

DIREITO TRIBUTÁRIO: **Estudos em Homenagem ao** **Professor Luís Eduardo Schoueri**

por ocasião de seus 20 anos como Professor
Titular em Direito Tributário na Faculdade
de Direito da Universidade de São Paulo



IBDT

FUNDAMENTOS E IMPACTOS DA ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL

Leonardo Aguirra de Andrade¹

Introdução

O princípio da origem e o princípio do destino na tributação do consumo foram desenvolvidos, originalmente, com vistas a disciplinar as relações do comércio internacional, de modo a padronizar um modelo em que, de um lado, as exportações são desoneradas e, de outro lado, as importações ficam sujeitas aos tributos indiretos, no âmbito das chamados *border tax adjustments*². Em síntese, de um lado, de acordo com o princípio da origem, tributa-se a mercadoria ou o serviço no local onde está o fornecedor, *i.e.* onde está sendo gerado ou repassado o valor agregado em uma cadeia de consumo, e, de outro lado, de acordo com o princípio do destino, tributa-se a mercadoria ou o serviço onde está o consumidor, *i.e.* no local onde se materializa o consumo³.

No entanto, a adoção do princípio do destino nas operações internas de um país – envolvendo diferentes unidades federativas – também tem ganhado atenção na experiência internacional⁴. Para essa hipótese, a escolha pelo princípio da origem ou pelo princípio do destino é pertinente quando as unidades federativas subnacionais têm competência para cobrar tributos sobre o consumo com alguma autonomia, sendo possível um alinhamento entre elas para evitar a dupla tributação. Ou seja, o mesmo tributo poderia ser cobrado pela unidade federativa onde está o fornecedor de bens ou serviços ou pela unidade federativa onde está o destinatário (intermediário na cadeia de consumo ou consumidor final).

Nota-se um movimento recente na experiência estrangeira no sentido da adoção do princípio do destino para fins da tributação das operações internas. Como exemplo, destaca-se que o princípio do destino é, de maneira geral, adotado na tributação do consumo pelo IVA na Europa desde 2016 inclusive para operações domésticas⁵. No mesmo sentido, no caso *Wayfair*, julgado em 2018, a Suprema Corte dos Estados Unidos autorizou os estados de destino daquele país a cobrarem o *sales*

¹ Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP. LL.M em Direito Tributário Internacional pela Georgetown University Law Center. Professor do IBDT. Sócio do Andrade Maia Advogados. E-mail: leonardo.aguirra@gmail.com.

² ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. *Report by the Working Party on Border Tax Adjustment*, L3464, 20 de novembro de 1970, p. 2. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L3799/3464.PDF>>. Acesso em: <15 set. 2023>.

³ SENYK, Mariya. *The Origin and Destination Principles as Alternative Approaches towards VAT Allocation: Analysis in the WTO, the OECD and the EU Legal Frameworks*, Amsterdam: IBFD, 2019, itens 3.3.2. e 3.3.3. (livro digital).

⁴ *Ibidem*, item 6.5 (livro digital).

⁵ COMISSÃO EUROPEIA. *Setting VAT rates. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.*, setembro de 2017. Disponível em: <[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/603265/EPRS_BRI\(2017\)603265_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/603265/EPRS_BRI(2017)603265_EN.pdf)>. Acesso em <15 set. 2023>.

tax no local onde está o consumidor, respeitando-se um patamar mínimo para caracterização da presença digital do respectivo vendedor⁶.

Na doutrina brasileira, há sinalizações no sentido de que o Brasil não adotou o princípio do destino para fins da tributação do consumo em operações internas envolvendo fornecedor e consumidor localizados em diferentes unidades federativas, dando primazia ao princípio da origem, como se fosse uma regra geral, com algumas exceções⁷.

Esses apontamentos, ao lado das razões debatidas na experiência estrangeira sobre o tema, merecem uma reflexão mais aprofundada sobre os fundamentos do princípio da origem e do princípio do destino. Esse debate se mostra ainda mais oportuno neste momento no Brasil, porque, na proposta de reforma tributária, atualmente em discussão no Congresso Nacional (objeto da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019)⁸, adota-se o princípio do destino por completo nas operações entre unidades federativas.

Nesse contexto, o presente artigo busca investigar (i) o cenário atual de primazia do princípio da origem no Brasil, (ii) quais são os fundamentos do princípio do destino e, por fim, (iii) quais seriam os impactos (vantagens e desvantagens) da sua implementação na tributação do consumo no Brasil.

Inserido em obra que homenageia os vinte anos de titularidade do Professor Luís Eduardo Schoueri, o estudo parte de uma premissa colhida das lições do nosso ilustríssimo Professor: o consumo nada mais é do que a expressão de uma espécie de renda, a renda consumida. Logo, é relevante investigar os impactos da tributação da renda consumida onde está quem a consome. Essa alteração – do princípio da origem para o princípio do destino – naturalmente pode ter efeitos na distribuição da arrecadação do tributo sobre o consumo e, ato contínuo, pode afetar também o federalismo brasileiro, a capacidade de atração de investimento das unidades federativas menos ricas e populosas e as raízes das diversas guerras fiscais que marcaram o Sistema Tributário Brasileiro nos últimos anos. Esse cotejamento das vantagens e das desvantagens da adoção do princípio do destino na tributação do consumo no Brasil é a tarefa final do presente trabalho.

1. Cenário brasileiro de primazia do princípio da origem

A definição dos tributos que incidem sobre o consumo comporta algum debate. Para fins de simplificação (dado que o tema não é essencial para o exame da pergunta de pesquisa proposta), emprega-se aqui a ideia de que o IPI, o ICMS e o ISS são os principais tributos sobre o consumo.

Quanto ao IPI, o art. 2º da Lei nº 4.502/1964 adotou, para definir a ocorrência do fato gerador, o local da importação ou o local do estabelecimento produtor, sinalizando uma preferência pelo

⁶ ESTADOS UNIDOS. Suprema Corte. *SOUTH DAKOTA v. WAYFAIR, INC., ET AL.*, Case No. 17–494, julgado em 21 de junho de 2018. Disponível em: <https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf> . Acesso em <15 set. 2023>.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 492; DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116-142; MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade de tributos*. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2018, p. 233; ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 72; COOKE, Lina Braga Santin. *A unificação da tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. Dissertação de mestrado sob a orientação do Professor Aldo de Paula Jr. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas (FGV), 2020, p. 35 e 131.

⁸ CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC nº 45/2019, Texto substitutivo aprovado em 07/07/2023.

princípio da origem. No entanto, como a cobrança do IPI é realizada pela União, o debate sobre a opção pelo princípio da origem ou pelo princípio do destino se torna menos relevante, tendo em vista a ausência de conflitos de competência entre unidades federativas distintas.

O presente artigo concentra atenção, portanto, no ICMS e no ISS.

Em relação ao ICMS, vigora, com algumas exceções, o princípio da origem. Isto é, em regra, cabe ao Estado onde está o estabelecimento que efetua a operação ou a prestação tributada o poder de cobrar tal imposto, independentemente da localização do respectivo consumidor⁹. A Constituição Federal, em sua redação original, estabeleceu dois grupos de exceções a essa regra: (i) a tributação das operações interestaduais com energia elétrica, petróleo e derivados (art. 155, §2º, X, alínea “b”, que estabelece que não incide ICMS sobre “operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”, o que foi validado pelo Supremo Tribunal Federal, ao definir que o ICMS nessas operações deve incidir na entrada do produto no Estado de destino, sendo imune apenas a saída dos Estado de origem)¹⁰; e (ii) a tributação das operações interestaduais de aquisição de mercadorias ou tomada de serviços de transporte por contribuintes de ICMS na condição de consumidores finais, ou seja, quando as mercadorias são destinadas a uso e consumo ou ao seu ativo imobilizado, aplica-se a sistemática do Diferencial de Alíquota de ICMS, também chamado de “Difal” (art. 155, §2º, VII).

A lógica do Difal era excepcionar, em parte, o princípio da origem, de modo a repartir a arrecadação do ICMS nas operações interestaduais com consumidores finais que fossem contribuintes do ICMS¹¹. Nessa operação, o fornecedor da mercadoria recolhe parte do ICMS para o Estado de origem (com base na alíquota interestadual) e o adquirente (contribuinte de ICMS) paga a outra parte do ICMS (Difal) para o Estado de destino (com base na diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual).

A sistemática do Difal é baseada em uma regra constitucional de repartição de competências tributárias entre Estados de origem e de destino, que, por uma decisão política do Senado Federal (Resolução do Senado nº 22/1989), cuja validade é questionável¹², passou a ter um caráter redistributivo voltado ao combate de desigualdades regionais¹³. Nas operações originárias de Estados do Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo), a maior parte da arrecadação fica com os Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e no Espírito Santo. Em outras palavras, o Difal é maior quando o consumidor final está em um Estado mais pobre.

