

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN), ECONOMIA DIGITAL E REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA[†]

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo^{*}

Marcos Aurélio Pereira Valadão^{**}

Resumo: O artigo visa a analisar a origem e a evolução histórica do ISS no direito positivo brasileiro, visando a pontuar a questão da sua estrutura jurídica e seus impactos para a adequação às novas realidades econômicas, ocorridas no âmbito da economia digital. Analisa-se criticamente a estrutura do tributo, considerando-se as modernas técnicas de tributação indireta dos serviços, confrontando-as com as propostas de reforma tributária no direito brasileiro.

Palavras-Chave: Direito tributário - ISS – serviços – economia digital – reforma tributária – imposto sobre valor agregado

Abstract: The paper aims to analyze the origin and the historical evolution of the ISS in the Brazilian law, aiming to punctuate the question of its legal structure and its impacts for the

[†] Trabalho submetido ao *II International Law Symposium: Compliance and Technology Law at UC Berkeley School of Law*, organizado pelo Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito (Conpedi) em conjunto com a Building Leadership Education.

^{*} Pós-doutoranda pela Universidade Católica de Brasília. Doutora em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo.

^{**} Pós-Doutorado em Direito (UnB, 2018). Doutor em Direito (SMU - EUA, 2005). Mestre em Direito Público (UnB, 1999). Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992). MBA em Administração Financeira (IBMEC - DF, 1996). Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB).

adaptation to the new economic realities, occurred in the scope of the digital economy. The structure of the tax is analyzed critically, considering the modern techniques of indirect taxation of the services, confronting them with the proposals of tax reform in the Brazilian law.

Keywords: Tax law – ISS- services – digital economy- tax reform- value added tax

1. INTRODUÇÃO - TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS E ECONOMIA DIGITAL



expressão “inovação disruptiva” foi utilizada pela primeira vez em artigo, publicado em 1995, na *Harvard Business Review*, de Clayton Christensen e Joseph L. Bower (1995, p.43-53). Os autores categorizam as inovações em sustentadoras e disruptivas. As primeiras conferem maior qualidade ou funcionalidades adicionais a um produto, configurando-se como avanços incrementais ou realizando revoluções em um produto ou serviço. As disruptivas promovem a ruptura da forma tradicional de se fazer algo.

O termo “disrupção” qualifica as modificações promovidas pela tecnologia digital. A economia digital surgiu no seio das grandes transformações promovidas pela informação e tecnologias de comunicação (TIC), que ficaram mais acessíveis e amplamente padronizadas, melhorando os processos de negócios e reforçando a inovação em todos os segmentos econômicos.

Para a tributação, as inovações tecnológicas também são disruptivas. Nas últimas décadas do século XX, os grandes avanços nas áreas de computação, transporte, telecomunicações, comércio eletrônico, possibilitaram que os consumidores buscassem bens e as empresas insumos mais distantes e o atendimento de mercados mais amplos.

Especialmente com o advento da *internet*, permitiu-se a dissociação do momento do fornecimento do serviço em relação ao do consumo, fazendo-se desnecessária a presença física do tomador e do prestador. Esse fato conferiu dinâmica econômica jamais experimentada às operações com bens intangíveis, pois o desprendimento dos limites territoriais de um Estado, revestiu-lhe de importância econômica sem precedentes.

Anita Kon (2015, p.53) afirma que os serviços, tradicionalmente, eram não-comercializáveis (*non tradable*), portanto com pouca representatividade nas pautas de exportação. As mudanças tecnológicas e a intensificação do processo de globalização produtiva e comercial, fortaleceram o fluxo de serviços, especialmente nas áreas de transporte, consultoria, comunicações, ampliando o seu mercado internacional.

A tecnologia, ao possibilitar a comercialização de serviços de forma não-presencial os tornaram itens fundamentais nas pautas do comércio internacional. A professora da *Haas School of Business* na Universidade de Berkeley, Laura Tyson e Susan Lund, afirmam a importância crescente dos intangíveis na economia global, que não são devidamente apuradas, na medida em que o valor desses fluxos transfronteiras não é captado pelas medidas oficiais de comércio exterior. Em recente estudo do *McKinsey Global Institute* estima-se que o montante correspondente a US\$ 4 trilhões de comércio exterior de serviços não figura na estatística oficial de comércio exterior; ademais, o valor correspondente a US\$ 4,3 trilhões de comércio de serviços, são atualmente contabilizados como de produtos.

Os serviços, pela sua natureza fluida e, por vezes, não-corporificável, impõem ao intérprete problemas de reconhecimento e determinação dos cortes a serem feitos na realidade fenomênica, para captar e subsumi-los às hipóteses de incidência normativas. Sobre essa nova realidade, Marco Aurélio Greco (2003, p.872) elenca desafios que se apresentam aos operadores do Direito, como a mobilidade do consumo, dos agentes e

atividades; crise dos conceitos de apoio, aplicação da legislação existente às novas incidências tributárias.

O desafio para a tributação internacional era a mobilidade da renda e sua alocação para países de tributação mais favorecida combatida, principalmente, pela celebração de convenções para evitar a dupla tributação. Atualmente o maior desafio é a mobilidade do consumo, alterando-se, em diversos setores, a definição de cadeia de produção, distribuição e consumo, que, classicamente, levava o produto até o consumidor final e sobre a qual se estruturavam os tributos indiretos. Hoje, muitas vezes, a demanda parte do próprio consumidor, que pode participar ativamente da prestação dos serviços e da própria formação dos produtos, graças à revolução no uso de dados e *software* de análises, que, combinados com a criatividade possibilitam obter *insights* valiosos sobre as tendências dos consumidores, desenvolvimento de novas proposições de valor, como ofertas personalizadas e novos recursos para produtos tradicionais (RINGEL *et al.*, 2019).

E nesse contexto, a legislação tributária deve focar o consumidor, desviando-se do produtor. Se o consumo é móvel, sua tributação deve acompanhar tal circunstância, o que implica cogitar formas específicas de incidência que captem tal realidade. O peso econômico adquirido pelos serviços na contemporaneidade, atrelado a profundas alterações nas condições de seu fornecimento, foi acompanhado pela necessidade de mudança dos paradigmas da tributação. As estruturas dos ordenamentos jurídicos foram concebidas para um mundo tangível, mas a tecnologia vem esmaecendo as fronteiras entre serviços e mercadorias, entre bens corpóreos e incorpóreos, gerando crise em conceitos jurídico-tributários, tais como “estabelecimento permanente”, “mercadoria”, o próprio conceito de “serviço” e conferindo ênfase crescente ao local do mercado consumidor.

