

# GT/STN - Audiência Pública de 26/04/2023

SALUSSE  
MARANGONI  
PARENTE  
JABUR

ADVOGADOS



## LINA SANTIN

(Lina Braga Santin Cooke)

Sócia de Salusse Marangoni Parente e Jabur Advogados

[l.santin@smabr.com](mailto:l.santin@smabr.com)

<https://www.linkedin.com/in/lina-santin/>

Bacharel em Direito pelo Mackenzie, LLM em Direito Tributário pelo Insper, Mestre em Direito Tributário pela FGV/SP, Doutoranda em Direito Tributário pela PUC/SP.

Advogada, Sócia de Salusse Marangoni Parente e Jabur Advogados, Diretora do Movimento de Defesa da Advocacia (MDA), Secretária da Comissão de Direito Tributário do IASP, Coordenadora do GT5 - Novo Código Tributário Nacional do Sec XXI do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF/FGV) e Pesquisadora, Colaboradora do CCiF, Ex Juíza Relatora do TED/OAB. Palestrante e Professora.

# O IBS E A ECONOMIA DIGITAL

- A concepção do IVA considerou sua aplicação sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia de produção - produção/distribuição/consumo final.
- Contudo, mesmo em cadeias reduzidas - como é o caso dos serviços e produtos da economia digital - o IVA é capaz de ser aplicado.
- Ainda que se trate de uma única etapa (B2C), é justamente neste momento que o IVA incide e é cobrado diretamente do consumidor final
- **NA PRÁTICA, O IVA ACABA FUNCIONANDO COMO UM RETAIL SALE TAX.**
- **CONCLUSÃO: O IVA É TOTALMENTE COMPATÍVEL COM A ECONOMIA DIGITAL.**

## O IBS E A ECONOMIA DIGITAL

- A adoção de um IBS, com base ampla, alíquotas uniformes e com regras homogêneas **É MAIS EFICAZ PERANTE A ECONOMIA DIGITAL DO QUE O SISTEMA ATUAL DE REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS.**
- O maior ganho deste modelo de IBS na tributação da economia digital é dispensar a necessidade de classificar e distinguir bens tangíveis, intangíveis e serviços: **TAREFA MUITAS VEZES IMPOSSÍVEL EM RAZÃO DA NATUREZA HÍBRIDA.**
- Vide as longas batalhas já travadas mediante os conflitos de competência de ISS X ICMS: **ALTO CUSTO DE CONFORMIDADE E INSEGURANÇA JURÍDICA.**
- Para piorar, no sistema atual há diversas situações que conseguem escapar de ambos, não se submetendo a nenhuma tributação.

# O IBS E A ECONOMIA DIGITAL

- No IBS com base ampla, regras homogêneas e incidência no destino, estas distorções acabam e tudo que for consumido dentro do território brasileiro por consumidores localizados no Brasil deve sofrer a sua incidência.
- O desafio está no caso de fornecedores de produtos e serviços digitais localizados fora do país.
  - **B2B:** o IVA pago pelo adquirente torna-se crédito e, se não houver recolhimento, o adquirente não terá crédito a descontar nas suas saídas. Este fato aumenta o *enforcement*.
  - **B2C produtos físicos:** caso SHEIN.

## O IBS E A ECONOMIA DIGITAL

- **B2C intangíveis consumidos por meio digital:** demanda mais esforço da fiscalização sendo necessário a utilização de sistemas tecnológicos.
- Desafios e pontos a serem definidos: Quem recolhe o imposto? O fornecedor não residente ou o próprio adquirente? Caso seja o fornecedor, como exigir que eles cobrem e recolham?
- A OCDE já estabeleceu diversas diretrizes (2015/2017), dentre elas **TORNAR OBRIGATÓRIA A INSCRIÇÃO DE FORNECEDORES NÃO RESIDENTES E DETERMINAR A COBRANÇA E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SEMPRE QUE FORNECEREM A CONSUMIDORES FINAIS LOCALIZADOS NO PAÍS.**

- **Outras recomendações OCDE, 2017:**
  - Método de recolhimento baseado no adquirente: **mecanismo de cobrança reversa** para as transações B2B (**o residente inscrito recolhe**);
  - Método de recolhimento baseado no fornecedor: **inscrição simplificada de não residentes para operações B2C**

- **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS PLATAFORMAS DIGITAIS**
- Seguindo recomendação OCDE, o CCI-F propôs que as plataformas digitais serão responsáveis solidários pelo recolhimento do IBS relativo aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio, nas hipóteses em que o sujeito passivo não emita documento fiscal eletrônico.

