UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA

GABRIEL MARTINS NUNES

TRIBUTO DIGITAL:

OS LIMITES LEGAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO, QUE ENVOLVEM UMA POSSÍVEL TRIBUTAÇÃO DAS TRANSAÇÕES DIGITAIS.

Florianópolis

2021

GABRIEL MARTINS NUNES

TRIBUTO DIGITAL:

OS LIMITES LEGAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO, QUE ENVOLVEM UMA POSSÍVEL TRIBUTAÇÃO DAS TRANSAÇÕES DIGITAIS.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito, da Universidade do Sul de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. MSc. Hernani Luiz Sobierajski

Florianópolis

2021

GABRIEL MARTINS NUNES

TRIBUTO DIGITAL:

OS LIMITES LEGAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO, QUE ENVOLVEM UMA POSSÍVEL TRIBUTAÇÃO DAS TRANSAÇÕES DIGITAIS.

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Graduação em Direito, da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Florianópolis, 14 de junho de 2021.

_____

Prof. MSc. Hernani Luiz Sobierajski

Universidade do Sul de Santa Catarina

_____

Prof. Nome do Professor, titulação

Universidade do Sul de Santa Catarina

_____

Prof. Nome do Professor, titulação

Universidade do Sul de Santa Catarina

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

TRIBUTO DIGITAL:
OS LIMITES LEGAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO, QUE ENVOLVEM UMA POSSÍVEL TRIBUTAÇÃO DAS TRANSAÇÕES DIGITAIS

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca deste Trabalho de Conclusão de Curso.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Florianópolis, 14 de junho de 2021.

X

Gabriel Martins
Acadêmico de Direito

GABRIEL MARTINS NUNES

Para minha mãe Maria Dalva de Sousa Martins, in memoriam de meu avô Pedro de Sousa Martins, com muito amor e dedicação, minhas inspirações.

AGRADECIMENTOS

“Deus quer, o homem sonha, a obra nasce” a frase de Fernando Pessoa resume bem toda minha caminhada neste curso, devo, primeiramente, muita a Deus por ter me dado a oportunidade e saúde para estudar e apreender bem mais do que o conteúdo do curso.

Agradeço também a minha mãe, por ter sido minha grande incentivadora nesta trajetória, apoiando-me sempre no que era preciso, bem como todos os excelentes professores e coordenadores do curso de direito da UNISUL Trajano, que além de lecionarem com profissionalismo, demonstram amor ao que fazem e estão dispostos a ajudar aos alunos, em especial ao meu orientador Hernani Luiz Sobierajski, e a minha coordenadora Solange Büchele de S. Thiago.

Ademais, sou grato a todo o suporte financeiro e técnico que a faculdade me proporcionou, em meio as dificuldades que encontrei pelo caminho.

RESUMO

O presente trabalho tem como objeto de estudo os limites legais de um possível tributo incidente nas transações digitais sobre a ótica da legislação e princípios da ordem tributária vigente. O seu método de abordagem é dedutivo, seguindo um procedimento monográfico. O referido estudo começa pela análise dos princípios do direito tributário, que visam certa proteção aos direitos e garantias do contribuinte, sendo eles: capacidade econômica, isonomia, anterioridade e irretroatividade. Após isto, serão analisados os limites de competência de cada instrumento normativo (lei complementar, lei ordinária, medida provisória e decreto), a fim de saber quais poderão instituir/extinguir o tributo ou majorar/atenuar sua alíquota, bem como determinar os limites do executivo no processo de legislação do tributo em estudo. Passando esta parte, serão discutidas as questões de relação do fisco com o contribuinte, analisando pela legislação vigente as possibilidades de capacidade tributária e lançamento. Por fim, serão discutidas as limitações do fisco a respeito das imunidades, possíveis isenções, bem como analisar como ocorre a cobrança de transações digitais ou e-commerce pelo globo, com o intuito de observar quais as semelhanças desses tributos alienígenas entre si, bem como se essas características presentes neles poderiam ser úteis em nosso ordenamento. Denotando que é possível a instituição do tributo digital.

Palavras-chave: Direito Tributário. Tributo. Tributo Digital. Transações digitais. e-commerce.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 9
2 DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS 11
2.1 DA CAPACIDADE ECONÔMICA 11
2.2 DA ISONOMIA 13
2.3 OUTROS 16
2.3.1 Anterioridade 16
2.3.2 Irretroatividade 19
3 POSSÍVEIS REGULAMENTAÇÕES 21
3.1 COMPETÊNCIA ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA 22
3.1.1 Da limitação ao poder de tributar 22
3.1.2 Da normatização de regras gerais do direito tributário 23
3.1.3 Dos conflitos de competência 24
3.1.4 Da lei ordinária 26
3.2 DA INTERVENÇÃO DO EXECUTIVO 28
3.2.1 Medidas provisórias 28
3.2.2 Decreto 30
4 POSSÍVEIS FORMAS DE COBRANÇA 32
4.1 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA 33
4.2 DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA 34
4.3 DA FORMA DE LANÇAMENTO 35
4.4 ISENÇÕES E IMUNIDADES 37
4.5 EXEMPLOS NA LEGISLAÇÃO ALIENÍGENA 38
4.5.1 Alemanha: Imposto sobre vendas (Umsatzsteuer) 39
4.5.2 Europa: Value Added Tax (VAT) 40
4.5.3 Estados Unidos: Sales Tax e Use Tax 40
4.5.4 Argentina: Imposto sobre Valor Agregado (IVA) 42
4.5.5 Índia: Goods and Services Tax (GST) 42
5 CONCLUSÃO 45
REFERÊNCIAS 49

1 INTRODUÇÃO

O estudo proposto neste trabalho tem como objeto os limites legais de um possível tributo nas transações digitais, com realce nos princípios da ordem tributária, além da análise da possibilidade de aumento da carga tributária e/ou onerosidade excessiva ao contribuinte por esta nova tributação, o que não deixa de ser um ferimento a determinados princípios tributários e constitucionais.

A pesquisa a ser desenvolvida aqui partirá de um método de abordagem dedutivo, já que se dará por meio da análise de normas e pilares do direito tributário aplicáveis em todo o seu âmbito, e chegará a delimitações específicas da tributação de movimentações em meio digital, seguindo um procedimento monográfico.

Ressalta-se, que os tributos em sentido lato aparecem em nosso cotidiano de forma praticamente onisciente, estando cada vez mais implícitos aos consumidores e adaptáveis nas formas de cobrança pelo fisco.

Tal maleabilidade está presente em todo direito tributário, prova disso é o Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, que "sobreviveu" a três constituições, de 1964, 1967 e a 1988.

Nesta vivência, os tributos sofreram suas atualizações, bem como foram criados outros, mas sempre tais mudanças ou criações obedeceram aos limites da ordem tributária e da Constituição.

Nos últimos anos, a legislação referente às tributações vem passando por várias modificações, como por exemplo tem-se as propostas de reforma tributária, como as PECs 45/2019 e 110/2019.

Em soma, vê-se uma crescente utilização dos meios digitais para compra e venda entre outras operações monetárias, que se tornou maior com o recente isolamento social proveniente da pandemia do COVID-19, daí denota-se cada vez mais proeminentes propostas do governo a respeito da tributação no meio digital, a chamada por alguns especialistas de CPMF digital, algo que ainda não existe.

Ocorre que, tais propostas vêm recebendo críticas, mas ao mesmo tempo apoio, sendo tais opiniões adversas provindas, muitas vezes, de dúvidas a respeito de como esse novo imposto irá ser implementado, sendo tal incerteza de extrema repercussão social.

Procura-se então nesta pesquisa esclarecer: Quais são as possíveis formas desta nova tributação de maneira que não ofenda algum direito ou garantia individual do contribuinte?

O tema tributo digital foi escolhido devido às recentes acaloradas discussões em torno dele, no Brasil e no Mundo. Ademais, as inovações tecnológicas e a presente necessidade de reforma tributária criam dúvidas sobre como este tributo irá ser, se ele será realmente necessário, ou quais delimitações desta tributação com relação às já existentes que incidem sobre serviços digitais como streaming e e-commerce, como ICMS e ISS.

O primeiro capítulo consiste nesta presente introdução, já o segundo tratará dos limites ao poder tributário impostos pelos princípios da capacidade económica, isonomia, anterioridade e irretroatividade ao instituir o tributo digital.

No terceiro capítulo serão discutidas questões sobre as possíveis regulamentações do tributo digital, a fim de saber quais instrumentos normativos (lei complementar, lei ordinária, decreto, medida provisória) podem instituir/extinguir ou majorar/atenuar, além de promover demais alterações no referido tributo respeitando as competências de cada tipo normativo. Ademais, nesta parte do trabalho serão expostos também os limites do poder executivo na regulamentação deste tributo.

No seguinte capítulo, o quarto, será analisado questões sobre competência tributária, sobre qual modalidade de lançamento (de ofício, por homologação e por declaração) é mais provável para a tributação em estudo, qual ente da federação (União, Estados e Municípios) terá sua capacidade tributária e competência tributária, de forma que seja mais benéfica e simplória para o contribuinte, e questões relativas às possíveis limitações ao fisco pelas imunidades e isenções previstas em lei, além de exemplos de legislações estrangeiras a fim de reconhecer algum mecanismo parecido de proteção ao contribuinte.

Por fim, no quinto e último capítulo apresentará a conclusão do trabalho com o entendimento final a respeito da possibilidade de existência do tributo digital, bem como seus limites e melhores alternativas para a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte e para a nação brasileira em geral.

2 DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

O estudo sobre a possibilidade jurídica de tributação das movimentações monetárias em meio digital, aqui presente, começará pela análise dos princípios da ordem tributária, já que como elucidado por Costa (2017, p.88) “é o alicerce sobre o qual se constrói um sistema, o que conduz à conclusão de que uma ofensa a um princípio representa uma agressão ao próprio sistema”.

Ademais, o entendimento desses princípios possibilita uma resolução mais fácil de conflitos por meio de um sistema tributário mais benéfico ao contribuinte, em que a ação estatal deixa de ser agressiva (SANTOS, 2018).

Assim, na referida análise, qualquer infringência dessa nova tributação a estes alicerces, representa uma agressão ao contribuinte, bem como ao Sistema Tributário Nacional.

Vale lembrar ainda a peculiar importância dos princípios da racionalidade e proporcionalidade, já que estes são empregados justamente na colisão de direitos aplicados em vários ramos do direito, inclusive o tributário, dando proteção às garantias fundamentais dos cidadãos (OLIVEIRA, 2020b).

Neste capítulo, serão tratados os princípios da ordem tributária, a fim de saber quais os limites que estes impõem sob instituição do tributo digital pelo Sistema Tributário Nacional.

Ressalta-se que o princípio da legalidade será tratado no capítulo adiante, em razão da sua relação mais próxima com o nascimento de um novo tributo.

2.1 DA CAPACIDADE ECONÔMICA

O Princípio da Capacidade Econômica é de intrínseca importância no Controle de Constitucionalidade de uma norma nascente no ordenamento jurídico, ou seja, o legislador deve fazer a observância se uma proposta de mudança na seara tributária obedece ao referido princípio, caso seja constatado algum desrespeito, o próprio jurista declara-a inconstitucional (NAVARRO, 2016).

Ademais, a Capacidade Econômica está correlacionada com os direitos fundamentais, bem como os direitos humanos internacionais, todos com o intuito de proteger o contribuinte de excessos do poder estatal (HACK, 2020).

Logo, não haverá uma tributação nas transações digitais se esta não respeitar o elencado princípio, ou seja, deverá haver algum meio de medir o *quantum* o contribuinte poderá suportar, para o aferimento do tributo.

A respeito, ao defender este entendimento, alega o jurista Sacha Calmon Navarro Coelho:

> Escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma outra forma, mas sempre deverá proceder a essa escolha entre situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo.
> Não obstante, a capacidade relativa ou subjetiva refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus cargos obrigatórios pessoais e infestáveis) para o pagamento de certo imposto.
> Por isso interessa mais, dentro das peculiaridades de nosso direito positivo, estabelecer a relação e a compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie, definida pelo fato signo presuntivo de riqueza (na feliz expressão de Becker), posto na hipótese de incidência e predelineado nas normas constitucionais. Caberá ao legislador infraconstitucional fixar esta relação, porém a margem de discricionariedade de que dispõe é limitada. (COELHO, 2016)

Um fator obstante ao cumprimento da capacidade contributiva de um possível tributo digital é que sua natureza, isto é, incidente sobre o consumo, tende a ter um caráter regressivo, conforme dito por Tathiane Piscitelli, professora de direito tributário e finanças públicas da Fundação Getúlio Vargas (FGV), em entrevista à MOTA (2020) pela BBC *news*.

Além disso, estudos da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) apontam que a maior parte da carga tributária brasileira provém dos impostos de consumo (NETO, 2015).

Assim, vê-se outra característica, que possivelmente estará no tributo digital, que dificulta a sua instituição de maneira que respeite os limites financeiros de seus futuros contribuintes.

