

UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO

Escola de Direito, Turismo e Museologia

Departamento de Direito

João Lucas da Silva Santos

Análise da suposta adequação da instituição do IBS para tributação sobre Softwares as a Service (SaaS). Algumas lições extraídas da experiência internacional.

Ouro Preto – Minas Gerais

2024

João Lucas da Silva Santos

Análise da suposta adequação da instituição do IBS para tributação sobre Softwares as a Service (SaaS). O que podemos aprender com a experiência internacional?

Monografia apresentada ao curso de Direito da Universidade Federal de Ouro Preto como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Áreas de concentração: Direito Tributário, Direito Internacional.

Orientador: Prof. Me. Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage.

Ouro Preto – Minas Gerais

2024



FOLHA DE APROVAÇÃO

João Lucas da Silva Santos

Análise da suposta adequação da instituição do IBS para tributação sobre Softwares as a Service (SaaS). Algumas lições extraídas da experiência internacional.

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Ouro Preto como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito

Aprovada em 23 de fevereiro de 2024

Membros da banca

Mestre Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage (Universidade Federal de Ouro Preto)
Mestre Fabiano César Rebuzzi Guzzo (Universidade Federal de Ouro Preto)
Mestranda Sabrina Pedrosa Dias (Universidade Federal de Ouro Preto)

Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage, orientador do trabalho, aprovou a versão final e autorizou seu depósito na Biblioteca Digital de Trabalhos de Conclusão de Curso da UFOP em 23/02/2024



Documento assinado eletronicamente por **Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage, PROFESSOR DE MAGISTERIO SUPERIOR**, em 24/02/2024, às 14:03, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.ufop.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0673183** e o código CRC **3D43B8BC**.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar minha mais profunda gratidão a Deus, meus amados pais, avós, namorada, todos os familiares e aos queridos amigos e professores que generosamente me auxiliaram, de uma forma ou de outra, na elaboração deste trabalho. Prometo que elaborarei melhor meus agradecimentos no meu próximo projeto. Até lá, estarei demonstrando minha imensurável gratidão de outras maneiras.

“One must imagine Sisyphus happy”

Albert Camus

RESUMO

A promulgação da Emenda Constitucional 132 deu fim a uma estagnação legislativa no que tange à reforma tributária do consumo. O Brasil decidiu por adotar o modelo IVA sob a premissa de unificar e simplificar tributos, enquanto mantém a arrecadação. Ainda enquanto Proposta de Emenda Constitucional, algumas entidades cujos interesses estavam diretamente ligados com a forma na qual a reforma se daria, apontaram as possíveis distorções econômicas causadas por ela. Enquanto um lado afirmava que esta seria o catalisador mor da economia o outro apontava para um efeito catastrófico da mesma, quase como se estivesse sendo discutidas duas propostas totalmente diferentes. No meio desse “fogo cruzado” se encontra o Software como Serviço, modelo que ganhou muita popularidade e utilidade nos últimos anos, bem como movimentou cifras bilionárias no Brasil e no mundo. Por ser setor com alta projeção de crescimento no país, gerou-se dúvidas se o novo modelo de tributação não pode acabar inviabilizando esse mercado no Brasil. Acontece que, como o debate nacional acerca do tema está polarizado e a linha entre o discurso técnico e o político se torna cada vez mais tênue, é necessário analisar a experiência internacional para chegar a conclusões mais assertivas. Para isso, foi necessário estabelecer e reconhecer premissas basilares acerca do tema. Por fim, nota-se que se o mercado brasileiro de SaaS seguir a tendência internacional, o mesmo continuará crescendo independentemente da reforma tributária e seus efeitos.

Palavras-chave: Reforma tributária. Imposto sobre Valor Agregado. *Software as a Service*. Economia digital

ABSTRACT

The enactment of Constitutional Amendment 132 put an end to legislative stagnation when it came to tax reform. Brazil decided to adopt the VAT model under the premise of unifying and simplifying taxes, while maintaining revenue. While it was still a Constitutional Amendment Bill, some entities whose interests were directly linked to the form in which the reform would take place pointed out the possible economic distortions it would cause. While one side claimed that it would be a catalyst for the economy, the other pointed to its catastrophic effect, almost as if two totally different proposals were being discussed. In the middle of this "crossfire" is Software as a Service, a model that has gained a lot of popularity and usefulness in recent years, as well as generating billions of dollars in Brazil and around the world. As this is a sector with a high growth projection in the country, doubts have been raised as to whether the new taxation model could end up making this market unviable in Brazil. However, as the national debate on the subject is polarized and the line between technical and political discourse is becoming increasingly blurred, it is necessary to analyze international experience in order to reach more assertive conclusions. To do this, it was necessary to establish and recognize basic premises on the subject. Finally, it can be seen that if the Brazilian SaaS market follows the international trend, it will continue to grow regardless of the tax reform and its effects.

Keywords: Tax reform. Value Added Tax. Software as a Service. Digital economy

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI Ação Direta de Inconstitucionalidade

B2B *Business-to-Business*

B2C *Business-to-Consumer*

BEPS *Base Erosion and Profit Shifting*

BRICS Brasil, Rússia, Índia, China, África do sul

CBS Contribuição sobre Operações com Bens Materiais ou Imateriais,

CC/02 Código Civil de 2002

CNC Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo

CNI Confederação Nacional da Indústria

COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DST *Digital Service Tax*

EC Emenda Constitucional

EL *Equalisation Levy*

FIEC Federação das Indústrias do Estado do Ceará

FIEMG Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais

FINDES Federação das Indústrias do Espírito Santo

G20 Grupo dos Vinte

GST *Goods and Service Tax*

IBS Imposto sobre Operações com Bens e Serviços

ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

INR *Impuesto a la Renta de No Residentes*

IPEA Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI Imposto sobre Produtos Industrializados

IRNR *Impuesto Sobre las Rentas de No Residentes*

IS Imposto Seletivo

ISS Imposto sobre Serviços

IVA Imposto sobre Valor Agregado

LC Lei Complementar

MERCOSUL Mercado Comum Do Sul

OCDE Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU Organização das Nações Unidas

PEC Proposta de Emenda à Constituição

PES *Tributación por Presencia Económica Significativa*

PIB Produto Interno Bruto

PIS Programa de Integração Social

PL Projeto de Lei

PLP Projeto de Lei Complementar

SaaS *Software as a Service*

STF Supremo Tribunal Federal

TI Tecnologia da Informação

TIC Tecnologia da Informação e Comunicação

TIPI Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados

TVA *Taxe Sur la Valeur Ajoutée*

UE União Europeia

VAT *Value Added Tax*

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1 INTRODUÇÃO | 12 |
| 2 SERVIÇO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO | 14 |
| 2.1 Conceito de serviço | 14 |
| 2.2 O que é software como serviço (SaaS) e qual sua relevância para o Brasil e o mundo? | 19 |
| 3 TRIBUTAÇÃO DOS SaaS ATUALMENTE | 21 |
| 3.1 Como são tributados os serviços em geral no Brasil | 21 |
| 3.2 Tributação dos SaaS: dicotomias e superação | 25 |
| 3.2.1 RE. 176.626/SP e os softwares de prateleira x softwares de encomenda | 25 |
| 3.2.2 ADI n. 1.945/MT e ADI n. 5.659/MG- 11 anos de turbulência. | 29 |
| 4 EC 132 SUAS BUZZWORDS, TÉCNICAS E PROJEÇÕES | 36 |
| 4.1 Conceito e mecanismos do IVA..... | 36 |
| 4.1.1 Subtração e adição | 37 |
| 4.1.2 Insumos, amplitude do direito ao crédito e fórmulas de apuração | 41 |
| 4.2 IBS | 45 |
| 4.3 CBS..... | 49 |
| 4.4 Imposto Seletivo/Imposto do Pecado | 50 |
| 4.5 <i>Cashback</i> | 52 |
| 4.6 Projeções da reforma tributária: uma queda de braço entre os setores em torno da narrativa | 55 |
| 4.6.1 A percepção e as projeções do setor industrial..... | 56 |
| 4.6.2 Projeções sob a ótica do setor de serviços | 59 |
| 4.7 Como fica o segmento de SaaS com a reforma | 61 |
| 5 As soluções multilaterais e unilaterais à erosão da base e transferência de lucros. | 62 |
| 5.1 Ação 1 do BEPS | 64 |
| 5.2 <i>Digital Service Tax (DST)</i> | 68 |
| 6 Experiência Internacional | 72 |
| 6.1 BRICS | 74 |
| 6.1.1 Rússia | 74 |
| 6.1.2 Índia..... | 76 |
| 6.1.3 China..... | 82 |
| 6.2 Mercado Comum Do Sul (MERCOSUL) | 86 |
| 6.2.1 Uruguai | 86 |
| 6.2.2 Paraguai | 88 |
| 6.2.3 Colômbia | 89 |

| | |
|------------------------------------|-----------|
| 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 94 |
| REFERÊNCIAS..... | 98 |

1 INTRODUÇÃO

O Brasil tributa muito¹, tributa mal² e entrega, proporcionalmente, pouco³. Com essas premissas estabelecidas, a necessidade de uma reforma tributária é consequência lógica. Portanto o ano de 2023 deveria ser um marco de extrema celebração para o país já que a Emenda Constitucional (EC) 132 foi promulgada para tratar da reforma tributária do consumo⁴.

A EC 132 propõe⁵, entre outras coisas, que uma lei complementar criará o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) para englobar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços (ISS). O texto da Emenda dispõe que o IBS seguirá o modelo Imposto sobre Valor Agregado (IVA), conforme as recomendações feitas pela OCDE⁶.

Parece contraditório, portanto, o fato de tributaristas como Alberto Macedo (que escreveu um livro inteiro apontando o desacerto das propostas)⁷, Fernando Scaff⁸ e

¹Young, Victor. “O Brasil Tem a Maior Carga Tributária Do Mundo?” Sobre Economia, 2/03/2022, www.blogs.unicamp.br/sobreeconomia/2022/05/02/o-brasil-tem-a-maior-carga-tributaria-do-mundo/. Acesso em: 25/10/2023.

²Tributa mal no sentido de não cumprir com o Princípio da Capacidade Contributiva, consagrado no art. 145, §1º, da Constituição Federal, e, ao mesmo tempo, entrava o crescimento econômico do país, fazendo com que o contribuinte médio fique “entre a cruz e a espada”. Vide Beck, Marth. “No País Da Papelada: Imposto é O Maior Obstáculo Para Economia Brasileira.” O Globo, 20/03/2018, oglobo.globo.com/economia/no-pais-da-papelada-imposto-o-maior-obstaculo-para-economia-brasileira-22699452. Acesso em 25/10/2023. Gortázar, Naiara Galarraga. “Taxes in Brazil: A Baroque System That Punishes the Poor, While Rewarding Shareholders and the Rich.” EL PAÍS English, 8 July 2023, english.elpais.com/international/2023-07-08/taxes-in-brazil-a-baroque-system-that-punishes-the-poor-while-rewarding-shareholders-and-the-rich.html. Acesso em 25/10/2023.

³Santos, Leon . “Carga Tributária: Imposto Alto, Pouca Entrega de Serviços.” CFA, 4/08/2022, cfa.org.br/imposto-alto-pouca-entrega/. Acesso em: 25/10/2023.

⁴Reforma tributária é aprovada pela Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www.gov.br/secom/pt-br/assuntos/noticias/2023/12/reforma-tributaria-e-aprovada-pela-camara-dos-deputados#:~:text=H%C3%A1%2040%20anos%20em%20discuss%C3%A3o>>. Acesso em: 18/01/2024.

⁵BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023.

⁶Carvalho Junior, Pedro Humberto Bruno de. “NT - 54 - Dinte - O Sistema Tributário Dos Países Da OCDE E as Principais Recomendações Da Entidade: Fornecendo Parâmetros Para a Reforma Tributária No Brasil.” Notas Técnicas, 4 July 2022, pp. 1–24, <https://doi.org/10.38116/ntdinte54>. Acesso em: 25/10/2023.

⁷MACEDO, Alberto. Como Desatar o Nó dos Tributos no Brasil? Estudo e Proposta da Coalizão Simplifica Já (PEC 46/2022 no Senado) para a Reforma Tributária com Análise das PECs 45/19 e 110/19. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, Verão 2023. 288 p.

⁸FACURY SCAFF, F. Quem vai pagar a conta da PEC 45, a reforma do improvisado? Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-out-30/justica-tributaria-quem-pagar-conta-pec-45-reforma-tributaria-improvisado/>>. Acesso em: 16/11/2023.

Everardo Maciel⁹, criticarem de forma veemente a reforma nos moldes estabelecidos quando ainda era PEC 45/2019.

Como a reforma pode ser contraproducente para aspectos como a digitalização da economia e um dos maiores expoentes deste fenômeno os softwares como serviço (SaaS¹⁰)?

Um dos fatores que indicam o equívoco do Brasil em adotar o IBS como IVA, pode ser atribuído à dificuldade que os países membros da OCDE enfrentam com o uso do referido modelo para lidar com os SaaS. Tanto é que a própria Organização introduziu em 2014 o plano de ação “Base erosion and profit shifting” (BEPS)¹¹, admitindo a fragilidade do modelo IVA perante a digitalização da economia.

Portanto tem-se um fenômeno interessante que consiste num movimento de países da OCDE que procuram alternativas para a tributação ineficiente sobre os SaaS pelo modelo IVA e o Brasil, “atrasado para a festa”, querendo adotar o mesmo. Por isso, será feita uma análise aprofundada da experiência internacional com a tributação dos SaaS sobre o modelo IVA, quais são as dificuldades que enfrentam e quais soluções estão sendo avaliadas.

Mas antes, será necessário esmiuçar conceitos básicos, mas essenciais, como a definição de serviço e o que é considerado um SaaS. Ademais, será analisada a forma pela qual os serviços e principalmente os SaaS, estão sendo tributados num contexto “pré-reforma”. Vale, também, entender os mecanismos introduzidos pela EC 132 e como isso afeta o setor de tecnologia e informática e, por consequência, os SaaS. Com esse panorama estabelecido será possível, então, examinar de forma mais completa a experiência internacional com a implementação do IVA e seus reflexos na tributação da economia digital, traçando os devidos paralelos e identificando quais os caminhos que outros países estão seguindo em contraste com o Brasil.

⁹MACIEL, E. Proposta de reforma tributária é das piores da história do Brasil. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/ilustrissima/2023/06/proposta-de-reforma-tributaria-e-das-piores-da-historia-do-brasil.shtml>>. Acesso em: 15/11/2023.

¹⁰SAAS: Acrônimo para Software As A Service, tradução literal de software como serviço.

¹¹Plano de Ação Para O Combate à Erosão Da Base Tributária E à Transferência de Lucros | READ Online.” Oecd-ilibrary.org, 14 July 2014, read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page1. Acesso em: 27/10/2023.

2 SERVIÇO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 Conceito de serviço

Sabe-se que, por razões pedagógicas, o direito tributário é chamado de direito de sobreposição e, nesse sentido, André Mendes Moreira define:

O Direito Tributário é um direito de superposição, que atua sobre as relações que se formam sob a égide das demais normas do ordenamento jurídico. Ocorrido no mundo fenomênico o fato gerador previsto na lei tributária, surge o vínculo jurídico que obriga o contribuinte a pagar tributo ao Estado.¹²

Na falência e na recuperação judicial, por exemplo, temas da alçada do direito empresarial e conceituados pelo mesmo, o direito tributário alcança os institutos e, no caso em específico, tem até mesmo uma seção inteira (Capítulo VI, Seção II)¹³ do CTN que os regula complementarmente.

Com os serviços não é diferente, seu conceito advém do Direito Civil, a partir da análise dos artigos 594¹⁴ e 565¹⁵ do Código Civil de 2002 (CC/02). Acareando os dispositivos em questão concluiu-se que o serviço tem como núcleo uma obrigação de fazer, diferenciando-a da obrigação de dar. Essa diferenciação é melhor demarcada pelo ensinamento de Orlando Gomes:

¹²MENDES MOREIRA, A. REFLEXOS DO NOVO CÓDIGO CIVIL NO DIREITO TRIBUTÁRIO . [s.l.: s.n.]. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Reflexos-do-novo-codigo-civil-no-direito-tributario.pdf>>. Acesso em: 18 jan. 2024.

¹³BRASIL. 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. [S. l.], 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 27 out. 2023.

¹⁴Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

¹⁵Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado.¹⁶

O Supremo Tribunal Federal (STF), por muito tempo adotou essa definição de serviço e, ainda, editou a Súmula Vinculante n. 31¹⁷ sob esse mesmo fundamento. Em última análise, não pode haver incidência do ISS sobre operações locação de bens móveis já que a locação é uma obrigação de dar e não de fazer.

Entretanto houve, ao passar dos anos, uma evolução do entendimento do STF quando a Corte foi acionada para decidir se a cessão do direito de uso de marca se enquadrava ou não como serviço e a Corte decidiu por afastar a incidência da Súmula Vinculante n. 31, conceituando a cessão do direito de uso da marca um serviço autônomo, conforme o voto do Ministro Gilmar Mendes:

Por fim, ressalte-se que há alterações significativas no contexto legal e prático acerca da exigência de ISS, sobretudo após a edição da LC 116/2003, que adota nova disciplina sobre o mencionado tributo, prevendo a cessão de direito de uso de marcas e sinais na lista de serviços tributados, no item 3.02 do Anexo. Essas circunstâncias afastam a incidência da Súmula Vinculante 31 sobre o caso, uma vez que a cessão do direito de uso de marca não pode ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na LC 116/2003.¹⁸

E essa não foi a última vez que o Supremo optou por “dilatatar” o conceito de serviço. No RE 651.703 a Suprema Corte estabeleceu que:

¹⁶Obrigações, Rio de Janeiro, Forense, 1961, p. 67

¹⁷É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

¹⁸Rcl 8.623 AgR, voto do rel. min. Gilmar Mendes, 2ª T, j. 22-2-2011, DJE 45 de 10-3-2011.

[...] a Suprema Corte, no julgamento dos RE 547.245 e RE 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback, sinalizou que a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer. (...) A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação — tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários — tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza — tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado. (...) Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. (...) A LC 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do Imposto Sobre Serviço, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. (...) Ao longo dos anos a jurisprudência das cortes superiores evoluiu quanto ao entendimento acerca da tributação dos serviços médicos no que concerne à tributação do ISSQN. (...) A atualização da legislação vigente pela LC 116/2003 provocou a evolução da jurisprudência dos tribunais superiores (overruling), ao adotar-se a interpretação de que “existe a previsão de incidência do Imposto Sobre Serviços tanto sobre a atividade dos profissionais de medicina, quanto a atividade de fornecimento de planos de saúde e assistência médico-hospitalar” (...). Assentadas as

premissas teóricas, impõe-se na repercussão geral a aplicação da tese ao caso concreto.¹⁹

De fato, a doutrina civilista dos serviços foi desenvolvida em um contexto histórico em que os serviços eram prestados de forma presencial, exigindo a presença física do prestador e do tomador no mesmo local. Entretanto o STF ao utilizar-se de uma definição tão aberta de serviço acabou por gerar dúvidas quanto à taxatividade e à interpretação da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116. Essas incertezas foram encerradas com a edição do Tema de Repercussão Geral 296²⁰ em que foi firmada a seguinte tese:

É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art.156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.

Pois bem, dado esse panorama nota-se que o alargamento do conceito de serviço na jurisprudência do STF serviu e serve para, como na maior parte de suas decisões²¹, favorecer o Fisco e as pretensões arrecadatórias do mesmo. O que causa insegurança jurídica, de fato, são as reiteradas decisões que deixam a definição de serviço como uma cláusula aberta, podendo ser preenchida com toda e qualquer atividade que oferece utilidade a outrem, facilitando, portanto, o enquadramento de atividades como tributáveis.

O que mais chama atenção é que a Suprema Corte ao julgar casos como RE 651.703/PR, RE 603.136/RJ e RE 634.764, tem no voto vencedor o afastamento expresso da dicotomia entre as obrigações de “dar” e “fazer” fundamentando que esta

¹⁹RE 651.703, voto do rel. min. Luiz Fux, P, j. 29-9-2016, DJE 86 de 26-4-2017, Tema 581.

²⁰BRASIL. STF. 784439, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJe15 set. 2020.

²¹Modulação de efeitos: STF decide em 90,9% dos casos favoravelmente ao fisco. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/modulacao-de-efeitos-stf-decide-em-909-dos-casos-favoravelmente-ao-fisco-11082023#:~:text=Levantamento%20do%20JOTA%20mostra%20que>>. Acesso em: 29/10/2023.

já não seria suficiente para delimitar o que seria serviço ou que estaria ultrapassada. Só que, por outro lado, o STF se mantém inerte em face à Súmula Vinculante n 31 não atualizando ou cancelando a mesma. Não é preciso dizer que isso gera grande insegurança jurídica.

Para dimensionar o tamanho do absurdo basta imaginar que um contribuinte fosse surpreendido ao ter seu recurso administrativo negado por não ter feito depósito prévio ou arrolamento de dinheiro ou bens, pois o STF afastou a Súmula Vinculante n 21 para seu caso em específico. Casos como este que só pode descrito como “é inconstitucional, mas depende”²².

A pior parte é que a cura dessa chaga já está sedimentada no ordenamento jurídico. O art. 926 do Código de Processo Civil estabelece: "Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. Streck, que contribuiu para a confecção do artigo, ressalta:

[...] Agregue-se outro elemento importante decorrente da — necessária — aplicação do art. 926: parece evidente que o julgador não pode quebrar a cadeia discursiva “porque quer” (ou “porque sim”).

Nessa linha, a aplicação coerente e íntegra do direito deveria acarretar a diminuição do número de Embargos de Declaração, alterando também a sua fundamentação.

No campo prático, é possível retirar inúmeros benefícios do artigo 926, em todos os ramos do direito. Por vezes os advogados não se dão conta do ouro que está aos seus pés. Como já referi, nos Comentários ao artigo 926, faço longo arrazoado. Talvez o artigo 926 seja o dispositivo mais importante do direito brasileiro.

Além do mais, é possível potencializar o uso da coerência e da integridade pela garantia da não surpresa, outro importante dispositivo do CPC. Com isso é possível estabelecer um controle público do perigoso poder cautelar do juiz. A coerência e a integridade são, assim, os vetores

²²A Suprema Corte reiterou sua posição em desfavor da segurança jurídica com o julgamento dos temas 881 e 885 que limitam a coisa julgada em matéria tributária.

princípios não somente do CPC, como também dos demais ramos do direito.

Em qualquer decisão judicial — de todos os ramos do direito — a fundamentação — incluindo as medidas cautelares e as tutelas antecipadas — deve respeitar a coerência e a integridade. Do primeiro grau à mais alta Corte do país.²³

Em que pese as consequências das decisões proferidas pela Suprema Corte, o sentido dado a serviço ajuda a definir a natureza jurídica do SaaS.

2.2 O que é software como serviço (SaaS) e qual sua relevância para o Brasil e o mundo?

Segundo a TechTarget²⁴, Software é um conjunto de instruções, dados ou programas usados para operar computadores e executar tarefas específicas. É o oposto do hardware, que descreve os aspectos físicos de um computador. Software é um termo genérico usado para se referir a aplicativos, *scripts* e programas que são executados em um dispositivo. Pode ser considerado como a parte variável de um computador, enquanto o hardware é a parte invariável.

Aqui a definição sacramentada pelo STF do que é serviço ajuda a compreender o que seria um SaaS, qual seja um programa que gera atividades imateriais (códigos) que se traduzem em que oferece uma utilidade para o usuário, prestadas com habitualidade e intuito de lucro. Acontece que o SaaS não está só relacionado com essa utilidade oferecida, mas pela sua distribuição e comercialização que é feita pela “nuvem”, modelo de computação que permite armazenar dados e arquivos na Internet

²³STRECK, L. L. Por que juízes e advogados relutam em aplicar o artigo 926 do CPC? Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-nov-11/senso-incomum-juizes-advogados-relutam-aplicar-artigo-926-cpc/>>. Acesso em: 18/01/2024.

²⁴ROSENCRANCE, L. What is Software? Definition, Types and Examples. Disponível em: <https://www.techtarget.com/searcharchitecture/definition/software>. Acesso em: 29/10/2023

por meio de um provedor de computação em que pode ser acessado usando algum dispositivo conectado à Internet²⁵.

Isso retira o “encargo” por parte do consumidor de instalar o software na própria máquina, atualizar e configurar o mesmo, já que toda a infraestrutura e manutenção é fornecida pelo desenvolvedor e disponibilizada na nuvem.

Esse sistema é diretamente ligado ao pagamento de “mensalidade” para obter acesso ao serviço e financiá-lo. Entretanto, é comum no mercado o modelo “*freemium*” que consiste em ter uma parte gratuita limitada e outra paga com acesso à todas ferramentas. O que define o SaaS, não é a compra vitalícia da licença, mas seu “aluguel”, um direito de usá-la pré-datado (até a renovação) muito utilizado em serviços de *streaming*²⁶.

Outros SaaS se tornaram de suma importância para a atividade profissional dos mais diversos ramos profissionais, como por exemplo o AutoCad que é utilizado para desenvolvimento de projetos no que diz respeito a áreas como arquitetura e engenharia. De alguns anos para cá se tornaram comuns soluções tecnológicas voltadas ao setor jurídico²⁷, desde a utilização de softwares focados em “jurimetria”, que se utiliza de estatísticas para descobrir padrões e ajudar nas estratégias utilizadas pelos escritórios, bem como plataformas de mediação e conciliação *online* (ODR)²⁸.

A partir desse panorama, é possível notar que os SaaS estão nas mais diversas esferas, desde utilização pessoal, quanto profissional e a tendência é só aumentar, visto que a economia está ficando cada vez mais digitalizada e aplicativos e programas oferecem soluções e utilidades para os mais diversos segmentos da sociedade.

Mas o ponto fulcral a ser analisado é seu crescente mercado no Brasil e no mundo. Segundo a Gartner, a indústria SaaS movimentou 172,6 bilhões de dólares

²⁵O que é computação na nuvem? Disponível em: <<https://cloud.google.com/learn/what-is-cloud-computing?hl=pt-br>>. Acesso em: 29/10/2023

²⁶Forma de distribuição digital que ao invés de “baixar” o conteúdo, o usuário acessa pela nuvem.

²⁷Boom das lawtechs e legaltechs fortalece tecnologia em escritórios e tribunais. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-mar-17/boom-lawtechs-legaltechs-fortalece-tecnologia-escritorios-tribunais>>. Acesso em: 30/10/2023.

²⁸Acrônimo para Online Dispute Resolution, isto é “resolução de conflitos online”.

no ano de 2022 em todo o mundo²⁹ e analistas preveem que o mercado continuará crescendo nos próximos anos chegando a 300 bilhões de dólares no ano de 2025. No Brasil não é diferente, em 2021 a indústria de Software e Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) cresceu 6,5%³⁰ e existem estimativas que o mercado crescerá 20% ao ano com a digitalização das pequenas e médias empresas³¹.

Com esse mercado que movimentava cifras cada vez maiores a tributação do mercado de SaaS deve ser considerada na reforma tributária, mas ela deve ser feita de forma sustentável, sóbria e inteligente para não afetar o crescimento econômico, os empregos e as inovações que o mercado proporciona. Pois bem, antes de entender as alterações introduzidas pela EC 132 e como isso afeta este setor, é necessário aprofundar a compreensão de como tanto os softwares, quanto os serviços são tributados.

