituído por meio da Constituição Federal de 1988, que reproduziu em muitos aspectos o sistema tributário de 1965, instituído pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que modificou a Constituição de 1946, para coordenar os diversos sistemas tributários federal, estadual e municipal, sistematizando-os.

O ICMS evoluiu do antigo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICM (Emenda Constitucional 18 à Constituição de 1946, de 1965). Esse, contudo, já foi uma evolução do Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC (década de 1940) e este do antigo Imposto sobre Vendas Mercantis – IVM (década de 1920) (LUSTOSA, 2024, p. 88).

A competência tributária estadual, antes da atual Reforma, era regulada apenas pelo art. 155 da Constituição Federal, que estabelece a possibilidade de os estados e o Distrito Federal, dentre outros, instituírem o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – ICMS.

Assim se firmou o atual sistema tributário brasileiro, com o ISS e o ICMS como os principais impostos (em arrecadação) dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.

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

Obviamente, nem o sistema tributário atual, antes da Reforma, nem o sistema definido pela EC nº 18, de 1965, previam a revolução tecnológica que aconteceria. Eles estavam voltados para o modelo de negócios com produtos físicos e centrados na transferência de sua propriedade. Esse descompasso entre os sistemas e a atual realidade do mercado resultou na dificuldade de realizar a tributação de exteriorizações de riqueza não imaginados à época.

Essa desconexão entre o modelo tributário nacional e a realidade dos negócios foi objeto de questionamentos de diversos autores, frente aos problemas decorrentes sobre a tributação. A esse respeito, Alcoforado (2021) enfatizou a inadequada subsunção ao ordenamento jurídico atual, gerando insegurança jurídica<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> “A rápida evolução tecnológica não é acompanhada por adequada subsunção ao ordenamento jurídico atual, nem por mudanças legislativas tributárias, motivo pelo qual a insegurança jurídica, quanto à incidência dos atuais

De forma semelhante, Pires Filho (2017, p. 10) mostrou atenção a respeito da obsolescência e ineficácia das normas jurídicas com a evolução da sociedade humana na era digital<sup>4</sup>.

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

A preocupação com a forma de se alcançar os fatos tributáveis e os contribuintes de Castello também é compartilhada por Aires, que tratou sobre a nova forma de se fazer negócios, com a desnecessidade de as empresas estarem próximas fisicamente de seus clientes, afirmando a obsolescência do sistema de tributação internacional (AIRES, 2019, p. 17)<sup>5</sup>.

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

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

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

A respeito, Castello (2021, p. 105) nos afirma:

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

---

tributos sobre manifestações de riqueza, advindas do consumo dessas tecnologias, é um dos argumentos dos defensores das principais propostas de reforma tributária, em tramitação no Congresso Nacional: PEC 45/2019 e PEC 110/2019, que pretendem criar o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, e o PL 3.887/2020, propensa a instituir a CBS”. (ALCOFORADO, 2021)

<sup>4</sup> “O advento da sociedade da informação, marcada pela facilidade de acesso à informação através da utilização de “tecnologia da informação e comunicação – (TIC)”, como computadores, internet e tablets, trouxe ao Direito uma imensa problemática a ser enfrentada: acompanhar o processo de evolução da sociedade humana na era digital, de modo a não ficar obsoleto, de modo a que as normas jurídicas não percam eficácia perante o modelo da sociedade atual”. (PIRES FILHO, 2017, p.10)

<sup>5</sup> “O grande drama que incide sobre a tributação das empresas assenta no facto de que o sistema de tributação internacional se tornou há muito tempo obsoleto (pois está alicerçado num conceito de proximidade entre as empresas e os clientes sendo para isso necessário uma forte presença física nesse país) e as atualizações que têm vindo a ser feitas não estão em consonância com os modelos de negócios atuais. Isto acontece pois os mercados atualmente, possuem uma realidade completamente diferente de outrora, isto é, são conduzidos tendo em vista a maximização dos proveitos”. (AIRES, 2019, p. 17)

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

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

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

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

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

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

**Na era da revolução digital, em que mercadorias cedem lugar a serviços, e estes, por sua vez, são cada vez mais substituídos pelos negócios envolvendo direitos intangíveis, não há a menor perspectiva de que o ICMS volte a ser o importante e grande imposto do sistema tributário nacional.** Sem uma visão estratégica e sem ousar nas proposições, não há hipótese de os estados recuperarem o papel de protagonistas nos processos de descentralização fiscal e política que já tiveram no passado recente, ao menos enquanto continuarem presos a um imposto obsoleto como o ICMS. Os conflitos na federação se tornaram inevitáveis e parecem irreversíveis diante da falta de mínima articulação e coesão entre os estados.