Porém, segundo elucidação de Oliveira (2020a), hodiernamente vem ocorrendo debates no governo de que o possível tributo possa substituir anteriores com uma oneração menor, à exemplo o Imposto de Produto Industrializado (IPI). Em contrapartida, há aqueles que alegam a existência de outros meios de redução da carga tributária, como o fim da pejotização do Imposto de Renda, segundo o economista da Instituição Fiscal Independente (IFI), Josué Pellegrini, em entrevista à Mota (2020).

Ademais, a redução da carga tributária pode ser apenas ilusória, se considerar que o imposto digital em estudo for aos moldes da extinta Contribuição

Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), a respeito Priscila Yazbek dissertou:

> Mesmo em 2007, quando a CPMF estava na maior alíquota, de 0,38%, ela correspondia a 3,15% da Selic, que ficou em 12,05% em média naquele ano. Hoje, com a taxa Selic em 2%, no seu menor patamar histórico, o microimposto pesa relativamente mais: 10% da taxa básica.(YAZBEK, 2020)

Por fim, é importante destacar que há defensores de que a tributação digital vai de encontro da capacidade contributiva, a exemplo tem-se grupos de empresários, como o grupo Brasil 200, alegando que uma vez criado o referido tributo haverá uma redução da carga tributária (VASCONCELLOS, 2020).

Este grupo ainda aduz que para esta redução, a tributação deverá ocorrer por meio de um imposto uno e federal, além de ter uma baixa alíquota e que não deverá mais haver a desoneração da folha de pagamento quando o novo tributo for instituído (VASCONCELLOS, 2020).

Ante exposto, tem-se que a prestação pecuniária em estudo poderá só entrar em vigência se houver uma baixa alíquota, ou isenções e/ou concessão de benefícios estratégicos, como uma redução na carga tributária para as classes mais carentes, que evitem uma oneração excessiva ao consumidor, minimizando assim as consequências negativas da regressividade do tributo.

2.2 DA ISONOMIA

O princípio da igualdade ou isonomia como pontuado por Pereira (2011) “determina que se trate o igual de forma igual e o desigual de forma desigual”.

Portanto, não se trata de uma igualdade formal, mas também material o que enseja, nas leis da seara tributária, a possibilidade de tratamentos diferentes entre contribuintes em situações diferentes, e iguais entre pagadores em situação semelhante (PAULSEN,2019).

Da mesma forma que a capacidade contributiva, a isonomia deve ser observada pelo legislador, já que uma norma que desobedeça ao elencado princípio será inconstitucional (COELHO, 2016).

Considerando as mais recentes propostas de tributação digital do governo federal, que segue os moldes da extinta CPMF, segundo especialistas, teria por si

só um fator obstante, a própria natureza inconstitucional deste antigo imposto devido, entre outras razões, o desrespeito ao princípio da isonomia.

Outrossim, Abal (1999, grifo nosso) esclarece:

> Ainda na seara tributária, a renovação do prazo para a cobrança da CPMF **violou os princípios da isonomia entre os contribuintes (pois não há escalonamento de alíquotas)**, da proibição de confisco e da capacidade contributiva (uma vez que o recolhimento não considera o patrimônio de cada contribuinte).

Ademais, Oliveira (1999) explana:

> E isso o CPMF não obedeceu. De fato, a igualdade é direito individual característico da primeira fase do constitucionalismo, sendo verdadeiro dogma liberal no tocante ao seu sentido formal. E no que diz respeito a tributação de movimentação financeira, este princípio não é atendido em suas limitações, pois ofende a isonomia e o tratamento igual dado a contribuintes que se encontram em situações iguais.

Tais alíquotas fixas que eram as responsáveis pela violação ao referido princípio, aparentam que vão estar presentes no tributo digital, ou algo semelhante, já que o próprio atual Ministro da Economia, Paulo Guedes, alegou que todos pagaram o tributo digital de forma igual (CRISTINA, 2020).

A respeito, Froener e Lopes (2020) dissertou:

> Analisando-se a proposta do governo, é possível concluir que o “novo imposto” se configuraria como mais um tributo sobre o consumo, modalidade esta que tende a onerar o mais pobre, já que incide igualmente para todos os contribuintes independentemente da renda. [...]

Ao onerar (mais uma vez) o consumo, os setores já afetados atualmente pela tributação pelo ICMS ou ISSQN, veriam o tributo digital como um acréscimo de taxação e impactaria os preços, pois que as empresas repassariam os custos aos consumidores. (FROENER; LOPES, 2020).

Intensificando essa problemática, tem-se também o caráter cumulativo da CPMF, que pode também ser repercutido na tributação digital, conforme explanação:

> Enquanto uma companhia como a NET, por exemplo, pagaria imposto em diversas etapas da operação - pagamento de fornecedores, compra de material, despesas de escritório -, por exemplo, uma empresa como a Netflix, por ter uma estrutura física mais enxuta e sede fora do país, pagaria bem menos.
> Isso porque um imposto nos moldes da CPMF é cumulativo, ou seja, ele incide em todas as etapas da cadeia produtiva (MOTA, 2020)

Outro contraponto deste tributo ao princípio da isonomia seria o seu caráter recessivo, que como relatado no item anterior, oneraria mais o contribuinte de baixa renda e menos aquele que fosse mais abastado.

Contudo, um ponto a favor, nas palavras do próprio Guedes em reportagem por Mota (2020) seria que "[...] ninguém conseguiria 'escapar' do imposto, nem criminosos, que seriam descontados sempre que fizessem qualquer transação que não fosse em dinheiro vivo, nem empresas de tecnologia como Uber e Netflix.".

Assim, essas empresas, que a nível nacional, são pouco tributadas, passaram a ter um encargo maior, conforme ressaltado pelo economista, Bernard Appy, e o deputado federal, Hildo Rocha (MDB-MA), em entrevista à Loureiro (2019).

Outrossim, autores são contrários a existência dessa violação, a exemplo colhe-se:

> [...] o tributo em tela instituiu uma desigualdade para dois grupos de indivíduos diferentes e desiguais entre si, quais sejam: os que movimentam recursos financeiros através das instituições financeiras, e os que não o fazem. Atendeu-se, assim, à máxima do tratamento desigual aos desiguais. E por ter a CPMF sua incidência espraiada a todos que realizam movimentações financeiras, sem distinções dentro desse grupo, não deixa de tratar esses iguais (no quesito correntistas) de forma igualitária (LEAL, 2003 apud LUTHER, 2007, p. 18).

Denota-se que o citado autor diserta sobre a abrangência da cobrança da CPMF, como forma de promover a almejada igualdade formal, de maneira semelhante ao alegado pelos deputados e pelo ministro anteriormente expostos, a respeito do tributo digital.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou de forma favorável ao referido pensamento, a respeito, vê-se:

> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CPMF. CONSTITUCIONALIDADE. O Plenário desta colenda Corte, ao julgar a ADI 2.031, rejeitou as alegações de inconstitucionalidade da cobrança da CPMF, afastando, entre outros argumentos, a apontada ofensa aos princípios da não-cumulatividade, da isonomia, da legalidade e da vedação ao confisco e à bitributação. Agravo regimental improvido. (BRASIL, 2004)

Ademais, tem-se:

> O Plenário desta Corte, ao julgar a ADI 1.497-MC e a ADI 2.031, rejeitou as alegações de inconstitucionalidade da cobrança da CPMF, afastando, entre outros argumentos, a apontada ofensa aos princípios da não-cumulatividade, da isonomia, da legalidade e da vedação ao confisco e à bitributação. Agravo regimental improvido.(BRASIL, 2003)

Portanto, percebe-se que, de maneira semelhante a outros princípios, o tributo digital encontra alguns fatores que dificultam o seu cumprimento com a isonomia, como o seu caráter cumulativo e alíquotas fixas.

No entanto, há aspectos positivos do tributo em questão, que podem ajudar na igualdade formal entre os contribuintes, a exemplo tem-se a sua abrangência.

Assim reiterando o que foi dito no tópico anterior, a possibilidade de instituição de um tributo digital está à mercê de como sua alíquota irá variar de contribuinte para contribuinte. Já que se está for fixada de maneira que proporcione uma tributação, mais próxima de uma progressiva, colaborada por sua forte abrangência, terá um amplo respeito da isonomia tributária, evitando de ser alvo de alguma inconstitucionalidade por esta razão.

2.3 OUTROS

Os princípios da isonomia e capacidade contributiva procuram garantir uma proteção ao patrimônio essencial do contribuinte de forma proporcional a sua condição social.

Porém de nada irá adiantar tal proteção, se houver uma insegurança jurídica aos mesmos, isto é, impostos, taxa e/ou contribuição de melhorias serem aumentadas repentinamente ou decisões judiciais que majoram ou atenuam um tributo tiverem sua vigência repentinamente perdida.

Neste contexto é que se tem a presença dos princípios da anterioridade e irretroatividade tributária.

2.3.1 Anterioridade

Este princípio preceitua a não cobrança de um tributo no mesmo exercício em que a lei que o aumentou ou criou-o entre em vigência (PEREIRA,2011).

Esta vedação visa dar ao contribuinte uma segurança jurídica, uma previsão do que irá acontecer, conforme a seguinte explanação:

> Os fundamentos históricos e axiológicos do princípio tributário da anterioridade radicam: (a) na possibilidade de os contribuintes poderem prever a lei de regência a que estarão, no exercício seguinte, sujeitados os

> seus negócios, bens, renda e patrimônio (*antes de realizarem* os fatos geradores); e (b) na certeza de que, durante o transcurso do *exercício*, lei alguma terá eficácia para alterar a *lex proevia* em que se basearam para a realização dos fatos jurígeno-tributários. Saber antes: certeza e segurança. Eis o significado da *anterioridade*. (COELHO, 2016)

Cabe ressaltar que existem duas anterioridades a nonagesimal e a de exercício também chamada de comum, a respeito Leandro explana:

> A **anterioridade de exercício** está consagrada no art. 150, III, b, da CF. Garante que o contribuinte só estará sujeito, no que diz respeito à instituição e majoração de tributos, às leis publicadas até 31 de dezembro do ano anterior. A **anterioridade nonagésima** consta da alínea c ao art. 150, III, acrescida pela EC 42/03, bem como do § 6o do art. 195 da CF. Garante ao contribuinte o interstício de 90 dias entre a publicação da lei instituidora ou major adora do tributo e sua incidência apta a gerar obrigações tributárias. (PAULSEN, 2019, p. 148, grifo do autor)

Outro destaque é que ambas as anterioridades são cumulativas, ou seja, os tributos recém-criados ou majorados devem respeitar as duas, porém existem alguns que são exceções a um dos tipos de anterioridade ou a todos, com base em expresso texto constitucional (SOARES,2012).

Observando as legislações que impuseram a extinta CPMF, tem-se que em sua primeira versão, trazida pela Emenda Constitucional (EC) 3/93 ainda como IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira), no seu artigo 2, §2 veda a aplicação das disposições do 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, que versa sobre a anterioridade comum, logo o referido tributo não obedeceria à ela (FOLLMANN, 2002).

Essa desobediência foi alvo da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939/DF do Supremo Tribunal Federal, em que a mesma foi julgada inconstitucional, a respeito colhe-se:

> EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originaria, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, **no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não**

> **outros): 1. - o princípio da anterioridade,** que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributaria reciproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (BRASIL, 1994, *grifo nosso*)

Em sua versão posterior, já como CPMF, provinda da Emenda Constitucional nº 12/96 e prorrogada pela Lei 9.359/96 e recriada pela EC 21/99 houve uma supressão à anterioridade pelo Congresso Nacional (FOLLMANN, 2002).

Ambas versões do tributo são contra a constituição, já que conforme a referida ADI, a anterioridade é garantia individual ao contribuinte, sendo estas impedidas de alvo de supressão pelo legislador constituinte derivado, por se constituírem cláusulas pétreas, conforme explicação de Harada (2001).

Ademais, o especialista em direito público, Iurconvite (2013), explana:

> Elucidando a matéria, o princípio da anterioridade tributária, apesar de constar do artigo 150, inciso III, alínea b (Das Limitações do Poder de Tributar – Título IV, Capítulo I, Seção II), tem natureza de direito fundamental, não podendo ser extinto por emenda constitucional, e muito menos por uma lei ou qualquer outro ato normativo, como preceitua o artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV da Constituição da República[16] e o uníssono entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Cabe destacar que embora as exceções à anterioridade expressas em texto constitucional foram colocadas após a promulgação da Constituição, tais alterações possuem viés duvidoso pela mesma razão de limitação a direitos e garantias protegidos pelo Carta Magna (COSTA, 2017).

Porém há doutrinadores que entendem que parte desses tributos, que não seguem ao princípio em questão, deve-se às suas características extrafiscais do tributo, como explanado por Harrada (2020, p. 471) ao referir-se sobre os impostos de importação e exportação:

> Esses impostos, existentes em todos os países, têm a função de regular o comércio internacional, sempre sujeito às oscilações conjunturais. Por isso, acham-se livres do princípio da anterioridade tributária, a fim de propiciar ao governo da União flexibilidade no exercício do poder ordinatório, através desses impostos. Em quase nada mudaram, com o advento da Carta Política de 1988, esses dois impostos relativos ao comércio exterior.