Para tanto, o Senado Federal definiu que, como regra, a alíquota interestadual é de 12% na apuração do ICMS devido ao Estado de origem (o que implica um Difal menor devido ao Estado de destino, calculado em geral à alíquota de 6% ou 7%, a depender da alíquota do ICMS neste Estado), porém, quando o consumidor final estiver nos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou no Espírito

⁹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade de tributos*. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2018, p. 233-238.

¹⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tema 689 da Repercussão Geral, RE nº 748.543/RS, Relator Min. Marco Aurélio, Redator do acórdão Min. Alexandre de Moraes, julgado em 05.08.2020, tese fixada: “Segundo o artigo 155, § 2º, X, b, da CF/1988, cabe ao Estado de destino, em sua totalidade, o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização, não podendo o Estado de origem cobrar o referido imposto”

¹¹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade de tributos*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2018, p. 241-250.

¹² ÁVILA, Humberto. A Guerra Fiscal de ICMS e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. *Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil*. Volume 3. 2ª Edição. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 35-57.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 493.

Santo e o fornecedor estiver nos Estados do Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo), a alíquota é de 7%, acarretando um Difal maior ao Estado de destino (calculado em geral à alíquota de 11% ou 12%, a depender da alíquota do ICMS neste Estado). Ou seja, há um mecanismo redistributivo no Difal, atribuindo uma maior arrecadação de ICMS para Estados considerados mais pobres.

De outro lado, é oportuno observar que a regra geral, na sistemática do Difal (quando tais Estados tidos como mais pobres não são os Estados de destino), implica uma maior arrecadação para os Estados de origem. Qual critério jurídico orienta essa divisão de competências e arrecadações tributárias entre Estados de origem e Estados de destino?

A cobrança do Difal foi reconfigurada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, ao alargar a competência dos Estados de destino: não apenas as operações com consumidores finais contribuintes de ICMS, mas também as operações com destinatários não contribuintes de ICMS passaram a estar sujeitas ao Difal. O desenvolvimento do comércio eletrônico e online favoreceu a pressão política por uma maior divisão da arrecadação do ICMS¹⁴. Até então, todo o ICMS no comércio eletrônico (para consumidores não contribuintes) ficava com os Estados de origem. Havia, desde 2011 (com o Protocolo ICMS nº 21/2011), uma pressão política dos Estados do Norte e Nordeste pela implementação, ainda que em parte, do princípio do destino nessas operações¹⁵. Em 2014, o Protocolo ICMS nº 21/2011 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, sob o argumento de que a necessidade de repartir arrecadação não era suficiente para validar tal norma, dado que o Protocolo não seria veículo normativo adequado para tanto, sendo necessária uma alteração da Constituição Federal e uma disciplina nacional para a matéria por meio de lei complementar¹⁶.

A alteração constitucional foi implementada com a Emenda Constitucional nº 87/2015 e, sete anos depois, foi editada a Lei Complementar nº 190/2022. Assim, hoje as operações que destinam mercadorias para consumidor final, seja ele contribuinte ou não de ICMS, são tributadas em parte no Estado de origem (à alíquota interestadual de 12%, como regra geral, ou à alíquota de 7% quando o Estado de destino for da região Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou Espírito Santo e a operação for originária do Sul ou Sudeste, exceto Espírito Santo, de acordo com a Resolução do Senado nº 22/1989, ou, ainda, à alíquota de 4% quando a mercadoria vendida tiver conteúdo de importação superior a 40%, conforme a Resolução do Senado nº 13/2012) e em parte no Estado de destino (Difal). A complexidade dessa regra dificulta a compreensão, com clareza, dos critérios adotados para a distribuição de competências tributárias entre unidades federativas distintas, restando pouco debatido o porquê de o Brasil alocar maior ou menor arrecadação nos Estados de origem e de destino.

Para fins do ISS, a regra geral, dada pelo *caput* do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, também é a tributação na origem (i.e. no local do estabelecimento prestador), cabendo, em caráter excepcional, a tributação no destino, conforme os incisos do referido art. 3º. Aliás, essa regra geral

¹⁴ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A inexigibilidade do DIFAL no Tema 1093 da Repercussão Geral: da necessidade de lei complementar à necessidade de novas leis. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 17, n. 1. p. 299 – 343, Brasília, Jan-Jul, 2022.

¹⁵ CONFAZ. Protocolo ICMS nº 21 de 01.04.2011, que autorizava os Estados de destino a cobrarem ICMS sobre “operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom”.

¹⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4.628 e 4.713, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 17.09.2014, em julgamento conjunto com o RE nº 680.089, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

foi avaliada quando do julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 499, quando o Supremo Tribunal Federal considerou que seria válido, em tese, o deslocamento da tributação da origem para destino, efetuado pela Lei Complementar nº 157/2016, que estabelecia que a tributação, pelo ISS, dos serviços de plano de saúde, cartão de crédito e determinadas atividades financeiras deveria ocorrer no domicílio do tomador desses serviços, porém os vícios incorridos nessa Lei Complementar, tais como a insuficiência na definição do domicílio do tomador do serviço e a insegurança jurídica dela decorrente, justificaram a inconstitucionalidade da regra¹⁷.

Diante desse cenário, pode-se afirmar que o Brasil, realmente, dá primazia ao princípio da origem na tributação doméstica de operações interestaduais de consumo.

2. Fundamentos da adoção do princípio do destino

Na experiência brasileira sobre o acolhimento do princípio da origem no texto constitucional ou em leis complementares para fins da tributação do consumo, nota-se que, em determinadas hipóteses, fez-se uma opção pela mitigação desse princípio, em benefício do princípio do destino. Diante disso, vem à tona uma dúvida: qual é o critério jurídico que orienta o exercício dessa opção (mais arrecadação no Estado de origem versus mais arrecadação no Estado de destino)? Há um parâmetro jurídico para realizar um controle de validade dessa definição de competência? Considerando que os tributos em questão (ICMS e ISS) recaem sobre o consumo e o consumidor está na unidade federativa de destino, poderia o Constituinte definir o Estado de origem como competente para tal cobrança?

Evidentemente, o objetivo aqui pretendido não é se sustentar a inconstitucionalidade da Constituição Federal ou das leis complementares ao adotarem o princípio da origem na tributação do consumo, mas sim de propor um debate sobre as balizas que deveriam orientar essa escolha do legislador constituinte ou complementar, à luz dos princípios do Direito Tributário. Também não se busca sustentar um prejuízo ao conceito de Estado Federal a partir da forma como é realizada a atribuição de competências tributárias e a repartição de receitas¹⁸. Pelo contrário, objetiva-se identificar critérios jurídicos que orientem o legislador constituinte ou complementar na efetivação dos princípios da origem ou do destino na tributação sobre o consumo em operações entre unidades federativas distintas.

Essas questões são oportunas para refletir sobre a decisão político-tributária de cada país na distribuição de competências tributárias e no endereçamento das desigualdades regionais. Isso porque esse tipo de decisão tem o condão de aproximar ou afastar a arrecadação tributária do ente federativo subnacional do respectivo titular da manifestação de riqueza tributável. Ao se adotar o princípio do destino, o consumidor e a arrecadação do tributo (sobre o consumo) incidente sobre a riqueza desse consumidor estão geograficamente no mesmo local, o que pode ter impactos na alocação de recursos públicos (decorrentes de tributos sobre o consumo) em regiões mais populosas. Pelo contrário, quando se adota o princípio da origem, há um distanciamento entre a riqueza manifestada no consumo e a arrecadação (de tributos sobre o consumo) que recai sobre tal

¹⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 499 e Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 5835 e 5862, julgadas em sessão virtual encerrada em junho de 2023.

¹⁸ MACHADO, Raquel Cavalvanti Ramos. *Competência Tributária: entre rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 52; MOREIRA, André Mendes. *O Federalismo Brasileiro e a repartição de receitas tributárias*. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. *Estado Federal e Tributação: das origens à crise atual*. Volume 1. 2ª Edição. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 151-170.

riqueza, assim como uma concentração de recursos públicos (decorrentes de tributos sobre o consumo) em unidades federativas com maior produção ou com cadeias de fornecimento mais desenvolvidas¹⁹.

Discordamos do entendimento de que não há critério jurídico algum na adoção do princípio do destino ou do princípio da origem, tratando-se de mera questão política. Nesse sentido, Leonardo Buissa Freitas sustenta que os tributos não vinculados sobre o consumo não precisam estar ligados a determinados ente federativo, sendo possível que a Constituição Federal escolha livremente, do ponto visto jurídico, a atribuição de competências tributárias²⁰.