**Sem uma radical transformação do ICMS para que se torne finalmente um amplo e nacional imposto sobre valor adicionado, será mantido o status quo de flagrante obsolescência deste imposto. O pior é que esse processo significa não apenas uma diminuição da importância de tal imposto dentro do sistema tributário, mas também um desequilíbrio federativo em desfavor dos estados, que ocupam um lugar cada vez mais marginal dentro da Federação brasileira.** (AFONSO, LUCKI E CASTRO, 2018, p. 1011) (grifos nossos)

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

Sobre a inadequação das atuais hipóteses de incidência à economia digital, importante analisar os dispositivos da Constituição Federal de 1988, onde se encontram distribuídas entre União, estados, Distrito Federal e municípios as hipóteses de tributação sobre o consumo, em que se destacam o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Telecomunicações e Transporte Interestadual e Intermunicipal, o ICMS, bem como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Enquanto aos estados e ao Distrito Federal compete o ICMS sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, aos municípios cabem cobrar impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

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

A LC nº 87/1996<sup>6</sup> estabeleceu que o ICMS não apenas incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”, mas também sobre o serviços de comunicação “por qualquer meio” e dos serviços não compreendidos na competência dos municípios quando tiver o fornecimento de mercadorias ou do fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao ISS, ou quando a lei complementar expressamente o sujeitar à incidência do ICMS.

---

<sup>6</sup> Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

(...)

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

(...)

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

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

Quanto ao ISS, a LC nº 116/2003 prescreve que tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da sua lista, ainda que o serviço seja proveniente do exterior ou lá tenha se iniciado<sup>7</sup>.

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

## **4 A REFORMA TRIBUTÁRIA: A SUPERACÃO DA DICOTOMIA ENTRE BENS E SERVIÇO**

### **4.1 Os principais objetivos da Reforma Tributária**

Em 2023, após décadas de tentativas, foi promulgada a Reforma Tributária por meio da EC nº 132/2023.

De forma resumida, alguns dos principais objetivos da Reforma eram: a simplificação do sistema tributário, que tem como finalidade diminuir os custos com *compliance* para os contribuintes e aumentar a eficiência do fisco; a neutralidade tributária, tentando assegurar que a tributação seja uniforme e não favoreça determinados setores ou tipos de transações; a redução da guerra fiscal, mediante o compartilhamento da competência tributária entre os entes federativos, cerceando a liberdade de instituição de benefícios fiscais.

Contudo, não foram só esses os objetivos da Reforma Tributária. Eles vieram acompanhados de outros dois objetivos: a adequação do sistema tributário à economia digital e a flexibilidade do sistema tributário. Sob a ótica da economia digital, esses são os mais importantes objetivos a serem alcançados pela Reforma Tributária.

Como já explanado, a economia digital trouxe novos desafios ao sistema tributário, assim, a Reforma buscou adaptar as normas fiscais às novas realidades econômicas, como a

---

<sup>7</sup> Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

(...)

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

incidência do CBS e do IBS sobre bens digitais, serviços e direitos, afastando a dualidade produtos e serviços.

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

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

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

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

#### **4.2 A instituição do IBS e da CBS: alguns aspectos relevantes.**

Diante de seus objetivos, a Reforma Tributária alterou o sistema constitucional tributário e instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios - IBS (art. 156-A) e a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS (art. 195, V).

Importante destacar, mas, sem aprofundamento em face de não ser o objeto deste trabalho, que, não está se tratando apenas de tributos sobre bens e serviços como a denominação do IBS ou da CBS indica (imposto ou contribuição sobre bens e serviços) ou de uma união do ICMS e do ISS, mas, de tributos que alcançam não somente bens e serviços, mas também, direitos (Art. 156-A, § 1º, “I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;”).

Na forma posta na Constituição, os dois tributos têm a mesma materialidade, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos, e, regras de não cumulatividade e de creditamento.