O sistema jurídico não reage de forma imediata aos estímulos provocados pelo sistema social e deverá processá-los com

suas estruturas, códigos e normas jurídicas, que, naturalmente, caminham a passos mais lentos. Na lição do sociólogo alemão Niklas Luhman a função específica do Direito é a “garantia das expectativas normativas”, ou “generalização congruente de expectativas normativas”, o que pode ser entendido como a garantia do *status quo* (LUHMAN, 1993, p.80). Ou seja, não é da natureza intrínseca do Direito dar rápidas respostas aos estímulos da sociedade.

E no âmbito da economia digital esse descompasso é evidenciado, pois as transformações evoluem em ritmo tão intenso, que a adaptação e sobrevivência das empresas dependem de investimentos maciços em *softwares*, *big data*, inteligência artificial, diminuição de ciclos de pesquisa e encurtamento do tempo para colocação de produtos no mercado.

E em face dessa realidade, a tributação na era da economia digital está na pauta de diversas economias do mundo e é tema em plena construção, ou seja, os debates são candentes, diversas propostas vêm à luz, sem que se tenham formado consensos sobre o tema.

É importante mencionar os trabalhos do *Base Erosion and Profit Shifting* –BEPS, ou “erosão de base e transferência de lucros”, plano de ação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) em conjunto com os países do G-20, que objetivou adotar medidas para harmonização da legislação tributária internacional, para o combate de planejamentos tributários agressivos. As ações do BEPS foram deflagradas por conta da perda de arrecadação tributária global, que, em 2013, foi estimada em 4 a 10% da renda global, devido à atuação das corporações que orientam seus investimentos por razões meramente fiscais, resultando em ineficiência na alocação de recursos globais.

A primeira ação do BEPS (*Action 1- Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*) teve como escopo identificar os desafios decorrentes da economia digital na aplicação das

regras para tributação direta e indireta e sugerir meios para contorná-los. Em vista desses grandes desafios, o tema perpassa todos os planos de ação do BEPS e deve ser objeto de contínuo monitoramento “pós-BEPS”, que deve resultar em um novo relatório, em 2020 (OCDE, p.13). Não obstante, alguns países-membros estão optando por medidas unilaterais endereçadas à economia digital, em vista da vertiginosa escalada na erosão de suas bases tributáveis.

O *Inland Revenue* da Nova Zelândia, e junho de 2019, lançou consulta pública sobre a criação de imposto sobre serviços digitais. Embora o país se proponha a aguardar uma solução da OCDE, o governo manifesta profunda preocupação em assegurar que gigantes de tecnologia paguem a sua “parcela justa de tributos” (INLAND REVENUE, 2019).

Igualmente, há medidas unilaterais de tributação dos serviços digitais recentemente propostas em países da Europa, pela revisitação de conceitos como o de “estabelecimento estável virtual”, em função de uma “presença digital significativa” em determinada jurisdição. No início de 2019, o Conselho Europeu abandonou propostas de tributação da economia digital em vista da forte oposição de estados como a Suécia, a Finlândia, a Dinamarca e a Irlanda às medidas e decidiu encaminhar as discussões para um fórum mais alargado no quadro da OCDE e dos países do G20.

Entretanto, outras medidas para a garantia da arrecadação de IVA no comércio com plataformas digitais de *marketplace*, vêm sendo adotadas por alguns países como Alemanha, Reino Unido, Áustria, especialmente no caso de entregas de países extrabloco. Essas medidas consistem, principalmente, em tornar responsável pelo recolhimento de IVA a plataforma digital de *marketplace*, junto com os vendedores (MARWICK, p.58-59).

O que diversos países se ressentem é que os avanços na atuação de empresas provedoras de serviços digitais correm a

velocidades incompatíveis com a espera pelo alcance de um consenso na OCDE sobre questões de sua tributação.

A economia digital trouxe diversos desafios que alcançam tanto a tributação direta, como a indireta, relacionados a problemas de qualificação, elementos de conexão, reflexões sobre novas estruturas de incidência, implementação de controles informatizados, inteligência artificial para gestão e fiscalização dos tributos.

A realidade digital demanda adequações dos ordenamentos jurídicos tributários, principalmente para alcançar os novos signos de riqueza, isto é, para combater a erosão das bases tributárias. Problemas como a falta de vínculos com o território dos fornecedores virtuais de serviços, como operações na nuvem, demandam a alteração das estruturas tributárias, para evitar a perda da arrecadação.

O trabalho objetiva analisar o imposto sobre serviços (ISS), previsto no art. 156, III da Constituição Federal (CF), à luz das demandas da economia digital. Volta-se para as origens do ISS e suas repercussões na atualidade. Analisa-se a tributação adotada por outros países, que permitiram que a adaptação à economia digital pudesse partir de estágios mais avançados, como o imposto sobre valor agregado (IVA), adotado por quase todos os países e recomendado pela OCDE, como a opção para a tributação indireta.

O ISS e a tributação sobre o consumo de serviços no direito brasileiro, como um todo, não são adequadas ao volume e peso econômico que os serviços adquiriram, criando, por um lado, um ambiente hostil para o fomento da economia digital e por outro, a erosão da base tributária, pela incapacidade de apreensão dos fatos jurídicos de incidência tributária. E a partir dessas ponderações, outro eixo do trabalho enfoca as propostas existentes de reforma tributária brasileira para a tributação dos serviços e suas repercussões para a economia digital.

2. EVOLUÇÃO DO ISS NO DIREITO BRASILEIRO

O principal tributo geral sobre o consumo de serviços, o ISS, mantém o arquétipo do imposto sobre indústrias e profissões, cuja gênese está no período colonial, incidente sobre serviços como os dos ourives e lapidários. Enquanto a tributação sobre o consumo de mercadorias buscou evoluir para seguir as mais modernas tendências de técnicas de tributação, com a adoção de um “modelo IVA” já nos idos de 1965, a tributação dos serviços manteve seus contornos originais.

O imposto de indústrias e profissões foi previsto pela Constituição Federal de 1891, para os Estados; a Constituição de 1934 estabeleceu que metade da sua arrecadação fosse destinada aos Municípios; finalmente, a Constituição de 1946 concedeu, definitivamente, a competência do imposto aos Municípios, de forma exclusiva.

Quando a corte portuguesa veio ao Brasil, em 1807, houve o repentino aumento de receitas, que foi suprido pela criação de novos tributos. A tributação à época do Brasil colonial era extremamente confusa, não precedida de planificação, porém, nascida como reação à premência de recursos para o suprimento de determinada despesa, característica que ainda marca o direito tributário brasileiro (COSTA, 2005, p.49).

O Príncipe Regente D. João instituiu a criação de tributo sobre “lojas e armazéns”, que abrangia as lojas de ourives, lapidários, correeiros, funileiros, latoeiros, caldeireiros, estaqueiros de tabaco e boticários, além de um tributo sobre “navios ou embarcações” para formar o fundo-capital do Banco do Brasil. Esse imposto passou a abranger mais serviços como dos cartorários, advogados e corretores e em 1860, a Lei Orçamentária nº 1.174 mudou sua denominação para “imposto sobre indústrias e profissões”.