3 TRIBUTAÇÃO DOS SaaS ATUALMENTE

3.1 Como são tributados os serviços em geral no Brasil

Na Constituição Federal está disposto em seu art. 156, III, que cabe aos Municípios cobrar Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS/ ISSQN), não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar. Logo, com a redação do art. 155, II, da CF/88³², tem-se que, todos os serviços, excluídos os de transportes interestaduais, intermunicipais e os de comunicação, são tributáveis pelo ISS.

²⁹VITÓRIA, F. Gartner prevê que gastos com Nuvem Pública atingirão quase US\$ 500 bi em 2022. Disponível em: <<https://www.folhavoria.com.br/geral/noticia/05/2022/gartner-preve-que-gastos-com-nuvem-publica-atingirao-quase-us-500-bi-em-2022>>. Acesso em: 30/10/2023.

³⁰Indústria de Software e Serviços de TIC cresceu 6,5% em 2021. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2022-07/industria-de-software-e-servicos-de-tic-cresceram-65-em-2021#:~:text=A%20Ind%C3%BAria%20de%20Software%20e>>. Acesso em: 30/10/~2023

³¹Mercado SaaS deve crescer 20% ao ano com a digitalização das PMEs. Disponível em: <<https://exame.com/bussola/mercado-saas-deve-crescer-20-ao-ano-com-a-digitalizacao-das-pmes/>>. Acesso em: 30/10/2023.

³²Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

Como já foi mencionado anteriormente, o entendimento pacificado da Suprema Corte é que a lista em questão é taxativa em relação aos serviços sujeitos ao ISS, mas, por outro lado, sua interpretação é extensiva. Uma decisão que parece ter caráter utilitarista, visto que mantém a cláusula aberta para qualquer serviço, com exceção daqueles já mencionados *supra*, ser alvo da incidência do ISS.

Isso se dá pela dificuldade que o legislador teria para atualizar a lista com o advento de novos serviços que, de certa forma, não se enquadram totalmente na Lista Anexa. A última atualização da Lista foi feita em 2021 pela Lei Complementar n. 183³³ e desde então, graças aos avanços da tecnologia e aprofundamento das relações econômicas se torna cada vez mais árduo mensurar identificar novos serviços que não “cabem” nas definições da Lista Anexa.

O professor Sacha Calmon aponta o contrassenso da Lista Anexa a partir de outra perspectiva:

A cláusula constitucional “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II”, ao nosso sentir, definiu por inteiro e por exclusão a área tributável posta à disposição dos Municípios. Ora, a lei complementar não pode restringir o poder do constituinte. Se o fizesse, estaria a alterar a Constituição. O poder de tributar é derivado da vontade do povo, por seus representantes, reunidos em Assembleia Constituinte, que o reparte entre as pessoas políticas. Destarte, os entes políticos, em posição isonômica, recebem da Constituição suas respectivas competências. O Município recebeu competência para tributar os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II (os serviços de transporte não estritamente municipais e comunicações). Conclui-se que a área tributável do ISS está perfeitamente delimitada pela própria Constituição.³⁴

³³BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 183, DE 22 DE SETEMBRO DE 2021 nº 183, de 22 de setembro de 2021. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para explicitar a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o monitoramento e rastreamento de veículos e carga. [S. l.], 22 set. 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp183.htm#art2. Acesso em: 30/10/2023.

³⁴COELHO, Sacha Calmon N. Curso de Direito Tributário Brasileiro.: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 30/10/2023.

Passando adiante, é de suma importância, para entender como ocorre a tributação de serviços, analisar a Lei Complementar n. 116/2003³⁵. Em seu art. 1º, §2º³⁶, o Diploma Normativo já estabelece que, ressalvadas as exceções expressas presentes na Lista Anexa, não incide ICMS nos serviços, mesmo que haja fornecimento de mercadorias.

Em tese, a regra geral para tributação de serviços quando envolve fornecimento de mercadorias seria a seguinte: (I) serviços relacionados ainda que implicando fornecimento de mercadorias – ISS; (II) serviços relacionados implicando fornecimento de mercadorias com previsão de incidência do ICMS sobre estas – ISS sobre serviços e ICMS sobre as mercadorias; (III) serviços não mencionados na lista, mas com fornecimento de mercadorias – incidência do ICMS.

Cabe dizer que o Art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003 estabelece que não incide o ISS sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Continuando, a regra geral é que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas situações previstas na legislação, onde o ISS é devido no local onde a lei expressamente designar³⁷. Para efeitos da apuração do ISS,

³⁵BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 30/10/2023

³⁶Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

³⁷Art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003.

considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas³⁸.

O Contribuinte do ISS é o prestador do serviço³⁹, a base de cálculo é o preço do serviço⁴⁰ e, em regra, as alíquotas podem variar entre 2%⁴¹ a 5%⁴². A título de exemplo, o Município de Vitória estabelece, em Lei⁴³, alíquotas diferenciadas a depender do tipo do serviço. 2% para serviços relacionados com a exploração e a exploração de petróleo e gás natural, por outro lado estabelece uma alíquota de 5% para atividades de registros públicos. É preciso mencionar, mas sem se estender demais no assunto, que o Brasil tendo 5568⁴⁴ municípios, cada um com sua própria Lei que institui o ISS, com alíquotas diferentes para serviços diferente, é simplesmente a fórmula para guerra fiscal como explica Marciano Godoi⁴⁵.

Em suma, os serviços no Brasil são, via de regra, tributados somente pelo ISS, cuja competência é dos municípios, que podem atribuir alíquotas diferentes para os diferentes serviços elencados na Lista Anexa presente na Lei Complementar n. 116.

Entretanto ao procurar de forma superficial por *software* na lista, à primeira vista, nada é encontrado. Então levantou-se muitas dúvidas como: O que fazer no caso de softwares que são vendidos armazenados em CDs, *pendrives* e etc.? Incide ISS, ICMS, os dois impostos? Faz diferença entre SaaS disponibilizados de forma

³⁸Art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003.

³⁹Art. 5º da Lei Complementar n. 116/2003.

⁴⁰Art. 7º da Lei Complementar n. 116/2003.

⁴¹Art. 8º da Lei Complementar n. 116/2003.

⁴²Art. 8º-A da Lei Complementar n. 116/2003.

⁴³PREFEITURA MUNICIPAL DE VITÓRIA. LEI N. 6.075 n. 6.075, de 30 de dezembro de 2003. Altera a legislação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, em face do advento da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. [S. I.], 30 dez. 2003. Disponível em: <https://sistemas.vitoria.es.gov.br/atosnormativos/arquivos/agrupadas/1/L6075.pdf>. Acesso em: 30/10/2023.

⁴⁴Áreas Territoriais | IBGE. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?=&t=o-que-e>>. Acesso em: 30/10/2023

⁴⁵GODOI, Marciano Seabra de; FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Guerra fiscal no imposto sobre serviços e improbidade administrativa: o caso do Município de Belo Horizonte. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 56, n. 221, p. 151-168, jan./mar. 2019. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/221/ril_v56_n221_p151. Acesso em: 30/10/2023

genérica e padronizada em relação àqueles feitos sob encomenda? Essas e outras questões serão analisadas a seguir.

3.2 Tributação dos SaaS: dicotomias e superação

Já foram estabelecidos até então alguns preceitos como, o conceito de serviço, como estes são tributados e o que são SaaS. À primeira vista parece intuitivo, devido ao próprio nome do instituto, que deve haver a incidência do ISS. Contudo, apesar desse raciocínio ter sido confirmado pela Suprema Corte⁴⁶, seria um prejuízo enorme não compreender toda evolução histórica da tributação dos softwares e como as dicotomias Estado x Município; ISS x ICMS; Software sob encomenda x software de prateleira; Dar x fazer, foram superadas.

3.2.1 RE. 176.626/SP e os softwares de prateleira x softwares de encomenda

A história da tributação dos softwares foi marcada por diversas dicotomias e pode-se dizer que elas foram enfrentadas, pela primeira vez, a partir do voto do Min. Sepúlveda Pertence no RE. 176.626-3 /SP de 1998. O Recurso Extraordinário se deu no contexto em que estavam vigentes a LC 87/96 (Lei Kandir)⁴⁷ que estabelecia normas gerais de incidência do ICMS e o Decreto-Lei n. 406⁴⁸ que fazia o mesmo, mas também abordava o ISS. A Suprema Corte foi acionada para decidir acerca da possibilidade da incidência do ICMS sobre a figura denominada “software de prateleira” já que o próprio Estado de São Paulo, parte recorrente, não pretendia

⁴⁶RE 688223, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06-12-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-040 DIVULG 02-03-2022 PUBLIC 03-03-2022).

⁴⁷BRASIL. Lei Complementar n. 87 n. n. 87, de 13 de setembro de 1987. 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). [S. I.], 13 set. 1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 1 nov. 2023.

⁴⁸BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. [S. I.], 31 dez. 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 1 nov. 2023.

cobrar o imposto sobre a venda dos softwares “sob encomenda”. O Estado faz a seguinte distinção que é citada no relatório do Ministro⁴⁹:

No caso dos programas de computador, há que se fazer certas distinções, a fim de atender às peculiaridades da questão. Com efeito, não se nega que o 'software' seja fruto de uma produção intelectual do programador e que, por isso, optou o legislador pátrio por protegê-lo como se protege o direito autoral. Todavia, o fato de ser o programa de computador protegido pela lei dos direitos autorais não implica no fato de não se poder caracterizá-lo como mercadoria. Quem adquire um livro, por exemplo, não obstante possa ter o domínio sobre o objeto corpóreo que o mesmo representa, não adquire propriedade sobre a obra intelectual nele contida. Da mesma forma o programa de computador: quem adquire o disquete contendo o programa, passa a ter o domínio sobre o disquete e não sobre a obra intelectual que ele contém. Da mesma forma, um programa de computador pode ser reproduzido em escala industrial e vendido no mercado como acontece, por exemplo com os processadores de texto compatíveis com a linha de computadores IBM PC/XT, tais como o "Carta Certa" e o "Wordstar". Qualquer pessoa pode entrar em uma loja de suprimentos de artigos para informática e adquirir um programa sem que lhe seja prestado qualquer tipo de serviço pelo autor do programa. Há que se destacar que o legislador, quanto (sic) tornou os programas de computador passíveis de proteção pela lei de direitos autorais, quis evitar a reprodução e comercialização desautorizados, isto é, a venda de programas "piratas". Assim sendo, os programas de computador, uma vez reproduzidos em escala industrial e colocados à venda em lojas, que formam estoques, tornam-se mercadorias circuláveis. As operações de circulação, por sua vez, são fato gerador do ICMS.

⁴⁹RE 176626, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10-11-1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305

O ponto do Estado foi justamente que, o “software de prateleira” não tem relação direta do programador com o adquirente do produto, portanto, segundo o recorrente, não há serviço, mas tão somente circulação de mercadoria. A lógica seria que a padronização do programa o torna uma mercadoria e a personalização à gosto do cliente torna o software um serviço.

Essa definição fora suficiente para o Ministro sacramentar, à época, a dicotomia entre software de prateleira x software sob encomenda. Apesar do mesmo entender que o software, por ser bem incorpóreo, não é mercadoria, a materialização deste o é. Vide ementa:

I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal *a quo* se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

(RE 176626, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10-11-1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305)

Pois bem, quando o Ministro se refere ao “*corpus mechanicum*” do software ele indica que o programa em si não pode sofrer incidência do ICMS (pela ilação lógica de que bens incorpóreos não podem ser mercadoria), mas seu suporte físico sim, no caso da época se caracterizando como as fitas e os CDs. O que é deixado claro pelo Ministro em seu voto:

De fato. O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa. Tampouco, a fortiori, a assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa. E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado.

A distinção é, no entanto, questão estranha ao objeto desta ação declaratória, reduzido ao licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, bem incorpóreo sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS;[...] ⁵⁰

A partir disso ficou estabelecido o seguinte: incide ICMS sobre o software de prateleira, ou seja, aquele disponibilizado em massa, de forma padronizada, e em mídia física. Incide ISS sobre o software sob encomenda que é feito sob medida para atender os desejos e necessidades específicas do cliente.

⁵⁰RE 176626, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10-11-1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305)

3.2.2 ADI n. 1.945/MT e ADI n. 5.659/MG- 11 anos de turbulência.

O principal problema dessa dicotomia se deu no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 1.945/MT⁵¹, em que foi definido que inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito não teria o condão de impedir a incidência do ICMS quando da aquisição de softwares por meio de transferência eletrônica de dados (download pela internet em outras palavras). Com essa decisão houve uma redefinição dos preceitos para a caracterização de mercadoria pelo STF. Antes o Ministro Sepúlveda entendia como imprescindível a existência de *corpus mechanicus* para ser possível o enquadramento do software de prateleira como mercadoria e, por consequência lógica, haver a incidência do ICMS. A partir dessa Medida Cautelar esse requisito se tornou dispensável. Vide ementa:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre

⁵¹STF, Tribunal Pleno, ADI 1.945 MC/MT, Relator Min. Octavio Gallotti, Redator do acórdão Min. Gilmar Mendes. J. 26/05/2010. DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050.

“prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.

ADI 1945 MC, Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26-05-2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050

Ora, não é forçoso compreender que as implicações disso foram desastrosas do ponto de vista da (in)segurança jurídica, afinal neste momento “softwares de prateleira” e “software sob encomenda” não têm o suporte físico para separá-los. Logo, a zona cinzenta fica cada vez mais nebulosa, afinal, teria que passar pelo crivo do julgador se o software teria as propriedades necessárias para ser enquadrado como de prateleira ou sob encomenda, mas como fica nos casos em que foram feitos de forma padronizada, mas teriam algum tipo de suporte online por parte dos criadores? E quando os softwares sob encomenda tivessem, dentro do seu código

e/ou estrutura, elementos que são criados em larga escala, porém ajustes para as necessidades de cada cliente?

Depois de 2015 a incerteza e bitributação se agravaram, pois, as legislações que regiam a incidência do ISS e do ICMS voltaram a apresentar divergências. Enquanto os Convênios ICMS 181/15⁵² e 106/17⁵³ definiram que o valor da base de cálculo dos softwares de prateleira seria o valor total da operação, incluindo a parte intangível e as vendas realizadas por meio de download, a LC 157/16⁵⁴ estabeleceu que o disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, são serviços.

Essa divisão turva se manteve até o julgamento das ADIs 1.945/MT⁵⁵ e 5.659/MG⁵⁶ em 2021 que superou a, então estabelecida, dicotomia entre software de prateleira e software sob encomenda e, portanto, todas as outras relacionadas (mercadoria x serviço; ICMS x ISS e etc.). Não havendo mais distinção necessária, todo e qualquer software é passível da incidência do ISS. Vide ementas:

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

⁵²BRASIL. CONVÊNIO ICMS nº 181, de 28 de dezembro de 2015. Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. [S. l.], 28 dez. 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em: 02/11/2023..

⁵³BRASIL. CONVÊNIO ICMS nº 106, de 27 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. [S. l.], 27 set. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 2 nov. 2023.

⁵⁴BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. [S. l.], 29 dez. 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 02/11/2023.

⁵⁵ADI 1945, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021

⁵⁶ADI 5659, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021

computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1. Consoante a jurisprudência da Corte, o ICMS-comunicação “apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98” (RE nº 570.020/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux). 2. Os critérios para a fixação da margem de valor agregado para efeito de cálculo do ICMS em regime de substituição tributária progressiva devem ser disciplinados por lei estadual, em sentido formal e material, não sendo possível a delegação em branco dessa matéria a ato normativo infralegal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária. 3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. 4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador

(obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei. 8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.

ADI 1945, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. 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 ou padronizado. Irrelevância.

Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia). 2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar. 3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 5.

Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. 7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.

ADI 5659, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021

Analisando tanto as ementas, quanto os votos do Ministro, tem-se que o Ministro firmou entendimento de que haverá incidência do ISS por alguns motivos: (I) a atividade está prevista na lista anexa da Lei Complementar 116/03⁵⁷, portanto é sujeita ao ISS. (II) para haver a incidência do ICMS é imprescindível que haja a transferência da propriedade do bem, o que não é o que acontece com os softwares, pois a relação que há é baseada na concessão de licenças ou cessão de direito de uso. (III) no caso dos SaaS, mesmo que a operação envolva software padronizado, ainda haveria a prestação de serviços em favor do usuário, como a própria manutenção da nuvem que armazena o programa que beneficia o usuário.

Dado o exposto, é notório que houve um longo caminho para a pacificação da Suprema Corte acerca da tributação dos softwares. O voto do Ministro não deixa

⁵⁷Subitem 1.05 da lista anexa

nenhuma dúvida sequer acerca de que os softwares, não importando se de prateleira, sob encomenda, ou *as a service*, devem ser tributados no Brasil pelo ISS.

4 EC 132 SUAS *BUZZWORDS*, TÉCNICAS E PROJEÇÕES

Quando se fala na reforma tributária do consumo introduzida pela EC 132 muitos acrônimos, chavões e palavras em inglês são levantados na discussão como: IBS, CBS, *cashback* e “imposto do pecado” são alguns deles, sendo um dos mais mencionados o IVA.

Se mostra, portanto, imperioso definir o que querem dizer essas expressões e acrônimos e categorizar suas particularidades, visto que, como se sabe, vários dos institutos já são utilizados em diversos países do mundo sendo técnicas “importadas”.

A partir do entendimento dos conceitos e das técnicas propostas, cabe analisar as projeções feitas por diversas fontes.

4.1 Conceito e mecanismos do IVA

Começando pelo IVA – Imposto sobre Valor Agregado, tem-se que esse modelo foi instituído na França em 1954, mas foi fruto de décadas de aperfeiçoamento para chegar na "*taxe sur la valeur ajoutée*" (TVA), conforme explica o professor Balthazar:

A doutrina francesa, em geral, quando analisa as origens do IVA, situa o início das imposições sobre o volume dos negócios na França em 1917, com a instituição da “taxa sobre os pagamentos”, imposto geral sobre as despesas e do qual, após certo número de reformas, o resultado foi o IVA, com sua técnica e seus mecanismos. O princípio da dedução aparece então como uma conseqüência natural da evolução do imposto. A contribuição da doutrina tributária estrangeira, assim como as aplicações legislativas do imposto atingindo o valor adicionado das empresas no estrangeiro, conserva na França uma fraca importância em relação à sua verdadeira

influência sobre a formulação, nesse país, de uma teoria de imposição sobre o valor adicionado.⁵⁸

Em 69 anos após a implementação do imposto na França, 175 países, incluindo todos os membros da OCDE (com exceção dos Estado Unidos) têm sob sua legislação tributária algum tipo de IVA⁵⁹. Logo, para entender sua “popularidade” é necessário compreender quais são os mecanismos e técnicas que o distinguem.

4.1.1 Subtração e adição

André Mendes Moreira, em sua tese de doutorado⁶⁰, elencou as técnicas que caracterizam o IVA. Os primeiros são os métodos de adição e subtração, cujo objetivo é concretizar o princípio da não-cumulatividade, qual seja, “impedir” ou pelo menos limitar que o tributo pago em momento anterior, seja pago novamente na(s) etapa(s) posterior(es), não onerando por completo a cadeia produtiva.

Como o método aditivo, segundo o autor, não tem abrangência nacional e é pouquíssimo utilizado no resto do mundo, basta entender o que segue:

A obtenção do *quantum debeatur* se dá com a simples soma (daí o nome adição) dos salários pagos pela empresa e dos lucros obtidos em um mesmo período. A partir desses montantes obtém-se o valor acrescido em determinada etapa do

⁵⁸BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. Revista Seqüência, [s. l.], v. 29, ed. 56, 14 set. 2010. DOI <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2008v29n56p245>. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n56p245>. Acesso em: 04/11/2023.

⁵⁹ASQUITH, A. R. How many countries have VAT or GST? 175. Disponível em: <https://www.vatcalc.com/global/how-many-countries-have-vat-or-gst-174/>. Acesso em: 04/11/2023.

⁶⁰MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade tributária: Técnicas. In: MOREIRA, André Mendes. NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO E NAS LEIS (IPI, ICMS, PIS/COFINS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS). Orientador: Paulo de Barros Carvalho. 2009. Tese de Doutorado (Tese de doutorado) - Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2009. p. 468. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/publico/Andre_Mendes_Moreira_Integral.pdf. Acesso em: 04/11/2023.

processo produtivo, que é submetido à tributação (aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo).⁶¹

A título de exemplo: Empresa XYZ pagou 50 milhões de salário para seus funcionários em 2022 e obteve um lucro de 50 milhões nesse mesmo período, ao utilizar-se do método da adição o montante final será 100 milhões de base de cálculo que será submetida à alíquota do IVA.

Quanto ao método da subtração, sua técnica envolve, primeiramente, a incidência do IVA sobre o valor da venda da mercadoria ou do serviço para, no momento seguinte (se houver), o contribuinte-adquirente deduzir/creditar o tributo suportado em suas compras sobre o tributo cobrado em suas vendas. Essa modalidade de operação é denominada de *invoice credit* (crédito sobre a fatura) ou *tax on tax* (imposto-contra-imposto), a fatura sendo a nota fiscal que apresenta o valor do tributo “embutido” no serviço e/ou mercadoria adquiridos e o crédito se refere a justamente esse valor, sendo a prática onde o imposto “2” se aproveita do imposto “1”, podendo se estender até o consumidor final.

A título de exemplo: a indústria têxtil vende suas calças jeans ao atacado por R\$ 50 a unidade e paga uma alíquota de 30% do IVA “X” recolhendo, portanto, R\$ 15. Logo o atacado compra as calças jeans por R\$ 65 a unidade e a revende para o varejista por R\$ 100, mas com a incidência de 30% do IVA. Acontece que como o atacadista tem a nota fiscal comprovando que já pagou R\$ 15 reais embutidos no preço do fabricante, o imposto devido pelo atacadista será R\$ 30 (IVA de venda ao varejista) – R\$ 15 (IVA pago ao fabricante) = R\$ 15. Por fim o varejista decide vender as calças por R\$ 180 cada, calculando o imposto devido será = R\$ 54 (IVA de venda ao consumidor) – R\$ 30(IVA pago ao atacadista) = R\$ 24. O imposto devido por cada um será R\$ 30 da indústria, 24R\$ do atacado e 15R\$ do varejo. No total o erário arrecada R\$ 54 e o consumidor final paga R\$ 234 pela calça jeans.

Tanto o IPI quanto o ICMS seguem a modalidade imposto-contra-imposto. Por outro lado, os “IVAs” Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e

⁶¹Ibidem.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), segundo André Mendes Moreira, não têm nenhum método definido:

Tanto a contribuição para o PIS como a COFINS possuem hipóteses de incidência absolutamente estranhas para um tributo que pretenda assemelhar-se ao IVA – ao contrário do IPI e do ICMS. Tal diferença ontológica, per se, impede a extensão das regras atinentes à não-cumulatividade do IPI e do ICMS àquela prescrita para o PIS/COFINS. Afinal, dentre os pressupostos para utilização da analogia, como leciona, reside a necessária identidade entre as situações além da inexistência de elemento diferenciador relevante. Ora, a incidência sobre receita bruta, típica do PIS/COFINS, é um severo item de distinção entre essas contribuições e o IPI/ICMS, que gravam operações com mercadorias e serviços (estes, apenas no ICMS). Portanto, estender-se ao PIS e à COFINS as conclusões acerca da não-cumulatividade de tributos com bases de cálculo absolutamente distintas – sendo certo que a base de cálculo é um dos principais elementos caracterizadores da exação, como há muito predicava BECKER – é pretender amalgamar o inconciliável. Por tais razões, pode-se afirmar que a não-cumulatividade do PIS/COFINS é própria dessas contribuições, não havendo necessidade de observância da totalidade dos comandos constitucionais atinentes à não-cumulatividade do IPI e do ICMS. Há, portanto, liberdade para que o legislador ordinário defina a melhor técnica de apuração do quantum debeatur: subtração direta (base-contra-base), subtração indireta (imposto-contra-imposto) ou adição (soma dos custos e cálculo do lucro para obtenção do valor a ser tributado).⁶²

Como será visto mais adiante, o PIS/COFINS serão aglutinados pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Então é de grande valia entender o outro método de apuração do IVA, o base-contra-base (*basis on basis*) que é o modelo que

⁶²Ibidem

mais se encaixa para a contribuição para o PIS/COFINS segundo o parecer da Receita Federal⁶³:

Já para a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins foi adotado o sistema de base contra base. Nesse método, para apurar o valor do crédito da Cofins a ser descontado, o contribuinte aplicará, sobre a base de cálculo dos créditos, a alíquota da não cumulatividade, ou seja 7,6%. Tal alíquota independe de o adquirente ter comprado o produto de uma pessoa jurídica sujeita às contribuições no regime cumulativo, ou seja, que apurou a Cofins a pagar mediante a aplicação da alíquota de 3%, ou comprado de uma pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo, que apura a contribuição mediante a alíquota de 7,6%.

Em função da aplicação do método de base contra base, o valor sobre o qual a pessoa jurídica compradora aplicará a alíquota de 7,6% para apuração do crédito da Cofins, atendendo a regra da não cumulatividade, será o mesmo valor que serviu de base de cálculo para apuração da Cofins pelo vendedor, qual seja, o valor da Nota Fiscal deduzido do valor do ICMS destacado, visto que esse imposto, conforme a decisão colacionada do STF, não integra o preço do produto e, conseqüentemente, não integra o faturamento do vendedor nem o valor de aquisição do comprador

Neste método não há creditamento de operações anteriores como no caso do imposto-contra-imposto, mas sim a dedução da base de cálculo e valores referentes às operações anteriores. Ou seja, é descontado da base de cálculo do IVA o valor de insumos e serviços adquiridos pelo contribuinte.

De praxe, um exemplo ajuda a elucidar: a empresa de eletrônicos e periféricos ABC faturou em 2022 o total de 10 milhões de reais e a base de cálculo do IVA "H" é o faturamento bruto da empresa e a alíquota seja 3%. Acontece que ABC gastou 2 milhões de reais com insumos para conserto de eletrônicos e periféricos, atividade

⁶³Coordenação-Geral de Tributação. [s.l: s.n.]. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/cosit-10-rf.pdf>>. Acesso em: 06/11/2023.

essencial para empresa, bem como gastou mais 1 milhão com serviços adquiridos como frete. Portanto a base de cálculo desse IVA será R\$ 10 milhões (faturamento bruto) – R\$ 3 milhões (gasto com insumos e serviços) = 7 milhões de base de cálculo vezes 3% = R\$ 210.000.

Por fim cabe reiterar que a sistemática do IVA já existe no Brasil, conforme leciona o professor André Mendes Moreira:

No Brasil, como já referido, o sistema imposto-contra-imposto foi utilizado desde os primórdios da implantação da não-cumulatividade, quando ainda vigorava o vetusto imposto sobre consumo, no final da década de 1950. E, tal como prescreve o aludido método, o Supremo Tribunal Federal sempre afastou leis estaduais que exigiam do adquirente a prova do pagamento do imposto pelo vendedor como *conditio sine qua non* para o abatimento do tributo devido. Afinal, como já dito, o método *tax on tax* parte do pressuposto de que, havendo destaque do imposto em nota fiscal, o adquirente faz jus ao crédito. A não ser assim, restaria inviabilizada a prática em tela.