Pelo fato do IBS e da CBS se tratar de um mesmo tributo, pois, têm hipóteses de incidência idênticas, só se diferenciando em imposto ou contribuição a depender se de competência dos municípios e estados ou da União, em face do foco nos estados, neste trabalho será referido apenas o IBS.

Essa obrigatoriedade de o IBS basicamente ter a mesma regra em todo o território federal (“terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V” – art. 156-A, § 1º, IV) trará uma simplificação por meio de uma padronização das normas a serem seguidas pelos contribuintes. De fato, é um ganho considerável de eficiência e de diminuição do custo Brasil.

Também deve-se atentar para a alíquotas uniformes para “todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição” (art. 156-A, § 1º, VI), bem como a estipulação de alíquotas de referência por meio de resolução do Senado (art. 156-A, § 1º, XII), inobstante ainda ser permitido (de forma mitigada – respeitados os limites) a fixação de alíquota própria por cada ente federativo.

Assim, apesar da complexidade do IBS em razão dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos, o estabelecimento de critérios uniformes para a fixação de alíquotas também foi uma simplificação do sistema<sup>8</sup>.

Como efeito direto do estabelecimento de limites às alíquotas, regimes diferenciados, creditamento etc. é a diminuição da possibilidade de guerra fiscal, apesar de opiniões em sentido diferente (COUTINHO, FEITOSA, ALVES, 2024), do potencial aumento de disputas tributárias, não mais apenas entre estados, mas, agora, entre municípios<sup>9</sup>.

Essa conquista, entretanto, pode ser vista sobre outro aspecto, que é a da limitação do poder de legislar dos entes federativos subnacionais.

Outro ponto importante da EC nº 132 foi a criação de um comitê (“Comitê Gestor” art. 156-B) com competência para: a) editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a

---

<sup>8</sup> “Tal complexidade é especialmente notável entre os tributos sobre bens e serviços (PIS/COFINS, IPI, ICMS e ISS), nos quais bases parciais e superpostas requerem classificação/distinção entre produtos e entre produtos e serviços. Nesses tributos proliferam os benefícios fiscais, os regimes especiais, as isenções e as reduções de bases de cálculo, cuja regulação é feita por uma montanha de leis, decretos, regulamentos e portarias emitidas nas três esferas de governo: União, estados e municípios.” (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2020, p. 3)

<sup>9</sup> “... o constituinte reformador, a fim de preservar uma certa autonomia para os entes subnacionais, atribuiu-lhes competência para especificarem suas próprias alíquotas, de maneira que o quantum a ser pago do imposto é definido pela soma das alíquotas fixadas pelos estados e municípios (e o Distrito Federal cumulativamente), e, levando-se em conta que existe um pouco mais de 5.500 municípios no Brasil e que todos terão a mesma competência tributária para instituir suas próprias alíquotas, haverá a possibilidade, no limite, de um planejamento tributário no âmbito municipal de grandes dimensões. Uma nova disputa por alocação de empreendimentos privados – guerra fiscal – se desenha a partir da instituição do IBS, com a tributação totalmente no destino e a autonomia para a fixação de suas próprias alíquotas pelos municípios.” (COUTINHO, FEITOSA, ALVES, 2024)

aplicação da legislação do imposto; b) arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; c) decidir o contencioso administrativo.

Apesar de o Comitê Gestor servir para uniformizar a legislação e sua interpretação e aplicação, o que será um facilitador para o cumprimento das obrigações pelo contribuinte, proporcionando mais segurança jurídica, ele retira dos entes federativos o poder de ditar suas próprias normas internas, reduzindo a sua autonomia política (ALBANO, 2024).

Outro ponto de atenção é a concentração do contencioso administrativo tributário nas mãos do Comitê Gestor.

Tal fato, somado a concentração da arrecadação e distribuição da receita do IBS, evidencia uma redução das competências dos entes, afetando o federalismo fiscal<sup>10</sup>, pois o ente não disporá de forma imediata de seus recursos (ALCOFORADO, 2024, p. 58), ficando na dependência do Comitê Gestor para “arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios” (art. 156-B, II).

Embora se questione a mitigação do federalismo com o novo figurino constitucional estabelecido pela EC n° 132, em razão da limitação da capacidade de legislar e arrecadar em matéria de imposto sobre bens e serviços, enxerga-se a instituição do IBS como um ganho dos estados e do Distrito Federal sob o aspecto da segurança jurídica e da tributação da economia digital.