De modo diverso, Misabel Derzi leciona que a opção pelo princípio da origem no Brasil justificou porque seria a “única ajustada a um mercado perfeitamente integrado”²¹. Segundo Derzi, o objetivo do princípio de origem seria “manter integrado o mercado consumidor nacional”, sendo a solução “mais evoluída do ponto de vista de uma integração político-econômica, mas, em contrapartida, é a mais complexa, porque exige um rigoroso controle interno sobre os incentivos e demais benefícios”²². Nessa linha de pensamento, a Professora mineira sustenta que o princípio do destino, enquanto regra universal da tributação do consumo, seria mais adequada para países da Comunidade Europeia, “porque aquela comunidade não completou ainda a sua integração”²³.

Entendemos, todavia, que o grau de integração do mercado não é o único, nem o principal parâmetro que deveria orientar o legislador constituinte na demarcação das competências tributárias entre estados de origem e de destino.

A nosso ver, há três critérios jurídicos que deveriam ser observados nessa opção legislativa, sendo eles decorrentes de diferentes perspectivas da igualdade: (i) a capacidade contributiva de quem manifesta a riqueza a ser tributada (o que se conecta com a identificação geográfica da riqueza tributável e com a materialidade do fato gerador do tributo); (ii) a neutralidade fiscal; e (iii) o combate às desigualdades regionais.

2.1. Capacidade contributiva, materialidade do fato gerador e definição de competência tributária

A igualdade é pilar do Estado de Direito (art. 5º da Constituição Federal) que se especifica, em matéria tributária, na isonomia no tratamento de contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II, da Constituição Federal) em face de determinado critério de comparação²⁴.

¹⁹ GOBETTI, Sergio; MONTEIRO, Priscila Kaiser. *Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas*. Carta de Conjuntura nº 60. Nota de Conjunta nº 18. IPEA, 3º trimestre de 2023.

²⁰ FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação do Consumo, Indução Econômica e Seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2019, p. 109.

²¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116-142 (128).

²² DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116-142 (129).

²³ *Ibidem*, p. 128.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 356.

Em matéria tributária, o critério de aplicação da igualdade, por excelência, é a capacidade contributiva²⁵.

A atribuição de competências tributárias, relativamente aos tributos não vinculados, tem como parâmetro jurídico a solidariedade entre aqueles que manifestam riquezas e, pela existência de capacidade contributiva, estão aptos a contribuir para os custos dos gastos a serem incorridos pelo Estado em benefício de todos na determinada jurisdição. A capacidade contributiva é, portanto, ao mesmo tempo, uma justificação e uma delimitação vinculativa entre os cidadãos de uma comunidade e o respectivo Estado²⁶.

Essa reflexão aproxima o tema em exame de algumas questões de Direito Tributário Internacional. Uma dessas questões é a justificação das regras distributivas de poder de tributar entre países diferentes, os quais são aqui equiparados, por analogia, aos entes federativos subnacionais de um país. De início, vale destacar o conceito de “pertinência econômica”, desenvolvido por Georg Schanz, para quem a tributação da renda, nas transações internacionais, poderia ser realizada por um Estado quando existir uma relação de “pertinência econômica” (*wirtschaftliche Zugehörigkeit*) entre ele (Estado) e o indivíduo que gerou a renda a ser tributada. No pensamento de Schanz, a residência, a nacionalidade ou a presença física não seriam os melhores critérios para identificar os fundamentos para a tributação da renda nas transações internacionais, uma vez que a sua aplicação criaria certas injustiças. Pelo contrário, os critérios relativos à participação da vida econômica e social em um Estado e ao aproveitamento dos benefícios gerados por esse Estado seriam mais adequados para justificar o poder de tributar, o que, por sua vez, justificaria uma maior legitimidade para os estados de fonte para tributar a renda nas operações internacionais. Schanz então propôs uma divisão proporcional de um terço para o estado de residência e três quartos para o estado de fonte, que, portanto, em função da maior “pertinência econômica”, teriam direito a um poder de tributar sobre um maior quinhão dos resultados nas transações internacionais²⁷.

Sendo a capacidade contributiva a justificação dos impostos, ela não pode ser dissociada da ideia, baseada na *causa final*, de que a riqueza disponível para tributação é um indício das “vantagens ou particulares”, cujo aproveitamento ou manutenção é assegurado pelo Estado²⁸. Há, portanto, um “*liame indireto*” entre a atuação do Estado (para garantir a estrutura patrimonial dos indivíduos) e a capacidade contributiva²⁹. Nesse ponto, é oportuna a lição de Griziotti, que reconhecia uma relação, ainda que indireta, entre (i) a capacidade contributiva, (ii) as condições estruturais de cada sociedade que deram ensejo à geração ou manutenção dessa capacidade e (iii) a atuação do Estado em determinada delimitação geográfica, especialmente no que diz respeito à tutela da propriedade, da liberdade e da atividade privada³⁰. A capacidade contributiva, nessa perspectiva, representa uma justificação para cobrança dos tributos não vinculados e, ao mesmo tempo, delimita geograficamente quem, em determinada jurisdição, pode contribuir com os custos do Estado.

²⁵ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Igualdade na Tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 449-523 (447).

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023 p. 251-252.

²⁷ SCHANZ, Georg. Zur Frage Der Steuerpflicht. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, vol. 9, no. 2. JSTOR, 1892. p. 1-74. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/40904760>>. Acesso em: <15 set. 2023>.

²⁸ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de tributo, impôsto e taxa. *Revista De Direito Administrativo*, v. 78, 1964. p. 26-37 (32).

²⁹ MOREIRA, Clara Gomes. *Teoria da Causa dos Tributos - A justificação funcional-normativa das estruturas tributárias*. Rio de Janeiro: Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Tributário, 2014. p. 7.

³⁰ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princípios de Política, Derecho Y Ciencia de La Hacienda*. Madri: Instituto Editoria Reus, 1958. p. 144-148.

Para fins da aplicação desses conceitos à tributação do consumo, cabe investigar quem é o titular da manifestação de riqueza a ser tributada. Eis aqui um ponto central do debate: como o Brasil elegeu o fornecedor de bens e serviços como o contribuinte dos tributos sobre o consumo (aqui, o ICMS e o ISS), torna-se reduzida a pertinência de aplicar o princípio da capacidade na tributação do consumo, uma vez que o contribuinte eleito não necessariamente é o titular da riqueza tributável. Se a legislação tivesse elegido o consumidor como contribuinte dos tributos sobre o consumo, seria mais adequado falar em capacidade contributiva desse contribuinte, titular da riqueza a ser tributada.

Mesmo tendo elegido, em regra, o fornecedor como contribuinte, é pertinente avaliar a existência de uma correlação entre capacidade contributiva – expressamente na materialidade do fato gerador do tributo – e o local onde é manifestada. Esse foi um dos critérios adotado pela Suprema Corte no já mencionado julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 499. Segundo o Plenário do Supremo Tribunal Federal, seria válido a uma “vinculação entre a realidade econômica subjacente à incidência tributária e o local do domicílio do tomador para os fins pretendidos” na tributação pelo ISS. Ou seja, seria em tese possível adotar o princípio do destino para fins da tributação do ISS, desde que a lei complementar não tenha incorrido nos vícios de insuficiência normativa e falta de clareza constantes da Lei Complementar nº 157/2016. Embora essa lei complementar tenha sido declarada inconstitucional, o motivo principal para tanto não foi a adoção do princípio do destino. Pelo contrário, resta clara no acórdão a validade da implementação do princípio do destino. Em seu voto condutor, o Ministro Alexandre de Moraes, inclusive, registra a tributação do consumo de acordo com o princípio do destino seria uma “tendência mundial”³¹.

Em cenário de reforma tributária, é oportuno realizar uma especulação no sentido de cogitar que o fato gerador dos tributos sobre o consumo deveria ter uma materialidade vinculada ao ato de consumo (compra de mercadorias ou tomada de serviços) e, portanto, mais correto seria que a legislação tratasse o consumidor como o contribuinte de tais tributos³². Com efeito, a definição da competência para cobrar os tributos sobre o consumo deveria ser orientada, como regra, por um critério de atribuição de competência baseado na ideia de que cabe à unidade federativa subnacional onde se caracteriza a manifestação de riqueza tributável o poder de tributá-la. Isto é, deveria ser competente para cobrar o tributo sobre o consumo a unidade onde está o consumidor, e não a unidade onde está o fornecedor de bens e serviços.