4.1.2 Insumos, amplitude do direito ao crédito e fórmulas de apuração

Fora mencionado no capítulo anterior que o PIS/COFINS mais se encaixa na sistemática base-contra-base e um dos pontos centrais desse modelo é a dedução dos insumos e serviços da base de cálculo do IVA. Ora, mas qual o conceito de insumo?

O STJ editou a seguinte tese no Tema Repetitivo 779:

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. ”⁶⁴

⁶⁴REsp 1221170 PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018

Com essa definição em mente, a conclusão lógica é que insumo está definitivamente ligado à própria razão social da empresa, afinal o que é essencial para uma construtora difere, obviamente, do que é imprescindível para uma clínica de estética. Ora, é difícil conceber procedimentos de *botox* com cimento e da mesma forma como um bisturi irá ajudar levantar um prédio.

Vale a leitura dos apontamentos de André Mendes Moreira sobre o assunto:

Todavia, nem toda aquisição de bens não-duráveis será caracterizada como compra de insumo. Despesas de executivos com restaurantes, em muitos países, são associadas (em presunção *juris et de jure*) ao lazer, impedindo a tomada do crédito. Outro exemplo – bastante pitoresco – vem da Nova Zelândia, onde a atividade de prostituição é legalizada e tributada pelo IVA. As profissionais podem deduzir o imposto incidente na compra de lingerie rendadas e bordadas, pois se presume que estejam ligadas à atividade-fim por elas exercida; contudo, as roupas íntimas cor da pele, sem rendas ou assemelhados, não são consideradas insumos, inexistindo direito ao creditamento pela sua aquisição.⁶⁵

Quanto à amplitude de creditamento dos IVAs, foram convencionadas duas modalidades: o crédito físico e o crédito financeiro. O primeiro é a sistemática voltada a tão somente creditar matérias-primas e bens intermediários, ou seja, insumos que se consomem durante o processo produtivo, ou seja, não há um creditamento de bens de uso e consumo que são utilizados de forma indireta pela empresa. Já o segundo se refere a uma modalidade mais ampla que por sua vez embarca os bens que não serão necessariamente esgotados no processo produtivo final da empresa.

⁶⁵MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade tributária: Técnicas. In: MOREIRA, André Mendes. NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO E NAS LEIS (IPI, ICMS, PIS/COFINS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS). Orientador: Paulo de Barros Carvalho. 2009. Tese de Doutorado (Tese de doutorado) - Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2009. p. 468. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/publico/Andre_Mendes_Moreira_Integral.pdf. Acesso em: 4 nov. 2023.

Cabe aqui mais um exemplo para melhor visualização dos conceitos: a metalúrgica XYZ está sob jurisdição que acolhe a modalidade de crédito financeiro, enquanto a metalúrgica ABC está sob jurisdição norteadada pela sistemática do crédito físico. Ambas obterão creditamento ao comprar ferro para transformá-lo em aço (matéria-prima), mas tão somente a XYZ poderá ter crédito referente aos papéis e cartuchos utilizados pelo seu setor administrativo (bens de uso e consumo).

Em contracorrente aos países europeus que adotam o crédito financeiro, o Brasil se orientou pela adoção do crédito físico no que tange o ICMS. Entretanto, o STF reconheceu que a Lei Complementar n. 87/96 tratou, de forma mitigada, o crédito financeiro. Vide ementa:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. REGIME DE CRÉDITO FINANCEIRO. FUNDAMENTO NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. CLASSIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS. REEXAME DO ACERVO PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 279/STF. 1. A Lei Complementar nº 87/1996 prevê algumas hipóteses de creditamento de ICMS nas operações de aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento. Referidos bens, não obstante sejam relevantes para a atividade econômica da empresa, não se enquadram no conceito de produtos intermediários, matérias-primas ou bens de conveniência. 2. É o denominado regime de crédito financeiro, no qual toda entrada, ainda que destinada ao ativo fixo do estabelecimento, que dá ensejo ao creditamento de ICMS. Esse regime, vale frisar, foi instituído pela legislação infraconstitucional. 3. O Tribunal de origem, com apoio na legislação infraconstitucional aplicável e no acervo probatório dos autos, concluiu que os bens adquiridos pela empresa se enquadram na definição de ativo fixo. 4. Para dissentir das conclusões do acórdão recorrido e fazer prevalecer a classificação defendida pela recorrente, seria imprescindível o reexame da legislação infraconstitucional e do acervo fático-probatório, providência vedada em recurso extraordinário. A hipótese atrai a incidência da Súmula

279/STF. Precedentes. 5. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 6. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015, em caso de unanimidade da decisão.

ARE 1121232 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 05-10-2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-227 DIVULG 24-10-2018 PUBLIC 25-10-2018

Quanto aos métodos de apuração, André Mendes Moreira elenca dois em sua tese: Apuração por produto e apuração por período. Os nomes são bem didáticos, o último se refere à uma sistemática em que é feita uma acareação de todos os créditos “da entrada” em relação aos tributos incidentes nas “saídas” durante um período de tempo. Um exemplo ajuda a entender: Empresa de atacados Roupa Barata™ ao analisar as notas fiscais de suas compras, computou R\$ 5 milhões de crédito durante 2022, por outro lado devido suas vendas nesse mesmo período foi aferido que ela estava em dívida com o Fisco no valor de R\$ 8 milhões. Então o *quantum debeatur* no referido caso seria R\$ 3 milhões.

Por outro lado, o método de apuração por produto se daria pela “entrada” do crédito’ em relação aos tributos incidentes na “saída” de cada produto. Por exemplo, a empresa ABC “recebeu” R\$ 30 de crédito durante uma compra, a empresa por sua vez só saberá qual o *quantum debeatur* no momento que o produto seja tributado na “saída”. Portanto, se o total do débito na saída for R\$ 45, o valor devido por ABC será de R\$ 15 (45 da saída- 30 da entrada). Acontece que se, por advento de uma promoção por exemplo, o valor do crédito seja superior ao débito não haverá com o que compensar a diferença, visto que a apuração é de produto em produto. É a conclusão que Moreira deduz⁶⁶:

Se o débito na saída for inferior ao crédito da entrada, o montante que superar o valor do débito será indedutível

⁶⁶Ibidem

(afinal, não haverá com o que compensar o crédito). São decorrências lógicas do sistema de apuração por produto.

Por essa razão, talvez, que essa modalidade esteja desuso no Brasil, apesar de ser permitido pela legislação tributária⁶⁷, e no mundo.

4.2 IBS

O principal aspecto da EC 132 é a aglutinação do ICMS e do ISS para formar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), superando as dicotomias serviço x mercadoria, Estado x Município, sem mais “zonas cinzentas”. A referida EC incluiu o IBS no Art. 156-A da CF/88⁶⁸ e veio “recheada” com 13 parágrafos e dezenas de incisos e alíneas, sem falar dos outros dispositivos que também regulamentam o tema.

Ainda enquanto PEC 45/2019, alguns escritórios como William Freire Advogados Associados disponibilizaram relatórios para melhor compreensão do que mudaria com a reforma⁶⁹. Grande parte do que foi abordado pelo material se manteve mesmo após a promulgação da EC 132, portanto o referido trabalho servirá como instrumento importante para estruturar e visualizar alterações provocadas pela reforma tanto nesse, quanto nos próximos tópicos.

O relatório ao apresentar o IBS, aponta que esse incidirá em: (I) Operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços⁷⁰; (II) Importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade⁷¹.

⁶⁷Vide art. 4º do Decreto-lei nº 406/68, art. 29 do Convênio ICM nº 66/88 e art. 26 da LC nº 87/96.

⁶⁸ROSSI, Luiz Felipe Baleia Tenuto. Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node018o2ynxwiv1131hifhfgpnjtbvq9053791.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 08/11/2023

⁶⁹FREIRE, W. REFORMA TRIBUTÁRIA PEC 45 aprovada pela Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://williamfreire.com.br/areas-do-direito/direito-tributario/reforma-tributariapec-45-aprovada-pela-camara-dos-deputados/>>. Acesso em: 22/01/2024.

⁷⁰Art. 156-A, §1º, I, EC 132.

⁷¹Art. 156-A, §1º, II, EC 132.

Por outro lado, não incidirá sobre: (I) Exportações, assegurada ao exportador a manutenção dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, ou serviço, com ressarcimento determinado por Lei Complementar⁷²; (II) Si mesmo e demais impostos/contribuições⁷³.

Com exceção das alíquotas que cada ente federativo fixará a sua por lei específica, a legislação será única e uniforme em todo o território nacional⁷⁴ o que é, de fato, um grande avanço para a segurança jurídica, visto que como foi dito anteriormente são mais de 5500 entes federativos no Brasil e cada um dispõe suas normas tributárias de maneira divergente.

Além disso, a alíquota fixada pelo ente será a mesma para todas as operações, ressalvadas as hipóteses previstas na Constituição⁷⁵. A título de exemplo volta-se ao caso do Município de Vitória que estabelece alíquotas de 2% para serviços relacionados com a exploração e a exploração de petróleo e gás natural, enquanto fixa uma alíquota de 5% para atividades de registros públicos. Em tese, ambos os serviços terão que ter a mesma alíquota seja ela de 2% ou 5%, caso nenhum dos dois se encontre em regime diferenciado.

Novamente, cada ente fixará sua própria alíquota por meio de lei, acontece que o IBS terá competência compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios⁷⁶ e, por consequência, será cobrado pelo somatório de cada ente de destino da operação⁷⁷, cujos critérios para sua definição serão instituídos por Lei Complementar. Ainda cabe um exemplo, a Empresa XYZ com sede em Vitória-ES ao prestar um serviço de Consultoria à empresa ABC sediada em Belo Horizonte-MG, o IBS será cobrado a partir da soma da base de cálculo vezes alíquota do Município de Belo Horizonte somado à alíquota do Estado de Minas Gerais⁷⁸, ao tomar como pressuposto que o destino seja definido na Lei Complementar como o local da sede da empresa tomadora.

⁷²Art. 156-A, §1º, III, EC 132.

⁷³Art. 156-A, §1º, IX, EC 132.

⁷⁴Art. 156-A, §1º, IV, EC 132.

⁷⁵Art. 156-A, §1º, VI, EC 132.

⁷⁶Art. 156-A, *caput*.

⁷⁷Art. 156-A, §1º, VII, EC 132.

⁷⁸A expressão aritmética pode ser definida como $BC \times (AM + AE)$. BC= Base de cálculo; AM= Alíquota do Município; AE= Alíquota do Estado.

Um ponto bem destacado no relatório do escritório Williams Freire Advogados Associados foi acerca da não cumulatividade. No material foi realçado esse ponto ao inserir a íntegra do art. 156-A, §1º, VIII e cabe aqui a reprodução:

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 na lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição.

Com a leitura do dispositivo, resta duas conclusões: (I) A escolha pelo modelo tributo-contra-tributo e (II) A guinada do Constituinte Reformador em direção ao crédito financeiro. Alcançando, em tese, a “não cumulatividade plena”, por justamente não limitar o creditamento às matérias-primas e bens intermediários, como já definido anteriormente.

Acontece que, não houve previsão de creditamento do maior insumo da maior parte das empresas prestadoras de serviço, qual seja, a mão de obra. O que será aprofundado mais adiante.

De todo modo, a equipe do William Freire Advogados Associados, inseriu em seu material o parecer do relator do deputado Aguinaldo Ribeiro. Dada sua importância, cabe aqui replicá-lo:

Sua baliza constitucional prevê o creditamento do tributo cobrado sobre todas as operações nas quais o contribuinte seja adquirente de bem, material ou imaterial, excetuadas apenas as operações caracterizadas como de uso ou consumo pessoal por lei complementar. Não utilizamos, pois, a expressão ‘necessárias à atividade econômica’, justamente para que se evitem novas discussões jurídicas acerca do que deve ser considerado necessário ao empreendimento, como se verifica hoje em relação à Contribuição para o PIS e à Cofins. Dessa forma, o legislador infraconstitucional terá liberdade para definir as operações excluídas da sistemática do creditamento, estando, todavia, submetido à delimitação constitucional do enquadrável no campo semântico dos termos ‘uso ou consumo pessoal’, além de, por evidente, às vedações previstas na Constituição. [...] para aqueles que defendem a ‘vontade do legislador’ como vetor hermenêutico, fique claro que a intenção derivada desta Emenda Constitucional é garantir a não cumulatividade plena, isto é,

o direito de o contribuinte compensar do IBS e da CBS devidos o montante desses tributos cobrado em todas as operações que concorram para sua atividade econômica, independentemente se ligadas à função administrativa ou à atividade fim da empresa⁷⁹

Em verdade, essa postura pró contribuinte também está presente no “mecanismo de trava à carga tributária” atrelado a média da receita no período de 2012 a 2021 apurada como proporção do PIB⁸⁰ para manter a mesma arrecadação.

Caso a arrecadação de 2027 e 2028 exceda a média, haverá uma redução das alíquotas de referência, em 2030, de forma a que a Receita-Base seja igual ao Respectivo Teto de Referência⁸¹.

Uma última característica que é importante destacar é que o IBS não admite benefícios fiscais, exceto para os casos ressaltados pela própria Constituição⁸². Esses benefícios foram divididos entre bens e serviços que poderão ter isenção total do IBS/CBS, como medicamentos e serviços de saúde, aqueles que poderão ter redução de 60% na tributação como serviços de transporte coletivo de passageiros e 30% de redução para profissionais liberais, todos os itens definidos por lei complementar⁸³.

Pois bem, esse mecanismo de não admitir benefícios fiscais, mas arrolar dezenas de exceções gera duas consequências: (I) em razão do objetivo de manter a arrecadação no mesmo nível, sem aumentar ou diminuir, a cada isenção e benefício dado para algum serviço ou bem terá que haver, por consequência lógica, um aumento para os demais.

Para exemplificar: se o objetivo é encher uma piscina que fica cheia em “x” horas com 10 mangueiras em potência média, ao fechar 5 as demais terão que ser ligadas na potência máxima para compensar e encher a piscina no mesmo período

⁷⁹Deputado Aguinaldo Ribeiro. Parecer de plenário pela comissão especial destinada a proferir parecer à proposta de emenda à constituição no 45-a, de 2019. Proposta de emenda à constituição no 45-a, de 2019 i -relatório. [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250>. Acesso em: 8/11/2023.

⁸⁰Art. 130, §3º, I e II, EC 132

⁸¹Art. 130, §6º, I EC 132

⁸²Art. 156-A, X, EC 132.

⁸³Art. 9º, V e art. 9º, § 12º, EC 132

de tempo. (II) no fim das contas, está se criando outro imposto (não escrito) por não estar politicamente organizado.

Aprofundando no item II, essa conclusão se dá pelo fato de que os grupos que fazem pressão em representantes, seja lá por quais meios, terão uma tributação mais branda, quer dizer que aqueles que não conseguiram terão o ônus de arcar com a diferença para manter a arrecadação na mesma proporção da pré-reforma.

É o que aconteceu, justamente, com o setor de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), que não foi abarcado no regime diferenciado e agora pode se ver prejudicado⁸⁴ e tenta encontrar maneiras variadas⁸⁵ para ser incluída no regime.

Foram feitos diversos manifestos das principais associações reivindicando a inclusão do setor⁸⁶ no regime de alíquota diferenciada, o que é compreensível já que em pesquisas feitas pelas entidades pode aumentar a tributação sobre *software*, TI e internet, na melhor das hipóteses, em até 189%⁸⁷. Contudo, essas e outras projeções serão melhor aprofundadas mais adiante.

4.3 CBS

O IVA da reforma tributária está sendo chamado de “IVA dual” justamente pela inclusão da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) à EC 132⁸⁸. Acontece que o CBS, irá substituir o PIS, COFINS e IPI até 2027, extinguindo os dois primeiros⁸⁹,

⁸⁴URUPÁ, M. Texto da reforma tributária pode prejudicar TICs, afirma senador. Disponível em: <[⁸⁵ Setor de TIC faz abaixo-assinado por tratamento diferenciado na Reforma Tributária. Disponível em: <](https://teletime.com.br/07/11/2023/texto-da-reforma-tributaria-pode-prejudicar-tics-afirma-senador/#:~:text=O%20senador%20lucalci%20Lucas%20(PSDB)>. Acesso em: 09/11/2023.</p>
</div>
<div data-bbox=)

⁸⁶Manifesto do setor de ti sobre a reforma tributária (PEC 45/2019). [s.l.: s.n.]. Disponível em: <

⁸⁷Manifesto setor de ti reforma tributária. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <

⁸⁸Se diz inclusão, pois essa não era a intenção inicial da PEC 45/2019 - que previa tão somente a criação de um IVA (o IBS de competência federal) -, mas sim da PEC 110/2019. Acontece que a Câmara dos Deputados aprovou a PEC 45 com muitas das características da PEC 110, uma delas a própria CBS. Outra adesão da Câmara às propostas desta última PEC foi a criação do conselho federativo, mas esse projeto foi suprimido pelo Senado.

⁸⁹Art. 126, II, EC 132

enquanto o último terá sua alíquota reduzidas a zero⁹⁰, respeitada a exceção da Zona Franca de Manaus.

Ao explicar como funciona o IBS, indiretamente, se explica o a sistemática do CBS visto que estes possuem identidade quanto aos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades (exceto art. 195, § 7º, relativo a entidades beneficentes de assistência social, que se aplica apenas à CBS), regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e regras de não cumulatividade e de creditamento⁹¹.

4.4 Imposto Seletivo/Imposto do Pecado

O “imposto do pecado”, apelido dado ao imposto seletivo⁹² (IS) de competência federal, é outra “novidade” da reforma. A técnica da seletividade, por sua vez, não é inédito no sistema tributário nacional, em verdade, é uma característica obrigatória para o IPI⁹³ e uma faculdade ao ICMS⁹⁴, que consagra um caráter extrafiscal. A seletividade está diretamente relacionada à essencialidade do produto e, principalmente, na capacidade contributiva do consumidor. Nesse sentido Sacha Calmon ensina:

IPI deve ser obrigatoriamente seletivo em função da essencialidade do produto, porque assim o determina a Constituição em seu art. 153, § 3º, I.2 Isso significa que o ônus econômico a ser suportado pelo consumidor final em razão de sua incidência deve ser nulo ou, quando muito, bastante reduzido no tocante a produtos considerados essenciais em nossa sociedade e, ao revés, deve ser sensivelmente elevado na hipótese de o bem ser classificado dentre os luxuosos ou supérfluos. Um exemplo prático: remédios com pouco IPI e pote de *escargot* com muito IPI. Não é difícil perceber, desse modo, que a seletividade vem do próprio princípio da justiça.

⁹⁰Art. 126, III, a, EC 132

⁹¹Art. 195, V, § 16º, EC 132.

⁹²Art. 153, VIII, EC 132.

⁹³Art. 153, §3º, I, CF/88.

⁹⁴Art. 155, §2º, III, CF/88.

[...]

O princípio da seletividade visa, em princípio, o consumidor final. É para ele a “essencialidade” do produto posto ao consumo. Remédios, por exemplo, devem ter alíquotas menores que bebidas, cigarros e refrigerantes. Daí se conclui que o legislador e o administrador não são livres para dizer que produto é ou não essencial. Devem, com razoabilidade, atentar para a Constituição.⁹⁵

Para definir as alíquotas com base na essencialidade do IPI é periodicamente publicada uma TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (TIPI)⁹⁶. A título de exemplo pode-se notar que itens como carne possuem alíquota 0, consoles de jogos possuem uma alíquota de 20% e o cigarro conta com uma alíquota de 300%.

Pois bem, enquanto a técnica da seletividade não seja inovadora à forma de se tributar com viés extrafiscal, os pressupostos definidos pelo IS são, uma vez que a EC 132 estabelece que o imposto incidirá sobre produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar⁹⁷. Importante reparar que, apenas produtos industrializados estão sujeitos à seletividade do IPI, mas com a reforma os serviços também podem sofrer incidência do IS.

A relação desse imposto com a economia digital, nela inclusa os SaaS, pode parecer à primeira vista inexistente, afinal a EC 132 dispõe que deve incidir sobre atividades prejudiciais ao meio ambiente ou à saúde. Acontece que, há anos vem sendo discutida como a internet está ajudando a poluir o planeta. Existe até mesmo estudos que estimam a pegada de carbono deixadas por usuários de programas de *streaming* (um clássico exemplo de SaaS) como a Netflix seja de 1681.56 g de CO₂ por hora⁹⁸ e há sites que permitem que o próprio usuário possa calcular qual sua emissão de

⁹⁵COÊLHO, Sacha Calmon N. Curso de Direito Tributário Brasileiro. [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 11 nov. 2023.

⁹⁶Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados (TIPI) 2 0 2 2. [s.l: s.n.]. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>>.

⁹⁷Art. 153, VIII, EC 132

⁹⁸Batmunkh A. Carbon Footprint of The Most Popular Social Media Platforms. Sustainability. 2022; 14(4):2195. <https://doi.org/10.3390/su14042195>.

carbono anual por utilizar SaaS como armazenamento em nuvem e *streaming* de músicas⁹⁹.

Por outro lado, por se tratar de Lei complementar que regula o que é prejudicial à saúde, pode-se muito bem incluir os serviços digitais sobre as mais diversas premissas. É possível que se argumente que jogos e redes sociais sejam prejudiciais à saúde¹⁰⁰ do usuário ou, segundo alguns governantes, até mesmo para os outros¹⁰¹.

O ponto fulcral é que virtualmente os serviços digitais, podem ser considerados prejudiciais à saúde ou ao meio-ambiente e, portanto, passíveis de incidência do Imposto Seletivo.

4.5 Cashback

Uma das principais bandeiras levantadas na reforma tributária, felizmente, é o combate à regressividade do sistema tributário. Tanto é verdade, que a EC 132 introduziu o seguinte dispositivo: “As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos¹⁰².”

Nessa toada é necessário, antes, entender o que é progressividade. Este instituto está relacionado com a capacidade contributiva e equidade. A lógica por trás, a grosso modo, é a seguinte: “Quem ganha mais é tributado mais” e “quem ganha menos é tributado menos”. É nesse sentido que a Constituição, ao definir a competência do Imposto de Renda à União, se refere em seu art. 153, § 2º, I, para fazer com que as alíquotas de quem auferir mais renda sejam proporcionalmente maiores do que aqueles que recebem menos.

De certa forma, a progressividade é concretizada no que tange ao Imposto de Renda, afinal é estabelecido um espectro, ainda que estreito, acerca de valores que estão isentos a todos (concretizando o princípio da equidade), e aqueles superiores

⁹⁹GRÖGER, J. Digital Carbon Footprint. Disponível em: <<https://www.digitalcarbonfootprint.eu/>>. Acesso em 10/11/2023.

¹⁰⁰GURGEL, Y. Saúde mental: quando o excesso de jogos eletrônicos vira um problema | Metrôpoles. Disponível em: <<https://www.metropoles.com/saude/saude-mental-quando-o-excesso-de-jogos-eletronicos-vira-um-problema>>.

¹⁰¹CAPOZZI, B. Lula: “Não tem game falando de amor. Tem game ensinando a matar”. Disponível em: <<https://olhardigital.com.br/2023/04/18/games-e-consoles/lula-nao-tem-game-falando-de-amor-tem-game-ensinando-a-matar/>>. Acesso em: 10/11/2023.

¹⁰²Art. 145, §4º, EC 132.

que vão se diferenciando conforme aumenta a renda da pessoa, logo todo rendimento de até R\$ 2.112 é isento¹⁰³, tanto para quem auferir renda de R\$ 1800, quanto para quem recebe R\$ 18.000. Acontece que este último está sujeito, progressivamente, às próximas alíquotas da tabela, enquanto o primeiro não consolidando, de certo modo, a capacidade contributiva.

Vale a leitura de Schoueri¹⁰⁴ comentando exatamente essa sistemática:

Examinando-se a figura, fica claro que qualquer contribuinte terá uma parte de seu rendimento (no caso, a parte que não ultrapasse os R\$ 1.903,98) isenta. Os contribuintes que tiverem rendimento superior àquele montante submeterão a segunda parcela (aquela superior a R\$ 1.903,98, mas inferior a R\$ 2.826,65) à alíquota de 7,5%. A mesma metodologia de cálculo ocorre para as demais parcelas, sucessivamente; finalmente, aqueles contribuintes que tiverem um rendimento superior a R\$ 4.664,68 terão uma quarta parcela de sua renda sujeita à alíquota de 27,5%.

Observa-se, pelo exemplo anterior, que a ideia de progressividade não contraria o princípio da igualdade. Afinal, naquilo em que são iguais (i.e.: na parcela da renda até R\$ 1.903,98), todos os contribuintes estão isentos. Naquilo em que se diferenciam, dá-se, também, um tratamento diferenciado, mas exclusivamente sobre a parcela da renda que uns têm e outros não.¹⁰⁵

Ao entender a progressividade, basta utilizar a lógica inversa para chegar na definição da regressividade, qual seja, a deturpação da capacidade contributiva e da equidade. O resultado é se dá em um cenário em que quem recebe menos é tributado mais e quem recebe mais é tributado menos, efetivamente. Mas afinal, como que não é contraditório o fato do Imposto de Renda ser dotado de progressividade, mas o sistema tributário apresentar características regressivas?

Para entender isso cabe analisar a tributação sobre o consumo, tomando como parâmetro a renda do consumidor. Ora, uma pessoa com poucos recursos destinará, virtualmente, toda sua renda ao consumo e à própria subsistência, logo toda sua renda

¹⁰³Tributação de 2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2023#wrapper>>. Acesso em: 11/11/2023.

¹⁰⁴SCHOUERI, Luís E. Direito tributário: Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786553626041/>. Acesso em: 11 nov. 2023.

¹⁰⁵Valores referentes à Tabela da lei Lei n. 13.149, de 21 de julho de 2015.

será afetada pela tributação do consumo, que a partir da reforma será o IBS, CBS e IS, enquanto quem é dotado de muitos recursos pode alocar parte de sua renda a investimentos e essa parcela, por sua vez, não será atingida pela tributação sobre o consumo (pelo menos não imediatamente). Schoueri exemplifica de maneira clara¹⁰⁶:

Pois bem: considerem-se, agora, consumidores com faixa de renda diversa. É intuitivo que pessoas de baixa renda consomem, no próprio mês, tudo o que recebem; quanto maior a renda, maior o percentual desta que poderá ser destinado à poupança. Uma pessoa de altíssima renda, mesmo que consuma muito mais que aqueles de renda mais baixa, ainda assim terá baixo percentual de sua renda destinado ao consumo. Ou seja: para uma pessoa que receba um salário mínimo, por exemplo, possivelmente terá a totalidade de sua renda empregada no consumo. Se admitirmos que a tributação do consumo seja de 20%, então se dirá que 20% da renda dessa pessoa foi destinada ao pagamento de tributos. Considere-se, agora, uma pessoa com renda de 100 salários mínimos. É razoável admitir que seu padrão de gastos seja muito mais elevado. Digamos que 50 salários mínimos sejam seu gasto mensal. Se a alíquota do imposto permanece em 20%, então se dirá que o imposto será de 20% sobre 50 salários mínimos (consumidos), o que equivale a 10% de sua renda total de 100 salários mínimos. Ou seja: no exemplo, o contribuinte com 1 salário mínimo destinou 20% de sua renda ao pagamento de impostos, enquanto o outro, que ganha 100 salários mínimos, destinou 10% de sua renda ao mesmo fim. Aí se evidencia o caráter regressivo da tributação do consumo.

