

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

FACULDADE DE DIREITO

DANIELLE ANDRADE SILVA

PRINCIPAIS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL

Análise da tributação de impostos sobre bens digitais à luz da jurisprudência do STF

São Paulo

2022

DANIELLE ANDRADE SILVA

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: Professor Dr. Roberto Nussinkis Mac Cracken

São Paulo

2022

DANIELLE ANDRADE SILVA

PRINCIPAIS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL

Análise da tributação de impostos sobre bens digitais à luz da jurisprudência do STF

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do título
de Bacharel no Curso de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

DEDICATÓRIA

Dedico esta monografia a todos os amantes de Direito Tributário e aos admiradores do universo da tecnologia.

Dedico também àqueles que alimentam a curiosidade constante e anseiam pelas resoluções dos desafios do presente e se atrevem a imaginar um futuro próximo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, que com muito esforço me incentivaram a estudar desde a mais tenra idade, a minha mãe por me ensinar a ler e ao meu pai por sempre garantir que continuasse estudando.

Aos amigos que apoiaram nesta longa jornada, desde o vestibular até a redação da presente monografia.

Aos professores que ajudaram a construir o conhecimento que possuo hoje, em especial agradecimento ao professor Roberto Nussinkis Mac Cracken, pelas ligações, pela sua solicitude, por todo carinho e disposição para o auxílio na elaboração do presente trabalho.

Agradeço aos criadores do Programa Universidade para Todos e à Universidade Presbiteriana Mackenzie pela oportunidade de estudar em uma das melhores Faculdades de Direito do país.

E, principalmente, agradeço ao *Eterno* por sua presença em toda minha caminhada, pelos sonhos semeados e abençoados, por seu amor e sua bondade em todos os dias de minha vida.

RESUMO

O presente trabalho visa analisar os desafios tributários enfrentados pelo ordenamento brasileiro na Economia Digital. Observando inicialmente as considerações econômicas do meio digital. Em seguida, entendendo os conceitos tributários, tais como princípios, tributos e impostos específicos. Logo, verificando-se os entraves conceituais, teóricos e, de forma exemplificativa, alguns dos desafios práticos como no e-commerce, na discussão das imunidades e na tributação de serviços de *streaming*, também serão apontados desafios que tendem a ser discutidos num futuro próximo, como as criptomoedas. Sem demora, será observado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal ao analisar o tema, bem como a evolução do entendimento da Corte. Brevemente serão analisadas as medidas adotadas no exterior e as perspectivas legislativas para superação dos desafios no Brasil.

Palavras-chave: Tributação. Economia Digital. Desafios. Direito Tributário.

ABSTRACT

The present study aims to analyze the tax challenges faced by the Brazilian legal system in the Digital Economy. Observing, initially, the economic considerations of the digital environment. Then, understanding tax concepts, such as principles and specific taxes. Therefore, verifying the conceptual and theoretical obstacles, exemplifying some of the practical challenges faced in activities like e-commerce, the discussion of immunities, and the taxation of streaming services, those that tend to be discussed soon will also be pointed out, like cryptocurrencies. Without delay, the jurisprudential of the Federal Supreme Court will be observed, as well as the evolution of the Court's precedents. The positions adopted abroad and the legislative perspectives for overcoming the challenges in Brazil will be analyzed too.

Keywords: Taxation. Digital Economy. Challenges. Tax Law.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

BEPS - *Base Erosianand Profit Shifting*

CNI - Confederação Nacional da Indústria

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DEJUG - Diretor do Departamento de Tributação e Julgamento

DIFAL - Diferença ou Diferencial de alíquota

IBS - Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IE - Imposto sobre Exportação

IEG - Imposto Extraordinário de Guerra

IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas

II - Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros

IOF - Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto Predial Territorial Urbano

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de veículo automotor

IR - Imposto sobre Renda

ISS ou ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD - Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR - Imposto Territorial Rural

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organização das Nações Unidas

Pasep -Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Públic

PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social

Resp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SVA - Serviço de Valor Adicionado

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| DEDICATÓRIA | 4 |
| AGRADECIMENTOS | 5 |
| Resumo | 6 |
| Abstract | 7 |
| LISTA DE ABREVIATURAS | 8 |
| Sumário | 10 |
| 1. ECONOMIA DIGITAL | 14 |
| 1.1. E-commerce | 15 |
| 1.2. Bens e serviços digitais | 16 |
| 1.2.1. <i>Softwares</i> | 17 |
| 1.2.2. Criptomoedas | 18 |
| 1.2.3. <i>Streaming e Cloud Computing</i> | 19 |
| 1.3. Ambiente de realidade virtual: METAVERSO | 21 |
| 2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL | 23 |
| 2.1. Conceito de tributos | 23 |
| 2.2. Teoria Pentapartida | 23 |
| 2.3. Relação jurídico-tributária | 24 |
| 2.4. Princípios | 25 |
| 2.5. Impostos | 27 |
| 2.5.1. ISS | 28 |
| 2.5.2. ICMS | 28 |
| 2.5.3. IOF | 29 |
| 3. DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NO MEIO DIGITAL | 31 |
| 3.1. Rigidez constitucional | 32 |
| 3.2. Da Territorialidade | 33 |
| 3.3. Disputa por competência | 34 |
| 3.4. Imprevisibilidade | 35 |
| 3.5. Fiscalização | 36 |
| 3.6. Problemáticas Pontuais | 36 |
| 3.6.1. ICMS e e-commerce | 37 |
| 3.6.2. Imunidade de livros eletrônicos | 38 |
| 3.6.3. ISS e <i>Cloud Computing</i> | 39 |
| 3.6.4. Tributação de serviços de <i>Streaming</i> | 40 |

| | |
|---|----|
| 3.6.5. IOF sobre transações com Criptomoedas | 42 |
| 4. JURISPRUDÊNCIA DA ADI 5.659/ MG | 44 |
| 4.1. Entendimento anterior | 44 |
| 4.2. Da análise dos votos. | 45 |
| 5. BREVE ANÁLISE DE DIREITO COMPARADO | 51 |
| 6. PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 110/2019 | 53 |
| CONCLUSÃO | 55 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 57 |

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa abordar os principais desafios enfrentados pelo Direito Tributário da Economia Digital, principalmente quanto à sua atuação relativa aos bens e serviços utilizados nos meios digitais. A Economia Digital é um sistema relativamente recente que tem conquistado o dia a dia da população, caracterizado pela alta velocidade de troca de informações e pela constante atualização. A Economia Digital e sua rápida transformação entram em choque com as barreiras nos sistemas tradicionais, que acabam por desacelerar seu crescimento exponencial e trazer inseguranças nas suas relações comerciais.

Dessa forma, é necessário estudar as principais dificuldades a serem superadas pelo Sistema Tributário Nacional, para que ele possa atuar de forma mais fluída e compatível com as novas realidades, permitindo que os contribuintes e todos os sujeitos envolvidos na Economia Digital tenham a possibilidade de atuar com mais previsibilidade e segurança.

Considerando o período de pandemia do Coronavírus, o mundo pode observar a utilização dos meios digitais não só como forma de comunicação, mas como forma de sobrevivência de muitas atividades empresariais, nota-se a pertinência cada vez maior da chamada Economia Digital e daí também se extrai a importância de um sistema tributário que não trave o desenvolvimento das atividades econômicas no meio digital e que também não desperdice a oportunidade de tributação.

Deve-se considerar que o sistema econômico afeta a vida diária de todos os brasileiros, não há como escapar dos reflexos das políticas econômicas adotadas no Brasil e no Mundo. A globalização transformou a forma de relacionamento e interdependência entre os países e a Economia Digital também reflete essa internacionalização. Dessa maneira, identificar os desafios do sistema tributário significa diagnosticar problemas e implica na possibilidade de evoluir e modernizar o sistema para poder competir também internacionalmente.

Para isso, inicialmente, será necessário delimitar a definição dos termos principais utilizados, a iniciar pelos conceitos da Economia Digital e em seguida os conceitos tributários essenciais para a compreensão. Após a familiarização com os temas, os principais desafios enfrentados pela configuração atual serão apresentados de maneira conceitual e logo após serão apresentados de forma exemplificada alguns problemas específicos.

Após a observação dos problemas, abordaremos no capítulo seguinte o comportamento recente da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ao lidar com os imbróglis relacionados ao meio digital e tributário. Por fim, analisaremos como os sistemas internacionais lidam com as questões e qual o caminho que tem sido apontado como solução para as outras culturas.

Em seguida, visualizaremos a Proposta de Emenda Constitucional 110/2019, apresentada como uma possível Reforma Tributária, a qual apresenta algumas soluções para resolver tais barreiras vividas pelo Direito Tributário atualmente.

Para o presente trabalho adotamos a pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, na qual procura-se o material bibliográfico relevante quanto a Economia Digital e o Direito Tributário, bem como decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a temática.

1. ECONOMIA DIGITAL

A Economia digital nasce de uma evolução natural decorrente do desenvolvimento industrial e tecnológico, baseada não somente na moeda física, palpável, mas em bens que só existem na modalidade virtual. Trata das relações comerciais que acontecem por meio da incorporação da internet nas formas de comercialização, comunicação e intermediação das transações.

Renato Faria, Alexandre Luiz Moraes Monteiro e Ricardo Maitto Silveira consideram a grande diferença trazida pela Economia Digital é o desapego físico relacionado à atividade:

Nos modelos de negócio surgidos na era da Economia Digital, a ação humana e a presença física no local onde a atividade é desenvolvida são cada vez menos relevantes. Em meio aos efeitos da “economia compartilhada”, o processo produtivo passa a ser mais integrado e os intangíveis representam o grande componente de valor das empresas. (MONTEIRO, FARIA, SILVEIRA (coord.), 2018, p. 12)

Também é difícil delimitar a separação de Economia Digital como um ramo da economia, pois com o avanço da tecnologia, a internet e a informatização foram implementadas de forma generalizada em todos os setores, por isso é complexo designar um sistema diferenciado para uma transformação que afetou vários ramos e procedimentos. Por isso também é discutido se o termo certo seria “Economia Digital” ou na verdade o que presenciamos é uma “digitalização da economia”. Gerd Willi Rothmann observa que

A tratar da visão global (holistic approach) da tributação da economia digital como objeto da Ação 1 do Projeto BEPS, que abrange tanto os tributos diretos como os indiretos, Fehling constata que não há uma “economia digital” distinta de outros setores da economia, visto que a tecnologia da informação e comunicação já alcança toda a economia e influencia quase todos os atuais modelos negociais. Assim, seria terminologicamente mais adequado não falar em “economia digital”, mas em “digitalização da economia”, para refletir a onipresença da tecnologia digital na economia globalizada. (ROTHMANN, “Evolução da tributação da economia digital na Alemanha”, p. 1018)

Todavia, ainda que a Internet tenha transformado aspectos da economia tradicional, novos conceitos e novas formas de operações surgiram, não necessariamente substituindo a economia tradicional, mas paralelamente novas formas de fazer negócio foram criadas.

As faces dessa nova economia podem ser vistas na modalidade *e-commerce*, na existência de bens unicamente virtuais (Livros digitais, jogos, *softwares*, obras de arte protegidas pela tecnologia *Blockchain*), a criação de moedas virtuais desvinculadas aos bancos tradicionais, bem como, nas novas modalidades de pagamento como o “*pix*”. Portanto, a Economia Digital possui seus próprios mecanismos, como ambiente, forma de venda e moeda própria, assim podemos tratá-la como um ramo novo da economia, a partir desses aspectos.

Dessa forma, de maneira inicial, cabe delimitar e conceituar melhor alguns dos componentes desta economia, das quais destacamos: **1.1 E-commerce; 1.2 Bens e serviços digitais; e 1.3. Realidade Virtual: Metaverso**

1.1. E-commerce

E-commerce, nome pelo qual o comércio eletrônico ficou popularmente conhecido, caracteriza-se pela realização de negociações através do meio digital, como conceitua bem Tarcísio Teixeira (2015, p.25):

Assim, podemos afirmar que comércio eletrônico é uma extensão do comércio convencional (como veremos com maior profundidade adiante), tratando-se de um ambiente digital em que as operações de troca, compra e venda e prestação de serviço ocorrem com suporte de equipamentos e programas de informática, por meio dos quais se possibilita realizar a negociação, a conclusão e até a execução do contrato, quando for o caso de bens intangíveis. (TEIXEIRA, 2015, p. 25)

Assim, o *e-commerce* abrange as compras de bens físicos e bens digitais, sendo a primeira a modalidade chamada de bem tangível e a segunda de bem intangível. As modalidades divergem quanto a forma de tributação. O Supremo Tribunal Federal já visitou a temática e optou por estender o conceito de mercadoria também para bens incorpóreos.

Segundo o relatório da Webshoppers da EBIT|NIELSEN e do Bexs Banc, as vendas do comércio eletrônico dispararam em 41% no ano de 2020¹, arrecadando cerca de 87 bilhões de reais. Acrescente-se, segundo uma matéria veiculada pela ISTOÉ, que a venda online passou a ser realizada também como forma de trabalho informal², ou seja, carece da devida regulamentação.

O comércio eletrônico entrou em choque com o Sistema Tributário Brasileiro pela questão da arrecadação de ICMS, na qual, diante da ausência de fronteiras da internet, os produtos de um vendedor em determinado estado poderiam ser comprados por qualquer pessoa de qualquer estado. Então, a discussão tributária recaiu, principalmente, sobre o recolhimento de ICMS nessas operações interestaduais, o qual anteriormente era previsto constitucionalmente que o valor do imposto ficaria integralmente com o estado de origem.