Sob a Constituição de 1934, pela primeira vez, conferiu-se competência para criação de impostos privativos para os

Municípios, conferindo-lhes parte da arrecadação tributária. O imposto de indústria e profissões deveria ser repartido com os Municípios, além de lhes caber parte da arrecadação da competência residual da União e dos Estados, bem como o imposto predial e territorial urbano, de licença, imposto sobre diversões públicas, cedular sobre renda de imóveis rurais e taxa sobre serviços municipais. (AMED; LABRIOLA, 2000, p.262).

A Constituição de 1946, novamente encampou a autonomia dos Estados e Municípios e alterou a discriminação de rendas - o imposto de indústrias e profissões passa à competência municipal, de forma definitiva. Esse desenho manteve-se até a reforma de 1965, incluindo-se no campo de incidência do que hoje é compreendido pelo ISS, o imposto de transações, sobre indústria e profissões e diversões públicas.

Em 1965, a Emenda Constitucional (EC) nº 18 estabeleceu um novo sistema tributário nacional, discriminou impostos em relação à sua base econômica, suprimiu diversos tributos, alterou competências tributárias, estabeleceu normas para a unidade econômica e política do país; incentivou a coordenação de atividades entre a União, Estados e Municípios, alterou regras de distribuição da arrecadação, concentrou a competência tributária na União (MORAES, 1978, p.46). Nessa esteira, foi promulgada a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), que estabeleceu normas gerais de direito tributário, delimitou competências tributárias e as regras de repartições de receitas e normas de administração tributária.

Outra fundamental alteração da Reforma de 1965 para a tributação sobre o consumo foi a substituição do imposto sobre vendas e consignações (IVC), pelo imposto sobre circulação de mercadorias - ICM, visando eliminar o prejudicial “efeito em cascata”.

O sistema tributário da Constituição de 1988, ao enfatizar a necessidade de descentralização de poderes e partilha de receitas, sem que houvesse a correspondente transferência de

encargos para os demais entes federativos, gerou déficits para a União. Novamente, a premência por receitas redundou na criação de diversas contribuições, como a extinta Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), contribuições sociais ao Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de intervenção no domínio econômico (Cide).

Atualmente, além do ISS, há as contribuições ao PIS e à Cofins, que alcançam as operações de venda de serviços, por terem como base o faturamento, enquanto os tributos indiretos gerais sobre serviços. Tais contribuições são apuradas pela sistemática cumulativa e não -cumulativa, com alíquota, geral, de 0,65% (PIS) e 3% (Cofins), e de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins), respectivamente, existindo diversos regime jurídicos setoriais.

Os Estados detêm a competência residual para a tributação de serviços, e sobre transportes (exceto os intramunicipais), sob alíquota modal de 18%, telecomunicações, com alíquotas que variam de 25% a 35%.

A EC n° 33/2001, institui a competência que fundamentou para o PIS e Cofins sobre a importação de serviços, bem como a “Cide – remessas”, que alcança a importação de serviços técnicos, que impliquem transferência de tecnologia, de assistência administrativa, *royalties* a qualquer título. Ainda, as importações de serviços são oneradas com o imposto de renda retido na fonte (IRRF), à alíquota de 15%.

Destaca-se que, no Brasil, diferentemente de muitos países que tributam o consumo sobre base ampla, abrangendo bens materiais e imateriais, optou-se, desde as origens, por um imposto geral sobre as vendas de mercadorias, o IVC, e outro sobre os serviços (imposto de indústrias e profissões), de competência dividida entre dois entes federativos.

O IVC, transformado em ICM, teve alterada a sua estrutura para a de tributo não-cumulativo, sobre o valor acrescido, sob a inspiração da *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA).

O TVA é imposto sobre o valor agregado, criado a partir da segunda metade do século XX em substituição aos tributos plurifásicos e cumulativos, no ambiente de uma Europa fortemente abalada pelos efeitos das guerras mundiais. O novo tributo foi proposto pelo alemão Von Siemens, em 1918, sendo apenas implementado em 1948, na França. Em sua origem, gravava apenas operações no atacado e varejo com mercadorias, mas já em 1968, ampliou o seu alcance para os serviços, locações e arrendamentos mercantis.

Referido modelo foi adotado no Relatório *Neumark*, da Comissão Fiscal e Financeira da Comunidade Econômica Europeia (CEE), em 1962, que considerou serviços como todos os bens imateriais - um conceito por exclusão. Assim, a segunda diretiva do Conselho da CEE, de 1967, prescreveu que a “transferência de um bem” envolveria o poder de dispor de bem material, enquanto “prestação de serviços” seria toda operação que não se constituísse na transferência de bem.

O Relatório *Neumark* consolidou os resultados do grupo de trabalho da CEE e esse documento foi a base da Primeira e Segunda Diretivas da CEE Europeia, que elegeram a tributação sobre o valor agregado como a forma que mais atendia aos desígnios de neutralidade fiscal e de livre circulação de mercadorias e serviços, preconizados no Tratado de Roma. Em cada país, bens similares seriam submetidos à mesma carga tributária, independentemente do número de etapas da cadeia de produção e distribuição.

Atualmente, o IVA europeu é regido pela Diretiva 2006/112/CE, que vem sofrendo uma série de alterações, principalmente em virtude das transformações causadas pela economia digital.

O IVA europeu é uma grande referência para os países do mundo, inclusive Brasil, que o teve como referência para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), cuja estrutura é de tributo plurifásico e não-cumulativo, como

determina o inciso II do art.155, §2º, inciso I, da CF, sob a técnica de “imposto contra imposto”, embora se limitando à sistemática de créditos físicos.

Contudo, as referidas mudanças estruturais, especialmente a técnica da não-cumulatividade, não atingiu o imposto indireto sobre serviços e até hoje, o ISS mantém a forma cumulativa e plurifásica, que detinha desde os tempos coloniais.

Frise-se que o modelo IVA, desde o seu nascedouro previa uma base ampla, para bens e serviços. A evolução do direito brasileiro, por sua vez, foi marcada pela tensão entre os entes federativos quanto à repartição de arrecadação, resultando na separação da competência para tributação de mercadorias e serviços e essa última, dividida entre os três entes federativos.

Tais conflitos políticos foram fundamentais na geração da maior fonte de contenciosos na matéria, cuja causa inicial está na própria definição de “serviço”, que causa disputas aguerridas disputas por competências.

3. A ESTRUTURA ANACRÔNICA DO ISS

O atual arquétipo do ISS determina a sua incidência em cada uma das etapas da cadeia de fornecimento dos serviços, sem a possibilidade de quaisquer deduções. A base de cálculo é o preço bruto do serviço, com alíquotas máximas de 5%, não se permitindo a dedução de insumos empregados na prestação, nem o quanto pago de imposto, em operações anteriores.