Repisando, a mudança da dicotomia entre o ICMS e o ISS, com a sua extinção e a substituição pelo IBS, é possível constatar que IBS não é apenas a soma da materialidade tributária dos dois impostos, ele vai além, uma vez que ele não incidirá mais sobre a circulação de mercadorias, mas, sobre a operação de bens, assim como alcançará os serviços e, também, os direitos<sup>11</sup>. Essas são grandes inovações.

Sai a figura das mercadorias, vinculado ao direito comercial, para incidir sobre bens, que não exige a realização de atos de mercância. Também é retirada o conceito de “circulação” do critério material do IBS, que impunha, para a incidência do ICMS, a transferência de titularidade (Tema 1099 do Supremo Tribunal Federal).

---

<sup>10</sup> “Por outro, e em maior número estão aqueles que vêm na reforma ameaça à autonomia estadual e municipal a exemplo de Souza, Ávila e Carrazza, Ricardo Silva, bem como os co-autores deste texto” (COUTINHO; FEITOSA, 2024, p. 118)

<sup>11</sup> LUSTOSA(2024, pp. 158-159)

Outro ponto relevante é que os bens podem ser materiais ou imateriais, o que afasta qualquer questionamento (desatualizado) a respeito da tributação dos bens imateriais. Da mesma forma, uma inovação relevante é sobre a incidência do IBS sobre os direitos.

Assim, ficou formado o alicerce da tributação da economia digital pelo IBS.

## **5 O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO NA ÓTICA DA ECONOMIA DIGITAL.**

### **5.1 A evolução do federalismo e a importância do federalismo fiscal no Brasil.**

Para melhor compreender os efeitos da Reforma Tributária sobre o federalismo brasileiro cumpre esclarecer que o federalismo é a base do estado brasileiro e surgiu com a Proclamação da República em 1889, como um contraponto ao estado unitário do Império.

Sua instituição foi decorrente das dimensões continentais do país, das diferenças socioculturais entre as regiões e da distribuição do poder entre os líderes políticos regionais (autonomia das antigas províncias). Dessa forma, em seu início, o federalismo brasileiro foi baseado em esferas de poder distintos, nacional e estadual. Somente com a Constituição de 1988, os municípios e o Distrito Federal foram alçados a componente da Federação.

A instituição do federalismo no Brasil, diferentemente dos Estados Unidos, decorreu da divisão do estado unitário – uma descentralização, enquanto naquele país, foi originado da junção dos estados - centralização.

A autonomia dos entes federativos variou, dependendo do contexto histórico, contemplando momentos de maior autonomia como de 1891 até a Revolução de 1930 e entre o fim da Era Vargas até 1964, seguidos de outros de maior concentração de poder nas mãos da União, principalmente em períodos ditatoriais como a Era Vargas e o governo militar de 1964.

Dentro do contexto de autonomia dos seus entes federados, a Constituição de 1988, a partir da pressão dos estados e municípios, promoveu uma maior descentralização das competências e dos recursos<sup>12</sup>. Contudo, apesar da pressão dos estados e dos municípios, a União reteve grande parte das competências e receitas (LEWANDOWSKI , 2009, p. 325) e (AFONSO, 2016).

---

<sup>12</sup> Mas a avaliação mais relevante conta também a repartição constitucional de tributos, e nesse caso os governos locais ganham em montante absoluto: de apenas 1,11% do PIB em 1960, já tinham chegado a 2,98% do produto quando da Constituição de 1988, e a seguir mais que duplicam sua receita, fechando em 2014 com 6,47% do PIB. (AFONSO, 2016)

Para a efetivação de suas competências e cumprimento de suas obrigações, os entes federados necessitam de receitas. Para tanto, a Constituição Federal (arts. 157 a 161) repartiu a competência tributária entre os seus entes, bem como, estabeleceu a repartição das receitas tributárias entre União, estados, Distrito Federal e municípios.

Nesse contexto, a qualificação de federação não se resume em avaliar o grau da distribuição das suas competências constitucionais (arts. 21, 23 e 30 da Constituição Federal) ou legislativas (arts. 22 e 24), mas sim, pela autonomia dos seus entes em relação ao poder central, que pode ser medida principalmente em relação a sua autonomia financeira.