De maneira mais abrangente, Luciano Amaro ensina:

> Excetuam-se de ambas as exigências tributos que, por atenderem a certos objetivos extrafiscais (política monetária, política de comércio exterior), necessitam de maior flexibilidade e demandam alterações rápidas. Por isso,

> o imposto de importação, o imposto de exportação e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários (além de comportarem exceção ao princípio da estrita reserva legal, no sentido de poderem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, dentro de limites e condições definidas na lei) podem ser aplicados no próprio exercício financeiro em que seja editada a lei que os tenha criado ou aumentado (ou em que tenha sido publicado o ato do Poder Executivo que haja majorado a alíquota) 21 e não devem respeito ao prazo de 90 dias para sua aplicação aos fatos sobre que devam incidir (AMARO, 2017, p.150).

O referido autor conceitua o tributo extrafiscal como a prestação pecuniária, que visa principalmente não arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos (AMARO, 2017).

Cabe citar que a extrafiscalidade encontra-se sujeita às limitações constitucionais observando os princípios regentes da matéria, conforme Carvalho (2018). Logo as exceções a anterioridade devem estar dispostas em texto constitucional.

Assim, percebe-se que se um tributo digital for instituído, ele poderá ser considerado extrafiscal, já que, provavelmente, ele influenciará as decisões dos consumidores, conforme sua oneração em determinada operação digital, fato que necessita ser explorado pelo governo a fim de estimular ou desestimular determinado comportamento deles, para caracterizar, assim, a extrafiscalidade.

Portanto, conclui-se que ele também poderá ser uma exceção ao princípio da anterioridade, contudo isso deve constar na Carta Magna, não cabendo a lei infraconstitucional.

2.3.2 Irretroatividade

O princípio da irretroatividade constitui-se na vedação da cobrança de fator gerador com base em lei posterior a sua ocorrência (CARVALHO,2018).

A irretroatividade, assim como a anterioridade, está ligada a direitos fundamentais, neste caso ao artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal (COELHO,2016).

Ressalta-se, que a minoração ou exoneração do tributo por nova norma em relação a fatos passados não se enquadra no campo deste princípio, sendo totalmente plausível, conforme explanação de Amaro:

> Esse dispositivo, a exemplo do contido no art. 5º, XXXVI, é dirigido não só ao aplicador da lei (que não a pode fazer incidir sobre fato pretérito), mas também ao próprio legislador, a quem fica vedado ditar regra para tributar fato passado ou para majorar o tributo que, segundo a lei da época, gravou esse fato. **A lei não está proibida de reduzir ou dispensar o pagamento de tributo, em relação a fatos do passado, subtraindo os dos efeitos oriundos da lei vigente à época. [...] No campo da criação ou aumento de tributo, como vimos, o princípio é inafastável: a lei não pode retroagir; aplica-se tão só aos fatos futuros, isto é, pospostos cronologicamente ao momento de entrada em vigor da lei de tributação.** (AMARO, 2017, p. 143, grifo nosso)

Portanto, percebe-se que a apenas lei que instituir ou majorar o tributo digital, uma vez publicada, não valerá para atos anteriores à ela, o que não é aplicado para uma norma que extinga ou minore a referida tributação.

Assim, conclui-se que os princípios tratados neste capítulo têm funções que ultrapassam a limitação do poder de tributar, mas inclui também o respeito à constituição e às garantias individuais do contribuinte.

Além disso, nota-se que fatores ligados à natureza do tributo, já anteriormente falados, podem ensejar em dificuldades na sua implementação, como o fato de ser cumulativo e regressivo. Contudo, tais empecilhos possuem soluções como a criação de alíquotas gradativas e a recalibração da carga tributária por redução de outros pagamentos coercitivos ao contribuinte.

Passando adiante, percebe-se a necessidade de delimitar quais são as competências de cada norma de hierarquia diferente, já que qualquer desrespeito a tal matéria enseja a não perfectibilização do tributo digital.

Assim será discutido no próximo capítulo as delimitações de normatização, com relação ao tributo digital, do texto constitucional, da lei complementar, da lei ordinária e das possíveis intervenções do executivo.

3 POSSÍVEIS REGULAMENTAÇÕES

Como aludido no capítulo acima, na presente parte deste trabalho se irá tratar do princípio da legalidade, conjuntamente com as questões de possíveis formas de regulamentação em caso de instituição de um tributo digital.

O referido princípio será tratado de forma diluída por discussões acerca da normatização e possíveis intervenções do executivo ao tributo aqui em estudo. Tal decisão se dá pelo fato da legalidade ser intimamente ligada com a criação do tributo, delineando a ação do poder tributário do Estado, ao dizer que o tributo só poderá ser criado por lei em *stricto senso* (PEREIRA,2011).

Este delineador está, assim como a anterioridade e irretroatividade, ligado a um direito fundamental, no caso este está estampado no artigo 5º, inciso II, da CF (PEREIRA, 2011).

Cabe ressaltar que a importância do elencado princípio é tamanha, que possui várias vertentes em vários ramos do direito, a respeito narra Regina Helena Costa (2017, p. 86):

> A par dessa formulação genérica, a Constituição da República menciona o princípio da legalidade, especificamente, em matéria penal (art. 5o, XXXIX: "não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal"); administrativa (art. 37, caput: "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)"; e tributária (art. 150, I: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça").

Pelo referido enunciado e o artigo 150, inciso I da CF percebe-se a forte relação que há entre a legalidade e a lei, nesse sentido que o presente capítulo começará pelo estudo das leis complementares e ordinárias, com a ótica de suas possíveis atribuições na normatização da tributação digital.

Prosseguindo o raciocínio, irão ser tratadas os decretos, medidas provisórias já que são formas de intervenção do poder executivo na regulamentação de um tributo.

Por fim, importa ressaltar que em meio a dissertação será analisada qual espécie de tributo, o digital melhor se enquadra, ou seja, classificando-o entre imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuição especial. Sob a ótica de como esta classificação influencia em sua regulamentação.

.

3.1 COMPETÊNCIA ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA

A atividade geral da tributação, que envolve fiscalizar, cobrar, dispor regras e auferir arrecadação de um tributo se insere dentro do Sistema Tributário Nacional. Este por sua vez é composto por leis complementares, ordinárias, a Carta Magna, bem como texto de matérias gerais tributárias, todos disciplinando a atividade tributária (COSTA, 2017).

No que tange às leis ordinárias são o mecanismo de criação do tributo, pelo exercício da competência tributária, fazendo-se observância dos regimentos constitucionais e infraconstitucionais, embora existam exceções que podem ser instituídas por lei complementar (AMARO, 2017).

Já se tratando das leis complementares, elas possuem competências especificadas na Constituição: a) criar normas para limitar o poder de tributar; b) normatizar gerais de Direito Tributário; c) impedir conflitos de competência (COELHO, 2016).

A seguir serão analisados todos os tópicos acima, dissertando como tais funções da lei complementar influenciarão na criação de um tributo sobre as transações digitais, bem como os deveres do legislador ao fazer a sua instituição.

Posteriormente será discutido sobre a qual espécie normativa detém a competência para a instituição do tributo, ordinária ou complementar.

3.1.1 Da limitação ao poder de tributar

Na ótica do tributo digital, a limitação do poder de tributar por lei complementar está atrelada àquelas já expressas em texto constitucional, portanto a referida lei, com esta função, irá apenas auxiliar na eficácia do texto constitucional limitador (THOME, 2018).

A este auxílio enquadram-se as hipóteses de imunidade previstas na Constituição, como dito por Romano:

> Veja-se o papel da Lei Complementar ao apresentar hipóteses de imunidade tributária quanto aos artigos 150, VI, “d”; 150, VI, “c”; 155, X, “a”, 150, inciso

> I, envolvendo: vedação de instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão; a vedação da instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive as suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; o artigo 155, X, a, que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados, definidos em lei complementar; a exigência de aumentar tributos sem que a lei estabeleça, salvo nas hipóteses que a Constituição permita. (ROMANO, 2016).

Outrossim, os princípios constitucionais que promovem direitos e deveres ao contribuinte, também estão inclusos como limitações ao poder tributário, como legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco (COSTA, 2017).

Importante lembrar que as limitações, em *lato sensu,* estão embasadas nestes princípios (SANTOS, 2018).

Como falado no capítulo anterior, tais princípios estão ligados a garantias fundamentais, portanto conclui-se que o legislador ao regulamentar o tributo digital, não poderá abrir mão desses direitos do contribuinte, devendo em favor destes, redigir leis complementares, quando necessário, a fim de que a citada tributação esteja em consonância com as garantias individuais do pagante.

3.1.2 Da normatização de regras gerais do direito tributário

No estabelecimento de normas gerais do Sistema Tributário Nacional, a lei complementar possui função análoga quando delimita o poder tributário, pois, como explicitado anteriormente, nesta ela procura trazer complementos para efetivação dos limites da tributação expostos na Carta Magna, pelas palavras de Amaro (2017) “ aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal”.

Importante notar que as normas gerais do direito tributário constituem-se em normas que dão ao legislador a devida orientação para fazer outras regras, logo elas possuem conteúdo de caráter normativo. Isso inclui as definições de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários de determinadas espécies tributárias, conforme exposto no artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal (POSSAS, 2018).

Noutras palavras normas gerais podem ser conceituadas como:

> Aquelas que abrigam princípios, diretrizes, preceitos fundamentais, aplicáveis a todas as pessoas políticas. Opõem-se às normas específicas, incumbidas da disciplina de questões peculiares, cuja natureza não autoriza o tratamento uniforme ensejado pelas normas gerais, e, por isso, compete a cada pessoa política estabelece-las (COSTA, 2017, p. 52).

Outrossim, é pelo motivo de tratar justamente de questões básicas, que o Código Tributário Nacional foi recepcionado, pela atual constituição, como lei complementar, sendo inicialmente criado como lei ordinária em 1966 (SIMÕES, 2018). Ademais, o referido código é considerado como a lei de normas gerais do direito tributário atualmente em vigor (COELHO, 2016).

Ressalta-se que não se deve confundir a normatização de normas gerais com a instituição do tributo, que é regida por lei ordinária em caráter geral, conforme explanado por Luciano Amaro (2017, p. 197, grifo nosso):

> É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina “geral” do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedeci do o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, **preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo**.

Logo, percebe-se que nada obsta que uma lei complementar faça a tratativa de questões como o fato gerador, a base de cálculo, as prescrições e decadências do tributo digital.

Contudo, para isto é necessário que haja uma alteração no texto constitucional indicando as normas gerais do tributo digital, possibilitando que o referido tipo de lei possa exercer a função em estudo apenas, como dito por Amaro (2017), de forma a complementar a Carta Magna, ou seja, nunca inovadora.

3.1.3 Dos conflitos de competência

A função da lei complementar no conflito de competências é evitar que um ente da federação exija determinado tributo, sem possuir disposição constitucional para tal ato, sendo este equívoco ocasionado por má interpretação e/ou confusão em relação à redação da Carta Magna (COELHO, 2016).

Tais divergências interpretativas podem gerar bitributação, que ocorre quando dois entes exigem tributos diferentes sobre o mesmo fato gerador, ou *bis in idem*, quando um ente tributa mais de uma vez o mesmo fato. Ambos são conflitos de competência, em que a última é permitida nos casos previstos em lei, ao contrário da primeira, que é proibida devido ao caráter não delegável da competência tributária (COSTA, 2017).

Sobre a bitributação, na ótica do tributo em estudo, já há uma intensa discussão sobre a tributação de bens digitais, a respeito, elucidado por Belo (2019):

> Em termos práticos, ainda não há solução definitiva para os conflitos surgidos entre os estados e municípios, no que diz respeito à tributação dos bens considerados como digitais. No entanto, a solução adotada pela doutrina e jurisprudência é a de classificar os bens digitais distinguindo-os com base na descrição legal prevista. Ou seja, caso se aproximem do conceito do fato gerador do ICMS, as decisões tendem a ser favoráveis no sentido de que este será o imposto devido, ao passo que o mesmo procedimento se aplica em relação ao ISSQN.
> Assim, os exemplos citados demonstram que a solução jurisprudencial, doutrinária e normativa é de subsunção (enquadramento) dos bens digitais às normas existentes, embora não seja mais possível classificar os recursos digitais entre mercadorias e serviços, pois não se encaixam ao conceito descrito na norma.

Outrossim, o clima de dúvida predomina quando se fala dos serviços de *streaming*, sobre a temática colhe-se:

> Nesse sentido, foram criados instrumentos normativos com o intuito de viabilizar a cobrança tanto do ICMS quanto do ISS sobre tais operações, criando conflitos de competência e dando início a discussões acerca da legalidade e constitucionalidade da incidência de tais impostos sobre o streaming (JUNIOR; MIDORI; COSTA, 2018).