A partir dessa lógica que pune os menos favorecidos, foi sustentado na discussão e votação da EC 132 a implementação do *cashback* tributário¹⁰⁷, ou seja, um mecanismo de devolução para os beneficiários que serão definidos por lei complementar, assim como os limites e hipóteses. Quanto essa última, cabe notar que a EC 132 estabelece que essa restituição será obrigatória nas operações com fornecimento de energia elétrica e com gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda.

No que tange aos SaaS, convém ponderar acerca do paralelo que pode ser estabelecido entre *cashback* e o “imposto do pecado”. Afinal, se ambos institutos

¹⁰⁶Ibidem

¹⁰⁷Art. 156-A, § 5º, VIII, EC 132.

serão regulados por leis complementares alguns SaaS podem ser incluídos em uma delas, em nenhuma e até nas duas ao mesmo tempo.

Ora, já foi explicado no capítulo anterior que a economia digital, em que se encontra os SaaS, pode ser entendida como lesiva ao meio ambiente e à saúde e, portanto, pode ser passível da incidência do IS. Por outro lado, ela pode ser entendida como essencial, uma vez é direito do consumidor de baixa renda, assim como energia elétrica e gás, ao lazer proporcionado pelo *streaming*, e/ou pelas soluções de saúde disponibilizadas por SaaS de telemedicina (*Healthcare as a Service*), por exemplo.

Portanto, muitos aspectos acerca da manutenção da regressividade ou seu combate serão definidos apenas quando as leis complementares forem promulgadas e regulem o enquadramento de diversos bens e serviços como passíveis de *cashback*, ou da incidência do IS.

4.6 Projeções da reforma tributária: uma queda de braço entre os setores em torno da narrativa

A EC 132 por se propor a redistribuir a carga tributária, acaba gerando atrito entre os setores, principalmente entre o setor de comércio e serviços e o setor industrial. Afinal, segundo projeções o IVA da reforma tributária pode chegar até a 27,5%¹⁰⁸ (ultrapassando a Hungria e se tornando o maior do mundo pelos *rankings* da OCDE¹⁰⁹). Parte disso sendo consequência das concessões de benefícios fiscais e tratamentos favorecidos somados ao compromisso da reforma de manter a arrecadação em níveis “pré-reforma”. Por óbvio, nenhum setor produtivo deseja ser prejudicado, ou deixar de ser beneficiado pela EC 132. Por isso, há agentes que estão tratando-a como uma *panacea* econômica e outros que apresentam uma visão catastrófica da mesma.

¹⁰⁸Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária terça-feira, 8 de agosto de 2023. [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-liquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf>.

¹⁰⁹Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/4/1/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&_csp_=9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemIGO=oecd&itemContentType=book>. Acesso em: 12/11/2023

Logo, surgem diversos estudos e notas técnicas de diferentes entidades projetando os impactos da reforma. Acontece que em meio de uma disputa pela retórica dos vários atores envolvidos e sujeitos à EC 132, é necessário analisar as projeções feitas de forma desapaixonada para não sucumbir a narrativas precipuamente políticas¹¹⁰.

4.6.1 A percepção e as projeções do setor industrial

Em verdade, há décadas a indústria encara o sistema tributário do Brasil como um dos seus maiores obstáculos. Além de custos financeiros, as empresas gastam muito tempo tratando de questões tributárias¹¹¹, despendendo recursos que poderiam ser revertidos em investimentos para melhorias técnicas e inovações ao setor.

A realidade é que o “custo Brasil”, de fato, prejudicou e prejudica a indústria nacional fazendo com que os bens industriais do Brasil sejam até 25,4%¹¹² mais caro que no exterior. A complexidade e o custo que o sistema tributário entrega ao setor é consenso entre o empresariado de diversas regiões do país.

Uma sondagem realizada pela Federação das Indústrias do Estado do Ceará (FIEC)¹¹³ apurou que a maioria dos entrevistados (88%) tem a percepção de que os impostos são excessivos, assim como o processo de pagamento dos impostos também é considerado um problema por 53% das empresas. Para os industriais cearenses, a tributação sobre a folha de pagamento (45%) e a taxa de impostos em

¹¹⁰Narrativa política aqui está no sentido de direcionamento da percepção, seja da população ou dos representantes eleitos, em torno de um assunto que beneficia ou prejudica uma entidade (ou setor em específico), mas faz parecer que na verdade os efeitos experimentados por ela serão reverberados da mesma forma e intensidade para a coletividade, sejam eles benéficos ou não.

¹¹¹Segundo a PWC, as empresas do país gastam cerca de 1500 horas anuais para calcular e pagar impostos, sendo mais que a metade desse tempo apenas com tributos sobre o consumo. O mais interessante é notar que houve uma redução de 900 horas anuais entre 2014 e 2018, o que evidencia que nos anos anteriores a indústria brasileira era ainda mais prejudicada pelas complexidades do sistema tributário. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>. Acesso em: 12/11/2023.

¹¹²CORONA FERNANDES, R. Custo Brasil na Indústria de Transformação. Disponível em: <https://sitefilesstorage.blob.core.windows.net/uploads/2022/09/file-20220908123252-custo-brasil-na-industria-de-transformacao-aprese.pdf>. Acesso em: 12/11/2023.

¹¹³Para indústria, tributos são o principal obstáculo para atividade no País - Negócios. Disponível em: <https://diariodonordeste.verdesmares.com.br/negocios/para-industria-tributos-sao-o-principal-obstaculo-para-atividade-no-pais-1.2086284>. Acesso em: 25/02/2024.

cascata (40%) são destacadas como alguns dos principais desafios do sistema tributário nacional.

Além disso, a pesquisa analisou seis aspectos considerados importantes pelos industriais: impostos, simplicidade, direitos e garantias, transparência, estabilidade das regras e segurança jurídica. Dentre os impostos específicos, o INSS foi eleito como o mais prejudicial para 31% dos empresários, seguido de perto pelo ICMS, com 30%. Adicionalmente, 16% dos participantes consideram que o PIS/Cofins é o imposto que causa o maior impacto negativo.

Já a sondagem feita pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG) identificou que a quantidade de impostos encabeça a lista de desaprovação, sendo considerada como ruim ou muito ruim por 96% dos entrevistados. Entre os empresários tributados pelo lucro real, 92% afirmaram que a quantidade de impostos era muito ruim.

Segundo a pesquisa, as principais características negativas do sistema tributário no Brasil incluem a excessiva tributação e a incidência cascata de impostos, apontadas por 90% e 57% dos entrevistados, respectivamente. A tributação sobre a folha de pagamento (34%) e o alto custo para recolhimento dos impostos (32%) foram listados em terceiro e quarto lugar, respectivamente. Empresas enquadradas no Simples Nacional (32%) e no lucro real (33%) destacaram a desigualdade tributária entre os setores industriais.

De acordo com os empresários de Minas Gerais, o imposto que mais prejudica a competitividade da indústria é o ICMS, sendo mencionado em 57% dos casos. Em segundo e terceiro lugar estão o Cofins e as contribuições previdenciárias, sendo citados em 53% e 45% das vezes, respectivamente.

A Federação das Indústrias do Espírito Santo (FINDES) por sua vez, em pesquisa em colaboração com a Confederação Nacional da Indústria (CNI), apontou que a elevada carga tributária foi o segundo maior problema na indústria capixaba. Por fim a CNI realizou uma sondagem por todo território brasileiro e chegou a conclusões parecidas com as regionais. De acordo com o levantamento, mais de 70% das empresas reprovam a estrutura tributária brasileira nos sete requisitos essenciais para um sistema eficiente. Segundo a entidade, esses requisitos incluem o número de tributos, a simplicidade, a estabilidade das regras, os direitos e garantias do

contribuinte, a transparência, a segurança jurídica e os prazos de recolhimento dos impostos.

O número de tributos recebeu a pior avaliação, com 90% dos entrevistados considerando-o ruim ou muito ruim. A simplicidade também recebeu uma avaliação negativa, com 85% das respostas sendo "muito ruim" ou "ruim". A estabilidade das regras foi considerada "muito ruim" ou "ruim" por 82% dos empresários. A tributação excessiva lidera a lista de características negativas dos impostos brasileiros, com 85% das indicações. Em segundo lugar, com 52% das respostas, está a tributação em cascata (imposto sobre imposto). Em terceiro lugar, com 41%, aparece a tributação sobre a folha de pagamento.

De acordo com o estudo, constata-se que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), assinalado por 51% dos entrevistados, é o principal obstáculo para a competitividade das empresas. Logo em seguida, com 50% das indicações, menciona-se a COFINS, e, em terceiro lugar, com 48%, destaca-se o impacto das contribuições previdenciárias.

Bom, por todo o exposto fica evidente que a reforma tributária foi e é amplamente apoiada pelo setor industrial do país, afinal ele fica menos competitivo pelo “custo Brasil”. Tanto é que, justamente os tributos mais criticados pelo setor, foram aglutinados no IVA dual. Além disso, o setor tenta emplacar a narrativa de que a reforma tributária é boa para todos assim como vai ser bom para ele. Isso fica demonstrado ao analisar o lema da EC 132 no site da CNI é “ Reforma tributária: é bom para você. É bom para o Brasil. ”¹¹⁴

O que acontece é que o setor industrial é um dos, se não o maior interessado na reforma tributária no Brasil e busca difundir a ideia de que a EC 132 será a catalisadora de um progresso econômico e promoverá mais empregos no país. Contudo, o ex-secretário da Receita Federal, Marcos Cintra alertou que vai haver um deslocamento brutal de carga tributária, e isso trará efeitos adversos. Nesse sentido, vale a pena analisar o que foi dito na entrevista¹¹⁵:

¹¹⁴Reforma Tributária. Portal Da Indústria, www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/reforma-tributaria/. Acesso em: 24/01/2024.

¹¹⁵INTERATIVIDADE, M.-M. &. “Vai haver brutal deslocamento de carga tributária”, diz ex-secretário da Receita Federal. Disponível em: <<https://sinfrerj.com.br/conteudo/3785/vai-haver-brutal-deslocamento-de-carga-tributaria-diz-ex-secretario-da-receita-federal>>. Acesso em: 12/11/2023

Uma das justificativas para a reforma é o brutal deslocamento de carga tributária em desfavor da agricultura, serviços e, de certa forma, da construção civil, é que são setores subtributados no Brasil. É um mito que tem sido difundido e propalado, mas não me parece adequado à realidade. Pegando somente a tributação do consumo, a indústria paga muito mais, é verdade. Mas quando se olha a carga global, esses setores pagam muito mais do que aparentam pagar.

Vai haver uma transferência de carga que vai desestruturar a economia e desestimular os setores mais intensivos em mão de obra. Isso é uma das razões para a reforma não andar há 20 anos, nessa insistência da indústria e do mercado financeiro em onerar agricultura e serviços.

Sobre folha de pagamento, esses setores pagam muito mais que a indústria. A equidade tributária tem que respeitar o conjunto dos impostos pagos. Do ponto de vista global, não é verdade que os serviços pagam menos. Pagam até ligeiramente mais.

Se por um lado, a CNI reverbera em seus meios de comunicação que a reforma tributária não será um avanço só para o setor, mas na verdade haverá um crescimento econômico de 12% do produto interno bruto (PIB) nos próximos 15 anos¹¹⁶ e que se traduzirá em emprego e em renda para população, por outro lado, essa previsão não é garantida. Já que, como foi apontado por Cintra, o deslocamento da carga tributária poderá desestimular o setor de serviços e causar justamente o efeito contrário do que a entidade está divulgando.

4.6.2 Projeções sob a ótica do setor de serviços

¹¹⁶Brasil terá salto de competitividade com aprovação da reforma tributária, diz presidente da CNI. Disponível em: <<https://noticias.portaldaindustria.com.br/posicionamentos/brasil-tera-salto-de-competitividade-com-aprovacao-da-reforma-tributaria-diz-presidente-da-cni/>>. Acesso em: 14/11/2023

Como já fora explicado anteriormente, a reforma tributária almeja redistribuir encargos tributários, mas manter a arrecadação. Logo, se a indústria terá certo alívio fiscal, quer dizer que outros setores, como o de serviços, serão responsáveis por manter o equilíbrio e terão que arcar com o deslocamento da carga tributária.

A possível majoração tributária para o setor de serviços acendeu um sinal de alerta para a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) e seus efeitos podem ter de grande impacto para todo o Brasil. Isso se dá, pois o setor é responsável por 60% do PIB¹¹⁷ e 70% dos serviços do país¹¹⁸.

Em seu posicionamento oficial¹¹⁹, A CNC apontou que os efeitos práticos para empresa são uma majoração da tributação na ordem de 64,60% para empresas no regime do lucro real, 93,19% para as que adotam o regime de lucro presumido, e as que estão sob o simples nacional anexo III em 145,74% e as do anexo I em 36,14%. Tudo isso tão somente pela implementação do IBS.

O posicionamento ainda descreve os principais obstáculos que o IBS impõe às empresas do Simples Nacional, quais sejam, (I) como o IBS não fornecerá crédito às empresas, essas terão que reduzir seus preços no valor correspondente, inviabilizando sua operação; (II) O aumento da tributação na ordem de 145%; (III) Perca de competitividade com a manutenção ou não do regime do Simples Nacional.

Em exemplo prático, o documento sugere o seguinte exercício: Imaginar uma escola particular que faz parte do regime do Lucro Presumido com um faturamento anual de R\$ 6.048.000,00 e tem uma carga total de 8,03 % (0,655 PIS+ 3% CONFINS+ 4,38% ISS), correspondendo a cerca R\$ 485.600,00. Porém, com a implementação do IBS com uma alíquota fixa de 25% correspondendo a R\$ 1.512,000, ou seja, haverá um aumento na carga tributária na ordem de 311%.

¹¹⁷OLIVEIRA JR, C. E. Nota Econômica Semanal. [s.l: s.n.]. Disponível em: <<https://www.cofecon.org.br/wp-content/uploads/2023/09/Nota-Economica-PIB-2-Trim-2023-V1.pdf>>. Acesso em: 13/11/ 2023.

¹¹⁸OLIVEIRA JR, C. E. . Nota Econômica Semanal Serviços é responsável por 70% dos empregos gerados. [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://www.cofecon.org.br/wp-content/uploads/2022/06/Nota-Economica-Emprego-trim-_22-V.pdf>. Acesso em: 13/11/ 2023.

¹¹⁹Confederação nacional do comércio de bens, serviços e turismo sobre a posicionamento da reforma tributária PEC 45/2019 Sindicatos. [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://reformatributaria.cnc.org.br/wp-content/uploads/sites/23/2023/03/PEC-45_2019-Posicionamento-da-Confederacao-Nacional-de-Comercio-de-bens-Servicos-e-Turismo-sobre-a-Reforma-Tributaria_.pdf>. Acesso em: 13/11/2023.

Acontece que, ainda não foi definida a alíquota-padrão da tributação do consumo, além de não ser possível prever exatamente quais serão os impactos precisos da reforma para cada segmento do setor de serviços. Afinal, são muitas variáveis a serem avaliadas como o regime adotado pela empresa, se ela está abarcada em alguma hipótese de alíquota reduzida, além de fatores que serão definidos pelas leis complementares.

Pois bem, cabe analisar um dos possíveis efeitos da reforma tributária ao não permitir o creditamento da folha de salários, qual seja, a proliferação em massa da “pejotização”¹²⁰. Isso se dá, pois, esse é o “insumo” de maior custo para muitas empresas e isso pode gerar um conflito entre gerar créditos tributários e cumprir com as normas trabalhistas¹²¹. Situação que será ponderada pelo empresariado do setor ao decidir se vai priorizar o *compliance* trabalhista ou um planejamento tributário mais defensivo.

Por todo o exposto se conclui alguns pontos da EC 132: (I) há fortes indícios de uma transferência de carga tributária para o setor de serviços. (II) Haverá uma relação inversamente proporcional entre a relação de consumo de intermediário e a majoração de tributos, ou seja uma empresa de Recursos Humanos, por não ter tantos gastos em seu processo produtivo, sofrerá uma incidência mais pesada que uma empresa de transporte aéreo, pois não terá tantos créditos a serem aproveitados quanto essa última¹²². (III) Não havendo o creditamento da folha de salários, a pejotização pode aumentar vertiginosamente em função dos créditos proveniente de serviços contratados.

4.7 Como fica o segmento de SaaS com a reforma

¹²⁰Fenômeno em que mesmo presentes todos os elementos que caracterizam uma relação de emprego, os empregados são contratados como pessoa jurídica por imposição da empregadora.

¹²¹Renan Ramalho. “Reforma Tributária Pode Incentivar “Pejotização” Nos Serviços E Reduzir Empregos Formais.” *Gazeta Do Povo*, 20/07/2023, www.gazetadopovo.com.br/economia/reforma-tributaria-pode-incentivar-pejotizacao-nos-servicos-e-reduzir-empregos-formais/. Acesso em: 25/01/2024.

¹²²Isso deixa uma impressão forte de que a EC 132 foi aprovada visando apoiar o setor industrial, visto que este é caracterizado por ter um processo produtivo repleto de consumos intermediários, enquanto o setor de serviços tem, via de regra, uma relação imediata entre o prestador e o consumidor final.

Anteriormente, foi apresentado um manifesto assinado pelas entidades que representam o segmento de internet, software, informática e tecnologia, indicando o possível aumento de 189% da carga tributária do setor, no melhor cenário, caso este não seja incluso no regime diferenciado de alíquotas reduzidas.

Com todo o exposto anteriormente fica evidente que, apesar de ser muito provável um aumento da carga tributária para o segmento, essas cifras podem estar exageradas, já que não foi levado em consideração a possibilidade de creditamento que é uma das características fundamentais dos IVAs, ou seja, esse aumento nominal considera puramente o aumento da alíquota, mas não a possível compensação de créditos.

Em verdade, não são poucos os gastos intermediários passíveis de creditamento das empresas de SaaS, alguns deles são com a infraestrutura para sustentar servidores, medidas para promover a segurança da informação e licenças de outros programas que servirão para desenvolver e atualizar o SaaS¹²³.

Outro ponto já abordado foi acerca da possibilidade do SaaS ser enquadrado no “imposto do pecado” dado seu potencial prejuízo ao meio ambiente ou à saúde. Por outro lado, alguns SaaS podem ser definidos como importantes ferramentas para o lazer e cultura, por exemplo, e passíveis de *cashback* a depender do que for definido nas leis complementares.

Enfim, essas são algumas das diversas variáveis que dificultam uma projeção exata para o futuro da tributação no segmento, se é que isso seja possível. Por outro lado, o que se pode fazer é analisar como foi a experiência internacional em relação à tributação da economia digital e quais semelhanças podem ser traçadas com os mecanismos introduzidos pela EC 132.

5 As soluções multilaterais e unilaterais à erosão da base e transferência de lucros.

¹²³Sheikin, Henry. “Custos de Inicialização SaaS: O Melhor Guia de Investimento.” Finmodelslab.com, 23/03/2023, finmodelslab.com/pt/blogs/startup-costs/saas-startup-costs#:~:text=Quando%20se%20trata%20de%20iniciar. Acesso em: 26/01/2024.

Em 2013 o primeiro-ministro do Reino Unido, David Cameron, acusou empresas multinacionais como Starbucks, Amazon e Google de faltarem com escrúpulos morais por podarem suas dívidas tributárias por meio de um “planejamento tributário agressivo”¹²⁴. Não foi só o Reino Unido que teve problemas envolvendo multinacionais nessa época, a Austrália apontou que o Starbucks não recolheu tributos durante 12 anos consecutivos¹²⁵. Em 2009 o Japão já havia exigido pagamento de quase 120 milhões de dólares em tributos não pagos pela Amazon¹²⁶.

Nesse contexto de contenda entre os governos que alegavam prejuízos por não conseguirem arrecadar os tributos que entendiam como devidos e, do outro lado, as multinacionais que afirmavam agir dentro da legalidade, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) junto com os líderes do G-20 aprovaram¹²⁷ o plano de ação “*base erosion and profit shifting*”¹²⁸ (BEPS).

O Brasil, por ser membro do G-20, participou das discussões envolvendo o plano de ação, mas por não fazer parte da OCDE, as orientações firmadas nos planos de ação do BEPS não são normas obrigatórias para o Brasil. Elas podem servir de inspiração para a legislação brasileira, mas não são vinculantes.

A ausência do Brasil na cerimônia de abertura foi justificada pela complexidade¹²⁹ da Convenção Multilateral, que pretende alterar, em um único documento, diversos tratados internacionais bilaterais celebrados entre os países.

Enfim, é importante notar que o plano de ação está diretamente ligado à digitalização da economia e o Brasil diante da recém promulgada reforma tributária deve se atentar às experiências internacionais e entender quais são as propostas do

¹²⁴NEATE, R. David Cameron: We'll ensure foreign firms pay their fair share of tax. The Guardian, 4 jan. 2013. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2013/jan/04/cameron-ensures-multinationals-pay-full-taxes>. Acesso em: 19/11/2023.

¹²⁵WALSH, K. Starbucks avoids paying tax in Australia for 12 years. Disponível em: <https://www.afr.com/policy/tax-and-super/starbucks-avoids-paying-tax-in-australia-for-12-years-20130107-j19wc>. Acesso em: 19/11/2023.

¹²⁶MARKETWATCH, L. T. Japan orders Amazon.com arm to pay back taxes. Disponível em: <https://www.marketwatch.com/story/japan-orders-amazoncom-arm-to-pay-back-taxes>. Acesso em: 19/11/2023.

¹²⁷BACKGROUND BRIEF Inclusive Framework on BEPS. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>. Acesso em: 19/11/2023

¹²⁸Tradução livre do inglês: Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros.

¹²⁹TOMAZELA, R. Brazil's absence from the Multilateral BEPS Convention and the new amending protocol signed between Brazil and Argentina. Disponível em: <https://kluwertaxblog.com/2017/09/05/brazils-absence-multilateral-beps-convention-new-amending-protocol-signed-brazil-argentina/>. Acesso em: 19/11/2023

plano de ação BEPS. Ora se um dos objetivos do governo é cumprir a meta fiscal de déficit zero¹³⁰, é de seu interesse entender, dada a gradual e veloz digitalização da economia, como que um mercado recolhe, em média, quase um terço de tributos a menos que modelo de negócio tradicional e de qual maneira outros países estão lidando com isso.

5.1 Ação 1 do BEPS

A OCDE, em outubro de 2015, lançou o relatório final da Ação 1 do plano de ação BEPS¹³¹, abordando os desafios tributário numa economia globalizada e digitalizada. Nessa publicação foi pontuada os elementos compartilhados entre os IVAs. Segundo a própria OCDE “O objetivo primordial do IVA é aplicar um imposto amplo sobre o consumo, entendido como consumo final pelas famílias”¹³².

Dada sua relevância, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) realizou um relatório analisando as propostas do plano BEPS que servirá de apoio para melhor entendimento do tema¹³³.

Pois bem, o que mais convém não é o relatório final de 2015 em si, mas a sua “expansão” introduzida em 2020, a publicação dos “*Blueprints*” para seus Pilares 1¹³⁴ e 2¹³⁵ cujo objetivo é “[...] restabelecer a estabilidade da estrutura tributária

¹³⁰CHRISTIAN, H. Líder do governo diz que meta fiscal de déficit zero em 2024 será cumprida. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2023/10/31/lider-do-governo-diz-que-meta-fiscal-de-deficit-zero-em-2024-sera-cumprida>>. Acesso em: 19/11/2023

¹³¹Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report | READ online. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page177>. Acesso em: 21/11/2023

¹³²Ibidem.

¹³³HUMBERTO, P.; DE CARVALHO JUNIOR, B. ANÁLISE DAS PROPOSTAS DO PLANO BEPS DA OCDE/G20 SOBRE TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS E A ATUAL SITUAÇÃO INTERNACIONAL. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10887/2/NT_PropostasPlanoBEPS_OCDE_G20_Publicacao_Preliminar.pdf>. Acesso em: 26/01/2024.

¹³⁴OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1700786927&id=id&accname=guest&checksum=65CC0703A47605ADB323D5F79DB46BBE>>. Acesso em: 24/11/2023.

¹³⁵OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1700786931&id=id&accname=guest&checksum=66BEF14E8216E606F04A2151757736DB>>. Acesso em: 24/11/2023.

internacional e prevenir a adoção de novas medidas tributárias unilaterais não-coordenadas”¹³⁶.

O Pilar 1 aborda os conflitos de competência tributária¹³⁷ e suas problemáticas no contexto da digitalização da economia. As multinacionais ao manterem operações em diversos países, deixam turva a identificação de qual jurisdição detém o direito de tributar e, por sua vez, qual a base de cálculo aplicável.

Esse fenômeno pode gerar dois problemas que o Pilar 1 busca evitar, a bitributação¹³⁸ e a ausência de tributação. De forma muito simplificada, os elementos para lidar com isso foram: (I) Criação de um novo direito de tributação dos países “destino”¹³⁹, sobre uma parcela do lucro “residual”¹⁴⁰, entendido como Valor A; (II) Retorno fixo em despesas de marketing e distribuição que ocorram fisicamente um país, denominado de Valor B; (III) Melhorar processos de segurança tributária¹⁴¹.

Já o segundo Pilar busca complementar o primeiro ao instituir uma tributação mínima global do lucro corporativo cuja alíquota não seja inferior a 15%. Sem entrar em pormenores, as multinacionais que organizarem seus negócios de forma que seus lucros num determinado país estejam sujeitos à tributação cuja alíquota efetiva seja menor que a alíquota mínima de 15%, estas serão tributadas de maneira complementar em outros países¹⁴².

Pois bem, por não estarem diretamente relacionados com o IVA e, portanto, com a EC 132, não cabe analisar de forma mais aprofundada os mecanismos dos Pilares 1 e 2 da Ação 1 do Plano BEPS. Em contrapartida, entender os efeitos

¹³⁶ Essas medidas unilaterais são os Impostos sobre Serviços Digitais - *Digital Service Taxes (DST)*, objeto do capítulo seguinte.

¹³⁷ Sacha Calmon define: “Por competência tributária plena se deve entender o poder de instituir e exonerar tributos”. COELHO, Sacha Calmon N. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 26/01/2024.

¹³⁸ Situação em que uma mesma operação é tributada por mais de uma jurisdição.

¹³⁹ Os países em que estão os consumidores, a grosso modo.

¹⁴⁰ Seria estabelecido uma fórmula para chegar em um percentual onde, a partir dele, todo lucro restante seria tributável pelo país “destino”.

¹⁴¹ HUMBERTO, P.; DE CARVALHO JUNIOR, B. ANÁLISE DAS PROPOSTAS DO PLANO BEPS DA OCDE/G20 SOBRE TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS E A ATUAL SITUAÇÃO INTERNACIONAL. [s.l.: s.n.]. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10887/2/NT_PropostasPlanoBEPS_OCDE_G20_Publicacao_Preliminar.pdf. Acesso em: 26/01/2024.

¹⁴² LIMA E SILVA, C. Pilar 2: Como a reforma tributária promovida pela OCDE afeta o Brasil? Disponível em: <https://br.lexlatin.com/reportagens/pilar-2-como-reforma-tributaria-promovida-pela-ocde-afeta-o-brasil>. Acesso em: 26/01/2024

estimados destas propostas é de suma importância para comparar com outras diretrizes e alternativas discutidas em âmbito internacional.