Com o crescimento surpreendente do comércio eletrônico, os estados de destino passaram a desejar parte da arrecadação, uma vez que a entrada de produtos destinados a consumidor final passou a ser parte considerável da circulação de mercadorias. O assunto rende discussões no judiciário até os dias atuais e abordaremos mais profundamente essa discussão mais adiante no tópico 3.6.1.

1.2. Bens e serviços digitais

Os bens digitais são aqueles não personificados, não corpóreos, comercializados em meio digital. O Código Civil de 2002 classifica os bens da seguinte maneira: Bens imóveis, bens móveis; fungíveis e consumíveis; divisíveis; singulares e coletivos; bens reciprocamente considerados; e bens públicos. O legislador de 2002 não abrigou expressamente a hipótese de bens incorpóreos, porém a doutrina de Carlos Roberto Gonçalves, ilustra a explicação da sua classificação:

Bens corpóreos são os que têm existência física, material e podem ser tangidos pelo homem. Incorpóreos são os que têm existência abstrata ou ideal, mas valor econômico, como o direito autoral, o crédito, à sucessão aberta, o fundo de comércio

¹BÚRIGO, Artur. Ecommerce explode durante pandemia, mas deve continuar crescendo no país. Folha de S. Paulo, [S.I.], 28 mar. 2021. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/seminariosfolha/2021/03/ecommerce-explode-durante-pandemia-mas-deve-continuar-crescendo-no-pais.shtml>. Acesso em 19 mai. 2022

²CONTEÚDO, Estadão. Brasileiros recorrem ao ‘bico virtual’ e criam lojas online para reforçar renda. ISTOÉ, [S.I.], 04 ago. 2019. Economia. Disponível em: <https://istoe.com.br/brasileiros-recorrem-ao-bico-virtual-e-criam-lojas-online-para-reforçar-renda/>. Acesso em 19 mai. 2022.

etc. São criações da mente reconhecidas pela ordem jurídica. (GONÇALVES, 2021, p. 111)

Portanto, o bem digital possui característica de bem incorpóreo ante a ausência de sua materialidade física. De acordo com Adelmo da Silva Emerenciano (apud NOGUEIRA. SOUZA, 2020), o conceito do bem digital remete a sua constituição:

Os bens digitais, conceituamos, constituem conjuntos organizados de instruções, na forma de linguagem de subnível, armazenados em forma digital, podendo ser interpretados por computadores e por outros dispositivos assemelhados que produzam funcionalidades predeterminadas. (EMERENCIANO, apud NOGUEIRA. SOUZA, 2020)

Como tentativa de definição, o convênio ICMS 106/2017 tentou delimitar bem digital como “*softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados” (BRASIL, 2017), entretanto a constitucionalidade do convênio já foi questionada. No presente capítulo analisaremos os bens digitais relacionados a *Softwares*, serviços de *Streaming* e *Cloud Computing* e Criptomoedas.

1.2.1. *Softwares*

O dicionário Michaelis define *software* como “Qualquer programa ou grupo de programas que instrui o computador sobre a maneira como ele deve executar uma tarefa”³. Assim, de forma resumida, podemos entender o *software* como um programa de computador. A Lei nº 9.609/1998⁴, apelidada de Lei do *Softwares*, em seu artigo primeiro definiu da seguinte forma:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer

³SOFTWARE. In: Michaelis, Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. S.l. ,2022. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/software/>. Acesso em: 19 mai. 2022.

⁴ BRASIL. Lei nº 9.609. de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm. Acesso em: 19 abr. 2022.

natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinado. (BRASIL, 1998)

A Lei dos *Softwares* tem o objetivo de proteger a propriedade intelectual dos programas de computador, uma vez que seu desenvolvimento depende da atividade técnica e criativa humana.

Ademais, no caso dos bens digitais, delimitar suas características também não é uma tarefa tão simples, visto que, no caso do *software*, este pode ser disponibilizado por meio de um suporte físico, por assinatura ou como um bem disponibilizado para uso único, ainda podendo se tratar de um serviço por encomenda. Conforme explica Lucas Bevilacqua e Carlos Almeida:

O fornecimento do software ao mercado pode se realizar basicamente de duas formas: (a) pela disponibilização de software específico ou generalizado, aliada ou não à contratação de sua implantação; e/ou (b) pela venda de software standard em lojas especializadas, com razão social de comércio de produtos de informática, que incluem seus custos de divulgação na prateleira). (ALMEIDA, Carlos O. F.; e BEVILACQUA, Lucas; “ICMS sobre software: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica”, 2018, p. 351)

A definição do tipo de *software* é importante para entender a natureza de serviço ou de produto, a partir de seu enquadramento em uma categoria. Muito corriqueiramente tem sido adotada a diferenciação entre *softwares* de prateleira e *software de customização*, no qual os *softwares* de prateleira são aqueles no qual não há uma adaptação para o cliente, é um programa padrão, que pode então ser entendido como um produto. Outro tipo definido é aquele programa que deve ser adaptado ao desejo do consumidor, encomendado ou não, é chamado de “*software de customização*”.

1.2.2. Criptomoedas

José Eugênio de Mira define as criptomoedas da seguinte forma:

Criptomoedas são, na prática, apenas registros de um bloco de um banco de dados distribuído. Ao mover um valor de bitcoins de um endereço para o outro, estamos apenas dizendo que determinado endereço passou a ter um valor menor no seu registro, e o outro, um valor maior. Pode parecer estranho, mas não podemos esquecer que, em tese, uma boa parte do dinheiro em circulação simplesmente consiste em

registros eletrônicos na base de dados de algum governo ou instituição bancária. (MIRA, “Conceitos de Criptomoedas”, 2022, p. 12)

Portanto, quanto às moedas digitais, cabe esclarecer que não se trata apenas de um valor transferido para o meio digital. As moedas digitais são aquelas que possuem um sistema monetário próprio, sendo este descentralizado, não vinculado a instituições financeiras tradicionais, tanto bancos como governos. A moeda tem seu valor protegido por um sistema de criptografia, um sistema no qual a informação é cifrada de forma única, tendo seus dados embaralhados de forma que torne difícil sua leitura por mecanismos diversos do original. O mercado das criptomoedas tem se expandido com o passar dos anos, sendo a moeda mais famosa conhecida como *Bitcoin*.

A Receita Federal publicou a Instrução Normativa Nº 1.888, de 3 De maio De 2019⁵, na qual tenta estabelecer os parâmetros para a regulamentar os criptoativos, nesta adotou como definição:

Art. 5º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se:
I - criptoativo: a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal; e” (BRASIL, 2019)

Dessa forma, as criptomoedas não foram caracterizadas como uma moeda própria, mas sim como uma representação de um valor, portanto não possui carga tributável como uma moeda autônoma.

1.2.3. *Streaming e Cloud Computing*

O *Streaming* é um sistema que permite a transmissão de informações de um servidor para um usuário, sem a obrigatoriedade de realizar um download para seu sistema interno. Nas palavras de Mariana Quintanilha de Almeida, a tecnologia se define da seguinte forma:

⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Instrução Normativa n 1.888, de 3 de maio de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 19 abr. 2022.

A palavra Streaming traduzida para o português significa “fluxo de mídia”, isto é, consiste em uma tecnologia que permite a transmissão em tempo real de conteúdos disponibilizados na internet.

Os conteúdos são transmitidos via streaming e reproduzidos através de uma banda de internet. Deste modo, as informações não são armazenadas pelo usuário em seu próprio computador. (ALMEIDA, “A Tributação de Computação em Nuvem e Streaming à Luz da Legislação do Imposto sobre Serviços e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Serviços de Comunicação”, 2017, p. 72)

Os serviços de *Streaming* são relativamente recentes no Brasil e ajudaram consideravelmente a reduzir a pirataria. Um estudo do ano de 2020 demonstrou que a pirataria recrudescceu entre os consumidores brasileiros após a popularização do serviço, segundo a CNI: “Entre 2013 e 2019, o percentual de brasileiros que afirmam nunca comprar produtos piratas aumentou de 28% para 45%.”⁶

Além de ser mais seguro, também é mais rastreável e protege os direitos autorais dos responsáveis pelas obras. Quanto sua questão tributária, foi palco para discussões quanto à incidência do ISS, mas discutiremos mais adiante (Tópico 3.6.3)

Já o *Cloud Computing* foi definido por José Francisco Meireles Aleixo Júnior como:

A computação em nuvem, ou cloud computing, consiste em acessar aplicações ou arquivos por meio de páginas da internet ou programas específicos de conexão remota. Onde quer que você esteja, havendo uma conexão com a internet, será possível estabelecer acessos. Grandes centros computacionais, como centros de processamento de dados (data centers), estão espalhados pelo mundo, para favorecer os diversos tipos de conexões existentes. Além disso, é possível contar com o compartilhamento entre máquinas de usuários, que funcionam como uma nuvem. (JÚNIOR, “Evolução tecnológica e paradigmas que permitiram cloud computing”, 2020, p 13)

Portanto, a computação na nuvem funciona como um ambiente de depósito de dados, mas que também processa esses dados. Tais serviços possibilitam o acesso em qualquer lugar, não sendo necessário que o usuário utilize a memória de seu computador pessoal. O que nos traz um problema também quanto ao local competente para a cobrança do tributo, o local em que os dados são armazenados ou acessados.

⁶ Confederação Nacional da Indústria. Retratos da Sociedade Brasileira .

Ademais, ainda há a divisão dos meios de utilização da nuvem, como distingue Roni Francisco Pichetti (“IaaS (infraestrutura como serviço)”, 2020, p. 149) os principais modelos de serviços oferecidos pela computação em nuvem são os seguintes: SaaS (*Software as a Service*), PaaS (*Platform as a Service*) e IaaS (*Infrastructure as a Service*).

Resumidamente, *Software as a Service* corresponderia ao uso de programas de computador/*softwares* diretamente na internet; *Platform as a Service* equivale a um ambiente no qual os usuários poderão utilizar para armazenar suas próprias aplicações; e o *Infrastructure as a Service* é a utilização de ambiente para o seu livre armazenamento de dados.

1.3. Ambiente de realidade virtual: METAVERSO

O alcunhado Metaverso é um universo virtual, foi criado como um emulador da vida real no ambiente digital utilizando a tecnologia 3D, nele humanos são retratados por meio de seus avatares e podem interagir uns com os outros de forma online e tridimensional.⁷

De acordo com a *USA Today*, o termo foi criado por Neal Stephenson em 1992 em seu livro de ficção chamado "Snow Crash"⁸ e o termo voltou a estar em alta após o CEO do Facebook, Mark Zuckerberg, anunciar mudanças na empresa e pronunciar que o Metaverso será uma forte realidade em 10 anos.

Já temos notícias de cultos religiosos⁹, shows¹⁰ e reuniões de trabalho realizadas no universo virtual. Há a possibilidade de realização das mais diversas atividades, inclusive compras de imóveis e outras transações. Mas, como qualquer tecnologia ainda embrionária, a regulamentação ainda é primitiva.

⁷METAVERSE. In: Cambridge Dictionary, [S.I.], 2022. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/metaverse>. Acesso em 30 abr. 2022

⁸ SNIDER, Mike; MOLINA, Brett. USA TODAY, [S.I.] 10 nov. 2021. Disponível em: <https://www.usatoday.com/story/tech/2021/11/10/metaverse-what-is-it-explained-facebook-microsoft-meta-vr/6337635001/>. Acesso em 30 abr. 2022

⁹ LIMA, Edson K. Lagoverso: conheça a primeira igreja brasileira no Metaverso. OLHAR DIGITAL, [S.I.], 20 abr. 2022. Internet e Redes Sociais. Disponível em: <https://olhardigital.com.br/2022/04/20/internet-e-redes-sociais/lagoverso-conheca-a-primeira-igreja-brasileira-no-metaverso/>. Acesso em: 18 mai. 2022

¹⁰ E- Investidor. Metaverso: mundo virtual abriga de Justin Bieber a investidores. ESTADÃO. [S.I.], 11 dez. 2021. Investimentos. Disponível em: <https://einvestidor.estadao.com.br/investimentos/investidores-metaverso-justin-bieber>. Acesso em: 18 mai. 2022

Aqui ainda não há conflitos relacionados à tributação no presente momento, apenas podemos apontar, a partir dos desafios já enfrentados atualmente, quais serão os prováveis entraves no futuro, tais como extensão das imunidades, impostos incidentes sobre doações, compras e transferências. Se a referida tecnologia realmente se tornar uma realidade cotidiana, questões como estas serão discutidas e precisarão ser respondidas.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional constitui um conjunto de normas e princípios que tem como objetivo organizar e regulamentar o poder de tributar do Estado. Possui regras na Magna Carta, possui o Código Tributário Nacional e cada tributo conta com sua legislação específica. O Direito Tributário regulamenta as relações presentes nesse sistema e conforme define Regina Helena Costa (2021, p. 24): “Desse modo, podemos definir o conceito de Direito Tributário como o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos.”