Sob esse ângulo, o princípio do destino também se justifica pela própria materialidade abarcada pelo fato gerador dos tributos sobre o consumo: trata-se de tributo sobre a “renda despendida” no ato de consumo de bens e serviços pelo consumidor e dentro da jurisdição do ente federativo onde está o consumidor³³. A correta localização da manifestação de riqueza tributável é também

³¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 499 e Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 5835 e 5862, julgadas em sessão virtual encerrada em junho de 2023, p. 24.

³² MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 53. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023, p. 415-451.

³³ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação do consumo: reflexões sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. *Estado Federal e Guerra Fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica*. Volume 4. 2ª Edição. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 21-42 (28).

expressão da igualdade, na medida em que ela representa a precisa identificação espacial da capacidade contributiva (enquanto critério de aplicação da igualdade). Esse alinhamento entre local da manifestação de riqueza (consumo) e o local da jurisdição do ente tributante onde se configura o consumo deve ser considerado como protegido pela “presunção de igualdade”, que, como tal, exige uma “justificação” para o seu afastamento³⁴.

Quando o legislador escolhe atribuir à unidade federativa subnacional onde está o fornecedor de bens ou serviços o poder de cobrar o tributo sobre o consumo, deveria haver uma justificação, baseada em fundamentos constitucionais, para afastar aquela regra geral. Até porque, ao assim fazer, dissocia-se o local onde está o poder de tributar (para a origem) e o local onde está a riqueza a ser tributada (consumo, no destino). É dizer: dissocia-se o fato gerador dos tributos sobre o consumo da sua materialidade (consumo). Nessa linha de pensamento, a capacidade contributiva deveria informar a tributação do consumo à luz de quem manifestada a riqueza ser tributada. É nessa linha de raciocínio que o princípio do destino encontra fundamento na igualdade (especificada na capacidade contributiva), uma vez que é na unidade federativa onde está o consumidor que se configura a manifestação de riqueza tributável (consumo).

Pode causar estranheza para o leitor o apontamento de que a capacidade contributiva (como critério de aplicação da igualdade) deveria orientar a tributação do consumo. Até porque parte da doutrina brasileira acolhe a ideia de que a seletividade em função da essencialidade seria a melhor solução para a aplicação da igualdade em matéria de tributos sobre o consumo³⁵. Tem prevalecido o entendimento de que “o *instrumento mais adequado para atingir a capacidade contributiva do consumidor nos impostos indiretos é o princípio da seletividade*”, na medida em que permitiria uma redução de carga tributária em função da essencialidade dos produtos e, portanto, o consumo de bens populares seria tributado com alíquotas menores³⁶.

De modo diverso, preferimos nos alinhar com o entendimento daqueles, como Alcides Jorge Costa, não reconhecem uma conexão plena e automática entre seletividade e capacidade contributiva, na medida em que a tributação sobre o consumo não é pessoal e, portanto, os critérios por ela adotados são “incompatíveis” com a mensuração da capacidade econômica do contribuinte³⁷. O mecanismo da seletividade é falho na efetivação da igualdade, porque permite que as pessoas mais ricas aproveitem a desoneração atribuída aos produtos mais essenciais. A praticabilidade como sustentação da seletividade, nesse contexto, merece ser revisitada, uma vez que há tecnologia suficiente para dar suporte para modelos que todos paguem os tributos sobre o consumo e apenas as pessoas mais pobres seren desoneradas ou receberem uma restituição (“cashback”)³⁸.

³⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 4ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 160.

³⁵ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 104; CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 69; DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 129; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. Quartier Latin, 2012, p. 167.

³⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O mito da juridicização da repercussão econômica. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 367-395 (377).

³⁷ COSTA, Alcides Jorge. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, Volume 55, janeiro de 1991, p. 297-302 (301).

³⁸ ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BUENO, Gabriela Cavalcanti. Cashback na reforma tributária e as experiências estrangeiras *Portal Jota*, 10 de abril de 2023; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Repensando o combate à desigualdade na tributação do consumo: Propostas de cashback não deveriam ser refutadas apenas com base em dificuldades práticas. *Portal Jota*, 14 de março de 2023.

Sendo a igualdade um princípio a ser observado no Direito Tributário e admitindo que a capacidade contributiva é o principal critério para aplicação da igualdade, a tributação do consumo deveria ser orientada, em regra, pela aplicação do princípio do destino, porque é no Estado de destino onde ocorre manifestação de riqueza a ser tributada pelos tributos sobre o consumo. É dizer: é o Estado de destino é aquele que tem a maior “pertinência econômica” como o consumidor, para utilizar a terminologia de Schanz.

Por outro lado, a seletividade e o princípio do destino não são incompatíveis ou conflitantes. É possível que a unidade federativa de destino reduza a carga tributária sobre determinadas mercadorias, visando ao benefício do consumidor, enquanto real beneficiário da desoneração. Nessa perspectiva, pode-se afirmar que o princípio do destino fortalece a eficácia da seletividade, pois a sua implementação aproxima o benefício fiscal daquele que deveria ser o verdadeiro beneficiário da redução de carga tributária (consumidor).

Cabe reconhecer que o princípio da origem, enquanto contraponto ao princípio do destino, tem também os seus fundamentos, baseados, de maneira geral, na praticabilidade e na eficiência da perspectiva da atuação estatal. Nesse sentido, cobrar o tributo sobre o consumo de acordo com o princípio da origem reduz o número de contribuintes a serem fiscalizados, isto é, os fornecedores de bens e serviços, em comparação com os consumidores, além de reduzir os custos de conformidade dos fornecedores de diversas unidades federativas de destino.

No entanto, a adoção do princípio da origem deve estar submetida a um controle de justificação, com base em fundamentos constitucionais, a partir de um esforço argumentativo para se afastar a regra geral (igualdade). Ou seja, admite-se o afastamento da capacidade contributiva enquanto critério de aplicação da igualdade, desde que de maneira justificada. O problema hoje, no Brasil, é que o que deveria ser a exceção (princípio da origem) se tornou a regra, sem qualquer fundamentação; sem qualquer preocupação com a justificação da opção por um modelo que desloca o poder de tributar para um local onde não há, em tese, manifestação de riqueza do ponto de vista do consumo. Nesse passo, a aplicação do princípio da igualdade teria maior efetividade se o princípio do destino tivesse primazia sobre o princípio da origem na tributação do consumo no Brasil, o que motiva estabelecer uma hierarquia entre tais princípios. O quadro abaixo ilustra o raciocínio aqui exposto:

	Princípio do destino	Princípio da origem
Fundamento	Igualdade (capacidade contributiva)	Praticabilidade
Hierarquia	Principal	Subdidiário
Justificação	Não precisa ser justificada	Demanda um esforço argumentativo para afastar a capacidade contributiva enquanto critério de aplicação da igualdade.

Não se descarta, por completo, a eficácia do princípio da praticabilidade. Até porque a adoção do princípio do destino depende de alguns mecanismos de generalização, em prol da simplificação e da redução dos custos de fiscalização, tendo em vista a polissemia da palavra “destino”. O destino

pode ser o local da entrega, o local do consumo, o endereço do consumidor, o endereço de cadastrado na prefeitura local para fins do IPTU, o endereço de uma conta de luz, o endereço indicado na nota fiscal etc. Assim, por força da praticabilidade, é razoável identificar apenas um critério de demarcação do destino (por exemplo, o local da entrega do produto). Ou seja, mesmo se adotando o princípio do destino (que se fundamenta na igualdade), há espaço para efetivação da praticabilidade na delimitação do critério de escolha do destino.

Como se vê, há uma contraposição entre capacidade contributiva (justiça individual) e praticabilidade (justiça geral) nessa matéria. Essa contraposição já foi debatida na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal relativamente à tributação do consumo.

Por exemplo, na evolução do tema da restituição do ICMS-ST, nos casos em que a base de cálculo da última etapa da cadeia de consumo é menor que aquela considerada para o pagamento do referido imposto, nota-se uma guinada na jurisprudência do STF especificamente quanto à aplicação dos princípios da igualdade e da praticabilidade. Em um primeiro momento, em 2002, quando a Suprema Corte rejeitou o direito à restituição do ICMS-ST, adotou-se o entendimento de que as vantagens da praticabilidade (justiça geral), no modelo de tributo presumido, tais como “a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação” justificavam o afastamento da igualdade (justiça individual)³⁹. Passados quatorze anos, a Suprema Corte, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849, reconheceu o direito à restituição do ICMS-ST, na hipótese em exame, sob o argumento de que a praticabilidade (“raciocinar tipificante”, fundamento na justiça geral) não deveria prejudicar o direito do contribuinte (justiça individual). Concluiu-se que o “modo de raciocinar ‘tipificante’ na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta”⁴⁰. Prevaleceram, nessa matéria, portanto, os critérios de aplicação da justiça individual.