Segundo análise feita pela OCDE¹⁴³ em janeiro de 2023, espera-se que o Pilar 1 leve a ganhos anuais de receita tributária global entre 13 e 36 bilhões de dólares, enquanto o imposto mínimo global proposto pelo Pilar Dois conta com projeção arrecadatória mundial de 220 bilhões de dólares.

De acordo com o relatório feito pela *Tax Justice Network*¹⁴⁴, os governos mundiais perdem, a cada, ano, cerca de 480 bilhões de dólares devido ao “abuso fiscal internacional”, sendo estas receitas divididas em 311 bilhões de dólares devido à transferência dos lucros para paraísos fiscais e 169 bilhões de dólares de pessoas físicas transferindo seu patrimônio para *offshores*¹⁴⁵.

Com a acareação desses dados é possível vislumbrar uma redução de até 82% da perda de receita tributária de natureza corporativa ao redor do mundo. Acontece que a maior parte dessa arrecadação seria graças ao Pilar 2, nisso surge algumas questões: (I) O Pilar 2 se sustenta sem a implementação efetiva do primeiro Pilar? (II) Como está a implementação do Pilar 1?

Segundo o membro associado de Oxford e ex-consultor da OCDE, Richard Collier, a resposta para a primeira pergunta é não¹⁴⁶, sua explicação se dá da seguinte forma:

Uma pergunta óbvia é, portanto, quais seriam as implicações de uma implementação bem-sucedida do Pilar 2, combinada com um Pilar 1 estagnado ou falido? Especificamente, nesse caso, haveria uma queda no ímpeto ou na necessidade

¹⁴³Revenue impact of international tax reform better than expected: OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/revenue-impact-of-international-tax-reform-better-than-expected.htm>. Acesso em: 30/11/2023.

¹⁴⁴O Estado Atual da Justiça Fiscal 2023. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <<https://taxjustice.net/wp-content/uploads/SOTJ/SOTJ23/Portuguese/State%20of%20Tax%20Justice%202023%20-%20Tax%20Justice%20Network%20-%20Portuguese.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2023.

¹⁴⁵Forma de se investir no exterior, ao constituir sociedades ou contas bancárias. Normalmente a expressão é utilizada para se referir às sociedades criadas em “paraísos fiscais”. COMPANHIAS OFFSHORE. Disponível em: <<https://www.portaltributario.com.br/offshore.htm>>. Acesso em: 26/01/2024.

¹⁴⁶COLLIER, R. Could Pillar 2 Be Enough? Disponível em: <<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/could-pillar-2-be-enough>>. Acesso em: 02/12/2023.

percebida de realocação dos direitos tributários para o mercado no Pilar 1? A pergunta essencialmente indaga se uma "solução" suficiente para as várias preocupações que são consideradas como afligindo o sistema tributário internacional poderia ser entregue apenas pelas medidas do Pilar 2.

Minha resposta a essa pergunta é que, no caso de um Pilar 1 falido ou adiado materialmente, parece muito improvável que um Pilar 2 bem-sucedido interrompa ou reverta o ímpeto para a realocação dos direitos tributários para o mercado. Existem várias razões para essa conclusão.

Em primeiro lugar, há alguma incerteza sobre quantos estados adotarão as medidas do Pilar 2, uma vez que a adoção dessas medidas não é obrigatória para nenhum estado. Dado que a justificativa histórica para o trabalho da OCDE é que os estados não podem lidar com os problemas do sistema tributário internacional agindo sozinhos, isso sugere que uma massa crítica de estados é necessária para tornar o pacote eficaz. Também é possível que algumas dificuldades possam persistir em relação à compatibilidade das medidas do Pilar 2 com a legislação da UE e tratados de dupla tributação.

Em segundo lugar, mesmo que as medidas do Pilar 2 sejam amplamente adotadas, o pacote proporcionaria pouca ou nenhuma resposta à maioria dos problemas-chave reconhecidos no debate sobre a digitalização até o momento.
(...)

Terceiro, se, por algum motivo, as medidas do Pilar 1 falharem ou forem significativamente adiadas, parece muito provável que muitos estados rapidamente busquem abordagens alternativas baseadas em destino. Mais evidentemente, isso presumivelmente colocaria de volta na mesa as DSTs, um ponto que é enfatizado pelo tempo limitado durante o qual elas estão suspensas, aguardando uma implementação bem-sucedida do Pilar 1. Os estados também podem buscar outras abordagens, possivelmente com base em algumas das outras propostas para aumentar

a tributação de mercado que foram feitas nos últimos dois anos¹⁴⁷.

Pois bem, como foi exposto por Collier, o Pilar 2 pode até ter uma maior arrecadação, mas não se mantém de maneira satisfatória sem a presença do Pilar 1. Com isso se chega na questão envolvendo a implementação mundial do Pilar 1. A dificuldade da realização da proposta se dá pela resistência dos Estados Unidos, já que o Pilar acaba mirando justamente as gigante do mercado digital do país¹⁴⁸.

Com esses entraves para adoção global dos Pilares 1 e 2 propostos pela OCDE, as expectativas para sua plena implementação ficam mais distantes de serem concretizadas. Nesse contexto de estagnação referente às soluções multilaterais, governos ao redor do mundo buscam outros mecanismos para lidar com a tributação da economia digital.

5.2 Digital Service Tax (DST)

Ao contrário dos Pilares apresentados pela OCDE, os *Digital Service Taxes* são propostas normativas unilaterais para enfrentar os desafios envolvendo a tributação da economia digital. Acontece que, se por um lado os Pilares buscam reduzir a bitributação, os DSTs acabam, por vezes, dando causa a esse fenômeno. Já há discussão sobre o assunto¹⁴⁹:

Medidas tributárias unilaterais, como DSTs, adotadas por vários países asiáticos provavelmente terão pequenos efeitos sobre a receita. Os DSTs são mais simples em design e implementação do que as iniciativas de imposto de renda corporativo, mas correm o risco de introduzir distorções de dupla tributação e retaliação comercial. Ao tributar a receita

¹⁴⁷Tradução livre do texto original.

¹⁴⁸THOMAS, L. Global tax deal at risk as first pillar teeters. Disponível em: <<https://www.reuters.com/business/finance/global-tax-deal-risk-first-pillar-teeters-2023-06-16/>>. Acesso em: 26/11/2024.

¹⁴⁹As citações a seguir foram traduzidas livremente.

bruta, eles não veem a lucratividade dos gigantes da tecnologia cercados e, portanto, são menos eficientes do que as opções alternativas de reforma da tributação dos lucros.

150

Os países podem cobrar DSTs de forma diferente. A Áustria, por exemplo, aplica apenas um DST à publicidade digital, enquanto a Polônia apenas aplica um DST aos serviços de streaming. As empresas multinacionais podem enfrentar dupla tributação se um governo impor DSTs sobre a receita de uma empresa e outro governo impor DSTs sobre a mesma receita.¹⁵¹

Quais são as principais críticas aos DSTs? As principais críticas aos DSTs incluem, entre outras, as seguintes:

[...]

Os DSTs contrariam os princípios fiscais internacionais prevalentes e podem levar à dupla ou múltipla tributação.

Os DSTs podem introduzir distorções perturbadoras do mercado e sua incidência econômica pode ser repassada aos consumidores. [...]¹⁵²

Por consequência lógica, um dos objetivos da OCDE em suas propostas é justamente substituir os *DSTs* por mecanismos multilaterais, para evitar as mazelas citadas. Mas afinal, se essa tributação é feita de maneira individual por cada país e, com isso, cada Estado define suas peculiaridades, como determinar o que é o DST enquanto mecanismo?

O principal é que são todos mecanismos de tributação direta, normalmente incidindo sobre a receita bruta anual da empresa, mas além disso Jonathan Barros

¹⁵⁰Digitalization and Taxation in Asia. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/Departmental-Papers-Policy-Papers/Issues/2021/09/13/Digitalization-and-Taxation-in-Asia-460120>>. Acesso em: 03/12/2023

¹⁵¹Understanding Digital Services Taxes & the OECD. Disponível em: <<https://pro.bloombergtax.com/brief/understanding-digital-services-taxes-the-oecd/#:~:text=Austria%2C%20for%20example%2C%20only%20applies>>. Acesso em: 3/12/2023.

¹⁵²VÁZQUEZ, J. M. Digital Services Taxes in the European Union: What Can We Expect? Disponível em: <<https://kluwertaxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we-expect/#:~:text=DSTs%20work%20as%20a%20tariff>>. Acesso em: 4/12/2023.

Vita apresenta estratégias gerais utilizadas pelos países para formar seu próprio DST. Algumas delas são: (I) Formas de determinação da presença economicamente significativa; (II) Tributos sobre receitas específicas; (III) Regimes tributários específicos para grandes grupos multinacionais¹⁵³.

Pois bem, em novembro de 2023, foi levantado um relatório¹⁵⁴ pela KPMG que há, atualmente, 32 países que aderiram ao mecanismo e outros 10 que anunciaram sua intenção de implementá-lo. Por se tratarem de normas unilaterais, não há uniformidade em relação às alíquotas definidas pelos países, variando entre 1,5% da receita bruta proveniente de serviços de mídia audiovisuais no caso da Polônia, até 15% da receita proveniente de apostas esportivas em plataformas digitais na Argentina¹⁵⁵.

Fato é que, os governos ao redor do mundo estão paulatinamente optando por uma tributação direta para lidar com a digitalização da economia mundial. Isso é aferível pelo relatório anterior. A França, novamente pioneira, introduziu esse modelo de tributação em 2019, de forma a “atingir” diretamente grandes empresas do ramo digital¹⁵⁶. O que contrasta com a tributação indireta da economia digital em forma de IVAs que é um mecanismo já consolidado no mundo.

Tanto é verdade, que o mesmo relatório da KPMG indica que atualmente há 101 países com legislação promulgada tributando a economia digital, de forma indireta por meio de IVAs e mais 15 estão com projetos tramitando para regular o setor.

¹⁵³BARROS VITA, J. BEPS 2.0, DIGITAL SERVICE TAX - DST E PERSPECTIVAS NO DIREITO BRASILEIRO. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/05/Jonathan-Barros-Vita.pdf>>. Acesso em: 27/01/2024.

¹⁵⁴HÖBEL, Z. Taxation In Digitalized Economy. Yeni Fikir Dergisi, v. 14, n. 29, p. 56–64, 28 dez. 2022. Disponível em: <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. Acesso em: 12/12/2023.

¹⁵⁵Ibidem.

¹⁵⁶COMMONWEALTH PARLIAMENT; PARLIAMENT HOUSE, C. Digital Services Taxation. Disponível em: <https://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_departments/Parliamentary_Library/FlagPost/2019/August/Digital_Services_Taxation#:~:text=France>. Acesso em: 17 dez. 2023.

Nesse sentido a Noruega introduziu medida específica para englobar, pelo seu IVA, as transações digitais em 2011¹⁵⁷. Já a Coreia do Sul¹⁵⁸ e o Japão¹⁵⁹ expandiram seu rol de bens e serviços em 2015 para abarcar serviços como propagandas online, *streaming* e *SaaS em geral*.

Ao analisar o referido relatório fica demonstrado que os *DSTs*, são institutos relativamente recentes e estão sendo estudados no mundo inteiro como mecanismos suplementares aos IVAs. Entende-se como medida suplementar pois, com exceção da Tunísia, todos os países que promulgaram, ou deram sinais claros que planejam aderir algum DST em sua legislação, contam com um IVA que tangencia, de alguma forma, a economia digital.

Importante constar que o Brasil não está alheio ao tema. Tramitam três projetos de lei complementar, dois na Câmara (PLP 241/2020¹⁶⁰ e PLP 218/2020¹⁶¹) e um no Senado (PLP 131/2020¹⁶²), bem como um projeto de Lei que tramita no congresso (PL 2358/2020¹⁶³).

Todos têm em comum a incidência tributária na receita bruta decorrente de atividades “dentro” do ambiente digital e contribuintes delimitados a partir de certa receita.

Em suma, o que que diferencia os projetos entre si são as especificidades quanto ao valor nominal das alíquotas, quais são as atividades digitais passíveis de

¹⁵⁷ASQUITH, A. R. Norway non-resident e-commerce and digital services VAT rules - VOES - vatcalc.com. Disponível em: <<https://www.vatcalc.com/norway/norway-non-resident-e-commerce-and-digital-services-vat-rules-voes/>>. Acesso em: 18 dez. 2023.

¹⁵⁸ASQUITH, A. R. South Korea VAT on non-resident digital services - vatcalc.com. Disponível em: <<https://www.vatcalc.com/south-korea/south-korea-vat-on-non-resident-digital-services/>>. Acesso em: 18 dez. 2023.

¹⁵⁹ASQUITH, A. R. Japan Consumption Tax digital services; app stores targeted 2025 - vatcalc.com. Disponível em: <<https://www.vatcalc.com/japan/japan-consumption-tax-on-digital-services-update/>>. Acesso em: 18 dez. 2023.

¹⁶⁰Projeto de Lei Complementar n° 241, de 2020. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2263396>. Acesso em: 25/02/2024.

¹⁶¹Projeto de Lei Complementar n° 218, de 2020. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260638>>. Acesso em: 25/02/2024.

¹⁶²PLP 131/2020 - Senado Federal. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>>. Acesso em: 23 dez. 2023.

¹⁶³Projeto de Lei n° 2.358, de 2020. Dispõe sobre a tributação de serviços digitais no Brasil. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2251395>>. Acesso em: 25/02/2024.

incidência e quanto que a empresa deve arrecadar para ser enquadrada como contribuinte.

Pois bem, o ponto central é que os DSTs estão se proliferando rapidamente ao redor do mundo e a tendência é que mais países venham a implementar o mecanismo enquanto as medidas multilaterais não entram totalmente em vigor.

Nesse contexto, o Brasil está indo na mesma linha de alguns países e já discute, em âmbito legislativo, algumas propostas de tributação direta das grandes empresas de tecnologia, o que pode vir a complementar os esforços para regular o setor junto no futuro, junto com as inovações introduzidas pela EC 132.

6 Experiência Internacional

Dado esse contexto, cabe analisar a seguir quais impactos na economia digital que os IVAs e *DSTs* promulgados ao redor do mundo proporcionam, bem como examinar outros fatores “extra tributários” que atuam no mercado e influenciam diretamente no crescimento do setor dos SaaS no mundo, bem como os paralelos que podem ser traçados em relação ao Brasil.

Antes, porém, é necessário entender alguns conceitos a começar pelo domicílio fiscal. Referindo-se ao art. 127 do Código Tributário Nacional, Sacha Calmon explica¹⁶⁴:

O domicílio é importante para fixar o local do recebimento e quem deve fazer o pagamento, deduzindo-se do inadimplemento da obrigação se a mora é do credor ou do devedor. [...]

Em Direito Tributário o domicílio, em regra, é o da eleição. Há, contudo, exceções. Em sede de ICMS, que é estadual, cada estabelecimento é um “contribuinte” obrigatório. O seu domicílio é local. No imposto de renda das pessoas jurídicas,

¹⁶⁴COELHO, Sacha Calmon N. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 27/01/2024.

exação federal – pouco importando a existência de diversos estabelecimentos –, o domicílio do contribuinte é o da sua sede. O art. 127 oferece um leque dilargado de opções e de critérios aos legisladores dos diversos tributos para que fixem os domicílios tributários.

As pessoas naturais são domiciliadas em suas habituais residências ou, subsidiariamente, no local habitual de suas atividades. As pessoas jurídicas de Direito Privado têm domicílio em suas respectivas sedes ou, relativamente a atos ou fatos que dão origem às obrigações tributárias, o de cada estabelecimento de *per se*. [...]

Dado posto, o conceito de “não residente” também será reiteradamente referenciado durante o capítulo. Apesar da extensa definição dada pelo art. 3º da Instrução Normativa SRF n. 208¹⁶⁵, Schoueri adverte que, apesar de haver exceções, não há uma distinção tão grande entre os conceitos para fins tributários no Brasil e em diversos outros países¹⁶⁶. O doutrinador afirma:

Muitas legislações não parecem distinguir, para efeitos tributários, “residência” e “domicílio”; na doutrina jurídica internacional, o termo “residência” é empregado para se referir a qualquer dessas situações. Entretanto, deve-se levar em conta que alguns ordenamentos jurídicos distinguem as noções de residência e domicílio, estabelecendo regimes jurídicos diversos a cada um deles.¹⁶⁷

¹⁶⁵RFB - RECEITA FEDERAL DO BRASIL. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 208. Dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil. [S. l.], 27 set. 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>. Acesso em: 27/01/2024.

¹⁶⁶Pelo menos em relação às pessoas físicas. Quando às pessoas jurídicas o termo domicílio parece adequado.

¹⁶⁷SCHOUERI, L. REGRAS DE RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA FÍSICA NO DIREITO COMPARADO E NO DIREITO BRASILEIRO . [s.l.: s.n.]. Disponível em: <<https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Regras-de-reside%CC%82ncia-fiscal-da-pessoa-fi%CC%81sica-no-direito.pdf>>. Acesso em: 27/01/2024.

Com isso definido, é possível avaliar de uma forma mais embasada os mecanismos internacionais.

6.1 BRICS

O BRICS é um grupo de países de mercado emergente em relação ao seu desenvolvimento econômico. O termo “BRIC” foi criado em 2001 pelo economista Jim O’Neill, do Goldman Sachs, para se referir a quatro das maiores economias emergentes do mundo: Brasil, Rússia, Índia e China. Em 2011, a África do Sul foi incluída no grupo, transformando o acrônimo em BRICS¹⁶⁸.

Apesar de novos membros terem sido adicionados ao mecanismo de cooperação, serão analisados apenas os membros originais, sem a África do Sul ou os outros países recentemente inclusos ao mecanismo.

6.1.1 Rússia

A Rússia, segundo o relatório *KPMG*¹⁶⁹, teve seu primeiro contato com a tributação de serviços digitais em 2017 quando passou a exigir que os vendedores não residentes¹⁷⁰ no país, de serviços digitais aos consumidores (B2C¹⁷¹) na Rússia fossem obrigados a recolherem o IVA russo, cuja alíquota padrão é de 20%, independentemente do montante das vendas. Em 2019, essa exigência começou a abranger, também, os serviços digitais a clientes corporativos (B2B¹⁷²).

¹⁶⁸História do BRICS. Disponível em: <<https://www.gov.br/planalto/pt-br/assuntos/reuniao-do-brics/historia-do-brics/>>. Acesso em: 19/01/2024.

¹⁶⁹HÖBEL, Z. Taxation In Digitalized Economy. *Yeni Fikir Dergisi*, v. 14, n. 29, p. 56–64, 28 dez. 2022. Disponível em: <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. Acesso em: 25/12/2023.

¹⁷⁰Leia-se, também, pessoas que não tenham domicílio fiscal no país.

¹⁷¹*Business to Costumer*. Termo utilizado para identificar o modelo de negócio efetuado diretamente entre o vendedor/prestador e o comprador/tomador pessoa física.

¹⁷²*Business to Business*. Termo utilizado para identificar o modelo de negócio efetuado diretamente de empresa para empresa, o “consumidor final” é uma pessoa jurídica.

Em 2021 a Rússia estabeleceu uma alíquota reduzida ao IVA em vendas de *e-books* e *audio books*, relacionados à educação, ciência e cultura, em uma linha diferente do que foi estabelecido no Brasil¹⁷³, dado que tais operações são imunes.

Pois bem, nota-se certo protecionismo do mercado interno do setor de tecnologia, isso não deve ser motivo de surpresa, afinal o país tem um mercado bem competitivo, com seu próprio “Google” a Yandex que cresce a passos largos¹⁷⁴, assim como outras empresas da área como a Mail.ru¹⁷⁵ e a VKontakte¹⁷⁶.

Dado os boicotes internacionais enfrentados pelo país desde o início da guerra¹⁷⁷, os mecanismos de proteção ao doméstico acabam sendo redundantes, já que as empresas não estão fazendo negócios na Rússia de qualquer maneira. Entretanto, é possível analisar o mercado interno do país antes da sua invasão à Ucrânia.

Um relatório feito pela Russoft¹⁷⁸, associação de empresas de software da Rússia, apontou que o período de 2015 a 2016 houve um crescimento das vendas de software na ordem de 34%, enquanto no intervalo de 2016 teve um crescimento de somente 9%, porém nos anos seguintes houve um crescimento de 20,5%, 15,7%, 16,5% e 19%.

Já a receita do setor em relação à exportação de seus produtos/serviços teve um aumento de 13% no período 2015-2016 e subsequentemente o crescimento de 16%, 10%, 17,5%, 4,3% e 17%. Em geral, o mercado de software russo dobrou de tamanho do período de 2016 até 2021. O relatório não aborda especificamente dos

¹⁷³Vide Súmula Vinculante n. 57.

¹⁷⁴Marrow, A. Russia's Yandex delivers quarterly profit with 54% revenue rise. Disponível em: <https://www.reuters.com/technology/russias-yandex-reports-revenue-jump-return-q1-profitability-2023-04-27/>. Acesso em: 25/12/2023.

¹⁷⁵Education tech, advertising lift Russia's Mail.ru revenues. Disponível em: <https://www.reuters.com/technology/education-tech-advertising-lift-russias-mailru-revenues-2021-07-29/>. Acesso em 25/12/2023.

¹⁷⁶VK / VK Company Limited audited IFRS results for Q4 and 2022. Disponível em: <https://vk.com/en/investors/info/11429/>. Acesso em: 25/12/2023.

¹⁷⁷YALE SCHOOL OF MANAGEMENT. Over 1,000 companies have curtailed operations in Russia— But some remain | Yale School of Management. Disponível em: <https://som.yale.edu/story/2022/over-1000-companies-have-curtailed-operations-russia-some-remain>. Acesso em 25/12/2023.

¹⁷⁸RUSSIAN Software industry: 19-th Annual Survey. RUSSOFT Association, Russia, p. 1 153, 13 jul. 2022. Disponível em: https://russoft.org/wp-content/uploads/2022/12/survey2022en_web-1.pdf. Acesso em: 25/12/2023.

SaaS de maneira isolada, mas pode-se deduzir que o mercado seguiu a tendência dada seu aumento de popularidade já comentado anteriormente.

Com isso, nota-se que a incidência do IVA sobre as operações digitais relacionadas a softwares, não frearam por completo o crescimento do setor. Em verdade, no caso das vendas domésticas, houve uma redução muito grande do crescimento de 34% para 9%, no período de 2017-2018 (data que se passou a exigir o recolhimento do IVA B2C), mas o setor continuou crescendo de forma galopante nos anos seguintes, enquanto a redução do crescimento mais gritante no caso das exportações foi vista no período de 2019-2020 (data que se passou a exigir o recolhimento do IVA B2B).

Logo, analisando isoladamente esses fatores, nota-se que o setor foi sim impactado momentaneamente pela da incidência do IVA nas referidas operações, mas logo se estabilizou.

Portanto, pode-se afirmar que a incidência do IVA russo na economia digital e mais especificamente no mercado de softwares, teve um baque neste mercado no momento de sua introdução, mas não obstruiu seu crescimento.

6.1.2 Índia

É esperado que a economia digital indiana chegue a 1 trilhão de dólares em 2030¹⁷⁹. Naturalmente, o governo do país preparou seu arcabouço legislativo em matéria tributária para que, em última análise, a arrecadação venha a acompanhar a o crescimento do setor.

Nessa toada, a Índia promulgou em 2016 uma lei que passou a exigir que fornecedores não residentes de serviços digitais (incluindo plataformas online) no

¹⁷⁹India's internet economy to grow 6-fold to \$1 trillion by 2030: Report. The Economic Times, 6 jun. 2023. Disponível em: <https://economictimes.indiatimes.com/news/economy/indicators/indias-internet-economy-to-grow-6-fold-to-1-trillion-by-2030-report/articleshow/100787050.cms>. Acesso em: 27/12/2023

modelo B2C recolham imposto sobre serviços, independentemente do valor das vendas¹⁸⁰.

Importante destacar que, essa lei entrou em vigor ainda em 2016, um ano antes da reforma tributária indiana de promulgada em 1º de julho de 2017, que adotou o *Goods & Services Tax (GST)*¹⁸¹, para substituir dezenas¹⁸² de tributos sob o mote de “uma nação, um imposto”¹⁸³.

Guilherme Medeiros publicou um artigo analisando a reforma do país, chamado “A Reforma Tributária Indiana de 2017 e o seu Papel no Desenvolvimento Socioeconômico do País. Lições para a Reforma da Tributação do Consumo no Brasil”¹⁸⁴.

Em sua pesquisa, Medeiros busca verificar pontos específicos da tributação do consumo indiano antes de sua reforma em 2017 com a do Brasil, indicando os resultados obtidos no desenvolvimento econômico da Índia, bem como os possíveis efeitos que podem ocorrer no Brasil em relação a reforma tributária sobre o consumo, ainda não promulgada na época da publicação do artigo.

Medeiros aponta que antes da implementação da reforma tributária indiana de 2017, o sistema tributário do país era caracterizado por uma complexa estrutura de múltiplos impostos indiretos, tanto no âmbito federal quanto estadual. Essa estrutura resultava em uma tributação cumulativa, com a incidência de diversos impostos sobre o mesmo produto ou serviço em diferentes etapas da cadeia produtiva, o que gerava uma elevada carga tributária e aumentava a complexidade para as empresas cumprirem suas obrigações fiscais.

Essa situação resultava em dificuldades para as empresas em termos de conformidade tributária, além de impactar negativamente a competitividade do país

¹⁸⁰BRIEFING, I. Service Tax for Internet Based Services in India from December 2016. Disponível em: <<https://www.india-briefing.com/news/internet-based-services-get-costlier-india-december-1-2016-13327.html/>>. Acesso em: 30/12/2023.

¹⁸¹Imposto sobre bens e serviços em inglês, que passará a ser referido durante esse capítulo como IBS indiano para facilitar as comparações com o IBS da emenda 132.

¹⁸²CLEARTAX. GST – What is GST in India? Goods & Services Tax (GST) Law Explained. Disponível em: <<https://cleartax.in/s/gst-law-goods-and-services-tax>>. Acesso em 30/12/2023

¹⁸³Brief History Of GST | Goods and Services Tax Council. Disponível em: <<https://gstcouncil.gov.in/brief-history-gst#:~:text=Under%20the%20Indian%20GST%2C%20goods>>. Acesso em: 30/12/2023.

¹⁸⁴MEDEIROS, G. A Reforma Tributária Indiana de 2017 e o seu Papel no Desenvolvimento Socioeconômico do País. Lições para a Reforma da Tributação do Consumo no Brasil. Revista de Direito Tributário Internacional Atual, n. 11, p. 13–33, 1 dez. 2022.

no cenário internacional. A complexidade do sistema tributário indiano antes da reforma também dificultava o comércio interestadual e a exportação de produtos e serviços.

A pesquisa de Medeiros indica que o sistema de creditamento, a base de cálculo, as alíquotas e outros aspectos do GST de 2017 foram definidos por meio de um processo de negociação e deliberação entre os Estados e a União Federal indiana. A proposta de reforma tributária foi elaborada por uma comissão mista parlamentar, que contou com a participação de representantes dos Estados e da União Federal, e foi submetida ao Parlamento indiano para aprovação.