“Considera-se plataforma digital qualquer pessoa que atue como intermediária em negócios jurídicos que constitua fato gerador realizados de forma não presencial ou por meio eletrônico e que controle os elementos essenciais do negócio jurídico, tais como cobrança e pagamento, termos e condições e termos de entrega. uma lista positiva de funções (relacionadas ao controle dos elementos essenciais do negócio jurídico – tais como pagamento, termos e condições e termos da entrega), e também uma lista negativa de atividades que são excluídas da definição de plataforma digital para fins de responsabilização pelo IBS.” (CCiF, NT, LC do IBS)

- Já o PL 3.887/20, da CBS, propõe também uma lista negativa de atividades que excluem tal responsabilidade:

Art. 5o As plataformas digitais são responsáveis pelo recolhimento da CBS incidente sobre a operação realizada por seu intermédio nas hipóteses em que a pessoa jurídica vendedora não registre a operação mediante a emissão de documento fiscal eletrônico.

Art. 6o Para fins desta Lei, considera-se plataforma digital qualquer pessoa jurídica que atue como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações de vendas de bens e serviços de forma não presencial, inclusive na comercialização realizada por meios eletrônicos.

Parágrafo único. **Não são consideradas plataformas digitais as pessoas jurídicas que executem somente uma das seguintes atividades:**

**I - fornecimento de acesso à internet;**

**II - processamento de pagamentos;**

**III - publicidade; ou**

**IV - procura de fornecedores, desde que não cobrem pelo serviço com base nas vendas realizadas.**



# O SURGIMENTO DA FORMA FEDERATIVA DE ESTADO

**Contexto histórico:** sec. XVIII, surgimento do constitucionalismo, influência das ideias iluministas e mercantilistas e divisão dos 3 Poderes (Montesquieu) para rompimento com o absolutismo.

**Origem:** Constituição dos Estados Unidos da América (“EUA”) de 1787: as treze colônias inglesas que detinham autonomia e independência, constituíram uma união confederal perpétua, de modo que cada unidade assegurou sua liberdade correspondente. Modelo inovador que serviu como fonte de inspiração para diversos países. É a experiência dos EUA que inaugura um paradigma de ideologia federativa, que se prestaria a evitar a segregação de Estados e limitar o poder central estatal, buscando equilibrar eficiência, autonomia e liberdade.

**Características principais:** Descentralização geográfica e funcional do exercício do poder político, dividido entre as unidades federativas e a União, em oposição ao modelo de Estado unitário, dotado de apenas um centro de poder. É forma de organização do Estado e não de Governo.

**AUTONOMIA:** A autonomia dos entes-federados engloba três categorias: (i) a autonomia política; (ii) a autonomia administrativa e; (iii) a autonomia financeira.

**UNIÃO:** Uma federação pressupõe não apenas a autonomia dos entes federados, mas também e, com igual importância, a convivência harmônica entre eles.

Para que o sistema federativo tenha êxito ele “precisa compatibilizar a autonomia responsável dos níveis de governo com a presença de relações intergovernamentais cooperativas.”

A chave para a boa coordenação e organização federativa está na adoção de discursos e práticas viabilizadoras da “unidade na diversidade”, compatibilizando autonomia e interdependência das unidades federativas, com a combinação adequada entre cooperação e competição.