Esse precedente reforça a ideia de que a capacidade contributiva e a justiça individual (em detrimento da praticabilidade) são parâmetros a serem aplicados para nortear a tributação do consumo, de modo a fortalecer a primazia do princípio do destino sobre o princípio da origem na distribuição de competências tributárias relativas aos tributos sobre o consumo entre unidade federativas distintas.

2.2. Neutralidade fiscal

A expressão “neutralidade fiscal” representa uma ideia de que o tributo não deveria impactar as decisões dos agentes econômicos. Ser *neutro*, nesse contexto, significa a ausência de efeitos econômicos na competitividade, na concorrência e na formação de preços⁴¹. Nessa medida, a neutralidade efetiva a igualdade, no sentido de não interferência dos tributos na alocação de meios

³⁹ Supremo Tribunal Federal, ADI nº 1851, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 08.05.2002.

⁴⁰ Supremo Tribunal Federal, RE 593849, Relator Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19.10.2016.

⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116-142 (127).

de produção⁴². O agente econômico, nessa forma de pensar, deveria ser impactado por outros motivos que não o tributário⁴³.

Há tempos, no entanto, a visão ampla de neutralidade fiscal é considerada utópica, uma vez que os agentes econômicos são motivados ou desmotivados, em alguma medida, pelos efeitos das medidas tributárias e as riquezas tributáveis, em geral, estão submetidas a alguma tributação⁴⁴.

Precisa é a lição do Professor Luís Eduardo Schoueri no sentido de que “neutralidade tributária não significa a não-interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à livre-concorrência, visando garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas”⁴⁵. Com base nessa premissa, Schoueri arremata: “a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal”⁴⁶.

Essa noção de princípio da neutralidade tributária parte da premissa de que os tributos não são neutros e, portanto, faz-se necessário efetivar mecanismos que, na medida do possível, mitiguem os efeitos distorcivos da concorrência⁴⁷.

Na literatura do Direito Tributário Internacional, relativamente à tributação da renda, costuma-se adotar as noções desenvolvidas por Musgrave sobre “neutralidade de exportação” e “neutralidade de importação” para diferenciar, respectivamente, (i) o objetivo de que a carga tributária total do investidor seja a mesma, seja ele investindo no seu país de residência, seja ele investindo no exterior, e (ii) o objetivo de que determinado investimento seja tributado com a mesma carga tributária, independentemente da sua origem, o que pressupõe a tributação da renda exclusivamente em bases territoriais⁴⁸.

Essas lições de Direito Tributário Internacional não se aplicam com precisão na tributação do consumo. Porém, elas servem para inspirar a construção de duas perspectivas distintas de emprego da princípio da neutralidade na seara aqui examinada. Nesse passo, entendemos ser possível examinar a neutralidade do ponto de vista do consumidor e do ponto de vista do fornecedor (industrial, comerciante ou prestador de serviços):

⁴² ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 19. São Paulo: IBDT/Dialética, 2005, p. 24-40 (25).

⁴³ CALIENDO, Paulo. Princípio de Neutralidade Fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 505-538

⁴⁴ LITTMANN, Konrad. Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip. HALLER, Heinz (et. al) (orgs.). *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus: Fritz Neumark zum 70. Geburtstag*. Tübingen: Mohr, 1970, p. 113-134.

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 241-271 (254).

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária, v. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p.41.

⁴⁸ MUSGRAVE, Richard A. Criteria for foreign tax credit. *Taxation and operations abroad* (Symposium). Princeton: The Institute, 1960, p. 83-93; VOGEL, Klaus. “World-wide vs. Source taxation of income - a review and re-evaluation of arguments”. *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1989, p. 117-166 (199); SCHINDEL, Angel; ATCHABAHIAN, Adolfo. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International*. Amsterdam: IFA, 2005. v. 90a. p. 35.

(i) da perspectiva do consumidor, almeja-se que a mesma carga tributária seja praticada em relação a determinado produto ou serviço, independentemente do local onde ele realiza a compra ou a tomada de serviços. É expressão de desalinhamento com essa noção de neutralidade a busca por mercadorias importadas da China ou adquiridas na internet de fornecedor situados em outros Estados, cujos preços são reduzidos em função da baixa tributação do consumo; e

(ii) da perspectiva do fornecedor, objetiva-se que a definição do local em que será instalado o seu estabelecimento ou seu negócio não seja impactada pela reduzida carga tributária sobre o consumo. Ilustra a contrariedade a essa concepção de neutralidade a escolha de Estados com benefícios fiscais de ICMS, em um cenário – como o atual – em que a tributação é baseada no princípio da origem. Nessa perspectiva, a concessão de benefícios fiscais de ICMS ou de ISS acaba por distorcer a formação de preços e, com efeito, afetar a livre-concorrência⁴⁹.

Misabel Derzi ensina que a neutralidade fiscal, para fins da tributação do consumo, pode ser efetivada tanto pelo princípio do destino, como pelo princípio da origem, desde que sejam adotadas técnicas, no regime de não-cumulatividade, que impliquem a oneração apenas do consumo, “nunca” da produção ou do comércio⁵⁰.

Em sentido diverso, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) elaborou um estudo para a construção das diretrizes de melhores práticas na tributação do consumo, indicando que o princípio do destino seria a melhor opção efetivação da neutralidade tributária. Segundo a OCDE, o princípio da origem prejudica a neutralidade, na medida em que a tributação que observa tal princípio varia conforme a estrutura econômica ou geográfica da cadeia de consumo⁵¹.

Esse entendimento está alinhado com o fundamento originário da adoção do princípio do destino (ainda no contexto de *border tax adjustments*): os produtos consumidos em uma jurisdição, sejam eles importados ou nacionais, ficam sujeitos aos mesmos tributos sobre o consumo se os países implementarem o princípio do destino⁵².

Como se viu acima, um dos objetivos principais do princípio da neutralidade fiscal – em sua concepção restrita – é mitigar o impacto dos tributos na concorrência e na formação de preços. Assim sendo, como os preços são formados em face das condições econômicas disponibilizadas nos estados de origem, parece-nos que o princípio do destino é aquele que melhor efetiva a neutralidade, quando se concentra atenção na formação de preços⁵³. Sendo a tributação exclusivamente no estado de destino, os estados de origem deixam de ter mecanismos de atração

⁴⁹ FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação do Consumo, Indução Econômica e Seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2019, p. 124.

⁵⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116-142 (127).

⁵¹ OCDE, OECD International VAT/GST Guidelines - Guidelines On Neutrality. Paris, OCDE, 2011, p. 5.

⁵² LEJEUNE, Ine; DAOU-AZZI, Jeanine; POWELL, Mark. The Balance has shifted to consumption taxes – lessons learned and best practices for VAT. In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSSON, Eleonor (editors). *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*. Amsterdam: IBFD, 2009, p. 85-90.

⁵³ BIRD, Richard M. Decentralizing Value Added Taxes in Federations and Common Markets. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 12, p. 655, nov. 2013.

de investimento baseados em benefícios fiscais⁵⁴. Em outras palavras, o princípio do destino não cria distorções na escolha de alocação de investimentos.

O princípio do destino, todavia, não é um remédio infalível para efetivar, sempre, a neutralidade fiscal. Em um cenário em que as unidades federativas subnacionais possam praticar cargas tributárias diferentes (ainda que aplicável a todos os produtos e serviços indistintamente), é plausível acreditar que alguns contribuintes podem tomar a decisão de mudar para um local com menor carga tributária. Imaginemos, por hipótese, que um casal de aposentados residentes em São Paulo, onde a carga tributária sobre o consumo seja, hipoteticamente, 25%, e tenham conhecimento de que no Município de São Roque, onde eles têm uma casa de campo, a carga tributária seja 22%. Nesse caso, provavelmente haveria uma tendência de não efetivação da neutralidade fiscal da perspectiva do consumidor, tendo em vista a influência da carga tributária na decisão sobre onde residir.

Circunstância parecida será verificada se o critério de definição do local de “destino” seja o local da compra do produto ou da tomada de serviços, uma vez que haverá uma tendência de os contribuintes se locomoverem para cidades vizinhas pontuais que tenham uma menor carga tributária, a fim de realizar operações de consumo pontuais.

De todo modo, parece-nos que essas situações seriam residuais e excepcionais. De maneira geral, pode-se concluir que o princípio do destino tem uma maior aptidão de efetivar a neutralidade fiscal, sobretudo da perspectiva do fornecedor. A neutralidade fiscal da perspectiva do consumidor poderá ser melhor atendida a depender dos mecanismos de controle e dos critérios de demarcação do conceito de destino.