Portanto, nota-se, diante destas incertezas, uma carência ou obsolescência legislativa a respeito da tributação de mercadorias, serviços e/ou análogos que estão em meio virtual, o que pode gerar conflitos de competência, que afetem o tributo digital.

Além disso, há uma imprecisão sobre as delimitações do fato gerador desse tributo, como pontuado por Tathiane Piscitelli, professora de direito tributário e finanças públicas da Fundação Getulio Vargas (FGV), em entrevista a Mota:

> Não se sabe, por exemplo, se o imposto incidiria sobre todo e qualquer pagamento feito por meio eletrônico (quando se paga um boleto de água e luz pelo internet banking, por exemplo) ou apenas na compra online de bens e serviços (MOTA, 2020)

No entanto, percebe-se que se a Constituição for específica em determinar as competências do referido tributo de forma que não haja dúvidas, não haverá necessidade de uma lei complementar no sentido aqui estudado.

Assim, caso o tributo digital seja instituído espera-se uma delimitação rígida, em texto constitucional, dos fatos geradores do tributo em estudo e talvez dos ICMS e ISS, evitando assim a necessidade de lei complementar posterior, visto que está só poderá ser usada quando há um ambiente de dúvida, o que não é benéfico para qualquer ordenamento jurídico.

3.1.4 Da lei ordinária

Como supracitado, as leis ordinárias têm como função no Sistema Tributário Nacional a instituição de tributos, ou seja, eles só podem ser criados por lei ordinária, geralmente.

Contudo há exceções no ordenamento jurídico que permite a lei complementar criar novos tributos. Conforme Luciano Amaro (2017) “a Constituição reclama, excepcionalmente, a edição de lei complementar para a criação de certos tributos (arts. 148, 153, inciso VII, e 154, inciso I).”.

Ademais, deve-se esclarecer que a instituição do tributo por medida provisória, não se enquadra nessas exceções, pois esse instrumento legislativo tem validade como lei ordinária, a respeito tem-se:

> As medidas provisórias têm força de lei ordinária, não lhes competindo matérias que reclamem outros tipos normativos, como a lei complementar, insuscetível de substituição pela medida provisória (AMARO, 2017, p.202-203)

A respeito dos supracitados artigos da Carta Magna, que denegam a lei complementar a função de instituir determinados tributos, colhe-se:

> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
> I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
> II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.
> Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.
> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> I - importação de produtos estrangeiros;
> II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
> III - renda e proventos de qualquer natureza;
> IV - produtos industrializados;

> V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
> VI - propriedade territorial rural;
> VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
> Art. 154. A União poderá instituir:
> I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.(BRASIL, 1988)

Considerando que o tributo aqui em estudo seja aos moldes da extinta CPMF, que pela sua primeira lei instituidora, Lei 9.311/96, teve como fato gerador o lançamento ou movimentação de créditos, a tributação digital terá o mesmo fato gerador, mas em meio digital.

Vale frisar que o lançamento de crédito não é o mesmo que operação de crédito, ou seja, o fato gerador supracitado não se confunde com o do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Nesse sentido, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferiu:

> CPMF. CONSTITUCIONALIDADE. REPRISTINAÇÃO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SIGILO BANCÁRIO. LEI COMPLEMENTAR. CLÁUSULA PÉTREA. BASE DE CÁLCULO. ENDOSSO DE CHEQUE. [...] 3. O STF também rejeitou as alegações de confisco de rendimentos, redução de salários, bitributação e ofensa aos princípios constitucionais da isonomia e da legalidade. [...] 6. **Não há identidade de base de cálculo entre a CPMF e o IOF, pois a CPMF incide sobre a totalidade do valor movimentado ou transferido e o IOF apenas sobre o acréscimo da operação realizada**. […] (BRASIL, 2001, grifo nosso)

Dessa forma, o tributo digital não se enquadra entre os citados nos artigos 148 e 153 da Constituição Federal, preenchendo o primeiro requisito do artigo 154, inciso I do mesmo diploma para a sua instituição por lei complementar.

Contudo o mesmo não ocorre com o segundo, já que seguindo o molde CPMF, conforme explicação de Mota (2002), a tributação das transações digitais tem grandes chances de ser cumulativa.

Assim, conclui-se que o legislador no intento de criar o tributo digital, deverá fazer uma lei ordinária, como ocorreu com a extinta CPMF (Lei nº 9.311/96 e Lei nº 9.359/97).

Releva-se que para a instituição do tributo em estudo será necessário também uma Emenda à Constituição, a respeito, Gouvêa explícita ao trazer a definição de competência tributária:

> Competência tributária é a possibilidade conferida pela Constituição Federal aos entes federativos de instituírem em seus territórios determinados tributos.

> Diante dessa autorização constitucional, o ente pode, por meio de lei stricto sensu, instituir o tributo em seu território. (GOUVÊA, 2019)

Logo, como aconteceu nas duas legislações da CPMF, Emendas Constitucionais nº 03/93 e nº 12/96, será necessária uma mudança na constituição, com o intuito de estabelecer a competência tributária do novo tributo, para que assim possa-se cria-lo por lei ordinária.

3.2 DA INTERVENÇÃO DO EXECUTIVO

Neste tópico do capítulo, serão tratadas as possibilidades de intervenção do poder executivo no tributo digital, desde sua criação passando pela majoração/atenuação de sua alíquota e até extinção.

Contudo, não serão analisadas questões de atos do referido poder na elaboração ou veto ao projeto de lei ou emenda constitucional evitando assim tautologias, já que são relacionados às funções das leis (complementares e ordinárias) e da Constituição no Sistema Tributário Nacional, que foram explanadas anteriormente.

Portanto, a matéria que será aqui discutida trata-se das medidas provisórias e dos decretos legislativos, a fim de mensurar até que ponto tais instrumentos do executivo podem intervir na criação ou manutenção de uma possível tributação das transações digitais.

3.2.1 Medidas provisórias

As medidas provisórias (MP) são atos normativos do chefe do poder executivo, com eficácia de lei, que poderá vigorar por 60 (sessenta) dias sendo prorrogável por igual período (COSTA, 2017).

Este instrumento pode ser usado para assuntos da competência de lei ordinária, logo, além de instituir, ele poderá majorar, atenuar e criar tributos, cuja lei complementar não tenha tais competências (AMARO, 2017).

Importante mencionar que, embora haja parte da doutrina como Hugo de Brito Machado e Eduardo Maneira que entendem que a medida só pode, em matéria tributária, dispor sobre a instituição de impostos extraordinários e empréstimos compulsórios de calamidade pública e guerra externa, parte considerável dos

estudiosos entendem que a medida provisória é cabível para a criação, majoração e atenuação de tributos (AMARO, 2017).

Contudo, há certos impostos que não podem ser normatizados por medida provisória, a respeito colhe-se:

> Em sequência, a EC n. 32, de 2001, ao dar nova redação ao art. 62, CR, alterou o regime das medidas provisórias, estatuindo que “medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, **exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II**, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada” (§ 2o), sendo vedada sua edição sobre matéria reservada a lei complementar (§ 1o, III).(COSTA, 2017, p. 55, grifo nosso).

Fazendo a observação destes dois supracitados artigos nota-se que o tributo digital não se enquadra nos referidos casos, abrindo possibilidade de sua instituição ou majoração por medida provisória.

Ressalta-se que as medidas provisórias devem obediência ao princípio da anterioridade e devem ser convertidas em lei para ter eficácia (COSTA, 2017).

Logo, a alteração tributária que o ente do executivo propor, a exemplo a instituição do tributo digital, entrará em vigor somente no próximo exercício fiscal de sua promulgação, com a MP já convertida em lei, o que pode ocorrer posteriormente ao início desse novo exercício.

Sobre a anterioridade nonagesimal, é importante frisar que o Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, reafirmou que a contagem de 90 (noventa) dias ocorrerá a partir da publicação da medida provisória e não da lei proveniente (MIOTO, 2014).

Sobre o tema, tem-se o seguinte julgado:

> EMENTA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI Nº 7.856, DE 25 DE OUTUBRO DE 1989, QUE, NO ART. 2º, ELEVOU A RESPECTIVA ALÍQUOTA DE 8 PARA 10%. LEGITIMIDADE DA APLICAÇÃO DA NOVA ALÍQUOTA SOBRE O LUCRO APURADO NO BALANÇO DO CONTRIBUINTE ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DO MESMO ANO. Tratando-se de lei de conversão da Medida Provisória nº 86, de 25 de setembro de 1989, **da data da edição desta é que flui o prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, da CF,** o qual, no caso, teve por termo final o dia 24 de dezembro do mesmo ano, possibilitando o cálculo do tributo, pela nova alíquota, sobre o lucro da recorrente, apurado no balanço do próprio exercício de 1989. Recurso não conhecido.(BRASIL, 1997, grifo nosso)

Ademais, colhe-se:

> EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. AUMENTO DE ALÍQUOTA. LEI 9.718/1998. ART. 8º. CONSTITUCIONALIDADE. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. CONTAGEM. INÍCIO. PUBLICAÇÃO

> DA MEDIDA PROVISÓRIA 1.724/1998. É constitucional o art. 8º da Lei 9.718/1998, que aumentou a alíquota da Cofins. Precedentes da Corte, reafirmados por ocasião do julgamento do RE 527.602, rel. min. Eros Grau, red. p/ acórdão min. Marco Aurélio, Pleno. **O prazo da anterioridade nonagesimal começa a ser contado da publicação da medida provisória que modificou a contribuição em análise, e não da publicação da lei que resultou da sua conversão.** Precedentes de ambas as Turmas. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento (BRASIL,2009, grifo nosso).

Além disso, deve-se fazer observância de que o tributo digital aparentemente será um imposto, já que ele, a princípio, não terá nenhuma atividade estatal vinculada característica própria deste tipo de tributo, conforme explanação de Carvalho:

> Toda vez que o binômio expressar um acontecimento que envolva atuação do Estado, estaremos diante de um tributo vinculado […] Convém aduzir, entretanto, que a acolhemos com a seguinte latitude: os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado — taxas e contribuições de melhoria — e não vinculados — impostos. (CARVALHO, 2018, p. 68).

Sendo assim, se houver uma medida provisória, que trate do tributo digital, deve ser convertida em lei até o último dia do exercício financeiro vigente para ter eficácia, pois esse prazo necessita ser cumprindo para MP's que dispõe sobre impostos, conforme artigo 62, §2 da Constituição Federal (PAULSEN, 2019).

Portanto, o tributo digital poderá sim ser criado e ter alíquotas alteradas por medida provisória, porém a referida MP terá vigência somente se for convertida em lei até o final deste exercício financeiro, podendo ser cobrado a partir do exercício posterior, após noventa dias da promulgação dessa medida provisória, respeitando assim as anterioridades (anual e nonagesimal), tendo por base na data de promulgação da medida provisória.

3.2.2 Decreto

Os decretos são outra prerrogativa do executivo, eles podem criar tributos (ressalvados os que demandam lei complementar), e dispõe de matéria que não se inclui entre as vedadas pelo artigo 68, §1 da Constituição Federal (AMARO, 2017).

Essa possibilidade de alteração das alíquotas, além de estar vinculada a algumas espécies tributárias, está limitada a valores estabelecidos em lei, a respeito colhe-se:

> A garantia da legalidade tributária absoluta, por exemplo, apresenta atenuação no art. 153, § 1º, da Constituição, permitindo-se que o Executivo gradue a alíquota de alguns tributos marcadamente extrafiscais (e.g. IPI,

> IOF), desde que observadas as condições e os limites estabelecidos por lei (PAULSEN, 2019, p. 197).

Como falado no capítulo anterior, há grande possibilidade do tributo digital ser extrafiscal, já que sua regulação intencional pelo governo afetará diretamente os padrões de compra e venda dos cidadãos, logo, com base no exposto, pode-se concluir que é possível a majoração e atenuação do tributo em estudo pelos decretos.

Porém, cabe ressaltar que, como falado anteriormente, a instituição da tributação das transações digitais necessitará de uma emenda à constituição, ocorre que tal emenda pode impedir possibilidade de fixação de alíquotas por decreto ou além de permitir, estabelecer as alíquotas mínimas e/ou máximas que o chefe do executivo pode fixar, como ocorreu com a CPMF na emenda constitucional nº 12, quando acrescentou o artigo 74, §1º na ADCT e na emenda constitucional nº 21, que por sua vez acrescentou o artigo 75 no mesmo diploma .

Importante frisar que ambos os artigos instituem um tempo de vigência do antigo tributo, logo não podem ser usados para justificar a utilização de um decreto para a alteração na alíquota de um possível tributo digital.

4 POSSÍVEIS FORMAS DE COBRANÇA

Após a análise dos limites constitucionais do possível tributo digital, com base nos princípios da ordem tributária, agora se dissertará sobre as relações diretas entre o contribuinte e o fisco e também as possibilidades de instituição e normatização deste.

Para isto, será primeiro discutido sobre a competência tributária, com o propósito de verificar qual ente da federação (União, Estados e Municípios) terá mais probabilidade de exercer a função de legislar sobre o tributo digital, com base na lei vigente e no melhor para o contribuinte.