## EXISTE FÓRMULA PARA UMA FEDERAÇÃO?

**O Estado Federal não contempla um modelo pronto e acabado de descentralização: cada Estado Federal é dotado de atributos e traços próprios.**

Sampaio DÓRIA acrescenta que o conceito de Federação não é estático, cristalizado, mas "sensível a flutuações nas estruturas políticas e econômicas de cada nação, modelando o grau das autonomias recíprocas e a extensão de suas competências segundo variáveis ocorrentes em cada etapa de sua história".

Assim, a federação é uma forma de organização do Estado cuja nota principal é a descentralização do poder mediante a repartição de competências entre o Estado federal e as unidades federativas, todos titulares de autonomia política, administrativa e financeira. Como consequência, há maior proximidade política dos cidadãos governados e os centros de poder, bem como a possibilidade de preservação das características próprias de cada região.

# O NASCIMENTO DO ESTADO FEDERATIVO BRASILEIRO

**Contexto histórico:** Proclamação da República, 15.11.1889, influência dos EUA (centrípeta), em movimento contrário (centrífuga). descentralizou-se, garantindo o equacionamento das oligarquias regionais, para manter a unificação.

**Oscilações entre democracia e autoritarismo:** CF/34 (a); CF/46 (d); CF/67 (a) e CF/88 (d)

**Constituição federal de 1988 (CF/88) e caráter cooperativo do federalismo: Diversas passagens do texto constitucional implicam um padrão de relações intergovernamentais entre as pessoas políticas das três esferas de poder, buscando equilibrar e harmonizar as ações estatais e políticas públicas no âmbito da federação. Tem-se um conjunto amplo de diretivas de organização e planejamento da ação estatal, conforme relações intergovernamentais institucionalizadas tanto entre a União e os governos subnacionais (relações verticais), como entre estes (relações horizontais), através de mecanismo de cooperação, como o estabelecimento de órgãos regionais de desenvolvimento.**

# PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO

"Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: **I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.**"

Os limites materiais ao constituinte derivado são, nas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence (**ADI 2.024**), “o núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas [futuras emendas à Constituição] se protege”. Quais seriam os "princípios e institutos" do "núcleo essencial" que buscou preservar o Pacto federativo brasileiro?

Para o STF "a ideia de Federação – que tem, na autonomia dos Estados-membros, um de seus cornerstones – revela-se elemento cujo sentido de fundamentalidade a torna imune, em sede de revisão constitucional, à própria ação reformadora do Congresso Nacional, por representar categoria política inalcançável, até mesmo, pelo exercício do poder constituinte derivado (CF, art. 60, § 4º, I)". Este é o aspecto central que queremos explorar neste Capítulo do trabalho: quais são os instrumentos essenciais para manutenção da autonomia dos entes federados e que, portanto, não são passíveis de reforma.

José Afonso da SILVA, sobre o art. 60, §4º, I, da CF/88, pontua que: “É claro que o texto não proíbe apenas emendas que expressamente declarem: "fica abolida a Federação ou a forma federativa de Estado" (...) A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação (...) **Assim, p.ex., a autonomia dos Estados federados assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e de auto-administração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica tendência a abolir a forma federativa de Estado**”.

# NÚCLEO ESSENCIAL DO PACTO FEDERATIVO

**AUTONOMIA:** A autonomia financeira é pressuposta da autonomia política e administrativa, pois sem ela é impossível exercer as demais outorgas de competência, o que esvazia as demais autonomias e, por conseguinte, compromete a própria forma federativa de Estado.

**A conclusão, portanto, é simples: o exercício de competências depende de recursos financeiros, ou seja, pressupõe a autonomia financeira. Se esta lhe falta, perde-se a autonomia política e administrativa, instaurando a dependência de terceiros para exercê-las. Sem a autonomia financeira não há qualquer autonomia e, por isso, entendemos que este é o núcleo essencial e imutável do Pacto federativo.**