A única exceção quanto à dedutibilidade, é o caso de serviços de construção civil, em relação aos quais há a previsão de dedução do valor de materiais e o das subempreitadas, já oneradas pelo imposto.

Observe-se que esse aspecto negativo da estrutura do ISS não passou despercebido pelo legislador à época das discussões em torno da Lei Complementar (LC) nº 116/2003: o projeto de lei que lhe deu origem teve como base projeto vetado,

apresentado pelo Senador Fernando Henrique Cardoso, que previa deduções mais amplas para a construção civil, bem como deduções para cooperativas de saúde. Nas razões do veto o fundamento foi, dentre outros, de “perda significativa de base tributável”.

Portanto, não há a possibilidade de dedução dos materiais empregados para a prestação, já gravados pelos tributos sobre mercadorias, gerando múltiplas imposições econômicas e nem mesmo o imposto pago em operações anteriores, mantendo a mesma estrutura cumulativa, de sua origem, no período colonial.

Para Aires Fernandino Barreto (2005, p.421), embora a legislação do ISS não disponha sobre o tema, a cumulatividade de um imposto não pode ser presumida; ao contrário, a presunção deverá ser de que não há imposto sobre imposto, da mesma espécie.

Betina Treiger Gruppenmacher (2004, p.193) assevera que a expressão “preço do serviço” prevista no art.7º da LC nº 116/2003 deve ser entendida como a remuneração paga aos prestadores, excluindo-se valores relativos a despesas necessárias à realização da atividade.

Para Kiyoshi Harada (2008, p.36), por ocasião da Reforma Tributária de 65, o legislador constitucional deveria ter observado o princípio da simetria, pois, a despeito de tanto o ICMS como o ISS incidirem sobre operações de circulação de bens – materiais e imateriais, respectivamente, de ambos serem calculados “por dentro”, não se prescreveu a possibilidade de abatimento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores, no ISS .

Em face dessas ponderações, e partindo-se do princípio da capacidade contributiva e de que a lei complementar elegeu como base o “preço do serviço”, além da regra hermenêutica do art. 110 do CTN, entende-se que o direito tributário brasileiro acomoda a não-cumulatividade para o ISS. Assim, para o ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) somente há

disposição expressa de não-cumulatividade porque pressupõe a sucessão de várias operações em cadeia, ao passo que ao tempo da CF de 1988, a regra ainda era a de que os serviços se esgotavam em uma operação.

Entretanto, a despeito das discussões doutrinárias, na pragmática prevalece o entendimento sobre a cumulatividade do ISS.

Possibilita a estrutura cumulativa do ISS a alíquota relativamente baixa, além de não oferecer maiores dificuldades de fiscalização às cerca de 5570 administrações tributárias municipais, pela simplicidade de sua estrutura. Ademais, não era inerente aos serviços a cumulatividade, pois, tradicionalmente, são fornecidos, em regra, em uma única prestação.

Ricardo Almeida Ribeiro da Silva (2000, p.90) defende a não-cumulatividade como desaconselhada ao ISS, pois, em regra, a prestação de serviços tem como destinatário o consumidor final, não sendo usual a existência de cadeia de serviços, com subcontratação de prestadores. Além não haver previsão constitucional da não-cumulatividade para o ISS, há dificuldades no controle de insumos intangíveis, que não geram estoques e possibilitam fraudes.

Destarte, classicamente, os serviços esgotavam-se em única relação jurídica. Todavia, o perfil dos serviços tem se alterado substancialmente com a evolução tecnológica, tornando-se mais complexos. A tendência é que quanto mais sofisticado o serviço, maior a cadeia de prestadores e de subcontratações, como engenharia e elaboração de *softwares*.

A estrutura dos tributos cumulativos ou “em cascata” que atingem toda a cadeia produtiva em múltiplas incidências, até o consumidor final, é singela. Como vantagens dessa técnica podem ser mencionadas a simplicidade na operacionalização, baixos custos de conformidade e administração tributária, ausência da necessidade de técnicas de compensação. Ademais, há a certeza de arrecadação, pois como incide sobre todas as etapas da

cadeia, não haverá discussões sobre o sujeito passivo ou delimitação do objeto da exação, sendo facilmente repassado o encargo financeiro, que recai sobre todas as empresas.

Nas palavras de Alcides Jorge Costa (1979, p.7), por ser um tipo de “*imposto mais tosco, é de mais fácil aplicação e compreensão*”, além de que, pode ser instituído com alíquota menor e difundido por número maior de empresas.

Porém, as inúmeras desvantagens da técnica superam os seus benefícios: a sistemática de tributação altamente cumulativa determina a verticalização da cadeia de fornecimento, concentrando os diversos prestadores de serviço por razões alheias à eficiência do mercado (MOREIRA, p.64).

A despeito da alíquota máxima do ISS ser relativamente baixa, o que poderia compensar as múltiplas incidências, não promove a neutralidade a ser perseguida por uma política tributária eficiente. Também nesse contexto, viola reflexamente o princípio da igualdade, pois pequenos prestadores de serviços, como é o caso de *startups*, que não detêm musculatura para verticalizar sua produção, suportam maior carga tributária. Por exemplo, uma empresa de serviços de projetos de engenharia e arquitetura para a construção de obras de grande complexidade, como um aeroporto: a economia tributária pode levá-la a concentrar em si todos os serviços, como de cálculos de estruturas e elaboração *softwares*, em vez de buscar no mercado *experts* nas respectivas atividades.

Ademais, inexistente a fiscalização cruzada inerente aos tributos não-cumulativos, isto é, considerando-se que nos tributos cumulativos as incidências em cada etapa são independentes das que a antecede, por ausente o direito de crédito, abrem-se maiores oportunidades evasivas.

Ainda, há lesão ao princípio da igualdade porque os encargos tributários são atrelados ao casuísmo de cada tipo de serviço, na medida em que quanto mais etapas contiver uma determinada cadeia, maior o ônus da tributação. Não há uma carga

tributária uniforme para os consumidores, que ficarão mais onerados quanto mais longa seja a cadeia de fornecimento, hipótese esta não atrelada à essencialidade do bem ou a qualquer critério de política fiscal.

Um tributo indireto com estrutura de IVA na versão de base de cálculo ampla, que incorpore bens e serviços, permite a redução da pluritributação econômica, com baixos custos de conformidade, ao permitir a simplificação das obrigações acessórias. A múltipla tributação será mais restrita em estruturas impositivas com base unificada de mercadorias e serviços.