Destaca-se que, dependendo do grau de centralização, o federalismo pode ser classificado em três modelos: 1) clássico, com governos independentes e autônomos; 2) hegemônico ou racionalizado, com competências exclusivas da União; ou 3) cooperativo, com divisão de planejamento em comum para a solução de problemas econômicos e sociais. (VELOSO, 1994, p. 362)

Diante dessa forma de classificação, o federalismo brasileiro é caracterizado como cooperativo, com a repartição de competências e receitas entre os entes federativos.

Por sua vez, o grau de centralização do federalismo diz respeito também a autonomia financeira, pois, federalismo implica diretamente na existência de autonomia financeira dos entes subnacionais. Para tanto, é obrigatório observar o federalismo fiscal, pois, sem a autonomia financeira dos entes federativos, não existe federalismo de fato. Reforça-se, o estreitamento da competência tributária e a diminuição da capacidade arrecadatória dos entes subnacionais enseja o esvaziamento da ideia de federação.

Segundo Lustosa(2024, p. 44): “Sem uma discriminação constitucional de rendas, não há federação possível, ou seja, sem recursos financeiros, a federação não sobreviveria, embora o regime federativo não se prenda a um esquema rígido de divisão de poderes estatais”.

Em sentido semelhante, Oliveira (2024) defende que:

Nenhuma federação subsiste caso as esferas que a compõem não desfrutem de autonomia financeira e administrativa para impedir que sejam dependentes de recursos de outra ou das demais para o financiamento de suas atividades, assim como ocorre com a democracia representativa, na qual a independência dos poderes é essencial para frear o abuso de poder que venha a ser cometido por algum deles. Na ausência dessa autonomia, como ocorre atualmente no Brasil, onde estados e municípios não dispõem, pela estrutura das relações intergovernamentais que foi sendo erguida pelo governo federal desde a década de 1990, nem condições financeiras, nem liberdade para decidir sobre suas próprias políticas, reduzindo expressivamente a eficiência do gasto público, a federação, para ser reerguida, necessita de enfrentar não poucos desafios. Sem vencê-los, não existe a menor possibilidade de sua reconstrução como desejam seus defensores.

Assim, o federalismo fiscal implica na distribuição: da competência tributária, do poder de legislar, da partilha de recursos; divisão das responsabilidades fiscais e das funções de gasto entre os diferentes níveis de governo (ALCOFORADO, 2023).

Destaca-se a importância da competência tributária e sua repercussão sobre o federalismo fiscal, e conseqüentemente, sobre o próprio federalismo, princípio basilar da Constituição Federal, na lição de Barreto(2018, p. 5)<sup>13</sup>, que, ao tratar sobre o tema, referindo-se à autonomia dos municípios, *mutatis mutandis*, da autonomia dos estados-membros, afirmou a harmonia federativa aplica-se à competência tributária, não podendo a competência tributária da União e dos estados interferir na competência municipal.

Portanto, não há como desvincular o federalismo do federalismo fiscal, especialmente no que toca a competência tributária dos seus entes, sob pena de gerar ineficiência do ente federativo, por falta de recursos para custeio, ou dependência financeira e política (DALLARI, 2019).

## 5.2 A repercussão da Reforma Tributária sobre o Federalismo no Brasil

Como visto, com a promulgação da EC nº 132/2023, foi instituído o IBS, de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, e que incidirá sobre bens materiais e imateriais, direitos e serviços, na forma do art. 156-A:

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

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

**I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;**

**II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços** realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III; (...)

**XI - não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;** (grifos nossos)

---

<sup>13</sup> “Em outras palavras, a exegese tem que ser feita, sempre, em harmonia com a Federação, em harmonia com a República, em harmonia com a autonomia municipal. Desse critério exegético, o intérprete não se pode distanciar, mesmo diante de disposições constitucionais referentes à competência tributária.

(...)

Decorrência do princípio da autonomia municipal é o de o Município editar suas normas tributárias de acordo com a competência que lhe foi outorgada pela Constituição, afastando a incursão de quaisquer outras, sejam elas federais ou estaduais”. Barreto(2018, pp. 5 e 6)

Dessa forma, o IBS, com sua base ampla, afasta a dicotomia entre bens (materiais e imateriais) e serviços, tornando-o mais adaptado à economia digital.