Quanto ao direito de crédito do IBS indiano, esse foi definido de forma ampla, permitindo o creditamento de impostos pagos em todas as etapas da cadeia produtiva, desde a produção até a venda final ao consumidor. O creditamento foi concedido tanto para créditos físicos quanto financeiros, e os créditos poderiam ser utilizados para realizar pagamentos de débitos apurados, no prazo de um ano da data de emissão da nota fiscal correspondente.

A base de cálculo do IBS indiano foi definida como o valor da transação, ou seja, o preço pago em razão do fornecimento de bem ou serviço, incluindo royalties, licenças relativas ao fornecimento de bens ou serviços¹⁸⁵.

As alíquotas do IBS indiano foram uniformizadas em todo o país¹⁸⁶, com exceção de alguns bens e serviços que foram classificados como essenciais e receberam uma alíquota reduzida. A uniformização das alíquotas foi uma das principais mudanças trazidas pela reforma tributária, visando a simplificação do sistema tributário e a redução da carga tributária sobre os contribuintes.

Medeiros analisa alguns marcadores que indicam aperfeiçoamento social e econômico promovidos pela reforma. Entre eles, a relação entre administração Pública e o desenvolvimento econômico. Nesse aspecto, houve uma melhora drástica no quesito de custo humano, financeiro e temporal gasto com conformidade, após a implementação do IBS indiano.

¹⁸⁵Cabe reforçar que o SaaS se enquadra nessa operação.

¹⁸⁶Em relação aos entes federativos, as alíquotas estão divididas entre bens e serviços específicos e variam de 0% a até 28% a depender da operação. Goods & Service Tax, CBIC, Government of India GST Goods and Services Rates. Disponível em: <<https://cbic-gst.gov.in/gst-goods-services-rates.html>>. Acesso em: 27/01/2024.

Outro marcador destacado foi a arrecadação tributária nacional x PIB do país que após a instituição do IBS indiano houve uma majoração do recolhimento de tributos de 13% ao ano e um incremento de até 2% do PIB indiano nos anos seguintes.

O último marcador levantado pelo tributarista foi a sobreposição de incidências sobre o consumo ou efeito cascata, assunto já abordado anteriormente. Medeiros pontua que, a substituição do Princípio da origem pelo Princípio do destino, aplicado conjuntamente à uniformização de alíquotas e o deslocamento e unificação da competência da união federal para instituir os moldes do novo tributo, suprimiu a guerra fiscal entre os Estados e Municípios, mitigando a insegurança jurídica e impulsionando o desenvolvimento econômico do país. O autor traz em sua obra dados interessantes:

De forma a trazer exemplos concretos a respeito do direto impacto que a instituição do GST trouxe aos diversos setores da econômica, o Banco Mundial destaca em seu relatório que as companhias de transporte passaram a conseguir rodar uma medida de 100 a 150 km a mais por dia (um aumento de 30%) após o GST extinguir antigas barreiras alfandegárias entre Entes Federados e o aprimoramento da eficiência, por exemplo, na emissão de notas fiscais de transporte (WORLD BANK, 2018, p. 113).

Por outro lado, o aludido relatório ressalta, ainda, o setor de armazéns gerais, o qual passou a consolidar seus centros de guarda de bens em grandes estabelecimentos, alterando a sua forma de atuação, a qual era composta de diversos armazéns de pequeno porte, em razão da guerra fiscal entre os entes federados indianos, a qual resultou em um substancial aumento de eficiência (WORLD BANK, 2018, p. 113)

Dada as similaridades da reforma tributária indiana e as propostas discutidas no Brasil na época do artigo¹⁸⁷, Medeiros conclui o seguinte:

¹⁸⁷A instituição de um imposto único sobre bens e serviços, a adoção do princípio do destino, a unificação de tributos e etc.

Desse modo, e a partir de relatórios socioeconômicos elaborados pelas mais importantes instituições internacionais de direito público e privado, é possível afirmar que a reforma indiana impactou positivamente o desenvolvimento socioeconômico da Índia nos anos que a sucederam.

A instituição de um sistema unificado da tributação do consumo, amparado no princípio do destino, com alíquotas uniformes e amplo e moderno sistema de creditamento, em última análise, aperfeiçoaram a neutralidade fiscal desta tributação, o que trouxe reflexos diversos na economia, como o aumento da confiança de investidores e o aumento da eficiência de diversos setores da economia, o que permitiu uma alavancagem na produção de riquezas daquele país.

Nesse contexto, é certo que os resultados percebidos após a instituição do GST indiano demonstram uma plausível relação de causalidade entre a reforma levada a efeito pela Índia no ano de 2017 e a melhora nos seus marcadores de desenvolvimento socioeconômicos nos anos subsequentes, os quais serão percebidos de forma ainda mais evidente a longo prazo (WORLD BANK, 2018, p. 113).

Estes dados trazem importantes lições para o desenvolvimento e aprovação da reforma tributária do consumo no Brasil. A necessidade de implementação de um sistema de transição eficiente, a outorga de concessões financeiras aos Estados e o desenvolvimento da percepção social de necessidade e urgência da reforma tributária são os mais difíceis desafios que o Brasil terá que enfrentar no processo de aprovação da reforma.

Cumprir destacar que houveram algumas dificuldades na implantação do regime como, o impacto negativo em setores específicos como a agricultura que sofreu uma majoração tributária significativa¹⁸⁸, falhas tecnológicas¹⁸⁹, dificuldades

¹⁸⁸HARSHINI. Pre GST Era and GST Impact on Agricultural Sector. Disponível em: <<https://getswipe.in/blog/post/impact-of-gst-on-agricultural-sector-c#:~:text=However%2C%20the%20GST%20regime%20has>>. Acesso em: 31/12/2023.

¹⁸⁹INDO ASIAN NEWS SERVICE. Rush to roll out GST caused glitches in implementation, says top official. Disponível em: <<https://www.hindustantimes.com/india-news/glitch-ridden-rollout-due-to-lack-of-time-says-gst-network-ceo/story-bHuA0In6q4zEEehCw2GoO.html>>. Acesso em: 31/12/2023.

de adaptação por parte dos pequenos negócios¹⁹⁰ e interpretações ambíguas das novas regras¹⁹¹, também marcaram a transição da reforma tributária da Índia.

Pois bem, quanto ao mercado de SaaS, assim como na Rússia, a Índia conta com projeções muito otimistas e teve os últimos anos muito aquecidos. Segundo uma pesquisa realizada pela Bessemer Venture Partners¹⁹², em 2017 o mercado de SaaS teve uma receita recorrente anual de 2 bilhões de dólares e no ano seguinte o mercado não teve um crescimento substancial. Entretanto, em 2022, essas cifras aumentaram para 13 bilhões de dólares e acredita-se que vai chegar a uma receita recorrente anual de 50 bilhões de dólares em 2030.

Com isso, nota-se que a reforma tributária indiana não inviabilizou de forma alguma o crescimento do setor. Em verdade, se fosse levar em consideração tão somente a introdução do IBS indiano, ao analisar o estudo feito pela Bessemer Venture Partners, poderia se chegar à conclusão que o setor cresceu por causa da reforma, mas isso seria uma visão muito simplista acerca de uma questão que conta com outros fatores.

Por fim, cabe ressaltar que a Índia também conta com um DST. O imposto sobre serviços digitais da Índia, batizado de *Equalisation Levy*¹⁹³ (EL) e conhecido como “*Google tax*¹⁹⁴”, é um tributo cuja alíquota é de 6% e incide sobre a receita bruta de empresas não residentes que mantêm operações no mercado indiano¹⁹⁵.

O EL foi introduzido em 2016, inicialmente direcionado a serviços de publicidade online, e posteriormente expandido em 2020. Passou a incidir a alíquota de 2% sobre a receita das operações de não residentes que fornecem: (I) Serviços de plataforma digital: Isso inclui mercados online (*e-commerce*), serviços de namoro

¹⁹⁰Small businesses struggle to adapt to the GST. Disponível em: <<https://asia.nikkei.com/Economy/Small-businesses-struggle-to-adapt-to-the-GST>>. Acesso em: 31/12/2023.

¹⁹¹SHASHIDHAR, A. Stumped! GST has caused massive confusion among traders. Disponível em: <<https://www.businesstoday.in/magazine/features/story/stumped-76320-2017-06-10>>. Acesso em: 31/12/2023.

¹⁹²KASMAN, M. The Rise of SaaS in India 2023. Disponível em: <<https://www.bvp.com/atlas/rise-of-saas-in-india-2023#India%E2%80%99s-SaaS-market-in-2023>>. Acesso em: 31/12/2023.

¹⁹³Tributo de Equalização. Tradução livre.

¹⁹⁴JOSE, TOJO. What is equalisation levy? Disponível em: <<https://www.indianeconomy.net/splclassroom/what-is-equalisation-levy/>>. Acesso em: 27/01/2024.

¹⁹⁵PRICEWATERHOUSECOOPERS. Digital tax introduced for e-commerce operators. Disponível em: <<https://www.pwc.com/mu/en/services/india-desk/india-digital-tax.html#:~:text=The%20equalisation%20levy%20is%20imposed>>. Acesso em: 31/12/2023.

online e plataformas de entrega de alimentos; (II) Vendas de conteúdo digital: Isso inclui música, filmes, e-books e jogos online; (III) Serviços relacionados a dados: Isso inclui serviços de armazenamento, recuperação e processamento de dados.

O tributo visa garantir que as empresas estrangeiras paguem a parcela, entendida pelo governo como justa, de impostos sobre a receita que geram sobre os usuários indianos¹⁹⁶. Isso ocorre porque as regras fiscais tradicionais muitas vezes lutam para tributar essas empresas de forma eficaz, já que muitas delas não têm presença física no país.

O EL tem sido controverso, com alguns países, incluindo os Estados Unidos, argumentando que discrimina injustamente suas empresas. No entanto, a Índia defendeu o EL, argumentando que ele é necessário para proteger sua base tributária e garantir que as empresas estrangeiras paguem sua parte devida¹⁹⁷.

6.1.3 China

A China pretende ultrapassar grandes potências no setor digital e já lançou um plano de ação para o desenvolvimento da área¹⁹⁸. Apesar disso, o governo chinês não apresentou nenhuma proposta oficial de DST como forma de “proteger” seu mercado interno. Na verdade, Zhou Xiaochuan, ex-presidente do Banco Central da China, alertou que o país precisa evitar uma "nova guerra tarifária":

"Uma nova guerra comercial não seria benéfica para a globalização defendida pela China, para o multilateralismo e para a ordem internacional baseada em regras. Além disso, é provável que, caso ocorra¹⁹⁹, a maioria dos países

¹⁹⁶ABHISHEK SONI, C. Equalisation Levy Section Explained: How It Works and What You Need to Know - Tax2win. Disponível em: <<https://tax2win.in/guide/what-is-the-equalisation-levy-under-income-tax>>. Acesso em: 31/12/2023.

¹⁹⁷United States' 301 findings on India's Equalisation Levy – What next! Disponível em: <<https://kluwertaxblog.com/2021/01/20/united-states-301-findings-on-indias-equalisation-levy-what-next/>>. Acesso em: 31/12/2023.

¹⁹⁸China to launch three-year campaign to promote data use. Disponível em: <https://english.www.gov.cn/news/202312/29/content_WS658ec36cc6d0868f4e8e29c6.html>. Acesso em: 01/01/2024.

¹⁹⁹O ex-presidente do Banco Central chinês está se referindo à implementação de um DST no país.

responda adotando medidas protecionistas. É por isso que precisamos estudar a questão da tributação digital."²⁰⁰.

Portanto, cabe analisar o IVA chinês e sua relação com a economia digital e os SaaS. O sistema de IVA da China foi implementado pela primeira vez em 1994, substituindo o Imposto sobre Vendas e o Imposto sobre Negócios por uma estrutura de tributação indireta mais abrangente²⁰¹.

A base de cálculo para o IVA chinês é o preço de venda de bens ou serviços menos qualquer IVA sobre compras que possa ser compensado. O IVA aplica-se à venda de bens, serviços, ativos intangíveis, imóveis, serviços de processamento, reparo, montagem e importações dentro da China²⁰².

O IVA chinês tem uma alíquota padrão de 13%, aplicado à maioria dos bens, serviços e importações, mas também tem alíquotas reduzidas para livros, alimentos, medicamentos, bem como isenções para exportações²⁰³, o que aumenta a complexidade do sistema tributário. O fato gerador ocorre no momento do pagamento da contraprestação ou na data de emissão da fatura.

Dada sua similaridade com o IVA aprovado na reforma tributária, o *case* da China se torna ainda mais interessante para conferir a adequação desse modelo com a tributação dos SaaS.

Cabe reiterar que a alíquota base do IVA chinês é de 13% sob a operação de licenciamento do software, a menos que este seja definido, pelas autoridades fiscais, relacionado a educação, pesquisa científica ou serviços culturais, casos em que sua alíquota poderá ser minorada a até 6% e, no caso de exportações de SaaS, haverá isenção do IVA.

²⁰⁰ZHANG, Z. Will China Implement a Digital Service Tax? Disponível em: <<https://www.china-briefing.com/news/chinas-position-on-the-digital-service-tax/>>. Acesso em: 01/01/2024.

²⁰¹SHIRA, D. An Overview of China's VAT Reform. Disponível em: <<https://www.chinabusinessreview.com/an-overview-of-chinas-vat-reform/#:~:text=China%20has%20had%20a%20VAT>>. Acesso em: 01/01/2024.

²⁰²HAWKSFORD. Understanding VAT small-scale and general taxpayers in China | Hawksford. Disponível em: <[https://www.hawksford.com/insights-and-guides/china-business-guides/vat-taxpayers#:~:text=Value%2Dadded%20tax%20\(VAT\)%20in%20China](https://www.hawksford.com/insights-and-guides/china-business-guides/vat-taxpayers#:~:text=Value%2Dadded%20tax%20(VAT)%20in%20China)>. Acesso em: 01/01/2024.

²⁰³LIU, A. Value Added Tax in China - China Guide | Doing Business in China. Disponível em: <<https://www.china-briefing.com/doing-business-guide/china/taxation-and-accounting/value-added-tax-in-china>>. Acesso em: 01/01/2024.

Há um projeto de lei no país que propõe que a redução da alíquota para 6% em operações envolvendo a venda de bens e serviços intangíveis²⁰⁴. O que claramente beneficiaria o mercado de softwares em geral.

Quanto ao crescimento do setor no país, a Deloitte publicou um estudo mostrando que o mercado cresceu 29 vezes seu tamanho inicial entre o período de 2011 a 2020, chegando a movimentar quase 3 bilhões de dólares em 2020²⁰⁵. Isso mostra que, assim como a Rússia e a Índia, a China também apresenta um setor de SaaS bastante aquecido e o IVA chinês não inviabiliza o mercado em questão.

Pois bem, convém analisar a relação entre a pandemia de COVID-19 e o impulso da economia digital nos últimos anos. Está firmemente documentado como esse período acelerou a transformação digital, principalmente nas economias mais desenvolvidas²⁰⁶.

Não obstante, países emergentes também apresentaram uma antecipação do processo de transformação digital. Quanto ao Brasil, uma pesquisa realizada feita pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) indica que a pandemia apressou esse processo em anos²⁰⁷.

Tal resultado é facilmente explicado, afinal em um período em que a circulação física se mostrou restrita pela pandemia, soluções digitais ganharam destaque. Ora, o contexto de *lockdown* foi longo o suficiente não só para introduzir muitas pessoas às soluções digitais, como também gerou certo condicionamento das mesmas pela comodidade proporcionada.

²⁰⁴China Value-Added Tax Law - The New Draft Legislation. Disponível em: <<https://www.china-briefing.com/news/china-value-added-tax-law-draft-legislation/#:~:text=Set%20VAT%20rates>>. Acesso em: 27/01/2024.

²⁰⁵SAAS Industry Outlook Time to Ride the Wave. [s.l: s.n.]. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/technology-media-telecommunications/deloitte-cn-tmt-saas-trend-en-211228.pdf>>. Acesso em: 01/01/2024.

²⁰⁶JAUMOTTE, F. et al. How Pandemic Accelerated Digital Transformation in Advanced Economies. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Blogs/Articles/2023/03/21/how-pandemic-accelerated-digital-transformation-in-advanced-economies>>. Acesso em: 16/01/2024.

²⁰⁷MEIRELLES, F. Pesquisa do Uso da TI - Tecnologia de Informação nas Empresas. [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://eaesp.fgv.br/sites/eaesp.fgv.br/files/u68/pesti-fgvicia-2023_0.pdf>. Acesso em: 16/01/2024.

O exemplo que melhor ilustra esse fenômeno é o efeito sofrido pelas bilheteiras ao redor do mundo, que mesmo após a pandemia ainda não se recuperaram²⁰⁸, enquanto o consumo de serviços de *streaming* aumentou em 75% de 2019 para 2020, após a eclosão da pandemia²⁰⁹. Em verdade, houve arrefecimento do consumo desses serviços, mas de qualquer maneira os números estão muito superiores aos dos anos anteriores à pandemia²¹⁰.

Esse foi só um exemplo para elucidar como o período mudou hábitos e paradigmas nos mais diversos setores, principalmente os de tecnologia. O SaaS, por sua vez, apresenta um papel relevante nessa transformação como Fernando de Souza Meirelles aponta em sua pesquisa:

SaaS - Software as a Service e AaaS –Anything as a Service podem ser consideradas formas mais recentes de uma terceirização indireta.

Vários sinais do novo normal já são visíveis, a tecnologia junto com a Pandemia muda a maneira pela qual transacionamos, trabalhamos, estudamos e vivemos. Esse fenômeno provoca a necessidade de integrar cada vez mais o físico com o digital e demandam a implementação de novos processos integrados interna, externa e principalmente com o ecossistema da empresa.²¹¹

Com isso, pode-se afirmar que a pandemia foi um catalisador da transformação digital, mudando hábitos de consumo e os modos “tradicionais” de interação com as mais diversas mídias. Pode-se dizer que esse é um dos fatores que impulsiona e

²⁰⁸YANG, J. How the movie industry is adjusting to changes in viewing habits. Disponível em: <<https://www.pbs.org/newshour/show/how-the-movie-industry-is-adjusting-to-changes-in-viewing-habits>>. Acesso em: 16/01/2024.

²⁰⁹LEDERER, S. Council Post: Costs, Benefits And Challenges Of The Pandemic For Streaming And OTT Services. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/forbesbusinesscouncil/2021/06/22/costs-benefits-and-challenges-of-the-pandemic-for-streaming-and-ott-services/?sh=261f8aef2867>>. Acesso em: 27/01/2024.

²¹⁰SHAW, L. After Rough Year, Streaming Services Are Off to a Slow Start. Bloomberg.com, p. <https://www.bloomberg.com/news/newsletters/2023-0305/after-rough-year-streaming-services-are-off-to-a-slow-start>, 5/11/2023.

²¹¹MEIRELLES, F. Pesquisa do Uso da TI - Tecnologia de Informação nas Empresas. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <https://eaesp.fgv.br/sites/eaesp.fgv.br/files/u68/pesti-fgvicia-2023_0.pdf>. Acesso em: 16/01/2024.

contribui para as projeções positivas referentes ao SaaS, mesmo diante de um aumento paulatino da tributação sobre o setor de tecnologia.

6.2 Mercado Comum Do Sul (MERCOSUL)

O protocolo de Ouro Preto estabelece as bases institucionais para o MERCOSUL²¹² e foi a primeira modificação do Tratado de Assunção que somente prescrevia instituições provisórias. Os quatro signatários originais foram: a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai²¹³ e outros países da América do Sul estão associados ao bloco, apesar de não serem Estados Partes .

Dada as condições particulares enfrentadas pela Argentina e, por outro lado, a recente reforma tributária da Colômbia, convém mais a análise deste e não daquele.

6.2.1 Uruguai

A legislação tributária do Uruguai conta com uma tributação sobre operações de fornecedores não residentes. O *Impuesto a Las Rentas de No Residentes* (IRNR) incide sob o faturamento bruto de pessoas físicas ou jurídicas não residentes e conta com uma alíquota geral de 12%, mas aquelas que tiverem residência, domicílio ou localizadas em paraísos fiscais, terão uma alíquota de 25% retidas na fonte²¹⁴.

O Uruguai definiu pela Lei 19.535 de 2018 e pelo decreto 144/018²¹⁵, que empresas estrangeiras que prestam serviços pela internet quando a atividade ocorrer

²¹²Protocolo de Ouro preto. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-mistas/cpcms/publicacoes/eeventos/livros.html/legislacaotextosbasicos.html/protocolodeouropreto.html>>. Acesso em: 27/01/2024.

²¹³Breve resumo histórico. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-mistas/cpcms/conheca-a-representacao/oqueeomercosul.html/mercosulsocial.html>>. Acesso em: 27/01/2024.

²¹⁴El Impuesto a la Renta de los No Residentes - BDO. Disponível em: <<https://www.bdo.com.uy/es-uy/publicaciones/publicaciones/el-impuesto-a-la-renta-de-los-no-residentes>>. Acesso em: 03/01/2024.

²¹⁵SÁNCHEZ, C.; TOLEDO, C. Tributación de los ingresos generados por la economía digital. Perspectiva regional. Disponível em: <<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6669/documento/art02.pdf?id=8953&forceDownload>>

Com isso conclui-se que, apesar do seu IVA ter uma alíquota relativamente elevada e conta com mecanismos de tributação de não residentes que incide sobre serviços digitais, o sistema tributário uruguaio conta é sofisticado a ponto de arrecadar bem e, ao mesmo tempo, fomentar o setor com incentivos fiscais.

6.2.2 Paraguai

A legislação tributária paraguaia, também passou por uma importante mudança. Em 2020 houve a promulgação da *Ley N° 6380 de modernización y simplificación del sistema tributario nacional*²²². a partir desse ano o país passou a ter mecanismos semelhantes aos do Uruguai, a começar pelo seu *Impuesto a la Renta de No Residentes* (INR) que similarmente ao IRNR, é um imposto pago sobre rendimentos, lucros ou benefícios obtidos por pessoas físicas, jurídicas e outras entidades não residentes no Paraguai, para atividades comerciais, industriais ou de serviços²²³.

Nesse sentido, o INR tributa os serviços digitais provenientes do exterior desde conteúdos multimídia como jogos, filmes e músicas, até o processamento de dados e atualizações de softwares em geral²²⁴. O INR também determina a declaração de tributos por parte de fornecedores não residentes. bem como a retenção dos tributos por parte das próprias entidades bancárias, financeiras, casas de câmbio e quejandos²²⁵.

A alíquota do tributo é de 15% o que à primeira vista parece ser maior do que o IRNR promulgado pelo país vizinho, mas no caso de serviços digitais prestados no exterior, não será sobre o total do faturamento bruto, mas sim de 30% deste. Portanto, se uma empresa de *streaming* não residente obteve um faturamento bruto de 1 milhão

²²²Ley No 6380 / DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL. Disponível em: <<https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/9332/ley-n-6380-de-modernizacion-y-simplificacion-del-sistema-tributario-nacional>>. Acesso em 06/01/2024

²²³LA DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS (DNIT). IMPUESTO A LA RENTA DE NO RESIDENTES ¿Qué es el INR? Rentas de Fuente Paraguaya. [s.l: s.n.]. Disponível em: <<https://www.set.gov.py/documents/20123/218215/Cartilla+Informativa+sobre+el+INR.pdf/6f39e37a-cafb-57ce-7585-3d15de874514?t=1684450785972.pdf>>. Acesso em: 06/01/2024.

²²⁴Conforme Art. 12 da Resolución General n. 76 de 2020.

²²⁵Ley No 6380 / DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL. Disponível em: <<https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/9332/ley-n-6380-de-modernizacion-y-simplificacion-del-sistema-tributario-nacional>>. Acesso em 06/01/2024.

de dólares no Paraguai, a alíquota de 15% incidirá sobre 300 mil dólares. Logo, em termos, práticos a alíquota efetiva é de 4,5% sobre o faturamento bruto. O Paraguai, assim como o Uruguai, não conta com um DST propriamente dito, no sentido de ser uma lei específica para lidar com grandes empresas de tecnologia, mas o INR acaba funcionando como tal.

Com isso estabelecido, convém entender que o IVA paraguaio ostenta a segunda menor alíquota geral da América Latina sendo de 10%, atrás apenas do IVA do Panamá cuja alíquota é de 7%²²⁶. De maneira similar aos IVAs anteriores, o IVA paraguaio conta com um modelo plurifásico, incidindo em todas as etapas produtivas até chegar ao consumidor final e gerando, entres as fases, diversos débitos e créditos do IVA paraguaio para os agentes envolvidos²²⁷.

Em relação à economia digital, em 2021 o governo paraguaio determinou que, assim como no caso do INR, seu IVA deverá ser retido pelas instituições financeiras intermediárias da transação, inclusive as de cartão de crédito e débito, quando o consumidor do país pagar por serviços digitais de não residentes²²⁸.

Com isso fica evidente as semelhanças com o modelo uruguaio e se torna necessário aferir, portanto, se as projeções do mercado ligado a softwares também guardam similaridades entres os países. Entretanto, não foi possível encontrar dados específicos em relação ao Saas, mas segundo a projeção feita pela Statista, haverá um crescimento contínuo do setor até 2028²²⁹.

6.2.3 Colômbia

²²⁶Value-added tax (VAT) rates. Disponível em: <<https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/value-added-tax-vat-rates>>. Acesso em: 06/01/2024.

²²⁷Ley No 6380 / DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL. Disponível em: <<https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/9332/ley-n-6380-de-modernizacion-y-simplificacion-del-sistema-tributario-nacional>>. Acesso em 06/01/2024

²²⁸ASQUITH, A. R. Paraguay VAT and INR on foreign digital services - vatcalc.com. Disponível em: <<https://www.vatcalc.com/paraguay/paraguay-vat-and-inr-on-foreign-digital-services/>>. Acesso em: 07/01/2024.

²²⁹Revenue in the software market in Paraguay 2028. Disponível em: <<https://www.statista.com/statistics/1397944/revenue-software-market-paraguay/>>. Acesso em: 28/01/2024.

A Colômbia foi um dos países mais recentes a promover uma reforma tributária. Acontece que, a discussão e o engajamento social acerca da reforma tributária foi um processo muito intenso, a ponto de ter diversos protestos em 2021 quando estava tramitando no Congresso colombiano uma proposta que aumentava impostos, ampliava a base tributária, reduzindo a faixa de isenção fazendo com que o mais pobre pagasse mais e passava a cobrar uma taxa de 19% para utilizar serviços públicos²³⁰.

Devido aos sangrentos protestos contra a reforma que acarretou na morte de 19 de pessoas e centenas de feridos, o governo da época acabou recuando da proposta²³¹.

Um ano depois, o Congresso colombiano aprovou uma reforma tributária com em um sentido diferente, criando um imposto para grandes fortunas, tributação sobre o lucro auferido por bancos e agências financeiras, subsidio da conta dos menos favorecidos por parte dos impostos pagos pelas hidroelétricas além de suspender o IVA sobre produtos da cesta básica alimentar²³².

Referente à economia digital, essa reforma trouxe a “*Tributación por Presencia Económica Significativa*” (PES). Em linhas gerais, esse tributo tem como contribuinte, pessoas não residentes ou não domiciliadas no país com presença econômica significativa na Colômbia. A Lei 2.277/22, em seu artigo 20-3, estabelece o valor mínimo de 31.300 *Unidades de Valor Tributario (UVT)*, 331 mil dólares de acordo com a cotação prevista para 2024²³³. O decreto 2033 de 2023, complementa a legislação ao inserir os serviços digitais passíveis de incidência do PES²³⁴.