2.1. Conceito de tributos

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, define tributos como: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966)

Em outras palavras, tributo é um pagamento em moeda, ou conversível em moeda, obrigatório, que não pode ser uma punição de uma ilicitude, previsto pela legislação e cobrada por ente competente. Como o Ilustre Ministro Carlos Velloso brilhantemente definiu em seu voto no julgamento da ADI 447-6/DF: “definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado.” (STF, ADI 447, rel. min. Octavio Gallotti, voto do min. Carlos Velloso, 1993, online)

Dessa forma, podemos compreender que o nexó entre o contribuinte, aquele que deve pagar o tributo, e o fisco, a atividade administrativa vinculada que o cobra o tributo, constitui uma relação jurídico-tributária.

2.2. Teoria Pentapartida

Os tributos possuem determinadas espécies, a doutrina há muito tempos discutiu sobre sua classificação, pois o Código Tributário Nacional, expressamente, dividiu apenas 3 espécies de tributo: Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria¹¹, contudo, a Doutrina majoritária

¹¹“Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.” (Brasil, 1966)

entende que os tributos se subdividem em 5 espécies: além das três mencionadas temos ainda os Empréstimos Compulsórios e Contribuição especial. (PAULSEN, 2022, p. 55).

Em breve síntese, taxas são tributos que retribuem o exercício do Poder de Polícia estatal ou pela utilização de serviços públicos (CF 145, II)¹²; contribuições de melhoria são decorrentes da valorização do imóvel obtida a partir da realização de obras públicas (Decreto-Lei 195/1967)¹³; os empréstimos compulsórios visam cobrir despesas extraordinárias e no caso de interesse público de caráter urgente de relevante interesse nacional; as contribuições especiais tem objetivos de custeio específicos, como custeio de Regime Próprio de Aposentadoria; por fim, os impostos são a espécie tributária mais conhecida e será abordado mais profundamente no tópico 2.5., a título de explicação: os impostos são tributos que não precisam de nenhuma contraprestação estatal, bastando a sua previsão legislativa para cobrança.

2.3. Relação jurídico-tributária

A relação jurídico-tributária é abordada na legislação atual dentro do aspecto de obrigação e abrange diversos vínculos, estes podem ser simples ou complexos, não tão somente relacionados ao recolhimento do tributo, mas também às suas obrigações acessórias.

Luis Schoueri, à luz das lições de Paulo de Barros Carvalho, simplifica tal relação da seguinte maneira:

A regra matriz é apresentada como um método, um recurso para a compreensão do fenômeno jurídico--tributário. Partindo da premissa segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, ao qual é ligada uma consequência jurídica, quando acontecido o fato precedente, chega--se ao esquema proposto.
[...]

¹² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 19 mai. 2022.

¹³ BRASIL. Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

Por sua vez, o prescritor da regra--matriz de incidência apresenta a relação jurídica que se instaura a partir da concretização do “fato gerador”. (SCHOUERI, 2022, p. 559)

Portanto, surge a partir de uma previsão hipotética. Da mesma maneira, mais didaticamente, Eduardo Sabbag explica a relação tributária a partir de uma linha do tempo, composta cronologicamente por *Hipótese de Incidência; Fato Gerador; Obrigação Tributária e Crédito Tributário*. (SABBAG, 2019, p. 102). A prática dessa hipótese de incidência se chama Fato Gerador, e a partir dele surge o dever real de pagar tributo, ou seja, a obrigação tributária.

2.4. Princípios

A partir do artigo 3º do Código Tributário Nacional, também podemos identificar um dos princípios mais essenciais do Direito Tributário: o princípio da legalidade. Tal princípio também está previsto na Constituição, pois o inciso I do artigo 150 da Magna Carta é expresso ao vedar a cobrança e exigência de tributo sem lei anterior.

Conforme analisamos a regra-matriz anteriormente, notamos que deve existir uma lei com uma norma incidente, na qual não somente o fato seja previsto, mas também sua consequência. Assim também observa Luís Schoueri (2021, p. 289): “A análise da regra matriz de incidência aponta que somente se pode dizer que o tributo foi instituído em lei se toda a norma de incidência foi prevista pela lei, i.e., não apenas seu antecedente, mas seu consequente-”.

Dessarte, somente poder-se-á cobrar tributos se sua hipótese de incidência estiver expressamente prevista no ordenamento, e considerando as surpresas tecnológicas observadas nos últimos 20 anos, trata-se de uma impossibilidade, tal desafio será mais profundamente abordado nos próximos capítulos.

Aliado ao princípio da legalidade, o Direito Tributário conta com o princípio da segurança jurídica, o qual visa garantir aos cidadãos uma estrutura jurídica que seja confiável e que possa contar com certo nível de estabilidade, não só o Direito Tributário, mas todo ordenamento jurídico brasileiro. Pode-se considerar o princípio da legalidade como um dos pilares da Segurança Jurídica, uma vez que veda a cobrança surpresa de tributos, em vista disso existe também o princípio da anterioridade, o qual veda a cobrança de tributo antes de decorridos 90 (noventa) dias da publicação da lei que instituir ou aumentar tributos (conhecida como noventena ou anterioridade nonagesimal) e proíbe a cobrança no mesmo exercício

financeiro (anterioridade anual). O princípio da anterioridade possui exceções, mas constitui em si uma limitação ao poder de tributar.

Também associada à segurança jurídica, o princípio da irretroatividade garante que não se possa tributar fatos ocorridos anteriormente à vigência de uma lei específica. Assim, fatos passados não serão tributados com a superveniência de um novo tributo. Importa-nos relacionar este princípio ao contexto da economia digital, uma vez que, o surgimento de uma nova modalidade ou uma nova tecnologia não poderá ser tributada até que haja uma previsão legislativa que recaia sobre ela. Portanto, protegida pela irretroatividade, uma suposta nova atividade não seria tributada, e o Estado perderia a sua parcela de tributação.

Assim, os negócios também podem ganhar um significado relativo à sua lacuna legislativa. Pois, até serem devidamente tributados, possuem uma margem de lucro ligeiramente maior, uma vez que somente poderão ser tributados após seu correto enquadramento e classificação. O que direciona ao princípio da isonomia, no qual ao deixar de tributar ou beneficiar o setor digital mais do que os outros, leva a uma competição desigual para com aqueles que adotam regimes tradicionais. Regina Helena Costa apresenta os reflexos do princípio da isonomia do Direito Tributário:

As diversas expressões de isonomia em matéria tributária configuram, ainda, princípios específicos – generalidade, capacidade contributiva, vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, uniformidade geográfica, não limitação ao tráfego de pessoas e bens, vedação da tributação diferenciada da renda das obrigações da dívida pública e da remuneração dos servidores, da vedação à isenção heterônoma, não diferenciação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino – e serão estudadas em tópico subsequente. (COSTA, 2021, p. 41)

Ante o exposto, notamos que os princípios do Direito Tributário são essenciais para estabelecer limites ao poder de tributação estatal, tais limitações são importantes para garantir os direitos do contribuinte, contudo dentro da sistemática dos princípios entendemos parte das razões pelas quais o sistema tributário nacional encontra tantas barreiras na tributação na Economia Digital.

No próximo tópico será abordado com mais profundidade uma das espécies de tributo mais conhecida e importante no Direito Tributário: os impostos.

2.5. Impostos

Os impostos são a espécie tributária que independe de atividade estatal vinculada, ou seja, não é necessária a existência de uma contraprestação do Estado para sua cobrança. Os impostos correspondem a cerca de 24,00% do PIB brasileiro, de acordo com o Boletim 2020 da Secretaria do Tesouro Nacional para a Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral¹⁴.

Os impostos se submetem à repartição de competência, existindo modalidades federais, estaduais e municipais. A distribuição de competência dos impostos está disposta nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal. De forma resumida, os impostos municipais são: IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano), ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis) e ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza); impostos municipais são ITCMD (Imposto de Transmissão Causa *Mortis* e Doação), ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) e IPVA (Imposto sobre a Propriedade de veículo automotor); e, por fim, os impostos federais previstos são II (Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros), IE (Imposto sobre Exportação), IR (Imposto sobre Renda), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), IOF (Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários), ITR (Imposto Territorial Rural), IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas), IEG (Imposto Extraordinário de Guerra) e Impostos Residuais (SABBAG, 2018, p. 43)

No presente capítulo abordaremos os principais impostos que influenciam na Economia Digital, com foco principal nos impostos que incidem sobre o consumo. A título de exemplificação, abordaremos um imposto de competência para cada ente: o imposto municipal abordado será o ISS (Imposto sobre serviços de qualquer natureza); imposto estadual será o ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) e o imposto de competência federal, IOF (Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários).

¹⁴ Nacional, Secretaria do Tesouro. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Boletim 2020, [S.l.], 30 mar. 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233. Acesso em: 18 mai 2022

2.5.1. ISS

O ISS ou ISSQN, sigla para Imposto sobre serviços de qualquer natureza, é um tributo de competência municipal, com previsão constitucional no artigo 156, III, da Constituição Federal e regulamentado pela Lei Complementar 116/2003¹⁵, que dispõe uma lista anexa de serviços que podem ser tributados.

Apesar das discussões, a lista anexa é taxativa, ou seja, não poderá haver cobrança do imposto se o serviço prestado não estiver expressamente descrito entre os itens da lista anexa. Conseqüentemente, qualquer serviço prestado, para ser tributado pelo ISS, precisa necessariamente estar na lista anexa, por tal razão, constantemente a lista é sujeita a alterações, uma das últimas alterações ocorreu para adicionar os programas de computador à lista de serviços. Atualmente a lista contém cerca de 200 serviços listados e ainda subsistem discussões quanto a natureza de serviço ou de mercadoria de alguns serviços listados.

O ISS, em regra, será devido no local do estabelecimento prestador ou no local de seu domicílio (art. 3º da Lei do ISSQN), tal regra possui exceções também previstas na legislação. Tal regra é relevante no contexto internacionalizado da Economia Digital, uma vez que os serviços digitais podem ser prestados por pessoas do exterior.

2.5.2. ICMS

O ICMS tem sua base constitucional no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal e regulamentado pela Lei Complementar 87/1996¹⁶, também conhecida como Lei Kandir. O referido tributo é de competência estadual e suas hipóteses de incidência estão descritas no artigo 2º da Lei Kandir:

¹⁵ BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

¹⁶ BRASIL. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; (BRASIL, 1996)

V - **fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.** (BRASIL, 1996)

Ressalte-se o inciso V do referido artigo, este refere à incidência sobre serviços que não constam na lista de tributação do ISS, assim nas lacunas da lista anexa da Lei Complementar 116/2003, os entes estaduais atuam na tributação. O que impacta diretamente na arrecadação dos tributos, podendo gerar uma disputa entre os entes.

2.5.3. IOF

O IOF é sigla para Imposto sobre Operações Financeiras ou, de forma mais completa, Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Sua previsão constitucional está localizada no artigo 153, inciso V, da Carta Magna. O referido imposto está regulamentado pelo Decreto-Lei 6.306/07, o qual determina suas características e fatos geradores.

Uma característica relevante do IOF é a sua função extrafiscal, a qual tem o objetivo de intervir ou direcionar a economia:

Há dispositivos constitucionais que autorizam de modo inequívoco a utilização extrafiscal de tributos:

•nas exceções às anterioridades de exercício e/ou nonagesimal mínima e nas atenuações à legalidade relativamente a impostos capazes de atuar como reguladores da produção de bens (IPI), do comércio internacional (II e IE) e da demanda monetária (IOF), atribuindo-se ao Executivo prerrogativas para a ágil alteração da legislação respectiva; (PAULSEN, 2022, p. 37)

Tal mecanismo, aplicado ao IOF interfere diretamente nas transações financeiras e afeta diretamente o cotidiano dos brasileiros no seu poder de compra e de crédito, bem como, nas

suas transações internacionais, vez que o IOF também está presente em operações cambiais. Assim, a utilização adequada do IOF pode auxiliar a equilibrar e entender melhor os a Economia Digital, pois seu caráter extrafiscal pode ser aproveitado de maneira eficiente dentro do sistema.

3. DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NO MEIO DIGITAL

A tecnologia revoluciona a vida humana desde os primórdios, a melhoria e o aprimoramento das técnicas levam a constantes atualizações no modo de produção e na vida cotidiana. O ambiente digital é fruto do desenvolvimento tecnológico e sua evolução nos últimos anos aumentou a rapidez de comunicação e modificou os modelos de negócios, bens, serviços e trabalho. Caracterizada pelo grande poder de compartilhamento e desprendimento de uma localização física, a Economia Digital encontra alguns obstáculos, uma vez que, segundo Renato Faria, Alexandre Luiz Moraes Monteiro e Ricardo Maitto Silveira: (2018, p. 12):

O surgimento dessa nova economia representa um grande desafio para os sistemas tributários atuais, que foram moldados a partir da economia tradicional, tendo como parâmetros a localização física dos contribuintes (residência), a origem dos rendimentos (fonte) e já ultrapassada distinção entre ‘mercadorias’ e ‘serviços’. (MONTEIRO, FARIA, SILVEIRA (coord.), 2018, p. 12)

As normas existem para organizar a vida em sociedade e proporcionar um ambiente de mais previsibilidade e segurança, contudo se trata de um sistema rígido que não consegue acompanhar a velocidade de atualização do meio digital. Tal defasagem gera barreiras para o desenvolvimento da Economia Digital, em vista das dúvidas e lacunas ainda pendentes de resposta finais.