Com esses mesmos critérios, posteriormente, será dissertado sobre a capacidade tributária, a fim de saber qual desse referidos entes tem maior possibilidade de exerce-la, bem como se há alguma entidade da administração pública direta ou indireta que poderá ter ou não tal encargo.

Por conseguinte, serão analisadas as formas de lançamento mais prováveis para o presente tributo em estudo, com base no exposto nos capítulos anteriores e doutrina e com a atual conjuntura do nosso Sistema Tributário Nacional.

Ou seja, no decorrer deste capítulo serão dissertadas sobre as formas de cobrança de um possível tributo digital pelo fisco para com o contribuinte, tendo em vista a legislação tributária vigente, explicitando a relação contribuinte e Fisco com um olhar maior para o Estado.

Além disso, outra parte deste capítulo aprofundaram-se nessa relação com a ótica maior no contribuinte, por essa razão é que dedicará às questões de custos pagos por ele, com o intuito de mensurar os limites legais da onerosidade de um futuro tributo digital.

Logo, serão discutidas as imunidades e isenções, já que estão fortemente relacionadas à vedação da cobrança do crédito devido pelo pagante, além de estarem ligadas aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, merecendo assim uma explanação mais holística que anteriormente.

Ademais, posteriormente exibiram-se exemplos de tributação nas transações digitais em outros países, bem como a discussão em sede governamental em torno deles, com o intuito de analisar as semelhanças entre as mesmas e como estas legislações alienígenas impedem o desrespeito aos direitos do pagante.

Portanto, a ideia deste capítulo é no final ter-se uma ideia mais clara da relação direta de cobrança do fisco para com o contribuinte, focando de forma equivalente nesses dois polos.

4.1 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é o condão para a instituição de tributo por devido instrumento legal (COSTA, 2017). Cabe a Constituição a outorga dessas competências, sendo dispostas nos artigos 145, 148 a 149-A, e 153 a 156 do referido diploma (PAULSEN, 2019).

Ademais a competência tributária possui características peculiares, sobre o tema Hugo Brito Machado Segundo dissertou (2019, grifo nosso):

> A competência tributária é indelegável, não pode ser alterada pelos entes que a detém, que dela também não podem renunciar, e o fato de não ser exercida não a transfere para outra pessoa jurídica de direito público. Diz-se, assim, que suas características são **a indelegabilidade, a facultatividade, a incaducabilidade, a inalterabilidade e a irrenunciabilidade**.

Além disso, ela é classificada em privativa, quando somente um ente em caráter exclusivo pode tributar, em comum, quando a competência pode ser de todos os entes da federação ao mesmo tempo, como no caso das taxas, e em residual, quando ela é própria da União relativa a impostos que não foram instituídos sobre situações sem previsão constitucional (AMARO, 2017).

Na carta magna, não há menção a algo próximo do tributo digital, o que leva a crer, que sua competência será residual, a respeito deste tipo de competência colhe-se:

> A competência residual é aquela atribuída à união para a instituição de tributos sobre bases econômicas distintas daquelas já estabelecidas no texto constitucional. É o que ocorre com os impostos, quando o art. 154, I, da Constituição permite à união a instituição de outros impostos além daqueles que discrimina em seus arts. 153, 155 e 156, e o que ocorre com as contribuições de seguridade social, constando, do art. 195, § 4o, da Constituição, a competência da união para a instituição de outras contribuições de seguridade social além das expressamente previstas nos incisos I a Iv do mesmo art. 195. A competência residual segue regime específico, estabelecido no art. 154, I, para os impostos, mas aplicável também às contribuições de seguridade social por força de remissão constante no art. 195, § 4o, da CF. **Tal regime exige a via legislativa da lei complementar (não pode ser instituído por lei ordinária nem por medida provisória), não cumulatividade (não pode incidir cumulativamente a cada operação)** e vedação do bis in idem e da bitributação (a união não pode instituir novos impostos sobre fatos gera-

> dores e bases de cálculo de impostos já previstos nos arts. 153, 155 e 156, e também não pode instituir novas contribuições de seguridade sobre fatos geradores e bases de cálculo de contribuições de seguridade social já previstas nos arts. 195, I a Iv).(PAULSEN, 2017, p. 102, grifo nosso)

Portanto, como o referido tributo é quase certo que será um imposto, podendo ser cumulativo, será inviável a sua instituição por lei complementar, algo já explanado no primeiro tópico deste capítulo, por tais características a competência residual é afastada, o que é explanado por Lucas Gomes (2018) ao comentar sobre a CPMF:

> Bom, se o tributo é cumulativo, a União não pode utilizar-se da sua competência residual para instituí-lo. Uma lei complementar seria inconstitucional. Por isso, a necessidade de emenda.

Assim, no caso do extinto imposto foi feita duas emendas à constituição, igualmente referenciadas no tópico anterior, em que foi delegado a competência à União.

Logo, conclui-se que a competência do tributo sobre as movimentações em meio digital não poderá ser residual, e caberá a emenda constitucional o estabelecimento deste tributo a algum ente da federação em competência comum ou privativa.

4.2 DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA

A Capacidade Tributária é exercida pelo sujeito que detém a capacidade tributária ativa, que seria a entidade que pode exercer a obrigação de cobrança de determinado tributo, conforme exposto no artigo 119 do Código Tributário Nacional. (AMARO, 2017)

Ademais, ela é delegável para outra pessoa de direito público, desde que isto ocorra por lei, e que arrecade em nome do ente que lhe conferiu tal capacidade (RODRIGUES, 2015). Esse fenômeno é conhecido como parafiscalidade, que decorre do fato da capacidade ser delegável, ao contrário da competência (COSTA, 2017).

Logo, tem-se dois critérios para o estabelecimento da capacidade tributária a uma entidade: a) ela deve ser de direito público; b) só poderá exercê-la com a devida permissão em lei.

Cabe ressaltar, que embora parte da doutrina entenda que as autarquias não poderiam exercer função de cobrança e fiscalização de um tributo, o entendimento de vários autores como Ricardo Lobo Torres é que isso é plenamente possível (AMARO, 2017).

Tendo por base a extinta CPMF tem-se que a capacidade tributária do tributo digital pode ser conferida a Receita Federal do Brasil (RFB), assim como aconteceu com o antigo tributo, conforme artigo 11, *caput* da Lei n. 9.311, exercendo a fiscalização e arrecadação do tributo digital. Isso deve-se, pelo fato da abrangência do tributo em âmbito federal e suas semelhanças com o extinto imposto.

Nada obsta que outras entidades assumam esse papel, porém vantagens da delegação da RFB para exercer a competência tributária do tributo digital, estão no fato dela ser um órgão em escala federal e já está habituada a fiscalização de tributos com natureza semelhante ao aqui estudado.

4.3 DA FORMA DE LANÇAMENTO

O lançamento é um ato administrativo declaratório, que indica a existência de crédito tributário sob determinado contribuinte, a fim de exigir sua cobrança, em moeda nacional, salvo disposição em contrário. Em outras palavras, o lançamento torna exigível o crédito tributário (COSTA, 2017).

Ademais, existem três modalidades de lançamento: de ofício, por declaração e o por homologação (PAULSEN, 2019).

O de ofício ocorre quando a lei impõe expressamente, ou quando já houve outras modalidades, mas o contribuinte não prestou as informações devidas ou não pagou o tributo (PAULSEN, 2019). O lançamento de ofício se caracteriza pelo fato de o fisco já ter todas as informações necessárias do contribuinte para a exigência do crédito tributário (COSTA, 2017).

Já o por declaração o contribuinte presta as informações e com base nessas o fisco exige o tributo, já que este possui as informações necessárias para a cobrança apenas de forma parcial, daí a necessidade de o contribuinte cooperar com o Estado (CALIENDO, 2019).

Por último, o por homologação, caracteriza-se pela apuração e pagamento do débito pelo contribuinte de forma antecipada e em sequência a autoridade competente homologa o pagamento do tributo se estiver tudo certo, ou seja, o fisco

irá só chancelar o contribuinte, quando este já tenha pago o tributo devido (PAULSEN, 2019).

Observando o regramento da CPMF percebe-se que seu lançamento era por homologação, a respeito tem-se os seguintes julgados:

> **TRIBUTÁRIO. CPMF. AUTO DE INFRAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.** PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS APURADAS PELO FISCO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º OU DO ART. 173, I, AMBOS DO CTN. TERMO INICIAL VARIÁVEL DE ACORDO COM A EXISTÊNCIA OU NÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO. PRAZO PRESCRICIONAL. ART. 174 DO CTN. TERMO INICIAL. ENTREGA DA DECLARAÇÃO OU VENCIMENTO DO TRIBUTO. HIPÓTESE DE CRÉDITO DECLARADO E PARCIALMENTE PAGO. PRESCRIÇÃO CONFIGURADA. DECLARAÇÃO RETIFICADORA, REVISÃO DE OFÍCIO E CONCESSÃO DE LIMINAR. OCORRÊNCIA APÓS O DECURSO DO LAPSO PRESCRICIONAL. ART. 2º, § 3º, DA LEI 6.830/80. SUSPENSÃO POR 180 DIAS. NORMA APLICÁVEL SOMENTE ÀS DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIAS. INCONSTITUCIONALIDADE DO PRAZO DECENAL DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE Nº 08. 1. [..] (BRASIL, 2014, grifo nosso).

Ademais, colhe-se:

> TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. **CPMF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**. PRESCRIÇÃO PARCIAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS MANTIDOS. [...] (BRASIL, 2019, grifo nosso)

Em lei não há fato que obsta a possibilidade de outras modalidades de lançamento para o tributo digital, porém a por homologação, barateia o custo administrativo para o governo o que pode ser visto com bons olhos pela atual gestão devido a atual crise econômica e sua forma simples de arrecadação, como sustentado por Camilla Veras Mota (2020):

> Mas por que, então, o governo tem insistido na ideia de um tributo sobre transações financeiras? Uma das razões pode ser o fato de que um imposto como a CPMF tem potencial arrecadatório razoável com baixo custo administrativo. Em outras palavras, ele é "fácil" de arrecadar, já que demanda menos fiscalização por parte da Receita do que outras modalidades.

Além disso, há o fato dessa modalidade de lançamento está sendo usada no ICMS e ISS, sendo estes, tributos incidentes em certas compras em meio digital (MOTA, 2020).

Portanto, o lançamento por homologação é o mais provável para a tributação nas transações digitais, por razões de economia e por uma certa analogia aos tributos semelhantes com o em estudo.

4.4 ISENÇÕES E IMUNIDADES

A isenção trata-se de uma retirada, por meio de norma infraconstitucional, de parte da hipótese de incidência já versada na lei instituidora, por esta razão a norma que estabelece isenção é classificada como regra de estrutura. Esta retirada pode acontecer por critério material, espacial e temporal, sobre o tema tem-se:

> Cuidemos, de início, do **critério material**. Nele, há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critérios espacial e temporal) […] **critério temporal** determinam o exato minuto ao qual se reportam os efeitos da obrigação tributária […] . Demora-se aqui o legislador, especificando as localidades habilitadas a receber os bens importados, ocasião em que procede com mais empenho no preparo do **critério espacial** da hipótese tributária (CARVALHO, 2018, grifo nosso).

Por outro lado, a imunidade tributária trata-se de uma disposição legal na Constituição Federal, que visa proteger os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, logo as entidades que recebem tal benesse estão em texto constitucional, justamente para impedir que sejam retiradas (PINHEIRO, 2017).

Importante ressaltar que a Constituição descreveu essas imunidades somente para os impostos, logo ela não valerá para taxas e contribuições, a respeito o Supremo Tribunal Federal decidiu:

> Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. **IMUNIDADE. ART. 150, VI, DA CF. ABRANGÊNCIA DOS IMPOSTOS. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES**. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.
> (BRASIL, 2016, grifo nosso)

Ademais, tem-se:

> DECISÃO: ACORDAM os Juízes integrantes da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao apelo 1 e, negar provimento ao apelo 2, nos termos do voto. EMENTA: APELANTE 1: ESTADO DO PARANÁ APELANTE 2: MUNICÍPIO DE LONDRINA APELADOS: OS MESMOS RELATOR: DES. RUBENS OLIVEIRA FONTOURAAPELAÇÃO CÍVEL 1 - ESTADO DO PARANÁ - EXECUÇÃO FISCAL - IMUNIDADE RECÍPROCA - **INTELIGÊNCIA DO ART. 150, VI, DA CF - INCIDÊNCIA SOMENTE PARA IMPOSTOS - NÃO SE ESTENDE ÀS TAXAS - TAXA DE COLETA DE LIXO - COBRANÇA LEGÍTIMA** - MATÉRIA PACIFICADA - ENUNCIADO Nº 5 DAS CÂMARAS ESPECIALIZADAS EM DIREITO TRIBUTÁRIO - PRESCRIÇÃO - CONFIGURADA - RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. **I - A imunidade tributária recíproca não engloba o conceito de taxa, porquanto o preceito constitucional (artigo 150, inciso VI, alínea a, da Constituição Federal) só faz alusão expressa a imposto**. II - E legítima a cobrança da

> taxa de coleta de lixo, quando instituída por Lei Municipal como contraprestação de serviço essencial, específico e divisível, efetivamente realizado ou posto à disposição do contribuinte. Enunciado nº 05 das Câmaras Especializadas em Direito Tributário. (PARANÁ, 2014, grifo nosso)

Portanto, percebe-se que as imunidades possuem imutabilidade já que estão como guarda de direitos pétreos, ou seja, caso o tributo digital seja um imposto, o que tem grande probabilidade, deverá respeitar todas as vedações do artigo 150, inciso VI da Carta Magna, a premissa contrária também é verdadeira.