Importante frisar que o Relator da Proposta de Emenda Constitucional - PEC nº 45/2019, em sua justificativa, afirma a necessidade de o IBS ter ampla base tributável para poder se adaptar os novos modelos de negócios da economia digital:

As características propostas para o imposto sobre bens e serviços (IBS) são basicamente aquelas de um bom IVA, as quais estão bem estabelecidas na literatura. **A incidência sobre uma base ampla de bens, serviços, intangíveis e direitos é importante, porque o objetivo do imposto é tributar o consumo em todas as suas formas. Com a nova economia, a fronteira entre bens, serviços e direitos torna-se cada vez mais difusa, sendo essencial que o imposto alcance todas as formas assumidas pela atividade econômica no processo de agregação de valor até o consumo final.**

(...)

É importante anotar que a melhor interpretação sempre deverá considerar que **o objetivo deste imposto é tributar o consumo, qualquer que seja ele. Assim, operações com bens intangíveis, como o streaming de músicas e vídeos, assim como as operações que envolvem a transferência do direito de uso, gozo ou disposição de bens tangíveis e intangíveis, sejam imóveis, softwares, licenças de comercialização ou distribuição etc., devem ser tributadas pelo IBS.** (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019) (grifos nossos)

Dessa forma, o Relatório chamou a atenção da necessidade de tributar o consumo de forma ampla, da forma que ele for, mediante bens (tangíveis ou intangíveis), bem como serviços ou direitos.

Com isso, os debates a respeito da incidência do ICMS ou ISS ficarão prejudicados com a entrada em vigor do IBS.

A criação do IVA - IBS, com ampliação da sua hipótese de incidência em relação ao ICMS e ao ISS, juntamente com o compartilhamento da competência tributária entre estados, Distrito Federal e municípios, enseja uma mitigação da perda da competência estadual de tributação dos negócios da economia digital.

A Lei Complementar (LC) nº 214/2025, que regulamenta a EC nº 132/2023, estabeleceu a hipótese de incidência do IBS de forma bem ampla, estabelecendo os critérios materiais das suas hipóteses de incidência prevista no seu art. 3º, na forma abaixo:

Art. 3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:

I - operações com:

- a) bens todas e quaisquer que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos;
- b) serviços todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea “a” deste inciso;

II - fornecimento:

- a) entrega ou disponibilização de bem material;
- b) instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito;
- c) prestação ou disponibilização de serviço;

Por sua vez, o art. 4º da mesma LC nº 214/2025, determinou a incidência do IBS nas operações onerosas com bens e serviço, nas não onerosas previstas na própria Lei Complementar e definiu em seu parágrafo quarto, de forma exemplificativa, outras hipóteses que seriam consideradas operações onerosas com bens ou serviços.

Abaixo, parcialmente transcrita, a redação do art. 4º:

Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços.  
§ 1º As operações não onerosas com bens ou com serviços serão tributadas nas hipóteses expressamente previstas nesta Lei Complementar.  
§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de:  
I - compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação;  
II - locação;  
III - licenciamento, concessão, cessão;  
IV - mútuo oneroso;  
V - doação com contraprestação em benefício do doador;  
VI - instituição onerosa de direitos reais;  
VII - arrendamento, inclusive mercantil; e  
VIII - prestação de serviços.

Da leitura da norma constitucional e da norma regulamentar, constata-se que o critério material da incidência do IBS será sobre operações, incluindo fornecimento, com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços. Os bens considerados podem ser materiais ou imateriais. Os direitos, por sua vez, seriam caracterizados como bens imateriais.

O fornecimento que se refere a norma engloba: a entrega ou disponibilização de bem material; a instituição, transferência, cessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito; a prestação de serviço.

Ou seja, as hipóteses atuais que envolvem a cessão, licenciamento ou disponibilização de software ou outro bem imaterial passa a ter previsão normativa e não mais uma construção jurisprudencial sobre o assunto.

Com isso, como exemplo, restou superada a repercussão da decisão do STF nas ADIs nº 1.945 e 5.659<sup>14</sup> sobre a competência tributária dos estados e garantida a esses parcela da arrecadação sobre os softwares e, por extrapolação, sobre a economia digital.

---

<sup>14</sup> “Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. (...) 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-a-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador

Inobstante as críticas sobre a ameaça à autonomia dos estados-membros no federalismo brasileiro, com a reforma tributária - EC nº 132/2023 - que modificou o sistema tributário nacional, em razão da limitação da capacidade de legislar em matéria de imposto sobre bens e serviços, houve um ganho no aspecto arrecadatório com a ampliação da base tributável dos estados e Distrito Federal, com a instituição do IBS.