É importante estabelecer um sistema de tributação na Economia Digital para poder proporcionar um ambiente de competitividade com mais isonomia em relação à economia tradicional, considerando que os fatos geradores são os mesmos e a inexistência de um local físico não é um empecilho para suas atividades. Sem a devida tributação, os negócios digitais acabariam beneficiados pela carga tributária menor, sobressaindo sobre aqueles que aderem aos meios tradicionais.

Contudo, Patrícia Peck Pinheiro, em seu livro “Direito Digital”, apresenta a possibilidade de tributação diferenciada sobre serviços e bens digitais e defende que a adoção de alíquotas menores poderia beneficiar a economia:

Acreditamos que a aplicação de alíquotas diferenciadas e efetivamente menores surtiriam ótimos resultados na economia como um todo, apesar da aparente

diminuição da arrecadação. O primeiro efeito seria a diminuição dos custos de um “negócio virtual”, a qual poderia tornar os produtos e serviços prestados pela web mais competitivos no mercado e promoveria a criação de mais empresas virtuais, além do aumento da participação de empresas tradicionais nas transações eletrônicas. (PINHEIRO, 2010, p. 263)

O questionamento é válido e poderia melhorar a competitividade não só local, mas global também, em vista da inexistência de limites de fronteira na *internet*. O que nos direciona à problemática da tributação de transações internacionais: se a compra de produtos, o *download* ou a prestação de serviços *online* segue a tributação do país do prestador ou do local do destino. Em se tratando de bens digitais, isto é, incorpóreos, não há controle alfandegário, assim, a adoção de um sistema de tributação na Economia Digital reflete sobre a fiscalização dessas atividades.

Portanto, para que a Economia possa evoluir, é necessário superar as barreiras no nosso sistema tributário, para que as engrenagens no nosso ordenamento jurídico possam funcionar bem. Dessa maneira, nos próximos capítulos abordaremos algumas das principais razões para tanto embaraço relativo aos meios digitais.

3.1. Rigidez constitucional

O Sistema Tributário Nacional é caracterizado pela sua essência constitucional, o que lhe configura, teoricamente, uma segurança jurídica máxima, visto que se encontra positivado na Magna Carta. Entretanto, sua rigidez confere atrasos quanto à sua atualização, visto que, qualquer reforma, deve seguir os ditames do processo constitucional. Essa é uma das razões que explicam o porquê do ordenamento brasileiro sempre se deparar com novos desafios envolvendo a Economia Digital.

O caráter constitucional do Sistema Tributário Brasileiro é um poderoso agente para a limitação ao poder de tributar do Estado e para proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes. Todavia, o texto constitucional não aborda somente essas questões, também trata de questões relacionadas a competências, repartição de receitas e esmiúça outros temas.

Novamente, repetimos que os ambientes eletrônicos sempre evoluem com extrema rapidez, limitando assim a capacidade de prever as novas tecnologias, demarcando muito o legislador no seu tempo. As formalidades constitucionais, até para mudança de detalhes, prejudicam ainda mais a sua atualização no tempo, pois alterações seguem o rígido

procedimento previsto no artigo 60 da Constituição Federal¹⁷. Este também é o entendimento de Celso de Barros Correia Neto, José Roberto Rodrigues Afonso e Luciano Felício Fuck:

De todo modo, não obstante o número de alterações, a necessidade de se observar o procedimento e os limites previstos no art. 60 da Constituição impõe, na prática, um processo mais lento e complexo para reformas tributárias que requeiram alterações constitucionais, além de demandar um elevado grau de consenso ante o quórum necessário para aprovação. (NETO, AFONSO, FUCK. “A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil”, 2019)

Para lidar com um ambiente volátil e imprevisível é necessário possuir uma flexibilidade maior do que a que encontramos no presente. Frise-se que não significa flexibilizar as limitações ao poder de tributar, tampouco os direitos fundamentais dos contribuintes. Pelo contrário, significa proporcionar um ordenamento que se adequa rapidamente às mudanças, possibilitando uma segurança jurídica maior. A rigidez que nos deparamos atualmente inviabiliza as alterações para o que ainda está por vir. Por exemplo, a criação de novas hipóteses de incidência no mundo virtual, diante da nova realidade que está transformando a vida relacional.

3.2. Da Territorialidade

O fator territorial no Direito Tributário é essencial, devido ao estabelecimento de competência. O espaço digital e sua ausência de fronteiras se torna um problema para o fisco definir a qual ente será responsável pela instituição, cobrança e recolhimento, tanto no âmbito nacional quanto internacionalmente, uma vez que as transações digitais podem ocorrer rapidamente fora das fronteiras.

No caso do comércio eletrônico, a disputa por competência foi alvo de exaustivas disputas envolvendo o ICMS, quanto à tributação de mercadoria. Patrícia Peck pontua que no caso do ISS a questão se torna mais complexa:

Normalmente, o ISS é cobrado no local em que o serviço é prestado; quando não se pode determinar o local da prestação do serviço o ISS é cobrado no município em que se situa a sede da empresa. No caso de empresas totalmente virtuais, como se pode

¹⁷ Ou seja, é necessária a aprovação em dois turnos por três quintos em cada Casa do Congresso Nacional.

determinar a sede da empresa? A única solução possível é que esta tenha algum registro no mundo real; no Brasil a empresa tem de ter CNPJ, mesmo que não tenha nenhuma sede física. (PINHEIRO, 2010, p. 264-265)

Some-se ainda o perfil internacional dos serviços prestados online, o STJ já se posicionou sobre o tema no Resp 26.827/SP¹⁸, no sentido de que a lei municipal não poderá alcançar fatos geradores ocorridos no exterior.

Em decorrência da territorialidade e da organização do estado, a distribuição de competência e a repartição de receitas, reflete na disputa entre os próprios entes para cobrança de tributos

3.3. Disputa por competência

Devido à estrutura federada, a legislação tributária garante autonomia aos seus entes, gerando certa disputa sobre a competência para instituir e cobrar tributos, com o intuito de ter uma arrecadação maior para seus próprios cofres. Dessa maneira, a forma que as decisões sobre a tributação são tomadas e positivadas é extremamente política.

Com o surgimento de uma nova tecnologia, assim que adicionada ao comportamento dos consumidores, nasce a problemática para a definição do novo sistema como uma mercadoria ou como um serviço. Observe que a definição reflete diretamente para qual cofre público recai a arrecadação do imposto sobre aquele item. Se considerado como mercadoria, será tributado pelo imposto estadual ICMS, o mesmo ocorrerá em se tratando de serviço não pertencente à lista anexa da Lei 116/2003. Se tratando de um novo serviço, mas presente na lista anexa, será tributado pelo imposto municipal: ISSQN.

Já se denota uma disputa entre municípios e estados para realizar a tributação e tal disputa somente será solucionada quando a legislação especificar expressamente a característica

¹⁸NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - IMUNIDADE - COISA JULGADA. A LEI MUNICIPAL NÃO PODE ALCANÇAR FATOS GERADORES OCORRIDOS NO EXTERIOR E O ISS SO INCIDE SOBRE SERVIÇOS DESCRITOS NA LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 834/69, PRESTADOS NOS LIMITES DO MUNICÍPIO, EXCEPCIONALMENTE, EM OUTROS MUNICÍPIOS BRASILEIROS. ALEM DO MAIS, A PUBLICIDADE VEICULADA PELA RECORRENTE E AMPARADA PELA IMUNIDADE.HÁ REPRODUÇÃO DE AÇÃO IDÊNTICA, ANTERIORMENTE AJUIZADA, DECIDIDA E COM TRANSITO EM JULGADO. RECURSO PROVIDO.(REsp n. 26.827/SP, relator Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ de 16/11/1992, p. 21121.)

do bem. Entretanto, o que pode ser observado nos últimos anos é a atuação do judiciário definindo tais questões ainda não positivadas no ordenamento.

A nebulosidade presente nos espaços lacunosos da legislação gerou uma disputa por competência dos estados entre si. No caso da regulamentação do *e-commerce*, tal disputa desencadeou uma verdadeira Guerra Fiscal, que recai sobre a questão da partilha do recolhimento do Imposto Estadual ICMS em operações interestaduais destinadas ao consumidor final.

Na competição pela arrecadação, conforme observam José Guilherme Fontes de Azevedo Costa e Rodrigo Tomiello da Silva (2022, p. 214), os entes moldam sua política fiscal interna para atrair investimentos e aumentar a receita estadual de arrecadação de tributos, criando incentivos e benefícios fiscais e violando, dessa forma, o pacto federativo e abalando seriamente a estabilidade fiscal nacional.

3.4. Imprevisibilidade

Considerando os conceitos explicados no tópico 2.3, quanto à relação jurídico-tributária, notamos que a cobrança do tributo precisa ter no seu bojo legislativo a hipótese de incidência, que se trata de uma previsão que materializa na ocorrência do fato gerador, entretanto, é praticamente impossível para o legislador prever hipóteses de incidência para cada tipo de relação de consumo ou de atividade humana nos meios tecnológicos. Pode-se discutir quanto à interpretação por analogia da legislação tributária, contudo, ainda assim, a diferença seria enorme e possivelmente, na maior parte das vezes, anacrônica.

A interpretação das normas em Direito Tributário tem a característica de ser restrita *ipsis literis* à redação do texto (FILHO, O.A. de C., 2018). A adoção da analogia ou da interpretação analógica altera completamente a rigidez da positivação. Embora o pensamento inicial seja relacionado à abrangência das hipóteses de incidência, tal modalidade hermenêutica também poderia ser aplicada para isenções e incentivos.

Em termos econômicos e políticos, o Brasil importa muita tecnologia e a adaptação dos brasileiros aos novos sistemas também acontece gradativamente, por tratar-se de importação, sua carga tributária é mais elevada do que algo produzido nacionalmente. De certa maneira, a demora de adaptação do sistema tributário, desestimula investimentos externos diante de um cenário de insegurança. O que acarreta num atraso na recepção de novas atualizações. Nada

obstante, inevitavelmente a tributação do ambiente digital estará constantemente em processo de modernização, porém os entraves do nosso sistema estimulam um atraso ainda maior.

3.5. Fiscalização

O meio digital é um ambiente que ainda está em processo de regulamentação, tudo é muito recente, desde o Marco Civil da Internet, de abril de 2014, até a Lei de Proteção de Dados, de 14 de agosto de 2018. Trata de um meio de difícil rastreamento direto, boa parte devido ao anonimato na navegação, bem como devido à velocidade de compartilhamento de informações. Mesmo assim, tudo que é realizado na Internet hoje pode ser rastreado e os métodos de localização e identificação evoluíram muito, porém, ainda é possível ludibriar os sistemas.

Da mesma forma, o Direito Tributário também encontra dificuldades para ter ciência da realização das operações e de fiscalizar o exercício de tais atividades, sendo que muitas das operações não efetuam emissão de nota fiscal, além da grande quantidade de estabelecimentos informais. A melhor maneira de fiscalizar as operações é na ponta do pagamento, conforme observa Patrícia Peck Pinheiro:

Nessa situação não importa muito o que está sendo tributado, o que é uma problemática para que não se tribute a renda em vez do consumo, visto que já existe tributo específico para renda; mas essa alternativa pelo menos impede que uma transação de compra de bens intangíveis passe despercebida. (PINHEIRO, 2010, p. 269-270)

Embora tais dificuldades ainda remanesçam, o Fisco tem adotado medidas para melhorar sua atuação no ambiente digital. A criação de plataformas digitais e a adoção de *softwares* próprios, como acontece com o Imposto de Renda, tem facilitado a declaração dos contribuintes. E a chave para combater a sonegação nesses casos é apostar na postura do contribuinte e consumidor de exigir nota fiscal e declarar espontaneamente.

3.6. Problemáticas Pontuais

O Sistema Tributário Nacional já se deparou com problemas práticos envolvendo a Economia Digital, não só relacionados meramente a uma questão de não-tributação, mas de verdadeiros obstáculos à realização de atividades. O presente capítulo visa tratar algumas dessas problemáticas enfrentadas no passado, como a questão da Guerra do ICMS no *e-commerce* e a

extensão das imunidades, temáticas atuais como a questão da tributação do *Cloud Computing* e *Streaming*, após serão apontadas algumas questões que possivelmente serão discutidas com mais frequência no futuro e Criptomoedas.

3.6.1. ICMS e e-commerce

A questão do ICMS já gerou grandes discussões e já foi pauta da Guerra Fiscal do ICMS, que terminou com a criação do DIFAL. Tal situação apenas comprova o caráter também político das decisões em matéria tributária.

A “Guerra Fiscal.com”, apelido dado à Guerra Fiscal entre os Estados, diz respeito à cobrança de ICMS em operações destinadas a consumidores finais em outros estados, ganhou notoriedade nos anos 2000 e teve um desfecho parcial em 2015 com a edição da Emenda Constitucional 87/2015¹⁹.

A disputa surgiu devido a previsão legislativa anterior, que apenas previa o pagamento da alíquota interestadual ao estado de origem da mercadoria. À época da promulgação da Constituição Federal de 1988 o comércio à distância correspondia a uma parte ínfima das operações interestaduais. Todavia, com o advento da internet e das redes sociais as compras interestaduais foram aumentando.