Diferentemente destas, as isenções existem por outros motivos, a respeito colhe-se:

> Em seguida, por razões de ordem ética, econômica, política, financeira, entre outras, desonera-se o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso em lei.(PONTALTI , 2017)

Além disso, há uma forte correlação das isenções com questões de regulação da desigualdade social por parte do poder público, que se tornam mais relevantes quando se trata de tributos de consumo, como o possível tributo digital será.

Sobre a temática explana-se:

> Do total das despesas representadas pelo consumo das pessoas, consideradas aqui aquelas de difícil tributação **e as isenções necessárias por questões político-sociais** (ou de justiça tributária), pode se afirmar que cerca de dois terço delas são tributados. **Portanto, incidem os tributos gerais sobre o consumo sobre uma fatia considerável do total do consumo efetuado por qualquer cidadão. Esta constatação salienta a agressividade fiscal dos tributos gerais sobre o consumo e daí sua importância nos processos de coordenação e harmonização fiscal.**(GASSEN, 2013, grifo nosso)

Logo, no que tange às isenções não há um caráter obrigatório, mas como ressaltado em tópicos anteriores é bem provável que o tributo digital seja regressivo e bastante abrangente, assim é extremamente recomendável sua presença a fim de promover uma proteção àqueles que possuem menos renda.

4.5 EXEMPLOS NA LEGISLAÇÃO ALIENÍGENA

Esta parte do capítulo terá como objetivo o estudo de tributos estrangeiros que possuem certa semelhança com as recentes propostas de tributo digital com o intuito de examinar quais características seriam interessantes em adequar ao nosso Sistema Tributário Nacional.

Tal análise é de extrema importância, pois no direito é comum a utilização de termos e expressões de origem estrangeira (LEMES, 2012), bem como há uma sobreposição de ideais alienígenas no âmbito jurídico sob a realidade brasileira (WOLKMER, 2019).

Portanto, nota-se a importância de analisar certos regimes de tributação digital ao redor do globo, ademais os sistemas tributários de outros países já estão influenciando as atuais propostas de reforma tributária.

4.5.1 Alemanha: Imposto sobre vendas (*Umsatzsteuer*)

O *Umsatzsteuer* (*UST*) é um imposto alemão incidente nas vendas, tanto *offline* quanto *online*, o objeto dessa tributação é a circulação de mercadorias e serviços, sendo apenas este último existente em meio digital, sendo não-cumulativo (ROTHMANN, 2018).

Ele possui duas alíquotas uma de 19% (dezenove por cento), chamada de normal, e outra de 7% (sete por cento), chamada reduzida, este tributo pode ser comparado ao ISS, ICMS e PIS/CONFINS no Brasil, segundo o *Brazil Business Center Cologne* (2017).

E em caso ocorrência de seu fato gerador por meio remoto, a cobrança funciona pelo critério do país de destino, ou seja, para o imposto ser cobrado em território alemão o destinatário do serviço deve residir na Alemanha (ROTHMANN, 2018).

Cabe ressaltar que a alíquota reduzida é para produtos como alimentos, agrícolas, serviço de transportes públicos, e-books e alguns serviços culturais e sociais, e utensílios médicos para pessoas, enquanto a normal dentre outros serviços incide sob prêmios de seguro, conforme informações da santander trader (2017).

Assim, o *Umsatzsteuer* é um imposto, não cumulativo, cuja incidência ocorre no país destinatário, sua alíquota possui reduções em setores estratégicos e incide tanto no meio digital, quanto no real, sendo que no primeiro ele nega a existência de transferência de bens.

4.5.2 Europa: Value Added Tax (VAT)

O Value Added Tax (VAT) é um imposto incidente em todas as operações de entregas de bens e serviços em solo da União Europeia (EU), entende-se por entrega de bens como a transferência de direito de propriedade tangível sobre algo, sendo os demais deslocamentos entendidos como entrega de serviço (MONTEIRO, 2018, tradução nossa).

Conforme o site oficial da União Europeia, este tributo é um imposto, não cumulativo e possui alíquota de 15% (quinze por cento), podendo ser reduzido para 5% (cinco por cento) se o serviço ou produto estiver inserido numa lista exaustiva.

Ademais, o VAT é cobrado apenas uma vez no país de destino, se for entre países da UE, não será cobrado, se for uma mercadoria de um país da União para outro fora dela a cobrança só será no país destinatário. Este tributo também abrange aos serviços em meio digital, ou seja, em tais casos a regra válida é onde reside o destinatário.

Sobre estes serviços, eles são chamados de “digital supplies” ou “online services”, a respeito Alexandra Bal (2017, tradução nossa) explana:

> São definidos como serviços prestados através da Internet ou em rede electrónica, cuja natureza torna o seu abastecimento essencialmente automatizado, com uma intervenção humana mínima e impossível na ausência de tecnologias de informação.
> Uma lista não exaustiva dos serviços prestados no IVA, o Regulamento de Execução inclui: hospedagem de sites, manutenção à distância de programas, bem como fornecimentos de software e outros produtos digitalizados (textos, imagens, música, informações e jogos).

Portanto, da mesma maneira que o *Umsatzsteuer*, o VAT é um imposto não cumulativo, que incide no país de destino e que possui redução da onerosidade em alguns setores de maneira estratégica e considera também a existência da transferência de serviços.

4.5.3 Estados Unidos: Sales Tax e Use Tax

O *Sales Tax* e o *Use Tax* são impostos de competência estadual dos Estados Unidos em operações de comércio, que repercutem no e-commerce (ALMEIDA, 2015).

O primeiro tributo citado foi instituído pioneiramente em 1932 no estado de Mississippi, tem como fato gerador a transação entre consumidor final e varejista no mesmo estado, sendo que se esse não cumprir com o pagamento, aquele será o responsável (WIZENBERG, 2017).

Ademais, o referido imposto é conhecido por ter um lucro alto mesmo com alíquotas baixas somado a um baixo custo administrativo (WIZENBERG, 2017). Sendo tais características se assemelham a extinta CPMF (MOTA, 2020).

Sobre o *Sales Tax* no meio digital esclarece Daniel Freire e Almeida:

> De seu turno, no imposto de venda (Sales Tax), a alíquota (percentual) devida incide sobre o valor bruto da venda, sendo coletada do consumidor final pelo Web site que estiver realizando a venda, recaindo sobre esta a responsabilidade de recolher o imposto às autoridades estaduais tributárias, onde a venda é efetuada e no momento desta. (ALMEIDA, 2015)

Por sua vez, o *Use Tax* tem como fato gerador o comércio interestadual, sendo cobrado sob o estado de destino do bem ou serviço comercializado. Vale frisar, que este tributo visa a isonomia entre os vendedores de diferentes entes da federação, no qual um deles reside em um estado onde não incide tal imposto (WINZENBERG, 2017).

Ademais, cabe ressaltar que os tributos sobre consumo possuem uma regressividade, que se torna mais agravante quando a competência tributária é estadual, como nos referidos impostos, por esta razão ele não foi adotado em alguns estados (VALCIR, 2020).

Por fim, cabe destacar que em 1998 foi criado por meio do *Public Law* 105-277, o *Internet Tax Freedom Act* (ITFA), que vedou a instituição de tributos diferentes do que já existem no comércio físico, tanto em âmbito federal quanto estadual, ao comércio eletrônico (WIZENBERG, 2017).

Assim, percebe-se que a tributação no meio digital americano parece já está bem estabelecida, com normas que procuram garantir uma isonomia entre os contribuintes e entre os vendedores, contudo, problemas como a regressividade, que é intensificada pela competência estadual do tributo, ainda não foram integralmente resolvidos, o que pode ensejar algumas mudanças.

4.5.4 Argentina: Imposto sobre Valor Agregado (IVA)

Em solo argentino, os tributos digitais já vinham sendo cobrados pelo Imposto sobre Valor Agregado (IVA) desde 2018, há uma alíquota de 21% (vinte e um por cento), conforme dados da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL) citados pelo Jornal América Economía (2020).

O IVA argentino em seu âmbito digital incide sobre os serviços digitais, sendo estes definidos no 1º artigo, inciso 'e' da sua lei instituidora (Ley 23.349) como:

> [...] qualquer que seja o dispositivo utilizado para seu download, visualização ou uso, aqueles realizados através da internet ou qualquer adaptação ou aplicação dos protocolos, plataformas ou do tecnologia usada pela internet ou outra rede através da qual os serviços são fornecidos equivalentes que, por sua natureza, são basicamente automatizados e requerem intervenção humana mínima (AREDISON et. al., 2018).

Ademais, conforme a Administração Federal de Receitas Públicas (AFIP) o referido tributo possui algumas diretrizes a fim de estabelecer se o serviço digital é considerado nacional ou estrangeiro com base no código identificador de país do cartão SIM, em caso de serviço fornecido por celular, e no IP, no caso de demais dispositivos.

> Contudo, há empresas estrangeiras que não pagam o referido tributo, sendo estas alvos de debates no atual governo, que segundo o chefe da Administração Federal de Receitas Públicas (AFIP), Marcó del Pont, seria para promover uma equidade entre os empresários (CERIOTTO, 2020).

Então, nota-se que o IVA argentino apresenta-se como uma solução ao meio digital, que se assemelha ao *Umsatzsteuer*, já que seu fato gerador não incide somente no meio digital, ao VAT, por desconsiderar a existência de bens digitais.

Já os recentes debates a respeito de uma ampliação na tributação podem permitir ao regime tributário incidente no meio digital da Argentina ser mais isonômico com os vendedores e fornecedores, se assemelhando à proposta do *Use Tax.*

4.5.5 Índia: Goods and Services Tax (GST)

Em 2017, houve uma reforma tributária na Índia, cuja a principal diretriz foi a implementação do *Goods and Services Tax* (GST), tendo em vista um sistema tributário ineficiente e atrasado, em que trazia prejuízos à economia indiana por

desfavorecer a entrada de bens e serviços no país, bem como o comércio entre contribuintes de unidades diferentes da federação (GOVEIA, 2019).

Ademais, o referido tributo, que já estava sendo proposto desde 2014, tinha um outro viés para o governo, o de garantir um melhor combate a corrupção e pobreza, como dito pelo primeiro ministro da Índia, Narendra Modi (AGÊNCIA EFE, 2017).

O GST é um imposto de competência federal, o que unificou a cobrança sobre o consumo, que era de competência estadual, além disso, de maneira semelhante aos outros tributos alienígenas supracitados o GST possui alíquotas diferentes para determinados setores (GOUVEIA, 2019).

A respeito, Carlos Marcelo Gouveia, doutorando em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo, dissertou:

> As alíquotas foram unificadas, com a criação de poucas faixas de incidência divididas entre bens e serviços. Foram então criadas as faixas de bens e serviços onerados com base nas alíquotas de 5%, como leite concentrado, ervas, plantas secas, café, chá e passagens aéreas de classe econômica, 12%, como produtos alimentícios congelados, queijo, manteiga, celulares, veículos elétricos e restaurantes sem ar condicionado, 18%, como massas, geleias de frutas, sorvetes, pastas de dente, bolos, telecomunicações e serviços financeiros, e 28%, como refrigerantes, perfumes, shampoos, veículos automotores e hotéis de luxo. Também foi prevista isenção para todos os tipos de serviços públicos (correios, saúde, educação), relação de emprego, serviços de educação não-governamental, agências não governamentais e alimentos sem marca (GOUVEIA, 2019).

Outras características do *Goods and Services Tax* é que ele adota o critério da cobrança no lugar de destino do consumidor e também possui um baixo custo da administração, que é feito de forma computadorizada (SOUSA; AVILA; CAZZARRA, 2019).

No que tange a sua tributação sobre *e-commerce,* Gouveia (2019) relata:

> As operações digitais, que representam parcela significativa da economia na Índia, mereceram disciplina em separado, com prescrições específicas. Dentre as questões mais relevantes pertinentes ao tema destaca-se a distinção entre as pessoas que viabilizam suas operações no mercado digital por meio de plataforma própria, denominados agregadores, que recolhem o GST em nome próprio e podem aproveitar os créditos correspondentes, e aqueles que disponibilizam a plataforma digital para que terceiros realizem negócios por meio dela, designados como operadores de e-commerce e que se responsabilizam pelo recolhimento do GST em nome dos fornecedores.