Em verdade, sob o aspecto dos estados e Distrito Federal, o ganho com a instituição com o IBS é duplo, pela simplificação do sistema, com a transformação em norma do que estava sendo definido em entendimento jurisprudencial, mas, principalmente, pela ampliação da base tributável dos estados, que estava se esvaindo com relação à tributação da economia digital.

## **6 CONCLUSÃO**

A era da informação, decorrente da revolução tecnológica e a internet, permitiu a mudança de modelo de negócios. Com isso, a exteriorização de riqueza que se dava através da aquisição de bens físicos deu lugar aos bens virtuais ou apenas à fruição de uma comodidade ou experiência decorrente desse novo bem. Foi o desenvolvimento da chamada economia digital.

Para adequar o atual sistema tributário, objetivando a simplificação do cumprimento das obrigações pelos contribuintes, bem como a conformação com os novos fatos da economia digital, foi promulgada a EC nº 132/2023, que instituiu o IBS, de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, e incidirá sobre bens materiais e imateriais, direitos e serviços.

A criação do IBS permitiu que as limitações do ICMS nas atividades econômicas centradas no serviço ou nos bens imateriais, fosse superada, com a inclusão dos serviços, bens imateriais e direitos dentro da sua competência de tributar. Esse fato ensejará a mitigação da perda da competência estadual de tributação dos negócios da economia digital.

Tal mitigação, sob o aspecto da tributação da economia digital, reforça o federalismo fiscal, tornando-o menos centralizado e ensejando maior autonomia dos estados e do Distrito Federal.

---

do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.” (STF - ADI: 1945 MT, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 20/05/2021)

## BIBLIOGRAFIA

ALBANO, Amanda. O impacto federativo da Reforma Tributária: a Emenda Constitucional nº 132/2023. **Revista Carioca de Direito**. 5. 67-84. 10.62855/rcd.5.1.2024.154.

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. **A insegurança jurídica na tributação do consumo de bens com novas tecnologias e a reforma tributária**. Direito Tributário e Novas Tecnologias [recurso eletrônico] / Paulo Caliendo; Bruna Lietz (Coords.) - Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021.

\_\_\_\_\_. **A reforma tributária (EC 132/2023) e o novo modelo de federalismo fiscal**. Luciana Grassano de Gouvêa Melo (coord.). Casa do Direito: Belo Horizonte. p. 34–66, 2024.

\_\_\_\_\_. A tributação de tecnologias disruptivas e a reforma tributária: insegurança jurídica na cobrança de impostos que incidem sobre o consumo de equipamentos eletrônicos com softwares. **Revista Científica Disruptiva**. Volume III, número 2, jul-dez/2021, p. 113-142. Disponível em <<https://sistemaconceito.com.br/a-tributacao-tecnologias-disruptivas-reforma-tributaria-inseguranca-juridica-cobranca-impostos-incidem-consumo-equipamentos-com-software/>>. Acesso em 20 jan. 2024.

AFONSO, J. R. (2016). **Federalismo Fiscal Brasileiro: uma visão atualizada**. *Caderno Virtual*, 1(34). Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/2727>. Acesso em 10 jul. 2024.

AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco; ICMS: crise federativa e obsolescência. **Rev direito GV** [Internet]. 2018 Sep;14(3):986–1018. Disponível em <<https://doi.org/10.1590/2317-6172201837>>. Acesso em 10 jul. 2024.

AIRES, Luís. **O labirinto tributário na nova economia: da transformação digital à odisseia fiscal**. Julgar online, jul-2019. Disponível em <<https://bit.ly/3yxfqAn>>. Acesso em 20 jan. 2024.

ARRUDA, Guilherme. **Mídia e Marketing #206**: Guilherme Arruda, diretor de marketing da GM. Vídeo. Disponível em: [economia.uol.com.br/videos/2025/02/17/midia-e-marketing-206-guilherme-arruda-diretor-de-marketing-da-gm.htm](https://economia.uol.com.br/videos/2025/02/17/midia-e-marketing-206-guilherme-arruda-diretor-de-marketing-da-gm.htm). Acesso em: 18 fev. 2025

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, Capítulo 01.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18**, de 1965. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 1965. Disponível em <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 24 mai. 2024.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 10 mar. 2024.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm). Acesso em 20 abr. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87,** de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em 20 abr. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 116,** de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em 20 abr. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 214,** de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Diário Oficial da União, 16 jan. 2025. Base da Legislação Federal.