**Autonomia financeira: Competência Legislativa e Partilha de Recursos**

## Julgamentos do STF e Conclusão:

Desde que resguardada a autonomia financeira dos entes, não há no texto constitucional e sequer na Jurisprudência pátria qualquer óbice para alteração da competência impositiva e dos repasses do produto arrecadado, conforme estrutura original arquitetada pelo legislador constituinte. Em outras palavras, a divisão de competências para instituição de tributos e os repasses do produto arrecadado conforme constam do texto constitucional não são imutáveis: os arranjos são passíveis de inúmeras possibilidades, o que é imutável no Pacto federativo brasileiro é a garantia de autonomia e união dos entes federados. E o que garante a autonomia e, portanto, o Pacto federativo, é a capacidade de utilizar recursos próprios para satisfazer, através do orçamento próprio, a necessidade de bens e serviços públicos, conforme competências e encargos atribuídos a cada ente. Ressalte-se ainda que, no nosso entender, sob a ótica da autonomia financeira como pressuposto para manutenção do Pacto federativo, a (art. 153 a 156, CF/88) e os repasses constitucionais (arts. 157 a 159, CF/88) são meramente subsidiários e podem ser instituídos por uma questão de conveniência e eficiência do ponto de vista arrecadatório: **o que realmente importa não é quem - qual ente - arrecada, mas sim a qual ente é destinado o produto da arrecadação, pois é a existência de recurso em caixa que garante a autonomia protegida pelo Pacto federativo.**

# OFENSA AO PACTO FEDERATIVO PELO MODELO ATUAL DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

**Concentração da Competência Impositiva e do Poder Arrecadatório na União e o "mito" do Pacto Federativo brasileiro:** concentração do poder impositivo na União (contribuições sociais), corrosão das bases impositivas, concessão de benefícios de IPI, DRU, dependência de repasses e recursos extras e o “mito do pacto federativo”.

**Ausência de Autonomia Financeira no Modelo atual de Repartição de Competências e Ofensa ao Pacto Federativo:** 70% dos municípios brasileiros dependem hoje em mais de 80% de verbas que vêm de fontes externas à sua arrecadação.

**Fomento à Guerra Fiscal e ofensa ao Pacto Federativo:** corrosão da base impositiva do ICMS, queda de arrecadação, guerra fratricida, impacto na livre concorrência e outras distorções econômicas, inexistência de harmonia entre os Entes.

**Complexidade e Ineficiência do Sistema, Insegurança Jurídica e consequente Crise Financeira generalizada dos Entes Federados:** Regime de Recuperação Fiscal (RRF), LC 159/2017: (i) AL, MG, RJ, RS, SC e SP: receita corrente líquida (RCL) anual menor do que a dívida consolidada ao final do último exercício; (ii) DF, GO, MG, MT, PE, RJ e RS: valor total de obrigações é superior às disponibilidades de caixa.



# A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL DO IVA NO FEDERALISMO

**Alemanha:** toda legislação é federal e os estados participam da elaboração da lei e da administração do IVA; há um complexo sistema de repartição de receitas (4 fases - vertical e horizontal), conforme população e renda per capita média nacional, buscando igualdade de condições de vida em todo país.

**Austrália:** lei nacional e arrecadação federal, com receita líquida distribuída conf. Método de Equalização Fiscal Horizontal, cond. ao esforço de arrecadação própria e de eficiência no uso dos recursos públicos. Teve “compensação de receitas” para sua instituição.

**Canadá:** IVA dual. Federal: GST / Subnacional: QST de Quebec; 5 províncias HST (administração central e base harmonizada); 3 PST e 4 não têm IVA. Quebec administra o GST de seu território. Nos demais é a União. Cada Província estabelece sua própria alíquota.

**Índia:** Integrado (IGST, 18%), centralizada (CGST, 9%) e estadual (SGST, 9%). Operação dentro do estado, cobra-se o CGST (9%) e SGST (9%). Operações entre estados, cobra-se IGST (18%). Também houve “compensação de receitas” no início do modelo IVA.

**União Europeia:** Diretiva Europeia do IVA (EVD): ampla autonomia de alíquotas (>15%), um ou duas reduzidas (>5%) aplicados à bens de uma lista.

**Breves Conclusões Sobre a Experiência Internacional:** lei uniforme, administração central/coordenada, alto grau de cooperação intergovernamental e boa administração tributária.