Assim, nota-se novamente semelhanças entre o imposto aqui relatado e os demais anteriormente especificados, no que tange a alíquotas em setores estratégicos, tributação no destino dos serviços ou bens, preocupação com o impacto

do imposto com a economia, com os fornecedores/vendedores e com as classes mais pobres e abrangência do fato gerador ao consumo tanto no meio digital quanto fora dele.

Todas essas características citadas deste e dos outros tributos estrangeiros podem servir de base para a formulação do tributo digital no brasil, já que a isonomia entre contribuintes, e o cuidado com a economia, se observados no seu processo de instituição serão benéficas à toda nação, além de que benesses como imunidades, isenções e modalidades de lançamento são totalmente possíveis em nosso ordenamento jurídico.

No próximo capítulo, será a conclusão de todo o estudo aqui feito sobre as possibilidades jurídicas de perfectibilização de um tributo sobre as transações digitais, por meio da reanálise da matéria até aqui explanada.

5 CONCLUSÃO

Ante exposto, nota-se que ao instituir o tributo digital, o legislador só poderá inovar respeitando as garantias e direitos fundamentais do contribuinte, logo o tributo não poderá agredir a liberdade econômica e de locomoção do pagante, bem como deve ser de maneira proporcional a sua condição social.

Daí que percebe-se a importância, no processo legislativo de criação de um tributo, do respeito aos princípios da ordem tributária como isonomia, garantindo a igualdade entre aqueles que devem ao fisco, capacidade contributiva, que contribui para o respeito à condição econômica do pagante pelo fisco, anterioridade, que visa o tempo para que um indivíduo prepara-se economicamente para arcar com o tributo e irretroatividade, que propõe a garantia do ato jurídico perfeito, evitando a frustração do pagador.

Em soma, nota-se também a importância do controle de constitucionalidade, a exemplo a ADI nº 939/DF do STF, que protegeu o contribuinte de um desrespeito ao princípio da anterioridade constado na EC 3/96, emenda esta que instituiu a extinta CPMF.

Se tratando especificamente sobre a criação do tributo digital o seu respeito à capacidade econômica e isonomia poderá ocorrer pela mensuração do *quantum* o contribuinte pode pagar conjuntamente com isenções, ou redução de alíquotas específicas para pagantes com baixa renda, ou para quem trabalhe em setores de risco econômico, como ocorre com a tributação digital na Alemanha, com o *Umsatzsteuer,* e na União Europeia, com o VAT, o que seria recomendável.

As imunidades constitucionais elencadas no artigo 150, inciso III, “a” e “b” da CF, possui similar importância para a perfectibilização dos dois citados princípios.

Como discutido em tópicos anteriores, além de visarem à proteção das garantias fundamentais do contribuinte, essas imunidades também possuem caráter obrigatório para os impostos, o que é aplicado ao tributo digital, considerando que ele seja um imposto, pois não se vê nenhuma atividade vinculativa ao mesmo.

No que tange ao princípio da irretroatividade, não há dúvidas no fato de que o legislador deverá respeitar as limitações constitucionais impostas por eles, ou seja, a vedação de eficácia da lei ao ato anterior a sua vigência, caso essa lei majore ou institui o tributo, não valendo tal regra se ela minorar ou extingui-lo.

Sobre as anterioridades, uma observação importante é que poderá haver uma emenda constitucional, que possibilite que o tributo digital se insira como exceção a uma delas ou a ambas, já que isso é permitido para tributos que sejam extrafiscais, o que pode acontecer com o imposto em estudo, uma vez que ele pode ser utilizado pelo governo para regular atos de compra, venda e demais transações financeiras em meio digital.

Cabe ressaltar, que em caso de instituição ou majoração de um futuro tributo nas transações digitais por medida provisória, o prazo das anterioridades ocorrerá a partir da data de promulgação da MP, devendo esta ser convertida em lei até o final do exercício financeiro desta data. Este fato transparece que nem os atos do executivo irão eximir do respeito à anterioridade e irretroatividade.

Ademais, o poder executivo poderá interferir no tributo digital não somente por medida provisória, mas também por decreto, como ocorre com impostos como IPI, II, IE. Contudo, ambos atos normativos necessitam de uma emenda constitucional que delegará a competência tributária para a autoridade máxima do executivo em âmbito estadual ou federal, só assim este poderá usufruir do decreto e da MP.

Outra observação percebida é que o decreto pode criar/extinguir o tributo digital, da mesma forma que a medida provisória.

Outrossim, a base de cálculo, o fato gerador e a capacidade tributária, pode ser estabelecidos por lei ordinária e lei complementar, sendo que cabe somente àquela instituição do tributo, logo esta não poderá criá-lo.

Ademais, a lei complementar pode versar sobre questões da competência tributária do tributo digital, caso houver dúvidas generalizadas à respeito da interpretação do texto constitucional que irá tratar sobre o referido imposto ou demais trechos da Carta Magna, que envolvem o regramento do referido tributo.

Sobre a supracitada competência, percebe-se que a mais provável e melhor ao contribuinte será a da União.

A respeito, tem-se um exemplo semelhante com a realidade brasileira, que foi o da Índia, onde num ambiente de discussões acaloradas sobre reformas tributárias devido um sistema tributário confuso, foi instituído o GST, imposto de competência federal sobre o consumo incluindo-o em meio digital, sendo o correspondente anterior era de competência estadual, essa nova decisão gerou

elogios por parte da doutrina considerando-a acertada no sentido de desburocratização e atração de investimento estrangeiro em meio digital.

Outrossim, colhe-se um exemplo negativo nos Estados Unidos houve a escolha de um imposto estadual sobre vendas, o *Use Tax*. Tal delegação de competência aos estados resultou num aumento na regressividade do tributo, conforme especialistas.

Portanto, ante os dois exemplos a escolha da delegação da competência para a União é uma medida certa, que promoverá simplificação do Sistema Tributário Nacional, bem como menor onerosidade para o contribuinte.

Esta simplificação também poderá promover uma redução de custos estatais para com o tributo digital, o que pode ensejar em um imposto de boa arrecadação, já que como expostos nos capítulos anteriores, ele poderá ter uma boa abrangência, e baixo custo administrativo, o que pode ser auxiliado por uma automatização do sistema de cobrança, como ocorreu nos exemplos estrangeiros acima e na extinta CPMF do Brasil.

Tendo como exemplo as tributações em meios digitais alienígenas é notório a preocupação com a influência deste tributo sobre a economia, bem como a setores mais essenciais e ao contribuinte.

*Outr*ossim, nota-se também nesses exemplos, que em maioria não houve a criação de um tributo único para o meio digital, o que ocorreu foi a incidência de tributos sobre o consumo já existentes sobre as novas tecnologias.

O que pode ocorrer em nosso país se por emenda constitucional, reajustando os fatos geradores dos tributos sobre como ICMS e ISS, ou lei complementar, resolvendo questões de dúvida a respeito de qual tributo irá incidir sobre os bens e serviços digitais.

Ressalta-se que, de maneira análoga aos outros países estudados, seria de estrema importância a utilização pelo legislador de isenções, alíquotas diferenciadas e ou benefícios estratégicos para a manutenção da capacidade contributiva, isonomia do contribuinte e o bem-estar da economia nacional, seja em um tributo digital ou em qual (is) irá (m) substitui-lo.

No mais, verifica-se a plena possibilidade de uma tributação nas transações digitais, desde que siga os regramentos da ordem tributária e constitucional, não apenas no seu processo de elaboração, mas das suas futuras

consequências para a economia, e vislumbrando também suas economias para a administração pública ou a facilidade de cobrança.

Essas duas características provavelmente estarão presentes no tributo digital, que em certo ponto podem ser benéficas ao povo brasileiro, e podem ser uma vantagem na instituição desse novo tributo em detrimento do remanejamento dos já existentes.

Contudo tais qualidades não devem estar acima do mínimo existencial, da não supressa e de demais garantias e direitos individuais do contribuinte, protegidos pela Constituição Federal.

Porém, poderá haver relativizações de tais direitos desde que seja para uma melhor economia nacional e o bem-estar da população, como um aumento na alíquota para grandes empresas e/ou multinacionais estrangeiras para fomento dos cofres públicos e investimentos em setores como educação, saúde, lazer, executado sem um lapso de 90 (noventa) dias ou o aguardo do próximo exercício financeiro.

Ademais ressalta-se que o manejamento dessas alíquotas, bem como o provimento de isenções e outras benesses podem ajudar no enfrentamento de desafios na elaboração do imposto em estudo, uma vez que ele tem grande possibilidade de ser regressivo e cumulativo, devido respectivamente ao fato de incidir sobre o consumo e ser análogo a CPMF.

Assim, denota-se que a preocupação geral ao instituir o tributo digital, o que é juridicamente possível, é sua aplicação na realidade, questionando se ele proporcionará uma melhora dos serviços públicos e bem-estar social para a nação e para o contribuinte, que deve ter seus direitos individuais e fundamentais garantidos.

REFERÊNCIAS

ABAL, Rafael Peixoto. **Análise sobre a inconstitucionalidade da CPMF**. [*S.l.*]. 1999. Disponível em: https://www.conjur.com.br/1999-jul-05/analise_ inconstitucionalidade_cpmf. Acesso em: 07 dez. 2020.

ACCIOLY, Isabella. **A função extrafiscal da tributação**. 2018. Disponível em: https://jus. com. br/artigos/ 64665/a- funcao-extrafiscal-da-tributacao. Acesso em: 02. mar. 2020.

AFONSO, José Roberto; SANTANA, Lais Hadassah. **Tributação 4.0** .São Paulo: Grupo Almedina, 2020. E- book. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

AGÊNCIA EFE. Maior reforma tributária da história da Índia entra em vigor. [*S.l.*]. 2017. Disponível em: https://economia.uol.com.br/noticias/efe/2017/ 06/30/maior-reforma-tributaria-da-historia-da-india-entra-em-vigor.htm. Acesso em: 25 .dez. 2020.

ALMEIDA, Daniel Freire e. **A Tributação do Comércio Eletrónico nos Estados Unidos da América e na União Europeia**. São Paulo: Grupo Almedina, 2015. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

AMARAL, Thiago Abiatar Lopes. **O ICMS e a Tributação do Download de Softwares no Estado de São Paulo**. São Paulo: Grupo Almedina, 2018. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro – 22ª edição**. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

AREDISON, Federico Emanuel et. al. **Tributación de servicios tecnológicos en Argentina, Reforma Ley 27.430**. Monografia (Graduação Ciências Contaveis)-Universidade Argentina da Empresa, Buenos Aires, 2018. Disponível em: https://repositorio.uade.edu.ar/xmlui/bitstream/handle/123456789/7675/Aredison%20TIF.pdf?sequence=3. Acesso em: 21 .dez. 2020.

ARGENTINA, 1997. **Lei nº. 23.349 de 26 de março de 1997**. Apruébase el texto ordenado de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, sustituido por el artículo 1° de la Ley N° 23.349 y sus modificaciones. Disponível em: http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm. Acesso em: 21 dez. 2020

BAL, Alexandra. European VAT and the Digital Economy. In: MONTEIRO, Alexandre.**Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva, 2018. E-book. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

BELO, Larisa Figueirêdo.**A tributação de bens digitais: conflito de competência entre o Estado e o município**. [*S.l.*]. 2019. Disponível em:

https://migalhas.uol.com. br/depeso/293764/a-tributacao-de-bens-digitais—conflito-de-competencia-entre-o-estado-e-o-municipio. Acesso em: 17 dez. 2020.

BRASIL. **Lei n. º 5.172 de 25 de outubro de 1966**: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais do direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 06 dez 2020.

BRASIL, 1993. **Emenda Constitucional n.º 3 de 17 de março de 1993**: Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 16 dez. 2020.

BRASIL, 1996. **Emenda Constitucional n.º 12 de 15 de agosto de 1996**: Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas /Emc/emc12.htm. Acesso em: 18 dez. 2020.

BRASIL. **Lei n. º 9.311/96 de 24 de outubro de 1996**: Institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9311.htm. Acesso em: 16 dez. 2020.

BRASIL. **Lei n.º 9.359/96 de 12 de dezembro de 1996**: Isenta do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados bens de informática adquiridos pelo Tribunal Superior Eleitoral. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L9359.htm. Acesso em: 11 dez. 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 21 de 18 de março de 1999**: Prorroga, alterando a alíquota, a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira, a que se refere o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/ Emc/emc21.htm. Acesso em: 18 dez. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 06 dez. 2020.