\_\_\_\_\_. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional. [S.l.], 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9418079&ts=1729525975403&disposition=inline>. Acesso em: 20 abr. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **STF conclui julgamento sobre disputa tributária em software.** Supremo Tribunal Federal, Brasília, fev. 2021a. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1>. Acesso em 10 set. 2021.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. Comissão Especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1806123&filename=EMC+112/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1806123&filename=EMC+112/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019). Acesso em: 20 dez. 2024.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital.** São Paulo: Noeses, 2021.

COUTINHO, J. H. de F. M.; FEITOSA, R. J. Federalismo fiscal e autonomia municipal e estadual. **Debates sobre federalismo fiscal.** Luciana Grassano de Gouvêa Melo (coord.). Casa do Direito: Belo Horizonte. p. 110–120, 2024.

COUTINHO, J. H. de F. M.; FEITOSA, R. J.; ALVES, R. S. O IBS E A PERSPECTIVA DE GUERRA FISCAL ENTRE OS MUNICÍPIOS. **Revista de Direito Tributário da APET**, [S. l.], n. 50, p. 367–391, 2024. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/681>. Acesso em: 24 nov. 2024.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado federal**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.26-27.

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da economia digital - propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. **RDTI Atual**, São Paulo, n. 6, p. 13-34, 2019. Disponível em <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-6-2019/tributacao-da-economiadigital-propostas-doutrinarias-ocde-e-o-panorama-brasileiro/>>. Acesso em 9 set. 2021.

FOSSATI, Gustavo; MCCLASKEY, Layla Salles. Regulação tributária da economia digital no âmbito estadual: mapeamento e análise da legislação tributária com vistas à reforma tributária. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, DF, v. 59, n. 235, p. 169-186, jul./set. 2022. Disponível em <[https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril\\_v59\\_n235\\_p169](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p169)>. Acesso em 20 mai. 2024.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil**. 17 jun. 2020. Disponível em: <<https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/?s=Impactos+setoriais+e+regionais+de+mudan%C3%A7as+na+tributa%C3%A7%C3%A3o+do+consumo+no+Brasil>>. Acesso em 2 set. 2021.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Evolução do Estado federal no Brasil**. In: SUPERIOR Tribunal de Justiça: doutrina. Brasília: STJ, 2009, p. 319-331.

LUSTOSA Filho, Joaquim. **Reflexões Sobre A Reforma Tributária Da Emenda Constitucional Nº 132, De 20 De Dezembro De 2023, No Contexto Do Federalismo Brasileiro: a compatibilização entre a centralização das competências tributárias e a autonomia financeira dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito, 2024. Orientação: Edilson Pereira Nobre Júnior.

MCCLASKEY, Layla Salles. **Economia digital e regulação tributária**. São Paulo: Almedina, 2023.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A reforma tributária do consumo realizada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023: uma fábrica de ilusões. **Cadernos da Escola do Legislativo – Volume 26, Número 45, jan/jun 2024**. Disponível em: <https://cadernosdolegislativo.almg.gov.br/cadernos-ele/article/view/517>>. Acesso em 2 set. 2021.

PIRES FILHO, Jorge José Roque. **Os desafios da tributação na economia digital (the challenges of taxation in the digital economy)**. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2017.

Disponível em <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20-%20Os%20desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20na%20economia%20digital.pdf>>. Acesso em 23 dez. 2023.

ROSENBLATT, Paulo; LUDMER, Beatriz Pessoa. **O Comércio Eletrônico Audiovisual Via Streaming e o ICMS-Comunicação: uma proposta de superação jurisprudencial para adequar a tributação à economia digital global.** In: *Tributação na Sociedade Moderna Economia digital, compliance tributária, direitos sociais e reforma tributária*. Organizado por Juselder Cordeiro da Mata, Flávio Couto Bernardes. Valter de Souza Lobato. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

SCHUMPETER, J. A. **A Teoria do Desenvolvimento Econômico: uma investigação sobre lucro, capital, crédito, juro e o ciclo econômico.** Rio de Janeiro: Nova Cultural, 1982.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Temas de direito público.** Belo Horizonte: Del Rey, 1994.