2.3. Combate às desigualdades regionais

O art. 3º, III, da Constituição Federal de 1988, estabelece que reduzir as desigualdades regionais é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Em matéria tributária, essa diretriz constitucional ganha uma especificação importante: trata-se de uma exceção à aplicação do princípio da igualdade quanto ao tratamento tributário que “implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou Município, em detrimento de outro”, com o objetivo de “promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”, conforme previsto no art. 151, I, da Carta.

Essa consideração é importante, porque o princípio da origem favorece a concentração de arrecadação nas unidades federativas subnacionais mais ricas do Brasil. Nessa sistemática, há uma tendência de as regiões menos desenvolvidas do ponto de vista socioeconômico, porque distantes dos grandes centros comerciais e industriais, ficarem com uma menor fatia da arrecadação, contrariando a referida diretriz constitucional⁵⁵. Não por outro motivo, mais da metade da arrecadação de ICMS de todo o país (56%) fica com os Estados do Sudeste do país⁵⁶.

⁵⁴ COOKE, Lina Braga Santin. *A unificação da tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. Dissertação de mestrado sob a orientação do Professor Aldo de Paula Jr. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas (FGV), 2020, p. 132.

⁵⁵ ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 76.

⁵⁶ LUKIC, Melina de Souza Rocha. ICMS: entraves jurídicos e econômicos e propostas de melhoria. In: SACHSIDA, Adolfo. *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas - ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos*. Brasília: IPEA, 2017, p. 31-64 (40).

Em agosto de 2023, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) produziu um estudo que sugere que a implementação do princípio do destino teria um efeito redistributivo positivo para o combate às desigualdades regionais. Segundo esse estudo, 96% dos municípios brasileiros passariam a ter uma maior arrecadação de tributos⁵⁷.

O princípio do destino, por outro lado, tende a contribuir para a descentralização da arrecadação para as unidades federativas subnacionais mais populosas, o que, por sua vez, tem potencial para produzir um efeito redistributivo de recursos públicos⁵⁸.

Isso, todavia, não quer dizer que o princípio do destino, por si só, seria uma ferramenta suficiente para promover a igualdade regional. Vale considerar, nesse particular, que algumas unidades federativas subnacionais bastante desenvolvidas economicamente, como os Municípios de São Paulo (11,4 milhões de habitantes), Rio de Janeiro (6,6 milhões de habitantes) e Distrito Federal (2,8 milhões de habitantes), são bastante populosos⁵⁹ e tendem a arrecadar relevantes montantes a título de tributos sobre o consumo baseados no princípio do destino nesse cenário.

De todo modo, pode-se cogitar uma tendência de maior redistribuição da arrecadação do ICMS e do ISS em comparação com os tributos sobre o consumo (IBS e CBS), se estes estiverem alinhados com o princípio do destino, tal como sugere o estudo do IPEA. Conforme tal estudo, “estados menos desenvolvidos e municípios mais pobres – 98% dos que possuem PIB per capita inferior à média brasileira” tendem a ter uma maior arrecadação se efetivado o princípio do destino.

3. Impactos da adoção do princípio do destino no Brasil

Uma vez identificados os fundamentos da adoção do princípio do destino no Brasil, passa-se a especular, cientificamente, alguns dos possíveis impactos da sua adoção no país.

Para tanto, parte-se das ponderações de Mariya Senyk, em estudo específicos sobre o tema. Segundo Senyk, as principais vantagens da implementação do princípio do destino se referem (i) ao fato de que os produtos e os serviços são tributados sob a mesma carga tributária no local onde eles são consumidos, reduzindo espaço para distorções decorrentes da tributação na competição entre fornecedores, (ii) ao fato de que os custos do Estado são arcados pela arrecadação gerada a partir de fatos geradores praticados pelos consumidores submetidos à jurisdição desse mesmo Estado, (iii) à maior pessoalidade na tributação do consumo, uma vez que aquele que consome (no local do destino) é aquele que pratica o fato gerador do tributo. De outro lado, Mariya Senyk aponta que a principal desvantagem na adoção do princípio do destino diz respeito à complexidade dos mecanismos de controle de ajustes nas operações entre jurisdições diferentes⁶⁰.

Tais considerações são oportunas para se avaliar as possíveis vantagens e desvantagens da implementação do princípio do destino na tributação do consumo no Brasil.

⁵⁷ GOBETTI, Sergio; MONTEIRO, Priscila Kaiser. *Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas*. Carta de Conjuntura nº 60. Nota de Conjunta nº 18. IPEA, 3º trimestre de 2023.

⁵⁸ COOKE, Lina Braga Santin. *A unificação da tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. Dissertação de mestrado sob a orientação do Professor Aldo de Paula Jr. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas (FGV), 2020, p. 132.

⁵⁹ IBGE, *Censo Demográfico do ano de 2022 – Resultados de população por Município*. Disponível em: <https://ftp.ibge.gov.br/Censos/Censo_Demografico_2022/Populacao_e_domicilios/Primeiros_resultados/POP2022_Municipios_Primeiros_Resultados.pdf>. Acesso em: <15 set. 2023>.

⁶⁰ SENYK, Mariya. *The Origin and Destination Principles as Alternative Approaches towards VAT Allocation: Analysis in the WTO, the OECD and the EU Legal Frameworks*, Amsterdam: IBFD, 2019, itens 3.3.3.3. (livro digital).

3.1. Vantagens

No Brasil, cogita-se que a guerra fiscal para atração de investimento, por meio da concessão de benefício fiscal, teria uma menor chance de materialização. O princípio do destino tende a reduzir esse tipo de guerra fiscal, o que tem sido considerada uma das suas principais vantagens⁶¹.

De outro lado, como visto acima, o princípio do destino tem um maior potencial para promoção da neutralidade fiscal, o que, por sua vez, pode ser positivo para a livre-concorrência e para a segurança jurídica na realização de negócios.

A nosso ver, a principal vantagem do princípio do destino é a correta identificação entre o local do consumo (materialidade tributável) e o local onde ocorre a sua tributação. Essa correlação tem importância para efetivação da igualdade (especificada na capacidade contributiva), para a promoção do senso de democracia (porque o consumidor tem uma relação mais próxima com o seu ente federativo do que o ente federativo do fornecedor e, assim, tem uma relação política com o destinatário da sua arrecadação) e para o desenvolvimento da transparência. Nesse último aspecto, é de se notar que o princípio da origem colabora para falta de transparência: o consumidor tributado não sabe para qual ente federativo foram os tributos para ele arcados, nem qual foi a quantia destinada.

Também foi visto acima que o princípio do destino pode contribuir para a melhor distribuição de riquezas no Brasil, dada a tendência de descentralização de arrecadação dos tributos sobre o consumo. Aqui vale destacar que não se pode estabelecer uma relação direta entre uma maior arrecadação e uma maior desenvolvimento socioeconômico, pois, não raro, a maior capacidade financeiro das unidades federativas subnacionais não se convertem em benefícios para a população, por diversos motivos, tais como corrupção, ineficiência da máquina pública, disputas políticas que acabam prejudicando a criação e a implementação de projetos etc.

Feita essa ressalva, entendemos que poderá haver, sim, um efeito positivo decorrente do princípio do destino para o atendimento da diretriz constitucional relativa ao combate às desigualdades regionais, considerando o potencial de descentralização da arrecadação tributária.

Por fim, cabe destacar que a efetivação plena do princípio do destino será favorável à desoneração integral das exportações, o que tem repercussão positiva na competitividade das mercadorias brasileiras no exterior.

3.2. Desvantagens

Especula-se que um novo tipo de guerra fiscal possa a se desenvolver (diferente daquela voltada para atração de fornecedores), qual seja, a guerra fiscal para atração de consumidores de alta renda e de fácil mobilidade. Como dito acima, tanto o cenário de mudança de residência para entes federativos com menor carga sobre o consumo, como a hipótese de locomoção pontual para aquisição de bens e serviços em outros Municípios pode se tornar uma realidade, caso existam discrepâncias significativas na carga tributária de cada ente, ou venha a ser adotada uma definição do destino com base no local do consumo. Esse efeito indutor – ao lado de uma redução da eficácia

⁶¹ PEROBA, Luiz Roberto. A reforma tributária enquanto possível solução para os desafios na tributação da economia digital. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (et al.). *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Editora Max Lemonad, 2023, p. 191-203 (199).

do princípio da neutralidade fiscal – nos parece aceitável com base na praticabilidade e na igualdade (conforme o critério da generalidade), porque o número de operações nessa situação (quando não há identidade entre o ente federativo onde ocorre o consumo e o ente federativo onde está a residência do consumidor) tende a ser menor do que o número de operações realizadas pelos consumidores em sua residência. Há claro que pode haver um efeito indutor, mas ele é limitado. É razoável presumir, nesse ponto, que poucas pessoas estarão dispostas a mudar de residência em função da carga tributária sobre o consumo, sobretudo em um cenário em que a diferença de carga não seja tão significativa. Mais recorrente pode ser o deslocamento para adquirir bens e serviços em outras localidades em razão da menor tributação, mas, mesmo assim, parece-se uma hipótese residual. Entre a guerra fiscal para atração de fornecedores e a guerra fiscal para atração de consumidor, a segunda tende a ter menores efeitos deletérios para o sistema tributário.