Conforme os números de vendas realizadas no *e-commerce* aumentavam, os Estados começaram a perceber que a repartição dos valores não estava sendo realizada de forma benéfica para o estado destinatário, uma vez que apenas o estado de origem estava recebendo pela arrecadação. Com o intuito de continuar arrecadando, os Estados passaram a cobrar internamente os impostos nas alíquotas internas e ainda a proibir a entrada da mercadoria caso ainda não estivessem pagos os tributos.

A situação ganhou uma solução por meio da Emenda Constitucional 87/2015, na qual criou-se o DIFAL - diferencial de alíquota, que alterou o artigo 155, § 2º, inciso VI da Constituição Federal para:

¹⁹ BRASIL. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 19 abr. 2022.

VI- nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Brasil, 2015)

Portanto, o estado de origem recebe o imposto pela operação interestadual e o estado de destino recebe a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

3.6.2. Imunidade de livros eletrônicos

O texto constitucional, no artigo 150, inciso VI, concedeu algumas imunidades, cada uma possui seus objetivos específicos e finalidades a serem atingidas. Destaca-se do inciso VI, a alínea “d”, a qual concede imunidade a “d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.” (BRASIL, 1988)

Com o advento da Internet e dos novos mecanismos tecnológicos, como *tablets*, *smartphones* e *laptops*, os livros e jornais também evoluíram, passaram a contar com suas modalidades digitais e os livros ficaram popularmente conhecidos como e-books, possuindo hoje até aparelhos específicos para leitura, como leitores digitais. De acordo com pesquisa recente, divulgada pela CNN Brasil:

O número de livros eletrônicos vendidos no Brasil cresceu 83% enquanto a venda de livros tradicionais caiu 18% em 2020 na comparação com as vendas do ano anterior. O dado faz parte de uma pesquisa Nielsen divulgada pela Câmara Brasileira do Livro. (NAKAGAWA, 2021)²⁰

Assim, é notório que a busca por livros digitais é uma crescente, mas a imunidade concedida aos livros será estendida aos livros eletrônicos? Danielle Campos Lima Serafino, ao analisar o tema, conclui que “O objetivo da norma é estimular a difusão de cultura e o hábito da leitura entre a população brasileira, reduzindo os custos para o destinatário final desses produtos” (SERAFINO, “Imunidade Tributária dos Livros Eletrônicos”, 2006, p. 6.69-680). Sobre tal ponto de vista, devem ser estendidos também aos livros eletrônicos a imunidade constitucional, uma vez que cumprem com a mesma finalidade de um livro físico.

²⁰NAKAGAWA, Fernando. Vendas de livros eletrônicos crescem 83% em 2020 na comparação com ano anterior. CNN BRASIL. São Paulo, 02 jul. 2021. CNN Brasil Business. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/vendas-de-livros-eletronicos-crescem-83-em-2020-na-comparacao-com-ano-anterior/>. Acesso em: 19 mai. 2022

Roque Antonio Carrazza, citado por Danielle Campos Lima Serafino, compartilhou do mesmo entendimento ao defender a extensão da imunidade:

O papel, apenas, foi, por largo tempo, suporte material por excelência do livro, no sentido considerado pela Constituição, para fins de imunidade: veículos de transmissão de ideias.

[...]

Muito bem, com a evolução dos tempos, surgiram outros suportes materiais para o livro. hoje temos livros informatizados. Mas, sempre livros, veículos de transmissão de ideias e, nesta medida, amparados pela imunidade do art. 150, IV 4, d, da CF (SERAFINO, “Imunidade Tributária dos Livros Eletrônicos”, 2006, p. 669-680)

A discussão, hoje, encontra-se superada com o advento da Súmula Vinculante 57:

A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula 57)

Assim, atendendo ao quesito da finalidade, os livros eletrônicos também estão cobertos pela imunidade.

3.6.3. ISS e *Cloud Computing*

Nos serviços dispostos na lista anexa presente na Lei Complementar 116/2003 não são encontrados expressamente os serviços de computação na nuvem, o que abre muita margem para discussão sobre a possibilidade real de tributação do ISS sobre a utilização de tal sistema. Contudo a redação da lista anexa contém a inscrição de “Serviços de informática e *congêneres*.”. Dessa maneira, muitos entendem a computação na nuvem como abarcada pelo termo “congêneres”, e é linha de defesa também para a cobrança.

Entretanto, como brevemente analisamos o caráter hermenêutico do Direito Tributário anteriormente, em vista da sua interpretação restritiva, não poderíamos defender tal interpretação extensiva, uma vez que a tributação do ISSQN depende de sua previsão na lista anexa. Enquanto isso, no âmbito estadual, é possível notar uma propensão ao enquadramento

como cobrança de ICMS (MARTINS, “Tributação de *Softwares* no Brasil: Incidência do ISS e ICMS em Transações Locais”, 2017).

A prefeitura de São Paulo, na Solução de Consulta do DEJUG nº 40²¹, enquadra o serviço de nuvem como processamento de dados e o serviço de *softwares* na nuvem como Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. Portanto, considera tributável pelo ISSQN. Quanto aos *softwares* disponibilizados na nuvem, o SEFAZ-SP²² entende que a mera disponibilização no ambiente de nuvem não retira o caráter de mercadoria do bem.

3.6.4. Tributação de serviços de *Streaming*

Da mesma forma que observamos a discussão do ISS no *Cloud Computing*, observamos uma discussão semelhante quanto ao *Streaming*. A discussão quanto a sua caracterização de serviço ou mercadoria. Contudo, ainda se conta com um terceiro fator, em se tratando de áudio e vídeo, ainda podem ser considerados como serviço de comunicação, assim como a televisão e a rádio.

Um dos serviços de *streaming* de vídeo mais conhecidos no Brasil, a Netflix, em consulta ao DEJUG em 2013, manifestou entender que sua atividade se assemelha à atividade que as locadoras de DVDs realizavam, portanto, não estaria sujeito à cobrança de ISS (ALMEIDA, 2017, p. 73). É uma das formas de análise, uma vez que as plataformas de *streaming* disponibilizam, por um valor determinado, o acesso de determinado filme, podendo ser visto como uma locadora digital.

Entretanto, além de fornecer o vídeo ou o áudio, as plataformas também as reproduzem, portanto não somente disponibilizam um arquivo, mas também se inserem como um meio de execução e utilização. Nos veículos de *Streaming* os direitos são cedidos, podendo ser considerado como um serviço que trata dessa cessão de direitos.

Ainda pode-se defender a categorização do *streaming* como serviço de comunicação multimídia prestado pela internet, da mesma forma que rádios e televisão, visto que transmite áudio e vídeo. E ainda há, por vezes, a disponibilização de serviços ao vivo. Essa discussão foi

²¹ São Paulo. Departamento de Tributação e Julgamento (DEJUG), Solução de Consulta Secretaria da Fazenda nº 40, 21 SET. 2018 . Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/sc040-2018_1540231591.pdf. Acesso em 18 mai. 2022.

²² São Paulo. Resposta à consulta Tributária 22772/2020, 16 dez. 2020, disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC22772_2020.aspx. Acesso em: 18 mai. 2022

superada no ano de 2020, após a Anatel pronunciar que os serviços *Over the Top*²³ são categorizados como SVA - Serviço de Valor Adicionado.

O SVA é expressamente excluído da caracterização de serviço de telecomunicação pela Lei 9.472, de 16 de julho de 1997, portanto não poderia ser considerado como serviço de comunicação:

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição. (BRASIL, 1997)

E após a Lei complementar 157/2016, o item 1.09²⁴. foi adicionado ao texto da Lista Anexa do ISS, portanto o serviço de *streaming*, sendo caracterizado pela disponibilização sem cessão de direitos, passou a estar expressamente no texto.

Contudo, no ano de 2017, o Convênio ICMS 106, também prevê a cobrança sobre tal hipótese. E no ano passado, 2020, o STF decidiu por fim, pela inconstitucionalidade do referido convênio para tributação dos bens digitais por meio da ADI 5.958/DF²⁵. Os aspectos da decisão serão abordados mais profundamente no tópico 4.2.

Portanto, nos dias atuais prevalece a tributação dos serviços de *streaming* por meio do ISS de competência municipal, mas, conforme alerta Rafael Malheiro e Laura Salviano Almeida da Costa, tal enquadramento ainda será alvo de discussão:

Ainda que alguns municípios já tenham incorporado a alteração à respectiva legislação interna, a sua constitucionalidade ainda é ou será virtualmente questionada pelos contribuintes que entendem que a atividade não se enquadra como uma

²³ “Serviços *Over-the-Top*, conhecidos como OTTs, são aqueles que operam na camada de aplicações da Internet” (Castro, Oona. 2018)

²⁴ “1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).” (BRASIL, 2016)

²⁵ SINDIFISCO, [S.I.], 26 mai. 2021. Disponível em: <https://www.sindifisco.org.br/noticias/stf-afasta-convenio-que-permite-tributacao-de-bens-digitais-pelo-icms>. Acesso em: 18 mai. 2022

obrigação de “fazer” ou “dar”, mas em uma terceira categoria que, quando muito, estaria sujeita à incidência de um imposto de competência residual da União, nos termos do artigo 154, inciso I, da Constituição, o qual, contudo, ainda não foi instituído. (MALHEIRO, COSTA, “Tributação direta vs. tributação indireta na economia digital: reflexões sobre os impactos da concentração de tributos sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda para a praticabilidade e justiça fiscal”, 2018, p. 874)

Dessa maneira, ainda que já exista um posicionamento sobre sua tributação, há a possibilidade de mudanças no futuro.

3.6.5. IOF sobre transações com Criptomoedas

Conforme conceituado anteriormente, as criptomoedas não se resumem a valor no meio digital, tampouco a um banco digital, elas tratam de moedas que possuem um sistema descentralizado e, portanto, não estão vinculadas diretamente a instituições financeiras. Dessa maneira, ante seu caráter de árdua definição, podemos esperar encontrar dúvidas quanto a sua modalidade de tributação.

Atualmente, as moedas criptografadas são vistas da mesma forma que qualquer outro fundo de investimento, não sendo tratado como uma operação cambial. Por seu uso ser limitado, ainda, a uma pequena parcela da população, tais moedas ainda não impactaram essencialmente a economia brasileira, contudo podemos discutir a possibilidade de incidência do IOF sobre as operações. Wagner dos Santos Gouveia e Pedro Paulo Peixoto da Silva Junior defendem a tributação por meio do IOF, pautados na maior flexibilidade do imposto, vejamos:

IOF parece ser o meio mais adaptável para regular toda essa inovação no que se refere à bitcoin entre outras criptomoedas, já que não existe lei referente à matéria, bem como não a vedação ao se estender a aplicação de imposto já existente para se tributar fato gerador não tributado, no mais importante lembrar de que apesar de bitcoin ser uma espécie de moeda digital, esta por sua vez tem basicamente a mesma função da moeda nacional que por sua vez, quando se realiza operações financeiras haverá a incidência do IOF (GOUVEIA, JUNIOR, 2019, p. 08)

Tratando-se de uma tecnologia ainda recente, nota-se que o ordenamento, as consultas e as decisões judiciais ainda não visitaram muito o tema a ponto de gerar amplas discussões. Porém, nota-se um pendor atual para tratar as moedas criptografadas como meio de pagamento e não como uma moeda em si.

A nebulosidade em torno das moedas digitais gera insegurança jurídica, sendo aproveitada por criminosos para evitar a fiscalização e o rastreamento. A moeda tem sido utilizada em crimes cibernéticos. Uma das notícias mais recentes sobre um pedido de resgate²⁶ era solicitado em *bitcoins*, moeda virtual.

Dessarte, regulamentar e entender tal mecanismo é importante para evitar sonegação e auxiliar no combate contra o crime. Na realidade atual, o IOF incide sobre os rendimentos obtidos no investimento nas criptomoedas, porém o IOF poderia incidir mais diretamente nas transações, pois, por ser um tributo com característica extrafiscal, poderia auxiliar a regulamentar tal transação, que poderia ser considerada como uma transação cambial. Considerando sua propriedade globalizada, um tributo de competência da União também auxiliaria na equiparação e na negociação de tratados internacionais.

²⁶ Brasil registra primeiro sequestro com resgate em criptomoedas. Istoé Dinheiro, [S.I.], 04 de jun. 2021. Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/brasil-registra-o-primeiro-sequestro-com-resgate-em-criptomoedas/>. Acesso em: 18 mai 2022

4. JURISPRUDÊNCIA DA ADI 5.659/ MG

A Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659/MG foi proposta em junho do ano de 2018 e teve trânsito em julgado em 05 de abril de 2021. Foi ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços com intuito de questionar a constitucionalidade do artigo 2º da Lei Complementar Federal 87/96 - Lei Kandir do ICMS-, e algumas legislações estaduais: Decreto nº 46.877/15, Lei nº 6.763/75 e Decreto nº 43.080/02. A ADI 5.659/MG tem como ponto central, como resumiu a Ministra Rosa Weber, a discussão sobre a incidência de ISS ou ICMS sobre *softwares*.

Por maioria de votos, o Supremo Tribunal decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança de ICMS sobre os *softwares* sejam eles “de prateleira” ou não. Possibilitando um novo rumo à tributação dos bens digitais, uma vez que a decisão alterou o entendimento vigente concretizado na decisão nos anos 1990, a qual fazia distinção entre os tipos de *softwares*, sendo os padronizados tributáveis pelo ICMS e os “por encomenda” tributados como serviço.