# O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E AS PRINCIPAIS MUDANÇAS PROPOSTAS PELO IBS

**Unificação da Base de Incidência E Uniformidade da legislação:** A unificação da base de incidência sobre o consumo tem potencial de promover aumento da capacidade arrecadatória dos entes federados, com eliminação dos conflitos de competência atualmente existentes entre os entes, diminuindo a litigiosidade e as tensões federativas nas disputas pelas bases de incidência, criando uma base de interesse comum compartilhada para todos os entes.

**Administração e Fiscalização Cooperativa:** PEC 45/2019 e PEC 110/2019 propõem a criação de um Comitê Gestor que funcionará como um órgão conjunto centralizador que, à exemplo da Índia, tem potencial de promover o fortalecimento do Pacto federativo brasileiro e contribuir para o ideal cooperativo, colaborando para garantia da unidade da federação por um lado e da uniformidade da ação estatal por outro, além de facilitar a relação fisco-contribuintes: em um modelo centralizado, os contribuintes não mais terão que se relacionar com diversos entes, mas apenas com o ente central. A diferença entre as duas propostas é que a PEC 45/2019 prevê a participação de todos os entes no Comitê Gestor, já a PEC 110/2019 exclui a União.

**Adoção do Critério Destino:** fim ao principal incentivo à Guerra Fiscal, corrigindo um grande problema da tributação indireta brasileira, que ao incidir na origem recai sobre a produção e não sobre o consumo como deve ser.

**Alíquotas Uniformizadas, AUTONOMIA NA GESTÃO DE RECURSOS E DEFINIÇÃO DA PRÓPRIA ALÍQUOTA:** Considerando que a autonomia financeira é núcleo essencial do Pacto federativo brasileiro e diante das realidades e necessidades distintas de cada ente no vasto território brasileiro, reforçadas pela enorme desigualdade socioeconômica do país, é recomendável que a instituição do IVA brasileiro inclua a possibilidade de gestão das alíquotas individuais de cada ente, como forma de fortalecer suas autonomias financeiras.

**Restrição à Concessão de Isenções e Alíquotas Reduzidas:** A proposta da PEC 45/2019 veda a concessão de incentivos fiscais e adoção de diferentes faixas de alíquotas. Já a PEC 110/2019 autoriza a concessão de benefícios fiscais e diferenciação de alíquotas nas operações com alimentos, medicamentos, transporte público urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação. Observe-se que, mesmo na proposta da PEC 110/2019, a eventual concessão deverá ser veiculada por lei complementar e terá validade para todo território nacional.

## Referências Bibliográficas

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei 3.887/2020.

<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>>

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL -CCIF - Nota Técnica da Lei Complementar do IBS. Disponível em:

[https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF\\_NT\\_LC-IBS.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf).

COOKE, Lina Braga Santin. A UNIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO.

<<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30295/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20-%20MESTRAD O%20-%20LINA%20BRAGA%20SANTIN%20COOKE.pdf?sequence=5&isAllowed=y>>

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO - OECD:

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>>. International VAT/GST Guidelines. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>>.

ROCHA, Melina. Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções.

<<https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4418>>.

SALUSSE  
MARANGONI  
PARENTE  
JABUR

ADVOGADOS



# OBRIGADA!

## LINA SANTIN

(Lina Braga Santin Cooke)

Sócia de Salusse Marangoni Parente e Jabur Advogados

[l.santin@smabr.com](mailto:l.santin@smabr.com)

<https://www.linkedin.com/in/lina-santin/>

Bacharel em Direito pelo Mackenzie, LLM em Direito Tributário pelo Insper, Mestre em Direito Tributário pela FGV/SP, Doutoranda em Direito Tributário pela PUC/SP.

Advogada, Sócia de Salusse Marangoni Parente e Jabur Advogados, Diretora do Movimento de Defesa da Advocacia (MDA), Secretária da Comissão de Direito Tributário do IASP, Coordenadora do GT5 - Novo Código Tributário Nacional do Sec XXI do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF/FGV) e Pesquisadora, Colaboradora do CCiF, Ex Juíza Relatora do TED/OAB. Palestrante e Professora.