O modelo IVA obteve popularidade mundial por ser instrumento de arrecadação muito mais eficiente em relação à tributação em cascata, ou mesmo à monofásica, eliminando efeitos econômicos distorcivos e promovendo melhores condições de fiscalização, arrecadação mais rápida, bem como a ampliação da base tributável, ao reduzir a evasão e a fraude (BASTO, 1991, p.92). Nesse contexto, Ricardo Varsano (2014, p.2) afirma que “*o principal evento tributário da segunda metade do século XX foi a adoção do imposto sobre valor adicionado (IVA)*”.

Clotilde Celorico Palma (2006, p.9) afirma que o “*fenômeno IVA*” fundamenta-se nas várias virtudes do imposto, principalmente o efeito de “*anestesia fiscal*” decorrente de sua técnica, no caso do método subtrativo indireto, de incidência apenas sobre o valor agregado, nas várias etapas da cadeia, além de sua grande potencialidade reditícia e das vantagens administrativas, de sua fiscalização cruzada.

A esmagadora maioria das economias mundiais adota o modelo IVA para a tributação dos serviços e intangíveis – cerca de 165 países o adotam, de acordo com último levantamento da OCDE, em 2017, no âmbito das *International VAT/GST Guidelines*.

Os estudos da OCDE sobre a tributação indireta se iniciaram em 1998 com *Ottawa Conference on electronic commerce*, da qual se originou a *Ottawa Taxation Framework Conditions*,

já considerando as perplexidades que o comércio eletrônico trazia à tributação; posteriormente, surgiram as *Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce* (2003), que foi complementada pela *Consumption Tax Guidance Series*.

O resultado dos estudos da OCDE são orientações para o estabelecimento de harmonização nos critérios de conexão para a tributação indireta, tratando-se de um trabalho em contínua complementação, agregando-se periodicamente novos tópicos. As orientações pressupõem adoção da técnica de IVA, plurifásico, base tributável com bens corpóreos e incorpóreos (*broad based taxes*) e que visam a captar a capacidade contributiva do consumidor final. Esse modelo é o referido pela OCDE no âmbito da *Action 1* do BEPS.

Observe-se que mesmo um tributo indireto, monofásico, ou seja de incidência apenas em um elo da cadeia, mitigaria diversas desvantagens apontadas. A maior referência de tributação monofásica é o *Retail Sales Tax* (RST) dos Estados Unidos, que incide apenas sobre a operação de venda ao consumidor final, é um importante paradigma de reflexão de mudanças da tributação brasileira.

Algumas questões sobre a conveniência de aplicação de um tributo nos moldes do RST podem ser levantadas, como os custos de conformidade a serem suportados por comerciante do varejo, que muitas vezes não são estruturados para tanto, a impossibilidade de se evitarem os efeitos cumulativos e de verticalização da produção, considerando-se que, muitas vezes, na prática, não é possível se distinguirem as vendas ao consumidor final (VALADÃO, 2006, p.9).

Qualquer que seja a opção, entretanto, um modelo IVA ou monofásico, os efeitos econômicos distorcivos seriam muito menores do que o do ISS, plurifásico e cumulativo.

Outro ponto de anacronismo sobre o núcleo do critério material do ISS, é o entendimento jurisprudencial sobre o

“conceito jurídico de serviços” como “obrigação de fazer”, de raízes no direito romano, que gera dificuldades contundentes na aplicação da legislação. Não há no direito positivo brasileiro uma definição conotativa de “serviço”, mas denotativa, na LC nº116/2003, isto é, há uma lista do que são “serviços para o ISS”, a ser interpretada de forma taxativa, de acordo com entendimento consolidado do STF.

Entretanto, a lista da LC nº116/2003 arrola itens que não se subsomem a “obrigação de fazer”, especialmente após as alterações trazidas pela LC nº 157/2016 que alterou substancialmente o item 1 da lista de serviços (serviços de informática e congêneres), para incluir novos serviços que surgiram com as inovações tecnológicas.

O próprio STF tem se afastado do entendimento da Súmula Vinculante nº 31, sobre não incidência de ISS sobre locação, por ser “obrigação de dar”, como no tema de repercussão geral 125, que consolidou a jurisprudência da incidência do ISS sobre arrendamento mercantil.

E de fato, há enorme gama de bens incorpóreos, que nasceram no bojo da economia digital, inclusive que já estão previstos na lista da LC nº116/2003, que ficam no “limbo” tributário, por não se caracterizarem como típicas “obrigações de fazer” e não possuírem materialidade prevista na legislação. As operações de cessões de uso, como o *streaming* de músicas e vídeos, licença de *softwares*, de comercialização ou distribuição de bens intangíveis, *royalties*, relevantes signos de riqueza atuais, amoldam-se a essa hipótese.

Ressalte-se, mais uma vez, que diversos ordenamentos, como da União Europeia e as orientações da OCDE, adotam uma definição de “serviços” por exclusão, simples e operacional, facilitando a estruturação das normas jurídicas de tributação. Nessa abordagem, os serviços são categoria residual: tudo o que não for corpóreo, será serviço, como livros digitais, filmes, jogos.

De se notar que em face da atual configuração das competências para a tributação de serviços no Brasil, o critério classificatório por exclusão, não é suficiente. No Brasil deverá haver uma definição de serviços para efeitos de tributação pelo ISS, ICMS, CIDE, PIS e Cofins, sobre o faturamento e, principalmente, sobre importações.

4. ISS, REFORMA TRIBUTÁRIA E ECONOMIA DIGITAL

De acordo com relatório do Senado Federal para avaliar a funcionalidade do sistema tributário nacional, o Brasil é um dos países que mais tributa bens e serviços e que menos tributa rendas e ganhos. Como predicados do sistema tributário brasileiro afirmou-se a complexidade, regressividade, cumulatividade, anticompetitividade, antiempregabilidade, a responsabilidade por desequilíbrios federativos e, principalmente, sal condição obsoleta (SENADO FEDERAL, 2017, p.10).

A complexidade da legislação tributária que veicula incontáveis obrigações acessórias, exceções aos regimes jurídicos tributários, diversidade de regras e procedimentos em cada ente federativo, gera altíssimos custos de conformidade. O Brasil é o pior colocado do mundo no *ranking* de tempo para o pagamento de obrigações acessórias, de acordo com o *Doing Business* do Banco Mundial- relatório de 2019 estimou 1958 horas anuais dedicadas aos procedimentos para pagamento de tributos.

A proposta de EC nº 45/2019 prevê a unificação de cinco tributos - PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS - por um imposto do tipo IVA, cuja receita será partilhada entre todos entes federativos. Esse imposto é concebido como não-cumulativo, sobre base ampla, grande possibilidade de creditamento, excluídos os cálculos “por dentro”, alíquota única, como regra.