4.1. Entendimento anterior

A jurisprudência vigente até o julgamento da ADI 5.659/MG, era a decisão do ano de 1998, proferida no RE 176.626-3/SP, com relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, na qual inicialmente debate-se se a temática realmente tem relevância constitucional, entendendo o Douto Ministro que a definição de mercadoria é refletida pelo texto constitucional, portanto a legislação infraconstitucional não é suficiente para definir com precisão o conceito de mercadoria sem demarcação constitucional.

No mérito, inicia seu voto esclarecendo a definição de *software* corrente à época e delimitando o conceito de mercadoria como bem corpóreo, destaca que o *software* cede um direito de licenciamento de uso e esse direito não poderia, pois, ser visto como mercadoria. Contudo, ao tratar quanto a cópias e exemplares produzidos em série o Relator pontuou que o legislador constitucional não impossibilitou a incidência de ICMS, e que os adquirentes tão somente participam de um contrato de adesão, não se tornam um licenciado ou cessionário de direitos de uso.

Como uma analogia interessante, o voto relaciona os *softwares* a livros, nos quais o vendedor não negocia os direitos do autor, somente negocia o *corpus mechanicum* da obra, e por isso cogita a incidência de ICMS, pois trata de mercadoria. O que não acontece com aquele

software que não é vendido como mercadoria, ou seja, que não é fruto de uma operação como exemplar do programa, ele não possui o mero direito de uso, mas sim o devido licenciamento. O programa é criado do zero de acordo com as solicitações do usuário.

A decisão é da data de 10 de novembro de 1998, os avanços tecnológicos dos mais variados aconteceram, dentre eles a possibilidade de realização do *download*, não é mais necessário comparecer a uma loja física para realizar a compra de determinado item armazenado em um disquete, pen drive ou CD.

De 1998 até 2021, ano de julgamento da ADI 5.659/MG, inúmeras mudanças ocorreram tanto tecnológicas quanto legislativas. O lapso de mais de 20 anos aponta para a demora de adaptação da legislação e do judiciário brasileiro ao lidar com tais questões, que, essencialmente, discutem sobre fatores da Economia Digital. A virada de século trouxe mudanças ao ambiente tecnológico, que ainda serão discutidas por longos anos.

4.2. Da análise dos votos.

O voto do relator, Ministro Dias Toffoli, quanto ao mérito, inicia definindo o que seria o *software*, para isso baseia-se na legislação brasileira Lei 9.609/98, observada a questão da propriedade intelectual inserida. E em análise à jurisprudência, percebe que a distinção adotada entre os tipos de *softwares* já não era mais eficiente para solucionar o conflito de competências. Acredita que uma das soluções dos conflitos precisa se dar por meio da competência da União. Ressaltou, à luz do entendimento do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE 361.829/RJ, que lei complementar que dispõe sobre o ISSQN não pode definir tributação para itens que não são serviços.

O Ministro Relator, no exame da jurisprudência, observou que o critério adotado para solucionar os conflitos entre ICMS e ISS surge a partir da análise da lista anexa da Lei 116/03, se o serviço está presente, não há que se falar em ICMS, contudo, poderá incidir sobre serviços não definidos na referida legislação. Dessa forma, após a Lei Complementar 157/2016, com a edição dos subitens 1.03, 1.04²⁷ e 1.09, passou a constar a ampliar a definição de serviços no

²⁷ “1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.” (BRASIL, 2016)

âmbito digital, portanto tanto os *softwares* de prateleira, quanto os *softwares* por encomenda, encontram-se abarcados pela definição dos serviços.

Dias Toffoli salienta o caráter humano na produção do programa, seja por nuvem, download, padronizado, encomendado ou customizado. Em uma breve passagem, em concordância ao Ministro Gilmar Mendes no julgamento do RE 603.136/RJ-RG²⁸, o Relator evidencia que o STF sustenta que o ISS incide na obrigação de fazer e nas obrigações mistas. E ressalta que, ainda que seja vendido e copiado em larga escala, a propriedade do bem não é transferida, portanto o fato gerador de ICMS não acontece, o que há é a cessão ou licença de uso.

Aproveitando seu voto, ao tratar da Computação na Nuvem, posicionou-se favorável ao enquadramento da atividade no item 1.05 da lista anexa da Lei do ISSQN, pois:

As empresas como as citadas têm de manter, gerenciar, monitorar, disponibilizar etc. recursos físicos ou mesmo digitais que viabilizam tal modelo de computação. Todas essas ações necessitam, em boa medida, de esforço humano, notadamente de profissionais que detêm conhecimento especial sobre computação. (BRASIL, STF,ADI 5.659/MG, fls. 44)

Portanto, as operações desenvolvidas na computação na nuvem correspondem a uma obrigação de fazer, e não meramente uma obrigação de dar.

Por fim, em síntese, em atenção à característica de inteligência humana envolvida no desenvolvimento de programas de computador, o voto foi favorável à declaração de inconstitucionalidade da cobrança de ICMS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador.

²⁸ "ISS. INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇOS DE FRANQUIA. RE 603.136/RJ. TEMA 300/STF. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM O ENTENDIMENTO DA SUPREMA CORTE EM REPERCUSSÃO GERAL. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 603.136/RJ, sob a sistemática da repercussão geral, firmou a tese de que "É constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de franquia (franchising) (itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista no Anexo da Lei Complementar 116/2003)". (Tema 300 /STF). 2. O Supremo Tribunal Federal já estabeleceu que a partir da publicação do acórdão paradigma deve ser aplicada a sistemática prevista no art. 1.040 do Código de Processo Civil, devendo ser julgados todos os processos sobre idêntica controvérsia, independentemente do trânsito em julgado do leading case. Precedentes. 3. Agravo interno improvido. (AgInt no RE nos EDcl no AgInt no AREsp 1087134 / SP, DJ 28/08/2020."Notus. IBET. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, [S.i.], 5 de set. de 2020. Categoria: Superior Tribunal de Justiça. Disponível em <https://www.ibet.com.br/iss-incidencia-sobre-servicos-de-franquia-re-603-136-rj-tema-300-stf/>. Acesso em 19 mai. 2022.

O Ministro Alexandre de Moraes destacou que a decisão em análise se trata de uma evolução jurisprudencial do entendimento do Ministro Sepúlveda Pertence. Ao analisar o mérito, estabeleceu uma comparação, trouxe a discussão sobre os serviços fornecidos por farmácias de manipulação e os medicamentos de prateleira, no qual sobre o primeiro incide ISS e o segundo ICMS. Contudo, o Ministro faz a diferenciação, entendendo que nos programas de computador, ainda que padronizados, a relação não se encerra na venda, mas perdura ante as atualizações, plataformas de armazenamentos e questões de segurança. E, portanto, posicionou que os *softwares* se tratam de um pacote de serviços, logo, haverá a incidência de ISS.

No voto do Ministro Luís Roberto Barroso, enfatizou-se a dicotomia existente sobre o licenciamento ou cessão de uso, devendo ser caracterizados como mercadoria ou serviço e destacou-se a importância da interpretação evolutiva das normas jurídicas, no sentido de não reconhecer a limitação de mercadoria a bem corpóreo. Em análise aos *softwares*, por não haver uma transferência de titularidade, reconheceu que não há a circulação do bem, propriamente dita, e por isso não há que se falar em ICMS.

Da mesma maneira, a Ministra Rosa Weber entendeu que em se tratando de contratos de licença, não correspondem a circulação de mercadorias, portanto não podem ser tributados por ICMS. A Ministra destaca que a realização de cópias não consiste em alienação ou tradição do bem.

O Ministro Marco Aurélio, sob o exame do tema, ressaltou a presença do esforço humano para a caracterização do serviço e analisou mais profundamente a definição de licenciamento presente na Lei do *Software*, e firma seu entendimento no qual a finalidade da operação de disponibilização do *software* é “viabilizar o uso e gozo do direito autoral e propriedade intelectual.” (BRASIL, STF, ADI 5.659/MG, fls. 122). Dessa maneira, julgou pela procedência da ADI.

Acompanhou os votos dos Ministros o Ministro Luiz Fux, ao entender que a distinção adotada entre tipos de *softwares* já foi superada, e trouxe também como fundamentação o direito comparado, ao citar o ECOFIN que “definiu que a tributação da disponibilização de *softwares* sem suporte físico, ou seja, online, deve ser tratada como se serviço”(BRASIL, STF, ADI 5.659/MG, fls. 140).

Também observando o aspecto do esforço humano, o Ministro Nunes Marques decidiu diversamente. Segundo o entendimento do Ministro, nos *softwares* elaborados em larga escala

não se reconhece o “fazer humano” e assim não se confunde com a atividade do desenvolvedor. Acrescentou que a ausência de suporte físico na qual o *software* possa ser comercializado não assinala a incidência de ISS por si só. Julgou, então, pela improcedência da ADI.

O Ilustre Ministro Edson Fachin inaugurou seu voto ressaltando a limitação temporal do legislador constituinte, na qual não poderia falar sobre bens digitais e incorpóreos como mercadoria, e seguindo o sentido presente no RE 176.626-3/SP²⁹, entendeu que ao se analisar a atividade preponderante, os programas de computador podem ser considerados mercadoria, incidentes de ICMS, quando produzida em série e comercializada, visto que seu objetivo passa a ser venda e lucro. Quando for necessária a contratação de um serviço para desenvolver o programa, o Ministro entende que incide o ISS.

Em vista disso, o Ministro Edson Fachin, interpretou que os serviços contidos na lista anexa do ISS apenas correspondem aos *softwares* por encomenda. Dessa maneira, decidiu pela constitucionalidade da cobrança de ICMS sobre programas de computador.

A Ministra Cármen Lúcia salientou a dinamicidade do tema e notou a evolução dos meios digitais, referenciando a ADI 1.945/MT³⁰, apontando o lapso temporal existente entre o tempo dos julgamentos, das legislações e dos casos concretos. Aponta que futuramente o tema será rediscutido e revistado. Contudo, a Ministra entende que a circulação das licenças e das cessões de uso bastam para configurar a hipótese de incidência do ICMS.

O Ministro Gilmar Mendes abordou a interface constitucional sobre a ótica da definição de serviços e da competência tributária. Frisa a limitação do legislador infraconstitucional ao conceituar serviços: “o legislador pode até restringir o conceito de serviço, mas não pode ampliá-lo indiscriminadamente, não pode deturpá-lo – isto é, não pode chamar de serviço aquilo que serviço não é.” (BRASIL, STF, ADI 5.659/MG, fls. 82).

Em sua análise à jurisprudência, ressaltou o âmago da definição de serviço como uma obrigação de fazer, entretanto, ao analisar os critérios para definir o enquadramento do licenciamento dos *softwares*, entende que essa rígida diferenciação não é mais suficiente,

²⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE nº 176.626-3/SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Divulgado em: 10/11/98. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em 18 mai. 2022.

³⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1.945/MT. Relatora: Ministra Carmen Lucia, Divulgado em 26/02/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 19 mai. 2022

explica que não se podem resumir as transações a uma simples obrigação de dar sem uma prestação de serviço vinculada. Por fim, manifesta a possibilidade de cobrança de ISS sobre serviços realizados por meio de encomenda, de forma personalizada, mas não afasta a incidência de ICMS sobre a venda massificada de *softwares* padronizados.

Em aproveitamento à temática de prestação de serviços, o Ministro Gilmar Mendes abordou a incidência de ISS sobre serviços de encomendas efetuadas para empresas fora do Brasil, esclarecendo que seguem a lógica da tributação do destino, na qual o serviço deve ser tributado no local onde o serviço é consumido.

A referida decisão refletiu no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.859/DF, que questionava a constitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 e disciplinava a tributação de bens digitais. No caso, a Ministra Relatora Carmen Lúcia remeteu à caducidade do referido convênio após o julgamento da ADI 5659/MG. Consolidou, pois, a impossibilidade de incidência de ICMS sobre softwares.

Destacados os argumentos principais, motivadores dos votos dos Ilustres Ministros, cabe uma reflexão sobre a direção para qual o ordenamento brasileiro caminha. Cada vez se torna mais difícil categorizar, por meio dos conceitos tradicionais, as especificidades presentes nos institutos da economia digital.

Os argumentos circulam em torno da tradição do bem, da transferência de propriedade, da sua circulação e sobre a intervenção humana nesse processo. De forma progressiva, a elaboração e criação se tornam cada vez mais automatizadas, bastando simples comandos na programação para iniciar um novo sistema, diminuindo a intervenção humana na produção. Mas da mesma forma, o trabalho intelectual ainda continua presente para sua criação. O prosseguimento do acompanhamento, a permanência da conexão do produto com a Internet, torna difícil terminar o vínculo entre o produto e o criador, sendo necessárias intervenções de tempos em tempos.

A dicotomia mercadoria-serviços pode estar com seus dias contados, se observarmos melhor as tendências da economia digital. O Ministro Gilmar Mendes aponta para uma mudança no futuro quanto tais definições:

Se se confirmam as previsões - e já se falou aqui - de estarmos caminhando para adoção de um modelo de serviço, de forma generalizada, com a informatização dos

serviços, é muito provável podermos prognosticar, Ministra Cármen Lúcia, que, de fato, o ICMS, tal como o conhecemos, tenderá a desaparecer. (MENDES, ADI 5.956/MG, fls. 106)

Os serviços tendem a evoluir e, em vários votos, os Ministros já alertam que futuramente esse tema voltará a ser tratado. Portanto, os desafios do Direito Tributário na Economia Digital ainda persistirão por um bom tempo. E como notamos, as soluções e resoluções têm prazos curtos de validade, considerando que o julgamento sobre o tema ocorreu em 1998 e no ano de 2021 já se mudou o entendimento, o tema tende a ser revisitado com muita frequência. O que implica numa maior e constante demanda no judiciário.