Outra desvantagem pode ser extraída do fato de que a adoção do princípio do destino (ao lado da vedação a concessão de benefícios fiscais) reduz a aptidão de determinadas unidades federativas na atração de investimentos. Com efeito, tende a acontecer um redesenho na distribuição das riquezas que foram geradas nas regiões que até então se desenvolveram justamente pelos investimentos realizados no passado, os quais foram norteados com base em incentivos fiscais⁶². É dizer: o modelo de desenvolvimento fundado em incentivos fiscais tende a ser remodelado, de modo a prejudicar financeiramente as regiões que se beneficiaram daquele modelo.

Examinando isoladamente a perspectiva das ferramentas disponíveis para a efetivação de políticas públicas para atração de fornecedores pelas unidades federativas subnacionais com foco em operações interestaduais, nota-se o princípio do destino prejudicará ou mitigará o espaço para a aplicação desse tipo de ferramenta. Logo, perderão espaço os atuais benefícios fiscais de ICMS, por exemplo, direcionados à redução de carga tributária sobre a comercialização interestadual de mercadorias – como existem em Santa Catarina, Espírito Santo, Pernambuco, entre outros.

Entendemos que o modelo de atração de desenvolvimento baseado na concessão de benefícios fiscais não é o mais adequado para combater desigualdades regionais⁶³. A tributação é o melhor caminho para tanto. Porém, a desestruturação abrupta do atual modelo – sobretudo com a revogação de todos os benefícios fiscais e com a adoção do princípio do destino, que retira a ferramenta de atração de novos investimentos para o futuro – pode ter efeitos deletérios importantes. A migração gradual de um modelo para outro, acompanhada de mecanismos de proteção dos investimentos do passado (com prazo certo e condição onerosa, em linha com o art. 178 do CTN), parece um cenário mais razoável para endereçar essa questão.

Ademais, notamos uma possível consequência negativa para a Administração Tributária e para os fornecedores quanto aos custos de conformidade e de fiscalização.

De um lado, para a Administração Tributária, as atividades fiscalizatórias poderão se tornar mais complexas e menos eficientes, em um cenário em que não exista uma integração e uma cooperação entre os entes federativos. Cogita-se, nesse ponto, que um ente federativo terá menor interesse fiscalizatório sobre agentes econômicos cuja atividades serão tributadas por outro ente federativo,

⁶² ANDRADE, José Maria Arruda de. Reforma tributária não pode ignorar diferenças entre as regiões. *Portal Conjur*, 19 de maio de 2019. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-mai-19/reforma-tributaria-nao-ignorar-diferencas-entre-regioes>>. Acesso em <13 set. 2023>.

⁶³ ANDRADE, Leonardo Aguirra; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Possíveis impactos da reforma tributária no agronegócio. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (et al.). *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Editora Max Lemonad, 2023, p. 273-289 (286).

tendo em vista que a respectiva arrecadação será destinada para outros entes federados. A única saída factível para tanto é a uniformização e a coordenação das atividades fiscalizatórias, o que se especula aqui que não será de efetivação imediata.

De outro lado, para os fornecedores, podem se tornar excessivos os custos de conformidade com os registros e os cadastros em cada ente federativo para onde são destinadas mercadorias e serviços, assim como ocorreu no cenário de implementação do Difal. Cabe questionar, nesse particular, se a não inclusão dos optantes do Simples na reforma tributária também se repercutirá na dispensa de cadastro e registros nos entes federativos subnacionais de destino. Se a resposta for negativa, estará caracteriza a violação ao art. 179 da Constituição Federal, que exige um tratamento mais simplificado para as microempresas e as empresas de pequeno porte. Uma possível medida para endereçar esse problema pode ser a unificação de obrigações acessórias, em linha com o que foi proposto na Lei Complementar nº 175/2017, relativamente ao Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN, ou, ainda e adicionalmente, a implementação um Portal Nacional dos tributos sobre consumo, em sintonia com o Portal do Difal, previsto no art. 24-A da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) e no Convênio ICMS nº 235/2021.

Por fim, é importante registrar que a adoção do princípio do destino apresenta não propriamente uma desvantagem adicional, mas um desafio complementar: a precisa definição do que será considerado como destino, sobretudo para serviços e comercialização de intangíveis, para os serviços financeiros e para os serviços de transporte. No âmbito da economia digital, esse desafio é crucial. O meio para endereçar essa questão parece ser o da precisa definição do conceito de destino, acompanhado de critérios de flexibilização ou adaptação conforme as peculiaridades de cada atividade, assim como se verifica na experiência estrangeira sobre o tema⁶⁴.

Nas plataformas digitais, no caso da aquisição de intangíveis e no caso dos serviços de transporte (contratados por aplicativos), o endereço fornecido pelo adquirente em seu cadastro digital mediante comprovação de residência ou, na ausência dessa informação, o endereço cadastrado no cartão de crédito, ou, ainda, o endereço estabelecido em uma base de dados nacional para fins da economia digital⁶⁵ poderiam ser eleitos pelo legislador, com certa flexibilidade, para que o consumidor escolha qual informação ele disponibilizará. Não nos parece correto atribuir ao fornecedor de bens e serviços a opção de escolha de qual critério será adotado, sob pena de se reiniciar uma nova espécie de guerra fiscal da perspectiva da competição entre entes federativos para essa opção dos fornecedores.

No caso dos serviços financeiros, o endereço registrado pelo investidor junto aos agentes intermediários (corretoras de valores mobiliários e instituições financeiras) deveria gozar de um presunção de veracidade, sem atribuir às corretoras, às gestoras ou às administradoras de fundos de investimento qualquer ônus fiscalizatório para atestar a correção da informação disponibilizada pelo investidor. Nesse ponto, é razoável desenvolver mecanismos de cruzamento automatizado de dados de modo a oportunizar ao investidor a confirmação ou eleição do endereço de sua escolha, conforme a comprovação de vínculo material com o local escolhido.

⁶⁴ A Diretiva da União Europeia sobre o tema (Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006) elege, em suas artigos 44 a 58, critérios diferentes para cada tipo de atividade.

⁶⁵ PEROBA, Luiz Roberto. A reforma tributária enquanto possível solução para os desafios na tributação da economia digital. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (et al.). *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Editora Max Lemonad, 2023, p. 191-203 (200).

A ausência desse tipo de flexibilidade pode tornar a apuração e o recolhimento do tributo para o ente federativo correto impraticável. O mais relevante, nesse particular, é não onerar o fornecedor com obrigações acessórias, nem lhe imputar insegurança jurídica na aplicação da regra.

Uma definição rígida ou pouco clara do conceito de destino poderá dar ensejo à insegurança jurídica que resultou na declaração de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 175/2017 pelo Supremo Tribunal Federal.

O procedimento de recolhimento dos tributos sobre o consumo deve ser o mesmo independentemente de onde está o consumidor e de maneira desprovida de cadastros específicos em cada ente federativo. Para tanto, a unificação desse procedimento a partir de uma base única de dados quanto aos endereços dos consumidores – confiando-se na veracidade dos dados disponibilizados pelos consumidores – parece ser um caminho razoável.

Conclusões

O cenário brasileiro de tributação do consumo é, essencialmente, baseado no princípio da origem, ressalvadas algumas exceções pontuais. A modificação desse cenário – no sentido da adoção do princípio do destino – está alinhada com a experiência internacional, foi validada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADPF 499 (ainda que essa não tenha sido a questão principal ali decidida) e tem fundamentos jurídicos sólidos.

Não admitimos que a opção – pelo princípio da origem ou pelo princípio do destino – para fins da atribuição de competência tributária para os entes federativos subnacionais pode ser exercida pelo Constituinte ou pelo legislador complementar de maneira desprovida de critérios jurídicos. Também não concordamos com a tese de que tal opção esteja relacionada apenas a forma de integração do mercado ou do federalismo brasileiro.

A nosso ver, o princípio destino tem fundamento na igualdade em três perspectivas diferentes: (i) na exigência de primazia da capacidade contributiva, enquanto critério de aplicação da igualdade, o que se relaciona com a identificação geográfica do local onde se configura a materialidade tributável no fato gerador dos tributos sobre o consumo; (ii) na diretriz de neutralidade fiscal, em sua concepção restrita, voltada à não interferência dos tributos na concorrência e na formação de preço; e (iii) no objetivo constitucional de combate às desigualdades regionais.