As propostas de reforma anteriores, desde os governos de Fernando Henrique Cardoso (com a PEC 175/1995), nos governos de Lula (PEC 41/2003 e PEC 233/2008), além de todas

as propostas atuais, ao lado da PEC 45/2019 (as denominadas “reforma IPEA”, “da Receita Federal”, “Solidária da Anfip e Fenafisco” e “Haully”), previram a instituição de um modelo IVA, com variantes, principalmente quanto aos tributos e competências abrangidas.

Há um relativo consenso de que se uma reforma nesse formato lograr êxito, a complexidade da tributação de serviços e intangíveis será drasticamente reduzida. A cumulatividade residual, nefasta para a economia, da mesma forma, sofreria expressiva redução; questões tais como o “conceito de serviço” para efeitos de incidência do ISS e de conflitos de competência, altamente judicializadas, poderiam ser superadas.

Da mesma forma, está claro que os debates de reformas no Brasil gravitam em torno de questões que estão em estágios anteriores em relação a outros países do mundo. O “salto de modernidade” necessário, passa, primeiramente, pela sistematização da tributação indireta, pela melhor equalização entre receitas oriundas da tributação direta e indireta, pela redução dos encargos sobre a folha de salários, dentre outros. Nas palavras empregadas no relatório do Senado Federal, *“enquanto o mundo se preocupa com as leis necessárias para criar um ambiente favorável para o desenvolvimento da ‘Indústria 4.0’, como vem sendo chamada a tendência atual de automação e troca de dados nas tecnologias de fabricação, o Brasil ainda está organizando a casa”* (SENADO FEDERAL, 2017, p.39).

Para Alcides Jorge Costa, a história de todas as reformas tributárias anteriores, demonstra que a causa de fracasso, total ou parcial, teve nas disputas pela partilha da arrecadação, o grande entrave. Uma proposta de imposto único, arrecadado pelo governo federal e repartido entre estados e municípios, teria que ser votada *“à ponta de faca ou com tiro de metralhadora”* (2005, p.82).

O ambiente da tributação indireta brasileira é tão caótico que impõe uma reforma iniciada pela base, pois suas demandas

são transversais a todos os segmentos econômicos, para se partir, então, para discussões temáticas. O fato é que o Brasil se encontra defasado em relação a essas reformas, mesmo quando comparado a países em estágios de desenvolvimento semelhante, como países do BRICs¹.

A Índia implementou uma grande reforma tributária, em 2017, quando criou um IVA nacional, unificando diversos impostos em um *Goods and Services Tax* (GST). Após esse evento, o país tem galgado, a cada ano, melhores posições no *Doing Business*, do Banco Mundial. Ainda que se considere falhas presentes na metodologia do *Doing Business*, a evolução é expressiva e isola o viés. Com efeito, o país registrou um salto de 23 posições contra sua classificação de 100, em 2017, para ser colocada em 77º lugar entre 190 países avaliados; o resultado dos esforços contínuos do governo indiano, inclusive no quesito “*paying taxes*”, alavancou 53 posições nos últimos 2 anos e 65 posições, nos últimos 4 (BANCO MUNDIAL, 2019).

A China, que já adota um modelo de IVA de base ampla, anunciou que promoverá reformas no tributo, para aprimoramento do modelo, com adoção de medidas para impulsionar sua economia em um cenário de tensão comercial nos EUA. As reformas na tributação de serviços deverão consistir na criação de mais deduções, aumento das possibilidades de creditamento, ressarcimentos regulares nos casos de créditos acumulados, além de condições especiais para créditos oriundos de P&D para alguns setores (MEHBOOB, 2019, p.8).

É indubitável que uma proposta de substituição dos tributos indiretos por um único, de formato IVA, será benéfico para toda a economia brasileira. Todavia, não se pode se abster do debate sobre questões tributárias específicas atreladas ao tema da economia digital.

Ainda, há alguns temas sensíveis à tributação de serviços

¹ “BRICs” é acrônimo concebido para designar o grupo de países de economias emergentes formado por Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul.

que não foram suficientemente debatidos, dos quais se destaca a modulação da carga tributária. A alíquota de referência do tributo sobre serviços deverá levar em conta que, hoje, a carga tributária nominal é de cerca de 14,25%, considerando a alíquota máxima de ISS de 5% e PIS e Cofins, sob regime cumulativo; a sua reduzida capacidade de creditamento em relação a outros segmentos, também é fator de destaque. Por conseguinte, devem ser afastadas propostas que consideram uma alíquota única do tributo sobre o consumo para bens e serviços, sem que se avalie, detidamente, as características do setor e os ônus decorrentes. Uma alíquota única de 20%, por exemplo, pode trazer impacto financeiro desastroso para o segmento dos serviços.

Uma reforma nesses moldes, que na fusão dos tributos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços, tenha como efeito a redução da carga tributária sobre mercadorias e aumento da tributação sobre os serviços, privilegiaria uma política tributária voltada para setores industriais, em evidente prejuízo ao segmento de serviços. Nunca é demais ressaltar que o atual paradigma do sistema tributário brasileiro é o da Reforma de 65, estruturado para a tributação dos bens corpóreos, que não mais atende à atual conjuntura econômica.

Sob essa perspectiva, o argumento da praticabilidade e simplificação de um modelo de alíquota única, não sustenta a oneração do segmento de serviços; da mesma forma, a alegação da melhora na distribuição de renda, considerando fatores como elasticidade da demanda. Destarte, o efeito da regressividade tributária é passível de enfrentamento por outras técnicas de tributação.

No estabelecimento de alíquota para a transição a um modelo IVA deve se ter em conta as peculiaridades do setor de serviços, além do olhar voltado para o futuro, conferindo condições para o florescimento e desenvolvimento da economia digital. Essa diferenciação de alíquotas é adotada pela China, por exemplo, que tem alíquota *standard* de IVA de 13%, mas de 6%

para serviços financeiros e seguros, *telecom*, tecnologia de informação e consultoria.

Outrossim, deve se considerar que serviços de utilidade pública, como de telecomunicações e eletricidade, hoje são extremamente onerados, por estarem sujeitos à competência tributária dos estados. Tais serviços, tributados pelo ICMS, que também alcança combustíveis e derivados de petróleo, agem de forma avessa à essencialidade, trazendo distorções profundas à economia brasileira. Tomando-se o caso de serviços de tecnologia de informação- TICs, centrais para a adequada inserção do País na economia digital, a alíquota que chega a 35%, sem contar a incidência de PIS e Cofins e diversas Cides.

O próprio governo, em estudo realizado pela Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) e Ministério das Comunicações (2016, p.123) frisou o caráter estratégico da cadeia e ecossistemas de TIC na geração de renda, valor agregado e emprego e afirmação da soberania. A soberania e segurança dos países, a relevância do setor para um conjunto amplo de aplicações, têm levado diferentes países a aprofundar suas políticas e estímulos à indústria e a inovação. Contudo, a atual carga tributária é fator impeditivo para o crescimento do setor.