Note-se que a decisão esbarrou nos desafios listados no tópico 03: rigidez constitucional, Territorialidade, Disputa por competência, imprevisibilidade e fiscalização. Por tratar-se de ADI, o dilema constitucional esteve presente durante toda a decisão, crucial para a delimitação do conceito de mercadoria, o critério de territorialidade pode ser abordado pelos magistrados quando da cobrança no destino ou na origem no caso de operações internacionais.

A disputa por competência é evidente uma vez que o tributo do ICMS é estadual e o ISS é municipal, a imprevisibilidade pode ser vista ante as diferenças apontadas entre a legislação constitucional que no texto original nunca surgiu o conceito de bem incorpóreo, e pode ser observado com a diferença da jurisprudência de 1998 e a do ano de 2021.

5. BREVE ANÁLISE DE DIREITO COMPARADO

No âmbito internacional, verifica-se uma forte disposição de aproximar os institutos tributários de cada país para uma definição em comum, caminhando para uma tributação mais globalizada. De acordo com Marcus Lívio Gomes e Doris Canen, “os países compartilham um interesse comum em manter um único conjunto de regras tributárias internacionais relevantes e coerentes, para promover eficiência econômica e bem-estar global” (GOMES, CANEN, p. 269). Portanto, a interdependência entre as legislações externas tende a ser cada vez mais recorrente nas transações.

Em 2018, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE - apresentou um relatório para tratar de um plano de ação para superar os desafios da tributação na economia digital. O referido relatório faz parte do projeto BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting* - o qual reuniu países para discutir os novos rumos da economia digital. Marcus Lívio Gomes e de Doris Canen apontam que o Relatório Provisório apresenta um foco específico “quanto a alocação dos recursos e as regras de nexos.”(GOMES, CANEN, p. 268) O relatório foi apresentado no ano de 2018 e no ano de 2020 a OCDE propôs uma nova visão:

A proposta inclui a consideração do mercado consumidor como nexos para fins de tributação criando a nova “jurisdição de mercado”, onde estão os usuários e consumidores dos serviços digitais, havendo, assim, presença remota (virtual) por parte das empresas. Essa proposta ainda está sendo discutida. (GOMES, CANEN, “REFORMA TRIBUTÁRIA E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: ASPECTOS INTERNACIONAIS E NACIONAIS”, 2022, p. 270)

Já a União Europeia, também em 2018, apresentou uma série de iniciativas com o intuito de regulamentar melhor a tributação na economia digital, uma das propostas tratou da implementação de um tributo provisório sobre receitas digitais. Marcus Lívio e Doris Canen explicam:

O tributo será cobrado das receitas geradas a partir de atividades nas quais os usuários desempenham um papel importante na criação de valor e são os mais difíceis de capturar com as regras fiscais atuais, como por exemplo: venda de espaço publicitário online; – atividades intermediárias digitais que permitem aos usuários interagir com outros usuários e que podem facilitar a venda de bens e serviços entre eles; venda de dados gerados a partir de informações fornecidas pelo usuário. (GOMES, CANEN,

Outra proposta da União Europeia é a criação de regras comuns para atividades digitais, possibilitando a arrecadação de imposto mesmo em locais que não possuem sede física da empresa, transformando a presença digital da empresa como tributável, de acordo com critérios estabelecidos previamente. O principal objetivo das propostas é evitar a não-tributação e gerar receitas imediatas aos cofres dos Estados-Membros da União Europeia, bem como permitir uma divisão da arrecadação.

A Organização das Nações Unidas - ONU - apresentou a proposta “*Tax Treatment Of Payments For Digital Services*”³¹ pela qual sugere a tributação sobre serviços digitais automatizados, *no qual*:

o Estado de mercado tributária na fonte os pagamentos transfronteiriços decorrentes de serviços digitais de duas formas: (i) tributação com base na receita bruta dos serviços, a uma alíquota acordada entre os Estados contratantes, ou (ii) tributação baseada no lucro líquido, aplicando uma fórmula de repartição de receitas que atribui – se disponível – 30% dos lucros líquidos decorrentes de serviços digitais automatizados ao Estado da fonte. (GOMES, CANEN, “REFORMA TRIBUTÁRIA E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: ASPECTOS INTERNACIONAIS E NACIONAIS”, 2022, p. 275)

Portanto, podemos notar os esforços internacionais para tentar superar os desafios da tributação no meio digital, não se trata, portanto, de um desafio enfrentado somente pelos brasileiros, mas que atinge os mais variados países nas suas formas de tributação.

³¹ UNITED NATIONS. Department of Economic and Social Affairs. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/tax-treatment-payments-digital-services> Acesso em 10 mai. 2022.

6. PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 110/2019

A PEC - Proposta de Emenda Constitucional - 110/2019, em trâmite atualmente (2022) no Senado Federal, inicialmente pretendia a unificação de nove tributos (IPI, IOF, PIS, Pasep, COFINS, Cide--Combustível, Salário-Educação, ICMS e ISS) em apenas um, no IBS - Imposto sobre Bens e Serviços - de competência estadual, com o intuito de simplificar a cobrança dos impostos, posteriormente foi proposto pelo senador Roberto Rocha, a divisão do imposto em dois, um de competência federal e outro de competência estadual.

Eduardo Maneira defende que a unificação dos tributos eliminaria a guerra fiscal e deverá ser realizado com regras claras de repartição de receitas, adiciona que a Reforma Tributária deve visar os seguintes tópicos:

Em suma, uma reforma tributária deve ter por objetivo: a) tornar mais simples o sistema, e mais seguro; b) unificar a tributação do consumo; c) eliminar a tributação da receita; d) estabelecer uma nova fórmula de repartição de receitas que tenha por objetivo promover o equilíbrio federativo e eliminar a guerra fiscal. (MANEIRA, “Reforma Tributária no Brasil – Quando Fazer e Porque Fazer”, 2022, p. 46)

Portanto, a proposta de emenda estaria nos rumos de solucionar os principais problemas quanto à tributação na economia digital, uma vez que superaria a dicotomia de serviço e mercadoria por meio de um tributo unificado, diminuiria as questões de disputa por competência, por tratar de um tributo estadual e federal, uma vez que contém regras de repartição de receitas; e simplificaria os lançamentos contábeis, vez que os sistemas também seriam unificados, logo, facilitaria a fiscalização dos lançamentos.

Contudo, conforme explica Daniel Corrêa Szelbracikowski:

Embora já tenhamos sustentado, em tese, a possibilidade de instituição de um único imposto sobre consumo do tipo IVA para alcançar todas as realidades econômicas do mundo digital, o fato é que a conformação da federação brasileira realmente dificulta a aprovação de reformas que simplesmente suprimam competências tributárias originalmente previstas na Constituição. (SZELBRACIKOWSKI. “Novas Tecnologias e a Necessidade de Reforma Tributária”, 2020, p. 193)

Ainda que a proposta de emenda, aparentemente, possa auxiliar a solucionar os dilemas que são vivenciados pelo sistema atual, seu caráter extremamente reformador, que implica em alterações de competências e interfere na autonomia dos entes federativos, torna sua aprovação mais demorada e difícil. Até a data de 16/03/2022 foram realizadas 253 emendas ao texto inicial, o que já demonstra a dificuldade de encontrar um consenso quanto à sua aprovação. Ademais, por alterar diretamente a autonomia dos entes federativos e suprimir as disparidades regionais, a referida reforma tributária certamente se tornaria alvo de diversas discussões judiciais e pauta para questionamentos no STF, gerando insegurança jurídica.

Diversamente do proposto pela PEC 110/2019, Daniel Corrêa Szelbracikowski defende a realização de alterações pontuais no texto constitucional, sem alterar profundamente as questões basilares do sistema tributário. Opõe-se, portanto, a alterações extremamente modificadoras, mas posiciona-se favorável à reorganização dos tributos. Propõe a unificação de alguns dos tributos:

Seria possível, por exemplo, criar um IVA (e não IBS) Federal amplo, plenamente não-cumulativo e incidente sobre operações com utilidades econômicas onerosas, inclusive as cessões por meio digital, que substituiria o IPI, PIS e COFINS, com a possibilidade de mais de uma alíquota e isenções para utilidades de primeira necessidade.

[...]

Ao lado do IVA Federal, seria possível reformar o ICMS, transformando-o em IVA (e não IBS) Estadual e atribuindo aos Estados a tributação das utilidades digitais, tendo-se por base os mesmos fatos geradores e princípios informadores do IBS Federal com tributação no destino. Tanto o IVA Federal quanto o Estadual deveriam incidir “por fora”, evitando-se a incidência de tributo sobre tributo que aumenta artificialmente a carga tributária em prejuízo da transparência fiscal. (SZELBRACIKOWSKI. “Novas Tecnologias e a Necessidade de Reforma Tributária”, 2020, p. 196)

Ante o todo exposto, ficou cristalino que as alterações e modificações do nosso sistema tributário estão a caminho e são necessárias para lidar com as novas tecnologias. A evolução legislativa e jurisprudencial aponta para novas transformações de conceitos e definições.

CONCLUSÃO

No presente trabalho, introduzimos o conceito de Economia Digital a partir das definições dos termos recorrentes e abordados no decorrer dos capítulos. Acenamos para termos que ainda não são tópicos de debates ao abordarmos o recém-lançado Metaverso, mas que têm potencial para, futuramente, adentrar nas rodas de discussões tributárias. Em seguida, apresentamos um breve resumo do ordenamento jurídico-tributário brasileiro, de acordo com a legislação vigente.

Posteriormente, foram apresentados os diversos desafios sistemáticos que precisam ser enfrentados, ressaltando a rigidez constitucional, o paradigma da territorialidade, da disputa por competência, da imprevisibilidade da Economia Digital e da dificuldade de fiscalização das transações no meio digital.

Visualizamos de forma exemplificada alguns desafios reais que ainda persistem em pauta nas relações jurídicas e digitais, como a Guerra Fiscal do ICMS no *e-commerce*, a tributação de serviços de *streaming* e *softwares*.

Ainda, analisamos as decisões dos tribunais quanto à temática, ressaltando o tempo de sua decisão e sua pertinência na atualidade. Podemos notar que o tema tende a ser revisitado com frequência e, por meio da análise dos votos, as tendências do judiciário brasileiro ao lidar com o tema puderam ser percebidas.

Com o intuito de observar e procurar modelos internacionais para a tributação dos meios digitais, observamos as tentativas da ONU e da OCDE ao debaterem sobre as medidas tomadas pelos países de forma coordenada entre seus membros. E, brevemente, observamos a iniciativa legislativa da PEC 110/19, que visa solucionar e simplificar parte dos problemas vislumbrados no rígido sistema atual.

O presente trabalho não esgotou a análise de todos os desafios presentes na aplicabilidade do direito tributário, tampouco esvaziou os conceitos presentes na Economia Digital. O objetivo é investigar as principais dificuldades e observar as movimentações para suas resoluções.

Ante todo o exposto, podemos concluir que, para lidar com a Economia Digital, o sistema tributário precisa ser mais célere e fugir dos paradigmas atuais. Assim, uma reforma tributária, como a proposta pela PEC 110/19, pode ser interessante para solucionar a temática

da tributação, de forma que seriam superadas as questões relacionadas à necessidade de caracterização e definição minuciosa de cada bem, vez que, a proposta traz a simplificação dos impostos. Logo, tanto os contribuintes quanto o fisco seriam beneficiados, os primeiros contariam com a redução da complexidade para lançamento dos tributos e ao segundo seria permitida a adequação mais simplificada conforme surgissem os novos elementos. Deve-se ressaltar que os princípios gerais do Direito Tributário precisam ser mantidos e respeitados, o que merece reforma são as formas de tributação. Cada vez mais, os serviços se parecem com mercadorias e a divisão fica cada vez menos possível, ante a fluidez da natureza de serviço-mercadoria.

Contudo, na configuração atual, o entendimento atualizado do Supremo Tribunal Federal (ADI 5.659/MG) parece ser o mais razoável quanto à tributação dos recursos digitais, uma vez que tratam de produções intelectuais que dependem de um serviço permanentemente vinculado, seja pelo servidor, pelo criador, pelo suporte ou por sua constante atualização. Reduzir uma produção intelectual como uma mera mercadoria, desconsidera o esforço despendido na sua criação, ou no caso dos programas, na sua programação. Portanto, a tributação mais adequada, aplicável aos bens digitais, corresponde àquela especificada pelo ISSQN. O que também ajudará a reduzir as disputas fiscais, em vista do imposto ISS possuir alíquotas mínimas já fixadas pela Emenda Constitucional 37/2002.

Certamente, a temática voltará a ser discutida no STF e pela legislação, o entendimento tende a ser atualizado para tentar alcançar os rápidos avanços do meio tecnológico, porém, o sistema tributário nacional ainda está muito mais adaptado à economia tradicional e demorará para adaptar-se confortavelmente aos novos desafios propostos pelas inovações do mercado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

UHDRE, Dayana de Carvalho. Blockchain, tokens e criptomoedas: análise jurídica. São Paulo: Almedina, 2021.