Trata-se de três maneiras distintas e complementares de subsidiar a adoção do princípio do destino.

Os impactos dessa modificação na tributação do consumo são diversos e, a nosso ver, após a comparação entre as vantagens e as desvantagens da sua implementação, concluímos que os efeitos são mais positivos do que negativos.

O alinhamento entre o local onde a renda é consumida e o local da jurisdição do ente competente para cobrar o tributo sobre o consumo é o caminho mais correto para configurar um cenário de promoção da igualdade, de desenvolvimento de maior transparência fiscal e incentivo à própria relação democrática entre contribuinte e o Estado.

O aprimoramento do combate às desigualdades regionais também é um possível impacto positivo da referida mudança de diretriz. A insuficiência e a ineficácia dos mecanismos redistributivos

atuais – tal como o Difal – é clara, em face do dado de que 56% de toda a arrecadação do ICMS do Brasil fica nos Estados do Sudeste, região mais rica do país.

Além disso, a desoneração plena das exportações é uma consequência importante da adoção do princípio do destino com impactos na redução dos preços dos produtos e serviços exportados e no aumento da sua competitividade.

De outro lado, a implementação do princípio do destino traz consigo desafios relevantes, tais como a necessidade de mecanismos de controle para evitar uma nova guerra fiscal, agora, para atração de consumidor de alta renda, os efeitos negativos momentâneos da realocação de investimentos realizados em função de benefícios fiscais, e os possíveis aumentos dos custos de fiscalização e de conformidade.

Para finalizar, é importante registrar que parte das premissas aqui adotadas decorrem dos estudos realizados no grupo de pesquisa do NUPEM/IBDT, onde tenho tido o privilégio de conviver e trocar ideias sobre Direito Tributário com o Professor homenageado neste livro. Além de um mestre nato, o Professor Schoueri tem o hábito de provocar reflexões instigantes em todos que estão à sua volta. Uma parte deste artigo decorre dessas reflexões e, portanto, o Professor Schoueri também merece os créditos pelas reflexões aqui apresentadas que forem consideradas boas; as ruins são todas de minha autoria.

Bibliografia

ANDRADE, José Maria Arruda de. Reforma tributária não pode ignorar diferenças entre as regiões. *Portal Conjur*, 19 de maio de 2019. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-mai-19/reforma-tributaria-nao-ignorar-diferencas-entre-regioes>>. Acesso em <15 set. 2023>.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A inexigibilidade do DIFAL no Tema 1093 da Repercussão Geral: da necessidade de lei complementar à necessidade de novas leis. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 17, n. 1. p. 299 – 343, Brasília, Jan-Jul, 2022.

_____; BUENO, Gabriela Cavalcanti. Cashback na reforma tributária e as experiências estrangeiras. *Portal Jota*, 10 de abril de 2023.

_____; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Repensando o combate à desigualdade na tributação do consumo: Propostas de cashback não deveriam ser refutadas apenas com base em dificuldades práticas. *Portal Jota*, 14 de março de 2023.

ÁVILA, Humberto. A Guerra Fiscal de ICMS e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. *Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil*. Volume 3. 2ª Edição. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 35-57.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. 4ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2021.

BIRD, Richard M. Decentralizing Value Added Taxes in Federations and Common Markets. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 12, p. 655, nov. 2013.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC nº 45/2019, Texto substitutivo aprovado em 07/07/2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2020.

CALIENDO, Paulo. Princípio de Neutralidade Fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 505-538.

- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.
- COOKE, Lina Braga Santin. *A unificação da tributação sobre o consumo e o pacto federativo brasileiro*. Dissertação de mestrado sob a orientação do Professor Aldo de Paula Jr. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas (FGV), 2020.
- COMISSÃO EUROPEIA. *Setting VAT rates. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.*, setembro de 2017. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/603265/EPRS_BRI\(2017\)603265_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/603265/EPRS_BRI(2017)603265_EN.pdf). Acesso em <15 set. 2023>.
- COSTA, Alcides Jorge. Conceito de tributo, imposto e taxa. *Revista De Direito Administrativo*, v. 78, 1964. p. 26–37.
- _____. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, Volume 55, jan-março de 1991, p. 297-302.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116-142.
- DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.
- ESTADOS UNIDOS. Suprema Corte. *SOUTH DAKOTA v. WAYFAIR, INC., ET AL.*, Case No. 17–494, julgado em 21 de junho de 2018. Disponível em: <https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf> . Acesso em <15 set. 2023>.
- FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Igualdade na Tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 449-523.
- GOBETTI, Sergio; MONTEIRO, Priscila Kaiser. *Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas*. Carta de Conjuntura nº 60. Nota de Conjunta nº 18. IPEA, 3º trimestre de 2023.
- FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação do Consumo, Indução Econômica e Seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2019.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Política, Derecho Y Ciencia de La Hacienda*. Madri: Instituto Editoria Reus, 1958.
- IBGE, *Censo Demográfico do ano de 2022 – Resultados de população por Município*, 2023. Disponível em: <https://ftp.ibge.gov.br/Censos/Censo_Demografico_2022/Populacao_e_domicilios_Primeiros_resultados/POP2022_Municipios_Primeiros_Resultados.pdf>. Acesso em <15 set. 2023>.
- LEJEUNE, Ine; DAOU-AZZI, Jeanine; POWELL, Mark. The Balance has shifted to consumption taxes – lessons learned and best practices for VAT. In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSSON, Eleonor (editors). *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*. Amsterdam: IBFD, 2009, p. 85-90.
- LITTMANN, Konrad. Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip. HALLER, Heinz (et. al) (orgs.). *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus: Fritz Neumark zum 70. Geburtstag*. Tübingen: Mohr, 1970, p. 113-134.
- LUKIC, Melina de Souza Rocha. ICMS: entraves jurídicos e econômicos e propostas de melhoria. In: SACHSIDA, Adolfo. *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas - ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos*. Brasília: IPEA, 2017, p. 31-64.

MACHADO, Raquel Cavalvanti Ramos. *Competência Tributária: entre rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 53. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023, p. 415-451.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. Quartier Latin, 2012.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade de tributos*. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. O Federalismo Brasileiro e a repartição de receitas tributárias. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. *Estado Federal e Tributação: das origens à crise atual*. Volume 1. 2ª Edição. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 151-170.

MOREIRA, Clara Gomes. *Teoria da Causa dos Tributos - A justificação funcional-normativa das estruturas tributárias*. Rio de Janeiro: Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Tributário, 2014.

MUSGRAVE, Richard A. Criteria for foreign tax credit. *Taxation and operations abroad* (Symposium). Princeton: The Institute, 1960, p. 83-93.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. *Report by the Working Party on Border Tax Adjustment*, L3464, 20 de novembro de 1970, p. 2. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L3799/3464.PDF>>. Acesso em: <15 set. 2023>.

OCDE, *OECD International VAT/GST Guidelines - Guidelines On Neutrality*. Paris, OCDE, 2011.

PEROBA, Luiz Roberto. A reforma tributária enquanto possível solução para os desafios na tributação da economia digital. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (et al.). *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Editora Max Lemonad, 2023, p. 191-203.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O mito da juridicização da repercussão econômica. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 367-395.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação do consumo: reflexões sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. *Estado Federal e Guerra Fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica*. Volume 4. 2ª Edição. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 21-42.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 241-271.

_____. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

SCHANZ, Georg. Zur Frage Der Steuerpflicht. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, vol. 9, no. 2. JSTOR, 1892. p. 1-74. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/40904760>>. Acesso em: <15 set. 2023>.

SCHINDEL, Angel; ATCHABAHIAN, Adolfo. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International*. Amsterdam: IFA, v. 90a, 2005.

SENYK, Mariya. *The Origin and Destination Principles as Alternative Approaches towards VAT Allocation: Analysis in the WTO, the OECD and the EU Legal Frameworks*, Amsterdam: IBFD, 2019.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária, v. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI nº 1851, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 08.05.2002.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4.628 e 4.713, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 17.09.2014, em julgamento conjunto com o RE nº 680.089, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 593849, Relator Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19.10.2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tema 689 da Repercussão Geral, RE nº 748.543/RS, Relator Min. Marco Aurélio, Redator do acórdão Min. Alexandre de Moraes, julgado em 05.08.2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 499 e Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 5835 e 5862, julgadas em sessão virtual encerrada em junho de 2023.

UNIÃO EUROPEIA, Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006.

VOGEL, Klaus. "World-wide vs. Source taxation of income - a review and re-evaluation of arguments". *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1989, p. 117-166.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 19. São Paulo: IBDT/Dialética, 2005, p. 24-40.