BRASIL. **Reforma Tributária**. [*S.l.*]. [2020] .Disponível em: https://www.gov.br/ economia/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria. Acesso em: 24 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 357605**. Relator: Ayres Britto. Brasília, DF, 10 de setembro de 2004. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur95294/false. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 367935**. Aprovada em 20 de novembro de 2009. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur169809/false. Acesso em: 17 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental No Recurso Extraordinário nº 928575**. Aprovada em: 08 de abril de 2016. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/ sjur344619/false. Acesso em: 20 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 939**. Aprovada em: 18 de março de 1994. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br /pages/search/ sjur118470/false. Acesso em: 11 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 375847**. Aprovada em 22 de agosto de 2003. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages /search/sjur14488/false. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 197790**. Relator: Ilmar Galvão. Aprovada em 21 de novembro de 1997. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur110223/false. Acesso em: 17 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Embargos na Apenação Civil nº 00169213720084013800**. Aprovada em 07 de junho de 2019. Disponível em: https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00169213720084013800. Acesso em: 19 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Civil nº 27973 SP 0027973-31.2006.4.03.6100**. Aprovada em 05 de dezembro de 2014. Disponível em: http:// web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1. Acesso em: 19 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 34928 PR 2000.04.01.034928-5**. Aprovada em: 03 de janeiro de 2001. Disponível em: https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1127021/ apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-34928. Acesso em: 16 dez. 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário – 3ª edição**. São Paulo: Saraiva, 2019. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário – 30ª edição**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

CERIOTTO, Luis. **26º Conferencia Industrial de la UIA El Gobierno quiere cobrar impuestos a los servicios digitales del exterior:** La titular de la AFIP, Mercedes Marcó del Pont, dijo que quieren tratar el tema de las empresas “que venden servicios de manera remota en nuestro mercado”. [*S.l.*]. 2020. Disponível em: https://www.clarin.com /economia/gobierno-quiere-cobrar-impuestos-servicios-digitales-exterior_ 0_ Hi6pKGXRr.html. Acesso em: 21 dez. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988 – 4ª edição**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2016. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - 8ª edição**. Paulo : Saraiva Educação, 2018. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

FARIAS, Esthéfane. **É possível o aumento do ICMS por decreto?**. [*S.l.*]. 2019. Disponível em: https://esthefanefarias.jusbrasil.com.br/artigos/ 699748207/e-possivel-o-aumento-do-icms-por-decreto. Acesso em: 17 dez. 2020.

FOLMANN, Melissa. **Prorrogação da CPMF pela EC nº 37 e o princípio da anterioridade**. [*S.l.*] .2002. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/3030 /prorrogacao-da-cpmf-pela-ec-n-37-e-o-principio-da-anterioridade. Acesso em: 11 dez. 2020.

FROENER, Daniela; LOPES, Layon. **O novo imposto digital e a velha CPMF**: Início de uma reforma tributária ou rápida solução à arrecadação?. Porto Alegre, 2020. Disponível em: https://silvalopes.adv.br/blog/artigos/o-novo-imposto-digital-e-a-velha-cpmf/. Acesso em: 09 dez. 2020.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica – 2ª edição**. São Paulo: Saraiva, 2013.*E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJOII, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina Da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**. Florianópolis, n. 66, jul. 2013. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552013000100009. Acesso em: 13 dez. 2020.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Reforma Tributária E Federalismo Fiscal: Uma Análise Das Propostas De Criação De Um Novo Imposto Sobre O Valor Adicionado Para O Brasil**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , 1990.

GOMES, Lucas. **Coluna Futuro Fiscal: A CPMF**. [*S.l.*]. 2018. Disponível em: https://blog.grancursosonline.com.br/coluna-futuro-fiscal-a-cpmf/. Acesso em: 19 .dez. 2020.

GOUVEIA. Carlos Marcelo. A reforma da tributação sobre o consumo na índia: the india tax reform of consumption. **Revista de Finanças Públicas**, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 9, julho/dezembro, 2019.

GOVÊA. José Guilherme de Bem. **Principais conceitos, características e espécies da competência tributária**. [*S.l.*]. 2019. Disponível em: https://www.aurum.com.br/blog/competencia-tributaria/#:~:text=A%20resposta%2C%20j%C3%A1%20se%20adianta,Natureza%2C%20nos%20termos%20do%20art. Acesso em: 17 dez. 2020.

HACK, Erico. A proteção da capacidade contributiva tributária pelos direitos humanos internacionais. **Revista Scientia Iuris**. n.11, p. 19-37 ,nov. 2007. Disponível em: https://app.vlex.com/#/search/jurisdiction:BR+content_type:4/capacidade+ contributiva /WW/vid/213029601. Acesso em: 13 dez. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Natureza jurídica da CPMF e o princípio da anterioridade**. [*S.l.*]. 2001. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/1383/ natureza-juridica-da-cpmf-e-o-principio-da-anterioridade. Acesso em: 11 dez. 2020.

IURCONVITE, Adriano. **O princípio da anterioridade tributária como norma de direito fundamental**. [*S.l.*]. 2013. Disponível em: https://adrianoiurconvite .jusbrasil.com.br/artigos/121943914/o-principio-da-anterioridade-tributaria-como-norma-de-direito-fundamental. Acesso em: 12 dez. 2020.

JUNIOR, Luiz Furtado; MIDORI, Ana; COSTA, Amanda;. **Tributação de streaming gera "novo" conflito de competências**. [*S.l.*]. 2018. Disponível em:https://www.conjur.com.br/2018-abr-03/opiniao-tributacao-streaming-gera-conflito-competencias. Acesso em: 17 dez. 2020.

JUNIOR, Nilson Nunes da Silva. **Breves considerações sobre o conceito de norma jurídica**. São Paulo, 2010. Disponível em: https://ambitojuridico .com.br/edicoes/revista-74/breves-consideracoes-conceito-de-norma-juridica/#:~: text=2.3%20NORMAS%20DE%20COMPORTAMENTO%20E,estrutura%20regulam %20a%20produ%C3%A7%C3%A3o%20normativa. Acesso em: 01 mar .2010.

LEMES, Rosângela Assunção. **Estrangeirismos Em Textos Jurídicos**: Análise Linguística E Discursiva. 2012. 41 f. Monografia (Pós-graduação Lato Sensu em Revisão de Texto: Gramática, Linguagem e a Construção/Reconstrução do Significado)- Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2012. Disponível em: https://repositorio.uniceub.br/jspui /bitstream/235/ 8191/1/51103150.pdf. Acesso em: 20 dez. 2020.

LOUREIRO, Rodrigo. **Aplicativos entram na mira da reforma tributária porque "arrecadam pouco"** : Empresas como Netflix e Spotify, por exemplo, podem ter que pagar mais impostos no futuro. [*S.l.*]. 2019. Disponível em: https://exame.com/tecnologia/aplicativos-entram-na-mira-da-reforma-tributaria-porque-arrecadam-pouco/. Acesso em: 09 dez. 2020.

LUTHER, Eduardo Aldo. **CPMF**: Uma discussão sobre sua constitucionalidade.2007. .p. Artigo Científico (Curso de Especialização do Departamento de Ciências Contábeis)- Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário - 11ª edição**. Grupo GEN, 2019. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

MIOTO, Thiago Roberto. **Aplicação princípio anterioridade em medidas provisórias**. [*S.l.*]. 2014. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/26637/aplicacao-principio-anterioridade-em-medidas-provisorias#:~:text=Portanto%2C%20

relativamente%20aos%20impostos%20sujeitos,ano%20em%20que%20for%20editada. Acesso em: 17 dez. 2020.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Morais do Rego; FARIA, Renato Vilela; Silveira, Ricardo Maitto da. **Tributação da economia digital:** desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

MOTA, Camila Veras. **Nova CPMF? Por que imposto sobre pagamentos eletrônicos estudado pelo governo gera tanta polêmica**. [*S.l.*] 2020. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/brasil-53437835. Acesso em: 07 dez. 2020.

NETO, João Sorima. De 30 nações, Brasil oferece o menor retorno dos impostos ao cidadão: Com CPMF, país terá 93 tributos em vigor. **O Globo**. [*S.l.*]. 2015. Disponível em: https://oglobo.globo.com/economia/de-30-nacoes-brasil-oferece-menor-retorno-dos-impostos-ao-cidadao-17555653. Acesso em: 06 dez. 2020.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Limitações constitucionais e tributárias da CPMF**. [*S.l.*]. 1999. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/1378/limitacoes-constitucionais-e-tributarias-da-cpmf. Acesso em: 01 dez. 2020.

OLIVEIRA, Kelly. Guedes: **Reforma Tributária Ampla Pode Levar À Redução De Impostos:** Ministro diz que proposta amplia base e redistribui carga de tributos. Brasília, 2020a. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/ noticia/2020-07/guedes-reforma-tributaria-ampla-pode-levar-reducao-de-impostos. Acesso em: 13 dez. 2020.

OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. **Sanções Tributárias e os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade**. São Paulo: Grupo Almedina, 2020b. E-book. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

PARAGUAIO. **Servicios digitales**. [*S.l.*]. [2020]. Disponível em: https://www .afip.gob.ar/iva/ servicios-digitales/obligados.asp. Acesso em: 21 dez. 2020.

PATROCÍNIO, Maria das Graças Patrocínio. **Sanções Tributárias e os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade**. São Paulo: Grupo Almedina, 2020. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

PEREIRA, Luciano de Almeida. **Direito Tributário simplificado**.1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

PINHEIRO, Suzane Daitx. **Imunidades tributárias: conceitos e características**. São Paulo, 2017. Disponível em: https://ambitojuridico.com.br/cadernos/ direito-tributario/imunidades-tributarias-conceitos-e-caracteristicas/. Acesso em: 20 dez. 2020.

PONTALTI, Mateus Benato. **Fenomenologia das isenções tributárias**. São Paulo, 2017. Disponível em: https://ambitojuridico.com.br/cadernos/ direito-tributario /fenomenologia-das-isencoes-tributarias/. Acesso em: 20 dez. 2020.

POSSAS, Francisco Lima. **Normas Gerais de Direito Tributário**. [*S.l.*].2018. Disponível em: https://fpossas.jusbrasil.com.br/artigos/520799227/normas-gerais-de-direito-tributario.Acesso em: 16 dez. 2020.*

ROMANO, Rogério Tadeu. **Lei complementar tributária**. 2017. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/59030/lei-complementar-tributaria. Acesso em: 15 dez. 2020.

SALAS, Héctor. **Gravamen al boom digital en América Latina**. [*S.l.*]. 2020.Disponível em: https://www.americaeconomia.com/economia-mercados-finanzas/gravamen-al-boom-digital-en-america-latina#:~:text=Los20adelantados& text=Argentina%2C%20Colombia%20y%20Uruguay%20fueron,%25%20y%2019%25%2C%20respectivamente. Acesso em: 21 dez. 2020.*

SANTANDER TRADER. **Alemanha: Ambiente Empresarial**. [*S.l.*]. 2020.Disponível em: https://santandertrade.com/pt/portal/internacionalize-se/alemanha/ambiente-empresarial. Acesso em: 20 dez. 2020

SANTOS, Camilo Thudium Vargas. **A importância dos princípios e limitações ao poder de tributar nas relações entre contribuintes e estado**. São Paulo, 2018. Disponível em: https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-171/a-importância- dos-principios-e-limitacoes-ao-poder-de-tributar-nas-relacoes-entre-contribuintes-e-estado/. Acesso em: 16 dez. 2020.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário – 9ª edição**. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

SIMOES, Ana Maria Santos. **As normas gerais em matéria tributária e as divergências doutrinárias**. São Paulo, 2018. Disponível em: https://ambitojuridico .com.br/cadernos/direito-tributario/as-normas-gerais-em-materia-tributaria-e-as-divergencias-doutrinarias/. Acesso em: 16 dez. 2020.

SOUSA, Hamilton Dias de; AVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antônio. **A reforma tributária que o Brasil precisa - parte II**. [*S.l.*]. 2019.Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-nov-09/opiniao-reforma-tributaria-brasil-parte-ii. Acesso em: 25 dez. 2020.

THOME, Tamires. **A importância da lei complementar em matéria tributária**. [*S.l.*]. 2018 Disponível em: https://jus.com.br/artigos/69773/a-importancia-da-lei-complementar-em-materia-tributaria. Acesso em: 15 dez. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. **IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado**. Disponível em: <https://europa.eu/youreurope/citizens/consumers/shopping/vat/index_pt.htm>. Acesso em: 20 dez. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. **What is VAT?**. Disponível em: <https:// ec.europa .eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en>. Acesso em: 20 dez. 2020.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; GASSEN, Valcir. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil**. São Paulo: Grupo Almedina, 2020. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

WIZENBERG, Renata Roque. **A tributação do comércio eletrônico: uma análise comparativa dos modelos dos Estados Unidos e da União Europeia visando à formulação de um novo sistema para o Brasil**. Monografia (Graduação em bacharel em Direito)- Direito, Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, p. 86. 2017.

YAZBEK. Priscila. **Por que o 'microimposto digital' pode ser a nova CPMF e de micro não tem nada:** Com a Selic menor, em 2% ao ano, novo imposto digital de 0,2% deve pesar três vezes mais sobre os juros do que a CPMF. [*S.l.*], 2020. Disponível em: https://www.infomoney.com.br/economia/por-que-o-microimposto-digital-e-sim-a-nova-versao-da-cpmf-e-de-micro-nao-tem-nada/. Acesso em: 07 dez. 2020.