O estabelecimento de alíquota única deve considerar a formas de recomposição dessas receitas aos Estados, ao mesmo tempo que deve corrigir as atuais distorções, tão nefastas ao País.

Ademais, propostas de reforma que tenham como norte a racionalização da tributação indireta, não podem deixar de fora as diversas contribuições criadas a partir de 1988 e que são importante fonte de arrecadação da União. A Cide-Remessas, por exemplo, concebida como instrumento de intervenção no segmento de tecnologia, onera, indiscriminadamente, sem observância da referibilidade, um amplo rol de fatos geradores. Com efeito, provocou o aumento de carga tributária, repassado à toda sociedade, sem garantia e demonstração de eficácia interventiva, como o desenvolvimento de novas tecnologias.

Em face da ausência de discussões detidas sobre o tratamento das Cides nas propostas de reforma tributária, vê-se que a tributação do segmento de serviços perderá a consistência, caso se exclua uma visão orgânica do sistema.

Outro aspecto digno de menção, é quanto à aplicação do princípio do destino para o novo tributo sobre o consumo, que se aplicaria não apenas a operações de comércio exterior, como nas interestaduais e intermunicipais, que vem sendo difundido nas propostas de reforma. O produto da arrecadação pertenceria ao estado e ao município onde está localizado o destinatário da operação, independentemente de ser contribuinte ou consumidor final.

Evidentemente que a determinação do princípio do destino, em tese, é a melhor opção para a tributação, ao gravar o local do consumo em detrimento ao da produção, o que se acomoda à racionalidade própria dos tributos indiretos. Ainda, permite a redução de custos de conformidade e de guerra fiscal, pois grande parte dos embaraços sofridos pelo contribuinte advém do sistema híbrido de origem e destino, adotado pela legislação do ICMS.

Da mesma forma, para o ISS a LC n° 116/2003 adotou um regime híbrido, no qual incide o princípio da origem para as operações internas (local do estabelecimento do prestador, art. 3°), como regra geral, e o princípio do destino para diversos serviços da lista e no comércio exterior.

A adoção do princípio do destino como critério geral de conexão, inclusive para operações internas, é tida como boa técnica de tributação, sendo recomendada pela OCDE e nas discussões para alterações do IVA europeu. Não obstante, as peculiaridades do comércio eletrônico vêm trazendo novos elementos para os debates.

A Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017 mudou diversas regras de conexão, excluindo o Estado-membro do adquirente (destino), aplicável aos serviços

intracomunitários prestados por via eletrônica com consumidores finais (*business to consumer* ou B2C). Ainda, essa diretiva trouxe novas regras destinadas à simplificação do IVA para o comércio eletrônico, que devem entrar em vigor em etapas, tendo se iniciado em janeiro de 2019, finalizando-se em 2021.

Em 2019, iniciou-se o regime de “lugar de fornecimento simplificado”, aplicável ao fornecimento de serviços digitais (*site* de hospedagem, fornecimento de *software*, acesso a bancos de dados, *streaming* músicas ou vídeos, jogo *online*, ensino à distância), telecomunicações e radiodifusão, transfronteiriços, para consumidores finais. O sistema simplificado denominado de “*Mini One Stop Shop*” (MOSS) permite contabilizar o IVA, normalmente devido em vários países da União Europeia, em apenas um. Após dois anos, o MOSS será aplicável a todos os tipos de serviços (*business to consumer* ou B2C), bem como à venda à distância.

A Suprema Corte americana, em 2018, no caso *South Dakota versus Wayfair*, estabeleceu um novo paradigma de tributação indireta para o comércio eletrônico. Anteriormente, entendia-se que as transmissões de bens realizadas por entidades não residentes, de forma remota, a consumidores de um estado (*online* ou antigamente, pelos correios) não estavam sujeitas ao imposto sobre o consumo, constituindo-se em benefício fiscal ao comércio *online* (CARVALHO, 2019). No caso *Wayfair*, que é uma empresa de comércio *online* de produtos para o lar, entendeu-se que era justo impor às entidades não residentes obrigatoriedade de cobrar, recolher e entregar o imposto ao estado da venda, pois a explosão do comércio *online* provocou profunda erosão da base tributável dos estados americanos, causando perda de receitas fundamentais para assegurar os serviços públicos (HELLERSTEIN, 2018).

Verifica-se que as discussões de destino ou origem, na tributação indireta, assim como as discussões sobre tributação na residência ou na fonte, na direta, assumiram nuances com a

economia digital, determinantes para reflexões para uma reforma tributária (BRAUNER, BAEZ, 2015, p.26).

Finalmente, não está clara a divisão de receitas derivada da tributação de bens intangíveis, que, conforme mencionado, estão no “limbo tributário”, por não caracterizarem típicas “obrigações de fazer”. Assim, se hoje o eixo da discussão é a competência para a tributação de cessões de uso, como *streaming*, licença de *softwares*, de comercialização ou distribuição de bens intangíveis, *royalties*, após uma reforma que fixe, inequivocamente, essas competências, será necessário saber como serão repartidas as respectivas receitas.

Veja-se, nesses termos, que a LC n°157/2016 que alterou a 116/2003, incluiu itens na lista dessa categoria de serviços, que surgiram no bojo da evolução tecnológica:

- 1.04 - “elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres”, e

-1.09 -“disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei n° 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS”)]

A despeito da inclusão por lei complementar, sob a perspectiva da jurisprudência brasileira, esses serviços têm sua tributação questionada. Acresça-se que há conflitos de competências com os estados, que editaram o Convênio n° ICMS 106/2017, que estabeleceu o conceito de “mercadorias digitais”, consistentes de "*softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados*".

Em síntese, as novas realidades sociais da economia

digital trazem desafios inadiáveis para a tributação que devem ser objeto de reflexão, a despeito de os desafios das reformas no sistema tributário brasileiro serem mais profundos e abrangentes.

5. CONCLUSÕES

O presente trabalho visou analisar a tributação dos serviços no Brasil, com foco no ISS, considerando a sua evolução histórica, que explica grande parte da sua atual estrutura, incompatível com a atual relevância do setor de serviços.

Aponta-se aspectos que caracterizam as técnicas de tributação obsoletas do ISS, que enquanto o segmento econômico dos serviços não ocupava papel de destaque gerado pela economia digital, não atraía a atenção dos operadores econômicos.

Por outro lado, o momento atual traz dois pontos imbrincados, de primordial importância para a reflexão sobre a estrutura do ISS: a reforma tributária brasileira e a adequação da tributação ao mundo da transformação digital. A despeito das propostas de reforma para os tributos indiretos gozarem de relativo consenso entre os operadores de direito, com a instituição de um imposto sobre consumo que agregue mercadorias e serviços, com modelo IVA, aponta-se a necessidade de reflexões sobre as demandas surgidas com a inovação tecnológica.