²³⁰Como uma reforma tributária levou a uma onda de protestos na Colômbia [04/05/2021]. Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/internacional/ultimas-noticias/2021/05/04/entenda-colombia-pessoas-social-reforma-tributaria.htm>>. Acesso em: 08/01/2024

²³¹Dezenove pessoas morrem em manifestações contra reforma tributária na Colômbia. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/internacional/colombia-reforma-tributaria-causa-manifestacoes-e-19-mortes-foram-registradas/>>. Acesso em: 08/01/2024.

²³²Ley 2277 de 2022 - Gestor Normativo - Función Pública. Disponível em: <<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>>. Acesso em: 08/01/2024.

²³³Prensa Comunicado de Prensa No. 090. Disponível em: <

²³⁴COLOMBIA. Decreto nº n. 2033, de 27 de novembro de 2023. Único Reglamentario en Materia Tributaria, relacionado con la tributación por presencia económica significativa -PES en Colombia. [S. l.], 27 nov. 2023. Disponível em: https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTE R-233639. Acesso em: 28/01/2024.

A PES entrou em vigor no dia primeiro de janeiro de 2024, e oferece duas opções (I) retenção direto da fonte de 10% do valor pago pelo comprador/tomador, ou seja, se um colombiano assinou um serviço de *streaming* de 50 pesos, 5 serão retidos pela própria instituição financeira ou por companhias de cartão de crédito e/ou débito no momento da compra e, então, recolhidos ao fisco; (II) Ao declarar o imposto de renda nacional, poderá pagar uma alíquota de 3% sobre o rendimento bruto obtido no país.

Obviamente, isso cria um ambiente em que o *compliance* tributário é extremamente incentivado e recompensado diretamente. Em verdade, desde 2018, a Colômbia já determinava que fornecedores não residentes de serviços digitais recolhessem o IVA do país, independentemente da renda auferida²³⁵.

Além disso em 2019, foi estabelecido que os fornecedores de serviços não residentes poderiam optar por ter o IVA colombiano retido direto da fonte pelas entidades de cartão de crédito e débito ao invés de recolher o imposto eles mesmos, permitindo o mecanismo de cobrança reversa²³⁶. Quanto ao IVA colombiano propriamente dito, este conta com uma alíquota geral de 19% e possui as mesmas características gerais dos IVAs, no padrão OCDE²³⁷.

Acontece que, referente ao setor de serviços disponíveis na nuvem a Lei 2010 de 2019, em seu artigo 476, isentou cabalmente o IVA colombiano para: (I) A aquisição de licenças de software para desenvolvimento comercial de conteúdos digitais, de acordo com a regulamentação emitida pelo Ministério das Tecnologias de Informação e Comunicações; (II) Fornecimento de páginas web, servidores (hospedagem), computação em nuvem²³⁸. O que engloba, por definição da própria atividade, os SaaS na Colômbia.

²³⁵Resolución Número 000000 08-06-2018. Disponível em: <<https://www.dian.gov.co/normatividad/Proyectosnormas/Proyecto%20Resoluci%C3%B3n%20000000%20de%2008-06-2018.pdf>>. Acesso em: 09/01/2024

²³⁶Resolución 00049 | CIJUF. Disponível em: <<https://cijuf.org.co/node/17558>>. Acesso em: 09/01/2024.

²³⁷Colombia - Corporate - Other taxes. Disponível em: <<https://taxsummaries.pwc.com/colombia/corporate/other-taxes#:~:text=VAT%2C%20which%20is%20also%20part>>. Acesso em: 09/01/2024

²³⁸Leyes desde 1992 - Vigencia expresa y control de constitucionalidad [ESTATUTO_TRIBUTARIO_PR019]. Disponível em: <http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr019.html#476>. Acesso em: 10/01/2024

Em tese, a isenção do IVA em relação ao SaaS deve ser um grande atrativo para empresas que pretendem começar atividades no país.

Pois bem, como a PES entrou em vigor no país somente no começo de 2024, não é possível avaliar os seus impactos diretos dessas no setor de serviços digitais, mas já se teve notícias de grandes multinacionais com dificuldades na introdução do tributo²³⁹.

Enfim, uma projeção prevê que a receita no mercado de Software como Serviço (SaaS) deve alcançar quase 350 milhões de dólares em 2024. Espera-se que a receita apresente um crescimento anual de 8,42%, resultando em um volume de mercado de 482 milhões de dólares até 2028²⁴⁰.

Cabe aqui indicar outro fator que contribui para o crescimento do mercado de SaaS na América Latina, a democratização do acesso à internet. Em verdade, o percentual da população da região com acesso à internet é superior à média global²⁴¹ e, segundo o IBGE, 90% dos domicílios no Brasil conseguem se conectar à grande rede²⁴². A relação entre esse fenômeno e o crescimento do mercado de SaaS é direta, uma vez que a democratização do acesso aumenta, por consequência lógica, o mercado consumidor²⁴³.

Outro ponto a ser observado é como a *Statista*, empresa alemã de coleta e processamento de dados, foi uma importante fonte para avaliar as projeções do mercado de softwares dos países anteriores. Importante notar que, a própria entidade oferece seus serviços pelo modelo SaaS e isso traz à tona uma série de discussões.

²³⁹FERNÁNDEZ, P. J. E. Amazon tiene dificultades para operar en Colombia por culpa de un nuevo impuesto. Disponível em: <<https://www.infobae.com/colombia/2024/01/02/amazon-tiene-dificultades-para-operar-en-colombia-por-culpa-de-un-nuevo-impuesto/>>. Acesso em: 10/01/2024.

²⁴⁰Software as a Service - Colombia | Statista Market Forecast. Disponível em: <<https://www.statista.com/outlook/tmo/public-cloud/software-as-a-service/colombia>>. Acesso em: 10/01/2024

²⁴¹ÁLVAREZ, J. P. Dia da Internet: América Latina supera média mundial de acessos à rede. Disponível em <<https://www.bloomberglinea.com.br/2022/05/17/dia-da-internet-america-latina-supera-media-mundial-de-acessos-a-rede/>>. Acesso em: 17/01/2024

²⁴²Internet já é acessível em 90,0% dos domicílios do país em 2021 | Agência de Notícias. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/34954-internet-ja-e-acessivel-em-90-0-dos-domicilios-do-pais-em-2021#:~:text=Internet%20chega%20a%2090%2C0>>. Acesso em: 17/01/2024.

²⁴³Até mesmo se o usuário consumir só o conteúdo sem comprar nada diretamente, visto que publicidade e operações envolvendo dados são altamente monetizadas.

Antes, cabe mencionar que carteira de clientes da empresa conta com gigantes do setor petroquímico como a Braskem e, quanto ao ramo das telecomunicações oferece serviços à TelevisaUnivision²⁴⁴. Até mesmo a instituição educacional Fundação Getúlio Vargas veio a oferecer treinamentos para utilizar a plataforma, sendo fonte confiável de dados segundo a entidade²⁴⁵.

Dada a capilaridade da empresa no mercado internacional, depreende-se que a economia digital favorece um novo modelo de tomada de decisões corporativas, qual seja, aquela baseada em dados. Esse modelo se tornou tão importante para as empresas que o jornal britânico *The Economist* publicou um artigo em 2017 intitulado como “*The world’s most valuable resource is no longer oil, but data*”²⁴⁶, comparando os dados a uma *commodity*.

Isso serve para apresentar algumas questões relevantes. Se os dados são valiosos a ponto de serem considerados “matéria prima” para alguns modelos de negócios ela deveria ser tributada e creditada pelo IVA? Quando seria determinado o seu fato gerador na coleta, no tratamento ou na venda dos dados? Qual seria sua base de cálculo?

A cidade de Nova York tentou abordar algumas dessas questões ao propor uma tributação “por cabeça”²⁴⁷. Alguns professores estadunidenses argumentaram a favor de uma tributação sobre o volume de dados em um artigo para Harvard²⁴⁸. Já o professor da Universidade da Califórnia Omri Marian²⁴⁹ apresenta a possibilidade dos Estados cobrarem *royalties*²⁵⁰, pela coleta de dados e compara a atividade com a exploração de recursos naturais .

²⁴⁴Statista - The Statistics Portal. Disponível em: <<https://www.statista.com/site/success-stories>>. Acesso em: 17/01/2024

²⁴⁵TREINAMENTO STATISTA. Disponível em: <<https://sistema.bibliotecas-rj.fgv.br/cursos/treinamento-statista>>. Acesso em: 28 /01/2024.

²⁴⁶ THE ECONOMIST. The world’s most valuable resource is no longer oil, but data. Disponível em: <<https://www.economist.com/leaders/2017/05/06/the-worlds-most-valuable-resource-is-no-longer-oil-but-data>>. Acesso em: 13/01/2024.

²⁴⁷New Taxes on the Digital Economy: A Closer Look at the New York Data Tax Proposal. Disponível em: <<https://www.jdsupra.com/legalnews/new-taxes-on-the-digital-economy-a-6954569/>>. Acesso em: 13/01/2024.

²⁴⁸AVI-YONAH, R. et al. A New Framework for Digital Taxation. Harvard International Law Journal, v. 63, n. 2, 2022.

²⁴⁹MARIAN, O. Taxing Data Taxing Data. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <<https://digitalcommons.law.byu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3349&context=lawreview>>. Acesso em: 13/01/2024.

²⁵⁰Quantia exigida pelo proprietário de algum bem, direito, produto, marca e etc., para autorizar o uso ou comercialização destes. Apesar de ser um jeito comum dos governos arrecadarem mais das

Essa breve exposição desse microcosmo do setor, serve para reforçar como a digitalização da economia carrega várias discussões acerca dos novos paradigmas do mercado. Pois bem, ao analisar a interdependência das empresas para desempenhar melhor suas atividades, pode-se dizer que o mercado de SaaS é autopoietico²⁵¹.

Como já fora explicado anteriormente, o SaaS apresenta soluções que podem aumentar a eficácia e eficiência de atividades. Na seara jurídica há programas de jurimetria que permite ao advogado apresentar ao cliente a (im)probabilidade de seu direito. Em sentido similar, existem softwares que auxiliam bancos a calcular o custo de oportunidade de promover uma ação de busca e apreensão de veículos quando o devedor está em mora. Mas a autopoiese do SaaS está na sua capacidade viabilizar outros serviços do mesmo modelo.

A epítome desse fenômeno fica escancarada quando se analisa a pesquisa feita pela Github, plataforma de cooperação entre desenvolvedores, apontando que mais de 90% dos programadores utilizam ferramentas de inteligência artificial para programar²⁵². Ora, se as versões mais avançadas dessa tecnologia são oferecidas como SaaS, os desenvolvedores podem utilizar esses instrumentos para criar seu próprio sistema que por sua vez pode servir de base técnica fundamental para outros serviços, digitais ou analógicos. Fica demonstrada, portanto, a natureza autorreferencial do modelo e seu potencial em gerar cadeias produtivas cada vez maiores.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

indústrias extrativistas autor reconhece que essa imposição não é tecnicamente um tributo. A Suprema Corte do Brasil estabeleceu entendimento nesse sentido no RE 228800/DF, ao definir que os *royalties* são receitas originárias, descaracterizando a natureza tributária.

²⁵¹Termo cunhado pelos biólogos e filósofos chilenos Francisco Varela e Humberto Maturana para designar a capacidade dos seres vivos de produzirem a si próprios, mas passou a ser empregada nas ciências sociais por Niklas Luhmann. Vide: FEBBRAJO, A. Autopoiese. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/152/edicao1/autopoiese#:~:text=Na%20comunica%C3%A7%C3%A3o%20luhmanniana%2C%20autopoiesis%20se,elementos%20produzidos%20no%20me%20sistema.>>. Acesso em: 28/01/2024.

²⁵²SHANI, I. Survey reveals AI's impact on the developer experience. Disponível em: <<https://github.blog/2023-06-13-survey-reveals-ais-impact-on-the-developer-experience/>>. Acesso em: 17/01/2024.

Teve como objetivo traçar a adequação e os possíveis desdobramentos do IBS introduzido pela EC 132/2023 e o mercado de SaaS. Para isso, foi preciso estabelecer algumas premissas e, então, analisar como outros países estão lidando com a digitalização da economia e seus reflexos econômicos.

Dessa feita, restou demonstrada a evolução jurisprudencial acerca da definição de serviço, bem como sua paulatina dilatação conceitual pelo Supremo Tribunal Federal. Depois de entender o conceito dos SaaS, foi necessário se aprofundar nas decisões da Suprema Corte que acabaram por gerar as dicotomias entre estados e municípios, ICMS e ISS, softwares de prateleira e softwares de encomenda.

Superado o entendimento que criava essas divisões, restou-se inequívoco o enquadramento de todas as operações envolvendo softwares como passíveis da incidência do ISS. Com isso estabelecido, fora necessário apresentar e entender as inovações, as técnicas e os mecanismos introduzidos pela EC 132/2023, bem como seus possíveis desdobramentos para o mercado de SaaS.

Por se tratar de uma reforma que objetiva manter a arrecadação e como o mecanismo de creditamento do IVA acaba favorecendo alguns setores e preterindo outros, obviamente haveria conflito e resistência. Com isso ficou exposta a disputa de narrativas acerca da reforma em que o lado beneficiado por ela buscou fazer parecer que seus ganhos são os de toda a sociedade, enquanto o prejudicado tentou emplacar uma narrativa apocalíptica e fatalista à reforma.

Além disso, foi demonstrado que as projeções feitas pelas entidades também poderiam estar enviesadas, dado o contexto em que elas foram feitas. Isso faz com que o debate público acerca da reforma tributária tenha um caráter não só técnico, mas também acaba gerando certa paixão política visto que haverá prejudicados, beneficiados e os mais diversos interesses circundando a reforma.

Logo as projeções patrocinadas por atores desse sistema acabam não sendo totalmente confiáveis, já que fica muito difícil estabelecer onde termina o estudo técnico e começa a retórica política. As projeções internas se mostram mescladas com interesses e isso acaba dificultando a própria compreensão do que realmente pode se esperar da adequação do IBS em relação ao SaaS. Cabe, então, recorrer à análise da experiência internacional e tentar traçar os possíveis paralelos.

Antes de seguir para a análise das medidas tomadas unilateralmente pelos países para lidar com a digitalização da economia, foi necessário compreender as propostas multilaterais apresentadas pela OCDE. Nesse sentido apresentar, mesmo de forma superficial, o plano de ação BEPS e os seus Pilares 1 e 2 foi fundamental para conseguir visualizar o “estado da arte” da tributação da economia digital.

Para complementar o panorama, também foi necessário analisar das propostas unilaterais que abordam o tema, geralmente expressas na forma de DSTs, cujas propriedades gerais também foram apresentadas.

Ao examinar o sistema tributário e indicadores dos países membros originais do mecanismo de cooperação BRIC e os do bloco econômico MERCOSUL, buscou-se uma dupla análise: (I) entender como o mercado de SaaS é tributado nos países, quais as particularidades dessa tributação e se o setor tem perspectiva de crescimento e; (II) Compreender se há outros fatores que contribuíram e continuam contribuindo para a expansão do mercado nos mais diversos países, nas mais diferentes condições.

Nisso chegou-se a algumas conclusões, sendo a primeira delas que houve uma atenção maior dos governos para tributar o setor após a pandemia de COVID-19. Não é por menos, afinal o advento da mesma trouxe um novo paradigma para a América do Sul e ao mundo, em um período em que trânsito de pessoas estava restrito, ou pelo menos extremamente desestimulado, surgiu a necessidade de se adaptar à essa condição. E isso trouxe à população um maior contato com serviços digitais que ofereciam diversas soluções, já que os meios analógicos se viam prejudicados

Essa maior exposição aos serviços digitais fez com que investidores e empreendedores voltassem sua atenção ao mercado e, por consequência lógica, os governos também, criando mecanismos e tributos para tentar garantir uma arrecadação desse mercado que tanto cresceu, até mesmo porque foi preciso custear os gastos que surgiram com a pandemia.

Portanto, por mais que diversos governos tenham instituído DSTs e quejandos, tendo o setor como alvo, este não arrefeceu e está projetado para crescer ainda mais em todos os países estudados.

A digitalização da economia, bem como o SaaS em geral, parece uma força econômica inexorável, no sentido que toma forma de serviços praticamente essenciais no cotidiano. Como já fora dito, diversos SaaS se tornaram de suma relevância para o próprio funcionamento de muitos negócios; para outros, são a principal fonte de entretenimento, estudos e comunicação.

Isso faz com que uma lógica de tributação focada na economia digital, tanto de forma uni como multilateral, não tenha o condão suficiente e isoladamente para arrefecer por completo o mercado.

Outro fator analisado foi a crescente democratização do acesso à internet e, nesse caso, a relação disso com a ascensão do setor de SaaS é muito direta. Quanto mais pessoas estão conectadas à rede, maior o mercado consumidor.

Foi apresentado que o SaaS assume função de catalisador de eficiência de negócios e operações. Da mesma forma, ficou demonstrada a propriedade autopoiética desse mercado, visto que um SaaS pode servir como sustentáculo de outro(s).

Além disso, foram analisados os sistemas tributários dos membros “originais” do BRIC e de alguns membros do MERCOSUL. Todos tendo o IVA como modelo de tributação sobre o SaaS e alguns utilizando um DST ou mecanismo similar, para complementar a arrecadação. O que se depreendeu foi o unânime crescimento do setor nos mais diversos países, fossem eles membros de qualquer um dos grupos, com ou sem DST “auxiliando” a arrecadação e onerando o SaaS.

Portanto, há fortes indícios que a reforma tributária irá transferir a carga tributária da indústria para os serviços e particularmente os de TIC em geral serão bastante prejudicados, já que seu principal custo, a folha de salários, não terá acesso ao crédito.

Por fim, a experiência internacional indica que o mercado de SaaS não será inviabilizado pela reforma, em que pese a possibilidade de seu crescimento recuar no período de transição, como ocorreu na Índia. Mesmo que as principais entidades do setor de tecnologia pintem um quadro de *armageddon*, as informações levantadas convergem no sentido de crescimento do mercado em que o SaaS está inserido.

REFERÊNCIAS

ABHISHEK SONI, C. Equalisation Levy Section Explained: How It Works and What You Need to Know - Tax2win. Disponível em: <https://tax2win.in/guide/what-is-the-equalisation-levy-under-income-tax>. Acesso em: 31/12/2023.

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report | READ online. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page177. Acesso em: 21/11/2023.

Agenda Da Indústria Capixaba. Disponível em: https://findes.com.br/wp-content/uploads/2022/08/agenda_industria_capixaba_web.pdf. Acesso em: 25 fev. 2024.

ÁLVAREZ, J. P. Dia da Internet: **América Latina supera média mundial de acessos à rede.** Disponível em: <https://www.bloomberglinea.com.br/2022/05/17/dia-da-internet-america-latina-supera-media-mundial-de-acessos-a-rede/>. Acesso em: 17/01/2024.

Áreas Territoriais | IBGE. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?=&t=o-que-e>. Acesso em: 30/10/2023

ASQUITH, A. R. **How many countries have VAT or GST?** 175. Disponível em: <https://www.vatcalc.com/global/how-many-countries-have-vat-or-gst-174/>. Acesso em: 04/11/2023.

ASQUITH, A. R. **Japan Consumption Tax digital services; app stores targeted 2025** - vatcalc.com. Disponível em: <https://www.vatcalc.com/japan/japan-consumption-tax-on-digital-services-update/>. Acesso em: 18/12/2023.

ASQUITH, A. R. **Norway non-resident e-commerce and digital services VAT rules - VOES** - vatcalc.com. Disponível em: <https://www.vatcalc.com/norway/norway-non-resident-e-commerce-and-digital-services-vat-rules-voes/>. Acesso em: 18/12/2023.

ASQUITH, A. R. **Paraguay VAT and INR on foreign digital services** - vatcalc.com. Disponível em: <https://www.vatcalc.com/paraguay/paraguay-vat-and-inr-on-foreign-digital-services/>. Acesso em: 07/01/2024.

ASQUITH, A. R. **South Korea VAT on non-resident digital services** - vatcalc.com. Disponível em: <https://www.vatcalc.com/south-korea/south-korea-vat-on-non-resident-digital-services/>. Acesso em: 19/12/ 2023.

AVI-YONAH, R. et al. **A New Framework for Digital Taxation**. Harvard International Law Journal, v. 63, n. 2, 2022.

BACKGROUND BRIEF Inclusive Framework on BEPS. [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>. Acesso em: 19/11/2023

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A gênese do imposto sobre o valor agregado**. Revista Seqüência, [s. l.], v. 29, ed. 56, 14 set. 2010. DOI <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2008v29n56p245>. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n56p245>. Acesso em: 04/11/2023.

BARROS VITA, J. **BEPS 2.0, DIGITAL SERVICE TAX - DST E PERSPECTIVAS NO DIREITO BRASILEIRO**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/05/Jonathan-Barros-Vita.pdf>. Acesso em: 27/01/2024.

Batmunkh A. **Carbon Footprint of The Most Popular Social Media Platforms. Sustainability**. 2022; 14(4):2195. <https://doi.org/10.3390/su14042195>.

Boom das lawtechs e legaltechs fortalece tecnologia em escritórios e tribunais. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-17/boom-lawtechs-legaltechs-fortalece-tecnologia-escritorios-tribunais>. Acesso em: 30/10/2023.

Brasil terá salto de competitividade com aprovação da reforma tributária, diz presidente da CNI. Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/posicionamentos/brasil-tera-salto-de-competitividade-com-aprovacao-da-reforma-tributaria-diz-presidente-da-cni/>. Acesso em: 14/12/2023.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21/12/2023.

BRASIL. **CONVÊNIO ICMS nº 106, de 27 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. [S. I.], 27 set. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 02/11/2023.

BRASIL. **CONVÊNIO ICMS nº 181, de 28 de dezembro de 2015**. Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica. [S. I.], 28 dez. 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15. Acesso em: 02/11/2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. [S. I.], 31 dez. 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 01/11/2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87 de 13 de setembro de 1987**. 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). [S. I.], 13 set. 1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 01/11/2023.

BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 30/10/2023

BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de

Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. [S. I.], 29 dez. 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 02/11/2023.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 183, DE 22 DE SETEMBRO DE 2021**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para explicitar a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o monitoramento e rastreamento de veículos e carga. [S. I.], 22 set. 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp183.htm#art2. Acesso em: 30/10/2023.

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. [S. I.], 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 27/10/2023.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 218**, de 2020. Dispõe sobre a criação do Programa Nacional de Apoio à Micro e Pequena Empresa em Situação de Calamidade Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020. <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260638>>. Acesso em: 25/02/2024.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 241**, de 2020. Institui a Contribuição Social Especial sobre Serviços Digitais, altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2263396>. Acesso em: 25/02/2024.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 2.358**, de 2020. Dispõe sobre a tributação de serviços digitais no Brasil. Brasília, DF: Câmara dos Deputados,

2020.<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2251395>>. Acesso em: 25/02/2024.

BRASIL. STF. **784439**, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJe15 set. 2020.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 1.945**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, Relator para o acórdão: Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 24 de fevereiro de 2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.659**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 24 de fevereiro de 2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021.

Breve resumo histórico. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-mistas/cpcms/conheca-a-representacao/oqueeomercosul.html/mercosulsocial.html>>. Acesso em: 27/01/2024.

Brief History Of GST | Goods and Services Tax Council. Disponível em: <https://gstcouncil.gov.in/brief-history-gst#:~:text=Under%20the%20Indian%20GST%2C%20goods>. Acesso em: 30/12/2023.

BRIEFING, I. **Service Tax for Internet Based Services in India from December 2016**. Disponível em: <https://www.india-briefing.com/news/internet-based-services-get-costlier-india-december-1-2016-13327.html/>. Acesso em: 30/12/2023.

BUTLER, G. **Google confirms construction of data center in Uruguay**. Disponível em: <https://www.datacenterdynamics.com/en/news/google-confirms-construction-of-data-center-in-uruguay/>. Acesso em 04/01/2024.

CAPOZZI, B. Lula: “**Não tem game falando de amor. Tem game ensinando a matar**”. Disponível em: <https://olhardigital.com.br/2023/04/18/games-e-consoles/lula-nao-tem-game-falando-de-amor-tem-game-ensinando-a-matar/>. Acesso em: 10/11/2023.

Carvalho Junior, Pedro Humberto Bruno de. “NT - 54 - Dinte - **O Sistema Tributário Dos Países Da OCDE E as Principais Recomendações Da Entidade: Fornecendo**

Parâmetros Para a Reforma Tributária No Brasil.” Notas Técnicas, 4 July 2022, pp. 1–24. <https://doi.org/10.38116/ntdinte54>. Acesso em: 25/10/2023.

China to launch three-year campaign to promote data use. Disponível em: https://english.www.gov.cn/news/202312/29/content_WS658ec36cc6d0868f4e8e29c6.html. Acesso em: 01/01/2024.

China Value-Added Tax Law - The New Draft Legislation. Disponível em: <https://www.china-briefing.com/news/china-value-added-tax-law-draft-legislation/#:~:text=Set%20VAT%20rates>>. Acesso em: 27/01/2024.

CHRISTIAN, H. Líder do governo diz que meta fiscal de déficit zero em 2024 será cumprida. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2023/10/31/lider-do-governo-diz-que-meta-fiscal-de-deficit-zero-em-2024-sera-cumprida>. Acesso em: 19/11/2023.

CLEARTAX. GST – What is GST in India? Goods & Services Tax (GST) Law Explained. Disponível em: <https://cleartax.in/s/gst-law-goods-and-services-tax>. Acesso em 30/12/2023

COÊLHO, Sacha Calmon N. Curso de Direito Tributário Brasileiro.: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 30/10/2023.

COLLIER , R. Could Pillar 2 Be Enough? Disponível em: <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/could-pillar-2-be-enough>. Acesso em: 02/12/2023.

Colombia - Corporate - Other taxes. Disponível em: <https://taxsummaries.pwc.com/colombia/corporate/other-taxes#:~:text=VAT%2C%20which%20is%20also%20part>. Acesso em: 09/012024.

Como uma reforma tributária levou a uma onda de protestos na Colômbia [04/05/2021]. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/internacional/ultimas-noticias/2021/05/04/entenda-colombia-pessao-social-reforma-tributaria.htm>. Acesso em: 8/01/2024.

COMPANHIAS OFFSHORE. Disponível em: <https://www.portaltributario.com.br/offshore.htm>. Acesso em: 26/01/2024.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO SOBRE A POSICIONAMENTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA PEC 45/2019 Sindicatos. [s.l: s.n.]. Disponível em: https://reformatributaria.cnc.org.br/wp-content/uploads/sites/23/2023/03/PEC-45_2019-Posicionamento-da-Confederacao-Nacional-de-Comercio-de-bens-Servicos-e-Turismo-sobre-a-Reforma-Tributaria_.pdf. Acesso em: 13/11/2023.

Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/4/1/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en&_csp_=9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemlGO=oecd&itemContentType=book. Acesso em: 12/11/2023

Coordenação-Geral de Tributação. [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/cosit-10-rf.pdf>. Acesso em: 06/11/2023.

CORONA FERNANDES, R. **Custo Brasil na Indústria de Transformação.** Disponível em: <https://sitefiespstorage.blob.core.windows.net/uploads/2022/09/file-20220908123252-custo-brasil-na-industria-de-transformacao-aprese.pdf>. Acesso em: 12/11/2023.