TEIXEIRA, Tarcísio. Direito Digital e Processo Eletrônico. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. 9786555591484. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555591484/>. Acesso em: 23 Out. 2021.

TEIXEIRA, Tarcísio. Comércio Eletrônico - conforme o marco civil da internet e a regulamentação do *e-commerce* no Brasil, 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2015. 9788502622494. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502622494/>. Acesso em: 03 nov. 2021.

FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (Coord). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. 9788553604500. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604500/>. Acesso em: 03 nov. 2021.

ROTHMANN, Gerd Willi; Evolução da tributação da economia digital na Alemanha. In: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (Coord). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. p. 1016-1037. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604500/>. Acesso em: 03 nov. 2021

Gonçalves, C. R.; Direito Civil Brasileiro v 1 - Parte Geral. 19. Ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2021. 9786555592849. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592849/>. Acesso em: 02 maio. 2022

ALMEIDA, Carlos O. F.; e BEVILACQUA, Lucas; ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. In: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (Coord). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. p. 339-357. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604500> Acesso em: 10 nov. 2021

MIRA, Jose E; Conceitos de Criptomoedas. In: NASCIMENTO, Leonardo B G.; MIRA, José E D.; BISON, Thaís; et al. **Criptomoedas e Blockchain**. Porto Alegre: SAGAH, 2021. p. 11-20. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556900094/>. Acesso em: 23 abr. 2022.

ALMEIDA, Mariana Quintanilha; A Tributação de Computação em Nuvem e *Streaming* à Luz da Legislação do Imposto sobre Serviços e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Serviços de Comunicação. In: DA SILVA, Alice Marinho Corrêa; ALMEIDA, Mariana Quintanilha D.; MARTINS, Vitor Teixeira P. **Computação, Comércio Eletrônico e Prestação De Serviços Digitais: Sua Tributação pelo ICMS e ISS**. São Paulo: Almedina, 2017. P. 57-87. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584933037/>. Acesso em: 23 abr. 2022.

JÚNIOR, José Francisco Meireles Aleixo. “Evolução tecnológica e paradigmas que permitiram cloud computing”, 2020. In: SILVA, Fernanda R.; SOARES, Juliane A.; SERPA, Matheus da

S.; et al. **Cloud Computing**. Porto Alegre: SAGAH, 2020. P. 13-30. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556900193/>. Acesso em: 25 abr. 2022

PICHETTI, Roni Francisco. IaaS (infraestrutura como serviço). *In*: SILVA, Fernanda R.; SOARES, Juliane A.; SERPA, Matheus da S.; et al. **Cloud Computing**. Porto Alegre: SAGAH, 2020. P. 149-158. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556900193/>. Acesso em: 25 abr. 2022

COSTA, Regina H. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL -. 11. Ed. SÃO Paulo: Saraiva Educação, 2021. 9786555593334. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593334/>. Acesso em: 14 mai. 2022

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 13. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. 9786553623255. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>. Acesso em: 15 mai. 2022.

SCHOUERI, Luís E. Direito Tributário. 11. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. 9786555596366. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>. Acesso em: 26 abr. 2022.

SABBAG, Eduardo. Método de Estudo Oab - Direito Tributário. 2. ed. Rio de Janeiro, Forense: MÉTODO, 2019. 9788530982782. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530982782/>. Acesso em: 27 abr. 2022.

CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019. ISSN 2238-0604. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 16 maio 2022. doi:<https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>.

Filho, O. A. de C. (2018). Interpretação Analógica no Direito Tributário. Revista Da Faculdade De Direito Da Universidade Federal De Uberlândia, 46(1). <https://doi.org/10.14393/RFADIR-v46n1a2018-45236>

MARTINS, Victor Pereira. Tributação de Softwares no Brasil: Incidência do ISS e ICMS em Transações Locais. *In*: DA SILVA, Alice Marinho Corrêa; ALMEIDA, Mariana Quintanilha D.; MARTINS, Vitor Teixeira P. **Computação, Comércio Eletrônico e Prestação De Serviços Digitais: Sua Tributação pelo ICMS e ISS**. São Paulo: Almedina Brasil, 2017. P. 89-122. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584933037/>. Acesso em: 29 abr. 2022.

MALHEIRO, Rafael; COSTA, Laura Salviano Almeida da; Tributação direta vs. tributação indireta na economia digital: reflexões sobre os impactos da concentração de tributos sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda para a praticabilidade e justiça fiscal. *In*: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (Coord). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. p. 866-880. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604500> Acesso em: 10 mai. 2022

GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. REFORMA TRIBUTÁRIA E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: ASPECTOS INTERNACIONAIS E NACIONAIS. In: GOMES, Fabio L. (Coord). Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital. São Paulo: Almedina, 2022. p. 265-284. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274409/>. Acesso em: 16 mai. 2022.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas Tecnologias e a Necessidade de Reforma Tributária. In: SANTANA, Hadassah. L.; AFONSO, José. R. (Coord). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020. P. 173 - 202. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584936274/>. Acesso em: 03 nov. 2021.

PINHEIRO, Patrícia Peck. Direito Digital. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SERAFINO, Danielle C. L. Imunidade Tributária dos Livros Eletrônicos. In: BLUM, Renato M.S. O.; BRUNO, Marcos G. da S.; ABRUSIO, Juliana C. (Coord.). **Manual de Direito Eletrônico e Internet**. São Paulo: Lex Editora, 2006 p. 669-680.

MANEIRA, Eduardo. REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL – QUANDO FAZER E PORQUE FAZER. In: GOMES, Fabio L. (Coord). Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital. São Paulo: Almedina, 2022. p. 35-48. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274409/>. Acesso em: 16 mai. 2022.

Gouveia, Wagner dos Santos; Junior, Pedro Paulo Peixoto da S. CRIPTOMOEDA BITCOIN TRIBUTAÇÃO POR MEIO DE IOF. 2019. UNIVAG. Disponível em: <https://www.repositoriodigital.univag.com.br/index.php/rep/article/viewFile/1361/1298>. acesso em 16 mai. 2022

NOGUEIRA, Brenda; SOUZA, Nathalia; Herança digital: amparo na destinação do conteúdo digital pós morte. 2020. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/83255/heranca-digital-amparo-na-destinacao-do-conteudo-digital-pos-mortem>. Acesso em: 15 de mai. 2022.

Brasil registra primeiro sequestro com resgate em criptomoedas. Istoé Dinheiro, [S.I.], 04 de jun. 2021. Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/brasil-registra-o-primeiro-sequestro-com-resgate-em-criptomoedas/>. Acesso em: 18 mai 2022

Nacional, Secretaria do Tesouro. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Boletim 2020, [S.I.], 30 mar. 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233 Acesso em: 18 mai 2022

BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional n 110, de 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 19 abr. 2022.

AZEVEDO, José G. F. de C.; SILVA, Rodrigo T., *Federação Em Risco: O Tributo Plurifederativo Como Solução À Guerra Fiscal?*. In: GOMES, Fabio L. (Coord). Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital. São Paulo: Almedina, 2022. p. 213-238. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274409/>. Acesso em: 16 mai. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 19 mai. 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 19 abr. 2022.

BRASIL. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 19 abr. 2022.

BRASIL. Lei complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. CONFAZ. Convenio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 19 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.609, de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm. Acesso em: 19 abr. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula Vinculante 57. A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2017. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=5966>. Acesso em: 19 mai. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 5.659/MG. Relator: Ministro Dias Toffoli. Divulgado em 19/05/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1.945/MT. Relatora: Ministra Carmen Lucia, divulgado em 26/02/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 19 mai. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 26.827/SP. Relator: Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/09/1992. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199100224057&dt_publicacao=16/11/1992. Acesso em 18 mai. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 447-6/DF. Relator: Octavio Gallotti. Divulgado em 05/03/1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266357>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 5.576/SP. Relator: Roberto Barroso. Divulgado em 09/09/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5034199>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE nº 176.626-3/SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Divulgado em: 10/11/98. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em 18 mai. 2022

BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de jul. de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. Ministerio da Economia. Instrucao Normativa n 1.888, de 3 de maio de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 19 abr. 2022.

SINDIFISCO, [S.I.], 26 mai. 2021. Disponível em: <https://www.sindifisco.org.br/noticias/stf-afasta-convenio-que-permite-tributacao-de-bens-digitais-pelo-icms>. Acesso em: 18 mai. 2022

METAVVERSE. *In:* Cambridge Dictionary, [S.I.], 2022. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/metaverse>. Acesso em 30 abr. 2022

Marcellos, Paulo Sergio. Aspectos tributários do *e-commerce* e a figura do fiscal de tributos inerente ao ambiente globalizado brasileiro atual. São Paulo, [s.n.], 22/08/2002. Disponível em http://tede.fecap.br:8080/bitstream/tede/586/1/Paulo_Sergio_Marcellos.pdf. Acesso em, 19 mai. 2022

Cerviño, Rodrigo Vilhena. Aspectos Tributários sobre o mercado de *e-commerce* e seus efeitos / Lucas Gianinni Ramos Da Rin, Rodrigo Vilhena Cerviño – Rio de Janeiro: UFRJ/ Escola Politécnica, 2018. Disponível em <http://www.repositorio.poli.ufrj.br/monografias/monopoli10027836.pdf>. Acesso em 19 mai. 2022

CONTEÚDO, Estadão. Brasileiros recorrem ao ‘bico virtual’ e criam lojas online para reforçar renda. ISTOÉ, [S.I.], 04 ago. 2019. Economia. Disponível em: <https://istoe.com.br/brasileiros-recorrem-ao-bico-virtual-e-criam-lojas-online-para-reforcar-renda/>. Acesso em 19 mai. 2022.

NAKAGAWA, Fernando. Vendas de livros eletrônicos crescem 83% em 2020 na comparação com ano anterior. CNN BRASIL. São Paulo, 02 jul. 2021. CNN Brasil Business. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/vendas-de-livros-eletronicos-crescem-83-em-2020-na-comparacao-com-ano-anterior/>. Acesso em: 19 mai. 2022

São Paulo. Departamento de Tributação e Julgamento (DEJUG), Solução de Consulta Secretaria da Fazenda nº 40, 21 SET. 2018. Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/sc040-2018_1540231591.pdf. Acesso em 18 mai. 2022.

Castro, Oona. Serviços over-the-top: conceitos em disputa podem ter consequências para sua regulação*. Revista *poliTICS*, jun. 2018. Disponível em: <https://politics.org.br/edicoes/servi%C3%A7os-over-top-conceitos-em-disputa-podem-ter-consequ%C3%A2ncias-para-sua-regula%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 19 mai. 2022.

BÚRIGO, Artur. Ecommerce explode durante pandemia, mas deve continuar crescendo no país. Folha de S. Paulo, [S.I.], 28 mar. 2021. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/seminariosfolha/2021/03/ecommerce-explode-durante-pandemia-mas-deve-continuar-crescendo-no-pais.shtml>. Acesso em 19 mai. 2022

SOFTWARE. In: Michaelis, Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. S.I. ,2022. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/software/>. Acesso em: 19 mai. 2022.

SNIDER, Mike; MOLINA, Brett. USA TODAY, [S.I.] 10 nov. 2021. Disponível em: <https://www.usatoday.com/story/tech/2021/11/10/metaverse-what-is-it-explained-facebook-microsoft-meta-vr/6337635001/>. Acesso em 30 abr. 2022

LIMA, Edson K. Lagoverso: conheça a primeira igreja brasileira no Metaverso. OLHAR DIGITAL, [S.I.], 20 abr. 2022. Internet e Redes Sociais. Disponível em: <https://olhardigital.com.br/2022/04/20/internet-e-redes-sociais/lagoverso-conheca-a-primeira-igreja-brasileira-no-metaverso/>. Acesso em: 18 mai. 2022

E- Investidor. Metaverso: mundo virtual abriga de Justin Bieber a investidores. ESTADÃO. [S.I.], 11 dez. 2021. Investimentos. Disponível em:

<https://investidor.estadao.com.br/investimentos/investidores-metaverso-justin-bieber>. Acesso em: 18 mai. 2022

UNITED NATIONS. Department of Economic and Social Affairs. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/tax-treatment-payments-digital-services> Acesso em 10 mai. 2022.

Notus. IBET. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, [S.i.], 5 de set. de 2020. Categoria: Superior Tribunal de Justiça. Disponível em <https://www.ibet.com.br/iss-incidencia-sobre-servicos-de-franquia-re-603-136-rj-tema-300-stf/>. Acesso em 19 mai. 2022.


Confederação Nacional da Indústria. Retratos da Sociedade Brasileira – Ano 9, n. 51 (janeiro 2020) – Brasília : CNI, 2020. v. : il. ISSN 2317 7012 1. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/dc/a4/dca4e48d-8484-476e-9ae4-d96b8d6d978e/retratosdasociedadebrasileira_51_perfildoconsumidor.pdf. Acesso em: 18 mai. 2022

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Danielle Andrade Silva
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41780027, período Matutino, turma C, tendo realizado o TCC com o título: PRINCIPAIS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL: Análise da tributação de impostos sobre bens digitais à luz da jurisprudência do STF sob a orientação do(a) Professor(a) Dr. Roberto Nussinkis Mac Cracken declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 20 de maio de 2022


Assinatura do discente