O maior entrave para o êxito de uma reforma consistente é demonstrado pela história dos tributos o Brasil: o modelo federativo e político vigente é o principal óbice para que se racionalize o sistema, mediante as necessárias alterações estruturais. A partilha de receitas é sempre foi a fonte de grandes divergências e na maioria das vezes foi o principal ponto de discórdia que impediu mudanças mais efetivas no sistema tributário brasileiro.

A reforma tributária ideal, ampla e consistente, deve não se cingir a alguns tributos sobre o consumo, porém, considerar a tributação global, com viés orgânico, além de não sucumbir a

pressões de segmentos econômicos e políticos, que desejam manter o *status quo*. Apenas uma política tributária coesa e com olhos voltados para o futuro, acomodará as transformações econômicas trazidas pelas inovações tecnológicas.

O tema da tributação é um dos mais caros aos debates sobre os rumos da economia digital, pela erosão das bases tributáveis e a premência dos Estados em garantir o custeio de seu funcionamento, cuja causa principal é o desprendimento das operações econômicas não apenas dos limites do território, mas do próprio espaço.

Por outro lado, esse debate não pode perder de mira que os anseios de refrear a erosão das bases tributáveis, devem se equilibrar, no sentido de não permitir que as técnicas de tributação adotadas sejam contrárias ou dificultem o fomento de negócios surgidos pela inovação tecnológica, na medida em que a economia digital hoje, é a própria economia, como afirmado pela OCDE por ocasião da publicação da *Action 1* do BEPS.



REFERÊNCIAS

- AMED, Fernando José e Plínio Labriola de Campos Negreiros. História dos Tributos no Brasil, São Paulo: SINAFRESP, 2000.
- ANATEL. Alternativas para a Revisão do Modelo de Prestação de Serviços de Telecomunicações. 2016.
- BANCO MUNDIAL. *Doing Business 2019 – Economy Profile Brazil*. Disponível: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>
- _____. *Doing Business in India 2019*. Disponível: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/i/india/IND.pdf>.

- BARRETO, Aires Fernandino. ISS e Constituição na Lei, 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2005.
- BASTO, José Guilherme Xavier de. A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1991.
- BOWER, J. L., and C. M. Christensen; “*Disruptive Technologies: Catching the Wave.*” Harvard Business Review 73, nº 1 (January–February 1995)v. 84, Jan-Fev1995. New York: Harvard Business Publishing.
- BRAUNER, Yariv e BAEZ Moreno, Andres. Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy (February 2, 2015). WU International Taxation Research Paper Series No. 2015 - 14.
- CARVALHO, Filipe Covas. O Caso *Wayfair*: Conceito de Nexo Nos EUA, Lições para a Tributação Directa e para a Tributação da Economia Digital.in Revista Electrónica de Fiscalidade da Associação Fiscal Portuguesa- AFP (2019) Ano I – Número 1.
- COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil, FER-RAZ, Roberto (Coord). Princípios e limites da Tributação, São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. Algumas Notas sobre o Imposto sobre Serviços. Revista do Advogado n. 118, vol.32, Associação dos Advogados de São Paulo: São Paulo, Dezembro, 2012.
- _____. ICM na Constituição e na Lei complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- GRECO, Marco Aurélio. Aspectos Tributários do Comércio Eletrônico, p. 872 et. Seq.*Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Coord. Victor Uckmar et al. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma S.R.L., 2003.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. A base de cálculo do ISS. TORRES, Heleno Taveira (coord.) Imposto sobre

- Serviços – ISS na lei complementar n. 116/2003 e na Constituição. Vol.2. Barueri: Manole, 2004.
- HARADA, Kiyoshi; ISS: Doutrina e Prática. São Paulo: Editora Atlas, 2008.
- HELLERSTEIN, Walter and APPLEBY, Andrew D., *Substantive and Enforcement Jurisdiction in a Post-Wayfair World* (October 22, 2018). 90 State Tax Notes 4, 2018.
- INLAND REVENUE. Governo da Nova Zelândia. Disponível: <http://taxpolicy.ird.govt.nz/news/2019-06-04-consultation-taxing-digital-services-industry>
- KON, Anita. Nova Economia Política dos Serviços, São Paulo, Perspectiva, CNPq, 2015.
- LUHMAN, Niklas. *La observación sociológica del derecho. Crítica Jurídica: Revista Latinomericana de Política, Filosofía y derecho Instituto de Investigaciones Jurídicas* n.12, 1993.
- MARKWICK, Sandy. Austria's platform VAT law advances digital tax conversation, in *International Tax Review*. March/April 2019; London: Euromoney Trading Limited.
- MEHBOOB, Danish. Bigger-than-expected Chinese VAT cuts lead to speculation on reform, in *International Tax Review*, p.8. March/April 2019; London: *Euromoney Trading Limited*.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços, São Paulo: RT.
- MOREIRA, André Mendes, A Não – Cumulatividade dos Tributos, São Paulo: Noeses, 2012.
- OCDE. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1-2015. Final Report*.
- PALMA, Clotilde Celorico. Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado.Coimbra: Almedina, 2006.
- RINGEL, Michael; FLORIAN, Hadi; GRASSL, Zablitz; MÖLLER, Justin Manly Clemens; *The Most Innovative*

- Companies 2018 -Innovators Go All In On Digital*. Boston Consulting Group, 2019. Disponível : <https://www.bcg.com/publications/collections/most-innovative-companies-2018.aspx>
- SENADO FEDERAL; Relatório do Grupo de Trabalho Destinado a Avaliar a Funcionalidade do Sistema Tributário Nacional. 2017. Disponível: <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/44dea109-ba3d-4b13-8b43-7892d5342d1c>
- SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Fato Gerador e Base de Cálculo do ISSQN: a Questão da Dedução de Materiais e das Subempreitadas de Construção Civil. Revista Dialética de Direito Tributário n. 110, São Paulo: Dialética, 2000.
- SUPREME COURT OF THE UNITED STATES; *South Dakota v. Wayfair, Inc.* Disponível: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf
- TYSON, Laura e Susan Lund; *The blind spot in the trade debate*. Disponível: <https://www.gulf-times.com/story/626893/The-blind-spot-in-the-trade-debate>; Março, 2019.
- VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. *Value Added Tax (VAT) and Retail Sales Tax (RST): a Comparative Analysis on the Two Methodologies in the U.S.*, Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Vol. 1, n. 1, jan./jun. 2006.
- VARSANO, Ricardo. A Tributação do Valor Adicionado, o ICMS e as Reformas Necessárias para Conformá-lo às Melhores Práticas Internacionais. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Documento para discussão #IDB-DP-335; Fevereiro, 2014. Disponível: <http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2014/13443.pdf>