DA SILVA, M. **Impuestos a la economía digital: DGI ya recaudó US\$ 18,4 millones de Uber, Netflix y otras.** Disponível em: <https://www.elpais.com.uy/negocios/noticias/impuestos-a-la-economia-digital-dgi-ya-recaudo-us-18-4-millones-de-uber-netflix-y-otras>. Acesso em: 3/01/2024.

DEPUTADO AGUINALDO RIBEIRO. **PARECER DE PLENÁRIO PELA COMISSÃO ESPECIAL DESTINADA A PROFERIR PARECER À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO No 45-A, DE 2019. PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO No 45-A, DE 2019 I -RELATÓRIO.** [s.l: s.n.]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250. Acesso em: 8/11/2023.

Dezenove pessoas morrem em manifestações contra reforma tributária na Colômbia. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/internacional/colombia->

reforma-tributaria-causa-manifestacoes-e-19-mortes-foram-registradas/. Acesso em: 8/01/2024.

Digitalization and Taxation in Asia. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Departmental-Papers-Policy-Papers/Issues/2021/09/13/Digitalization-and-Taxation-in-Asia-460120>. Acesso em: 03/12/2023

Education tech, advertising lift Russia's Mail.ru revenues. Disponível em: <https://www.reuters.com/technology/education-tech-advertising-lift-russias-mailru-revenues-2021-07-29/>. Acesso em 25/12/2023.

El Impuesto a la Renta de los No Residentes - BDO. Disponível em: <https://www.bdo.com.uy/es-uy/publicaciones/publicaciones/el-impuesto-a-la-renta-de-los-no-residentes>. Acesso em: 3/01/2024.

FACURY SCAFF, F. **Quem vai pagar a conta da PEC 45, a reforma do improvisado?** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-out-30/justica-tributaria-quem-pagar-conta-pec-45-reforma-tributaria-improvisado/>. Acesso em: 16/11/2023.

FEBBRAJO, A. **Autopoiese.** Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/152/edicao1/autopoiese#:~:text=Na%20comunicação%20A7%20A3o%20luhmanniana%20autopoiesis%20se,elementos%20produzidos%20no%20mesmo%20sistema.>>. Acesso em: 28/01/2024.

FERNÁNDEZ, P. J. E. **Amazon tiene dificultades para operar en Colombia por culpa de un nuevo impuesto.** Disponível em: <https://www.infobae.com/colombia/2024/01/02/amazon-tiene-dificultades-para-operar-en-colombia-por-culpa-de-un-nuevo-impuesto/>. Acesso em: 10/01/2024.

FREIRE, W. **REFORMA TRIBUTÁRIA PEC 45 aprovada pela Câmara dos Deputados.** Disponível em: <https://williamfreire.com.br/areas-do-direito/direito-tributario/reforma-tributariapec-45-aprovada-pela-camara-dos-deputados/>. Acesso em 22/01/2024.

GODOI, Marciano Seabra de; FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. **Guerra fiscal no imposto sobre serviços e improbidade administrativa: o caso do Município de Belo Horizonte.** Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 56, n. 221, p. 151-168, jan./mar. 2019. Disponível em:

http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/221/ril_v56_n221_p151. Acesso em: 30/10/2023

Goods & Service Tax, CBIC, Government of India GST Goods and Services Rates. Disponível em: <<https://cbic-gst.gov.in/gst-goods-services-rates.html>>. Acesso em: 27/01/2024.

GRÖGER, J. **Digital Carbon Footprint**. Disponível em: <https://www.digitalcarbonfootprint.eu/>. Acesso em 10/11/2023.

GURGEL, Y. **Saúde mental: quando o excesso de jogos eletrônicos vira um problema** | Metrôpoles. Disponível em: <https://www.metropoles.com/saude/saude-mental-quando-o-excesso-de-jogos-eletronicos-vira-um-problema>. Acesso em: 19/01/2024

HARSHINI. **Pre GST Era and GST Impact on Agricultural Sector**. Disponível em: <https://getswipe.in/blog/post/impact-of-gst-on-agricultural-sector-c#:~:text=However%2C%20the%20GST%20regime%20has>. Acesso em: 31/12/2023.

HAWKSFORD. **Understanding VAT small-scale and general taxpayers in China** | Hawksford. Disponível em: [https://www.hawksford.com/insights-and-guides/china-business-guides/vat-taxpayers#:~:text=Value%2Dadded%20tax%20\(VAT\)%20in%20China](https://www.hawksford.com/insights-and-guides/china-business-guides/vat-taxpayers#:~:text=Value%2Dadded%20tax%20(VAT)%20in%20China). Acesso em: 1/01/2024.

História do BRICS. Disponível em: <https://www.gov.br/planalto/pt-br/assuntos/reuniao-do-brics/historia-do-brics/>. Acesso em: 19/01/2024.

HÖBEL, Z. **Taxation In Digitalized Economy**. Yeni Fikir Dergisi, v. 14, n. 29, p. 56–64, 28 dez. 2022. Disponível em: <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. Acesso em: 12/12/2023.

HOWARD WERTHEIM, P. **Uruguay's High Tech Becoming Digital Hub in Latin América** – The Bridge. Disponível em: <https://www.thebridge.social/br/news-and-insights/uruguays-high-tech-becoming-digital-hub-in-latin-america>. Acesso em: 04/01/2023.

HUMBERTO, P.; DE CARVALHO JUNIOR, B. **Análise Das Propostas Do Plano Beps Da Ocde/G20 Sobre Tributação Dos Serviços Digitais E A Atual Situação**

Internacional. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10887/2/NT_PropostasPlanoBEPS_OCDE_G20_Publicacao_Preliminar.pdf>. Acesso em: 26/01/2024.

India's internet economy to grow 6-fold to \$1 trillion by 2030: Report. The Economic Times, 6 jun. 2023. Disponível em: <https://economictimes.indiatimes.com/news/economy/indicators/indias-internet-economy-to-grow-6-fold-to-1-trillion-by-2030-report/articleshow/100787050.cms>. Acesso em: 27/12/2023

Indian companies continue to pay a high cost for compliance, report says. Disponível em: [https://www.moneycontrol.com/news/business/indian-companies-continue-to-pay-a-high-cost-for-compliance-report-says-5521041.html#:~:text=\(Representative%20image\)](https://www.moneycontrol.com/news/business/indian-companies-continue-to-pay-a-high-cost-for-compliance-report-says-5521041.html#:~:text=(Representative%20image)). Acesso em: 30/12/2023.

INDO ASIAN NEWS SERVICE. Rush to roll out GST caused glitches in implementation, says top official. Disponível em: <https://www.hindustantimes.com/india-news/glitch-ridden-rollout-due-to-lack-of-time-says-gst-network-ceo/story-bHuA0In6q4zEEcehCw2GoO.html>. Acesso em: 31/12/2023.

Indústria de Software e Serviços de TIC cresceu 6,5% em 2021. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2022-07/industria-de-software-e-servicos-de-tic-cresceram-65-em-2021#:~:text=A%20Ind%C3%BAstria%20de%20Software%20e>. Acesso em: 30/10/2023

INTERATIVIDADE, M.-M. & **“Vai haver brutal deslocamento de carga tributária”, diz ex-secretário da Receita Federal.** Disponível em: <https://sinfrerj.com.br/conteudo/3785/vai-haver-brutal-deslocamento-de-carga-tributaria-diz-ex-secretario-da-receita-federal>. Acesso em: 12/11/2023.

Internet já é acessível em 90,0% dos domicílios do país em 2021 | Agência de Notícias. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/34954-internet-ja-e-acessivel-em-90-0-dos-domicilios-do-pais-em-2021#:~:text=Internet%20chega%20a%2090%2C0>. Acesso em: 17/01/2024.

JAUMOTTE, F. et al. **How Pandemic Accelerated Digital Transformation in Advanced Economies.** Disponível em:

<https://www.imf.org/en/Blogs/Articles/2023/03/21/how-pandemic-accelerated-digital-transformation-in-advanced-economies>. Acesso em: 16/01/2024.

JOSE, TOJO. **What is equalisation levy?** Disponível em: <https://www.indianeconomy.net/splclassroom/what-is-equalisation-levy/>. Acesso em: 27/01/2024.

KASMAN, M. **The Rise of SaaS in India 2023.** Disponível em: <https://www.bvp.com/atlas/rise-of-saas-in-india-2023#India%E2%80%99s-SaaS-market-in-2023>. Acesso em: 31/12/2023.

LA DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS (DNIT). **IMPUESTO A LA RENTA DE NO RESIDENTES ¿Qué es el INR? Rentas de Fuente Paraguaya.** [s.l: s.n.]. Disponível em:

<https://www.set.gov.py/documents/20123/218215/Cartilla+Informativa+sobre+el+INR.pdf/6f39e37a-cafb-57ce-7585-3d15de874514?t=1684450785972.pdf>. Acesso em: 06/01/2024.

LEDERER, S. Council Post: **Costs, Benefits And Challenges Of The Pandemic For Streaming And OTT Services.** Disponível em:

<https://www.forbes.com/sites/forbesbusinesscouncil/2021/06/22/costs-benefits-and-challenges-of-the-pandemic-for-streaming-and-ott-services/?sh=261f8aef2867>. Acesso em: 27/01/2024.

Ley 2277 de 2022 - Gestor Normativo - Función Pública. Disponível em: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>. Acesso em: 08/01/2024.

Ley No 6380 / DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL. Disponível em: <https://www.bacn.gov.py/leyes-paraguayas/9332/ley-n-6380-de-modernizacion-y-simplificacion-del-sistema-tributario-nacional>. Acesso em 06/01/2024.

Leyes desde 1992 - Vigencia expresa y control de constitucionalidad [ESTATUTO_TRIBUTARIO_PR019]. Disponível em:

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr019.html#476. Acesso em: 10/01/2024.

LIMA E SILVA, C. **Pilar 2: Como a reforma tributária promovida pela OCDE afeta o Brasil?** Disponível em: <<https://br.lexlatin.com/reportagens/pilar-2-como-reforma-tributaria-promovida-pela-ocde-afeta-o-brasil>>. Acesso em: 26/01/2024

LIU, A. **Value Added Tax in China - China Guide** | Doing Business in China. Disponível em: <https://www.china-briefing.com/doing-business-guide/china/taxation-and-accounting/value-added-tax-in-china>. Acesso em: 1/0/12024.

MACEDO, Alberto. **Como Desatar o Nó dos Tributos no Brasil? Estudo e Proposta da Coalizão Simplifica Já (PEC 46/2022 no Senado) para a Reforma Tributária com Análise das PECs 45/19 e 110/19**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, Verão 2023. 288 p.

MACIEL, E. **Proposta de reforma tributária é das piores da história do Brasil**. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/ilustrissima/2023/06/proposta-de-reforma-tributaria-e-das-piores-da-historia-do-brasil.shtml>. Acesso em: 15/11/2023.

MANIFESTO DO SETOR DE TI SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA (PEC 45/2019). [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://abes.com.br/wp-content/uploads/2023/09/Manifesto-Entidades-Nacionais-TI-Reforma-Tributaria-13.09.2023-v2.pdf>. Acesso em: 10 /11/023.

MANIFESTO SETOR DE TI REFORMA TRIBUTÁRIA. [s.l: s.n.]. Disponível em: https://www.convergenciadigital.com.br/doc/23/Manifesto-Setor-de-TI-Reforma-Tributaria_v2_05072023.pdf. Acesso em: 09 /11023.

MARIAN, O. **Taxing Data**. [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://digitalcommons.law.byu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3349&context=lawreview>. Acesso em: 13/01/2024.

MARKETWATCH, L. T. **Japan orders Amazon.com arm to pay back taxes**. Disponível em: <https://www.marketwatch.com/story/japan-orders-amazoncom-arm-to-pay-back-taxes>. Acesso em: 19/11/2023.

Marrow, A. **Russia's Yandex delivers quarterly profit with 54% revenue rise.** Disponível em: <https://www.reuters.com/technology/russias-yandex-reports-revenue-jump-return-q1-profitability-2023-04-27/>. Acesso em: 25/12/2023.

Marth. **“No País Da Papelada: Imposto é O Maior Obstáculo Para Economia Brasileira.”** O Globo, 20/03/2018, oglobo.globo.com/economia/no-pais-da-papelada-imposto-o-maior-obstaculo-para-economia-brasileira-22699452. Acesso em 25/10/2023.

MEDEIROS, G. **A Reforma Tributária Indiana de 2017 e o seu Papel no Desenvolvimento Socioeconômico do País. Lições para a Reforma da Tributação do Consumo no Brasil.** Revista de Direito Tributário Internacional Atual, n. 11, p. 13–33, 1/12/2022.

MEIRELLES, F. **Pesquisa do Uso da TI - Tecnologia de Informação nas Empresas 1. RESULTADOS da Pesquisa e Tendências de Software 2. ARTIGO: Uso da TI nas Empresas: Panorama e Indicadores 3. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.** [s.l: s.n.]. Disponível em: https://eaesp.fgv.br/sites/eaesp.fgv.br/files/u68/pesti-fgvcia-2023_0.pdf. Acesso em: 16/01/2024.

MENDES MOREIRA, A. **REFLEXOS DO NOVO CÓDIGO CIVIL NO DIREITO TRIBUTÁRIO.** [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Reflexos-do-novo-codigo-civil-no-direito-tributario.pdf>. Acesso em: 18/11/2024.

Mercado SaaS deve crescer 20% ao ano com a digitalização das PMEs. Disponível em: <https://exame.com/bussola/mercado-saas-deve-crescer-20-ao-ano-com-a-digitalizacao-das-pmes/>. Acesso em: 30/10/2023.

Modulação de efeitos: STF decide em 90,9% dos casos favoravelmente ao fisco. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/modulacao-de-efeitos-stf-decide-em-909-dos-casos-favoravelmente-ao-fisco-11082023#:~:text=Levantamento%20do%20JOTA%20mostra%20que>. Acesso em: 29/10/2023.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade tributária: Técnicas.** In: MOREIRA, André Mendes. **NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO E NAS LEIS (IPI, ICMS, PIS/COFINS IMPOSTOS E**

CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS). Orientador: Paulo de Barros Carvalho. 2009. Tese de Doutorado (Tese de doutorado) - Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2009. p. 468. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/publico/Andre_Mendes_Moreira_Integral.pdf. Acesso em: 4/11/2023.

NEATE, R. David Cameron: **We'll ensure foreign firms pay their fair share of tax.** The Guardian, 4 jan. 2013. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2013/jan/04/cameron-ensures-multinationals-pay-full-taxes>. Acesso em: 19/11/2023.

New Taxes on the Digital Economy: A Closer Look at the New York Data Tax Proposal. Disponível em: <https://www.jdsupra.com/legalnews/new-taxes-on-the-digital-economy-a-6954569/>. Acesso em: 13/11/2024.

O Estado Atual da Justiça Fiscal 2023. [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/SOTJ/SOTJ23/Portuguese/State%20of%20Tax%20Justice%202023%20-%20Tax%20Justice%20Network%20-%20Portuguese.pdf>. Acesso em: 01/12/2023.

O que é computação na nuvem? Disponível em: <https://cloud.google.com/learn/what-is-cloud-computing?hl=pt-br>. Acesso em: 29/10/2023.

Obrigações, Rio de Janeiro, Forense, 1961, p. 67

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation -Report on Pillar One Blueprint **INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS.** [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1700786927&id=id&accname=guest&checksum=65CC0703A47605ADB323D5F79DB46BBE>. Acesso em: 24/11/2023..

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project **Tax Challenges Arising from Digitalisation -Report on Pillar Two Blueprint INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS.** [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1700786931&id=id&accname=guest&checksum=66BEF14E8216E606F04A2151757736DB>. Acesso em: 24/11/2023.

OLIVEIRA JR, C. E. . **Nota Econômica Semanal Serviços é responsável por 70% dos empregos gerados.** [s.l: s.n.]. Disponível em: https://www.cofecon.org.br/wp-content/uploads/2022/06/Nota-Economica-Emprego-trim-_22-V.pdf. Acesso em: 13/11/ 2023.

OLIVEIRA JR, C. E. **Nota Econômica Semanal.** [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://www.cofecon.org.br/wp-content/uploads/2023/09/Nota-Economica-PIB-2-Trim-2023-V1.pdf>. Acesso em: 13/11/ 2023.

OMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU E AO CONSELHO Um sistema fiscal equitativo e eficaz na União Europeia para o Mercado Único Digital. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547>>. Acesso em: 25 fev. 2024.

Para indústria, tributos são o principal obstáculo para atividade no País - Negócios. Disponível em: <https://diariodonordeste.verdesmares.com.br/negocios/para-industria-tributos-sao-o-principal-obstaculo-para-atividade-no-pais-1.2086284>>. Acesso em: 25 fev. 2024.

PARLIAMENT HOUSE, C. **Digital Services Taxation.** Disponível em: https://www.aph.gov.au/About_Parliament/Parliamentary_departments/Parliamentary_Library/FlagPost/2019/August/Digital_Services_Taxation#:~:text=France. Acesso em: 17/12/2023.

Plano de Ação Para O Combate à Erosão Da Base Tributária E à Transferência de Lucros | READ Online.” Oecd-ilibrary.org, 14 July 2014, read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page1. Acesso em: 27/10/2023.

PLP 131/2020 - Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>. Acesso em: 23/01/2024

PREFEITURA MUNICIPAL DE VITÓRIA. **LEI N. 6.075**, de 30 de dezembro de 2003. Altera a legislação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, em face do advento da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. [S. l.], 30 dez. 2003. Disponível em:

<https://sistemas.vitoria.es.gov.br/atosnormativos/arquivos/agrupadas/1/L6075.pdf>.

Acesso em: 30/10/2023.

Prensa Comunicado de Prensa No. 090. Disponível em: <https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/NG-Comunicado-de-Prensa-090-2023.aspx#:~:text=La%20Direcci%C3%B3n%20de%20Impuestos%20y>. Acesso em: 09/01/2024.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Digital tax introduced for e-commerce operators.** Disponível em: <https://www.pwc.com/mu/en/services/india-desk/india-digital-tax.html#:~:text=The%20equalisation%20levy%20is%20imposed>. Acesso em: 31/12/2023.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying Taxes 2020: data explorer.** Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>.

Progress Report on Amount A of Pillar One. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>. Acesso em 03/12/2023.

Protocolo de Ouro preto. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-mistas/cpcms/publicacoes/eventos/livros.html/legislacaotextosbasicos.html/protocolodeouropreto.html>. Acesso em: 27/01/2024.

RAMALHO, R. **Reforma Tributária Pode Incentivar “Pejotização” Nos Serviços E Reduzir Empregos Formais.** Gazeta Do Povo, 20/07/2023, www.gazetadopovo.com.br/economia/reforma-tributaria-pode-incentivar-pejotizacao-nos-servicos-e-reduzir-empregos-formais/. Acesso em: 25/01/2024.

RE 176626, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10-11-1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305

Reforma tributária é aprovada pela Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.gov.br/secom/pt-br/assuntos/noticias/2023/12/reforma-tributaria-e-aprovada-pela-camara-dos->

deputados#:~:text=H%C3%A1%2040%20anos%20em%20discuss%C3%A3o.

Acesso em: 18/01/2024.

Resolución 00049 | CIJUF. Disponível em: <https://cijuf.org.co/node/17558>. Acesso em: 09/01/2024.

Resolución Número 000000 08-06-2018. Disponível em: <https://www.dian.gov.co/normatividad/Proyectosnormas/Proyecto%20Resoluci%C3%B3n%200000000%20de%2008-06-2018.pdf>. Acesso em: 09/01/2024.

Revenue impact of international tax reform better than expected: OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/revenue-impact-of-international-tax-reform-better-than-expected.htm>. Acesso em: 30/11/2023.

Revenue in the software market in Paraguay 2028. Disponível em: <https://www.statista.com/statistics/1397944/revenue-software-market-paraguay/>. Acesso em: 28/01/2024.

RFB - RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 208.** Dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil. [S. l.], 27 set. 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>. Acesso em: 27/01/2024.

ROSENCRANCE, L. **What is Software? Definition, Types and Examples.** Disponível em: <https://www.techtarget.com/searcharchitecture/definition/software>. Acesso em: 29/10/2023.

ROSSI, Luiz Felipe Baleia Tenuto. **Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.** Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019.

SCHOUERI, L. **REGRAS DE RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA FÍSICA NO DIREITO COMPARADO E NO DIREITO BRASILEIRO.** [s.l: s.n.]. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Regras-de->

reside%CC%82ncia-fiscal-da-pessoa-fi%CC%81sica-no-direito.pdf>. Acesso em: 27/01/2024.

Setor de TIC faz abaixo-assinado por tratamento diferenciado na Reforma Tributária. Disponível em: <https://www.convergenciadigital.com.br/Gestao/Setor-de-TIC-faz-abaixo-assinado-por-tratamento-diferenciado-na-Reforma-Tributaria-63862.html?UserActiveTemplate=mobile>. Acesso em: 09/11/2023.

SHANI, I. **Survey reveals AI's impact on the developer experience.** Disponível em: <https://github.blog/2023-06-13-survey-reveals-ais-impact-on-the-developer-experience/>. Acesso em: 17/01/2024.

SHASHIDHAR, A. **Stumped! GST has caused massive confusion among traders.** Disponível em: <https://www.businesstoday.in/magazine/features/story/stumped-76320-2017-06-10>. Acesso em: 31/12/2023.

SHAW, L. **After Rough Year, Streaming Services Are Off to a Slow Start.** Bloomberg.com, p. <https://www.bloomberg.com/news/newsletters/2023-0305/after-rough-year-streaming-services-are-off-to-a-slow-start>, 5/11/2023. Acesso em: 27/01/2024

Sheikin, Henry. **Custos de Inicialização SaaS: O Melhor Guia de Investimento.** Finmodelslab.com, 23/03/2023, finmodelslab.com/pt/blogs/startup-costs/saas-startup-costs#:~:text=Quando%20se%20trata%20de%20iniciar. Acesso em: 26/01/2024

SHIRA, D. **An Overview of China's VAT Reform.** Disponível em: <https://www.chinabusinessreview.com/an-overview-of-chinas-vat-reform/#:~:text=China%20has%20had%20a%20VAT>. Acesso em: 01/01/2024.

Small businesses struggle to adapt to the GST. Disponível em: <https://asia.nikkei.com/Economy/Small-businesses-struggle-to-adapt-to-the-GST>. Acesso em: 31/12/2023.

Software as a Service - Colombia | Statista Market Forecast. Disponível em: <https://www.statista.com/outlook/tmo/public-cloud/software-as-a-service/colombia>. Acesso em: 10/01/2024.

Sondagem Especial Tributação. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/55/ef/55efd024-7b8e-437c-

90e4-61b43348ce57/sondespecial_tributacao_agosto2015.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2024.

Statista - The Statistics Portal. Disponível em: <https://www.statista.com/site/success-stories>. Acesso em: 13/01/2024.

STRECK, L. L. Por que juízes e advogados relutam em aplicar o artigo 926 do CPC? Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-nov-11/senso-incomum-juizes-advogados-relutam-aplicar-artigo-926-cpc/>. Acesso em: 18 jan. 2024.

TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (TIPI) 2 0 2 2. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>. Acesso em: 19/01/2024

THE ECONOMIST. The world's most valuable resource is no longer oil, but data. Disponível em: <https://www.economist.com/leaders/2017/05/06/the-worlds-most-valuable-resource-is-no-longer-oil-but-data>. Acesso em: 13/01/2024.

TREINAMENTO STATISTA. Disponível em: <<https://sistema.bibliotecas-rj.fgv.br/cursos/treinamento-statista>>.

Tributação Na Indústria De Minas Gerais Competitividade Das Empresas É Impactada Pela Má Qualidade Dos Tributos. Disponível em: <https://www.fiemg.com.br/regional-vale-do-rio-grande/wp-content/uploads/sites/25/2023/04/Sondagem_Especial_Tributacao_Out-15.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2024.

Trump Threatens Tariffs against “Foolish” Macron. Wwww.bbc.com, 26 July 2019, www.bbc.com/news/world-us-canada-49131301. Acesso em: 19/01/2024.

Understanding Digital Services Taxes & the OECD. Disponível em: <https://pro.bloombergtax.com/brief/understanding-digital-services-taxes-the-oecd/#:~:text=Austria%2C%20for%20example%2C%20only%20applies>. Acesso em: 3/12/2023.

United States' 301 findings on India's Equalisation Levy – What next! Disponível em: <https://kluwertaxblog.com/2021/01/20/united-states-301-findings-on-indias-equalisation-levy-what-next/>. Acesso em: 31/12/2023.

Uruguay enacts new initiative to attract IT professionals using tax incentives.

Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/uruguay-enacts-new-initiative-to-attract-it-professionals-using-

[#:~:text=Uruguay%20continues%20to%20demonstrate%20its.](#) Acesso em: 04/01/2024.

URUPÁ, M. Texto da reforma tributária pode prejudicar TICs, afirma senador.

Disponível em: <https://teletime.com.br/07/11/2023/texto-da-reforma-tributaria-pode-prejudicar-tics-afirma->

[senador/#:~:text=O%20senador%20Izalci%20Lucas%20\(PSDB.](#) Acesso em: 09/11/2023.

Value-added tax (VAT) rates.

Disponível em: <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/value-added-tax-vat-rates>.

Acesso em: 06/01/2024.

VÁZQUEZ, J. M. Digital Services Taxes in the European Union: What Can We

Expect? Disponível em: <https://kluwertaxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we->

[expect/#:~:text=DSTs%20work%20as%20a%20tariff.](#) Acesso em: 04/12/2023.

VITÓRIA, F. Gartner prevê que gastos com Nuvem Pública atingirão quase US\$

500 bi em 2022. Disponível em:

<https://www.folhavoria.com.br/geral/noticia/05/2022/gartner-preve-que-gastos-com-nuvem-publica-atingirao-quase-us-500-bi-em-2022>. Acesso em: 30/10/2023.

VK / VK Company Limited audited IFRS results for Q4 and 2022.

Disponível em: <https://vk.company/en/investors/info/11429/>. Acesso em: 25/12/2023.

WALSH, K. Starbucks avoids paying tax in Australia for 12 years.

Disponível em: <https://www.afr.com/policy/tax-and-super/starbucks-avoids-paying-tax-in-australia-for-12-years-20130107-j19wc>. Acesso em: 19/11/2023.

YALE SCHOOL OF MANAGEMENT. Over 1,000 companies have curtailed operations in Russia—But some remain | Yale School of Management.

Disponível em: <https://som.yale.edu/story/2022/over-1000-companies-have-curtailed-operations-russia-some-remain>. Acesso em 25/12/2023.

YANG, J. **How the movie industry is adjusting to changes in viewing habits.** Disponível em: <https://www.pbs.org/newshour/show/how-the-movie-industry-is-adjusting-to-changes-in-viewing-habits>. Acesso em: 16/01/2024.

Young, Victor. “**O Brasil Tem a Maior Carga Tributária Do Mundo?**” Sobre Economia, 2/03/2022, www.blogs.unicamp.br/sobreeconomia/2022/05/02/o-brasil-tem-a-maior-carga-tributaria-do-mundo/. Acesso em: 25/10/2023.

ZHANG, Z. **Will China Implement a Digital Service Tax?** Disponível em: <https://www.china-briefing.com/news/chinas-position-on-the-digital-service-tax/>. Acesso em: 19/01/2024.