



UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
CAMPUS AVANÇADO DE NATAL
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

ITALO COSTA DOS SANTOS

**DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO BRASIL: UM
OLHAR SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE *STREAMINGS* ATRAVÉS DO ISS.**

NATAL-RN

2023

ITALO COSTA DOS SANTOS

**DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO BRASIL: UM
OLHAR SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE *STREAMINGS* ATRAVÉS DO ISS.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Campus Avançado de Natal da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para aprovação na disciplina Trabalho de Conclusão de Curso II.

Orientador: Prof. Dr. Glauber de Lucena Cordeiro.

NATAL-RN

2023

© Todos os direitos estão reservados a Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do(a) autor(a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu(a) respectivo(a) autor(a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

Catálogo da Publicação na Fonte.
Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

C837d Costa dos Santos, Italo
DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA
DIGITAL NO BRASIL UM OLHAR SOBRE A TRIBUTAÇÃO
DE STREAMINGS ATRAVÉS DO ISS.. / Italo Costa dos
Santos. - Natal/RN, 2023.
45p.

Orientador(a): Prof. Dr. Glauber de Lucena Cordeiro.
Monografia (Graduação em Direito). Universidade do
Estado do Rio Grande do Norte.

1. Direito. 2. Economia Digital. 3. Tributação. 4. ISS. 5.
Streaming. I. Lucena Cordeiro, Glauber de. II.
Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. III. Título.

ITALO COSTA DOS SANTOS

**DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO BRASIL: um
olhar sobre a tributação de *streamings* através do ISS.**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito do Campus
Avançado de Natal da Universidade do
Estado do Rio Grande do Norte, como
requisito parcial para aprovação na
disciplina Trabalho de Conclusão de Curso
II.

Aprovado em:22/03/2023.

Banca Examinadora

Documento assinado digitalmente
 GLAUBER DE LUCENA CORDEIRO
Data: 01/04/2023 07:49:53-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Glauber de Lucena Cordeiro (Orientador)

Universidade do Estado do RioGrande do Norte – UERN

CARLOS SERGIO GURGEL DA SILVA:02561010430
Assinado de forma digital por
CARLOS SERGIO GURGEL DA
SILVA:02561010430
Dados: 2023.04.05 16:26:51 -03'00'

MEMBRO DA BANCA

Documento assinado digitalmente
 FERNANDO GABURRI DE SOUZA LIMA
Data: 10/04/2023 06:39:04-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

MEMBRO DA BANCA

DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: um olhar sobre a tributação de *streamings* através do ISS.

Italo Costa dos Santos¹

RESUMO: O presente trabalho propõe-se a analisar os desafios da tributação da Economia Digital a níveis internacionais e domésticos, principiando da indagação quanto às iniciativas brasileiras sobre a taxação de serviços contratados e prestados via plataformas digitais, a exemplo de *streamings*, através da aplicação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN/ISS). Amparando-se em uma metodologia qualitativa, com pesquisa bibliográfica, fundamentação teórica e documentária, buscou-se o esclarecimento acerca das modulações da Economia Digital e as ressonâncias trazidas aos sistemas tributários internacionais, culminando no comportamento nacional frente aos desafios instaurados, especialmente no tocante à adequação do ISS sobre *softwares* de *streaming*. Concluiu-se, ao presente trabalho, pela incompatibilidade fática de incidência de ISS em relação a serviços prestados como o da Netflix, em razão da desproporcionalidade arrecadatória competente aos Municípios em que se localizem os estabelecimentos prestadores e à insegurança jurídica atrelada a casos de exclusiva presença e prestação de serviços virtuais, ausentes, por sua vez, os elementos físicos.

Palavras-chave: Economia Digital. Tributação. ISS. *Streaming*.

Abstract: The present work proposes to analyze the challenges of taxation of the Digital Economy at international and domestic levels, starting with the inquiry regarding Brazilian initiatives on the taxation of services contracted and provided via digital platforms, such as streamings, through the application of the Tax About Services of Any Nature (ISSQN/ISS). Supported by a qualitative methodology, with bibliographical research, theoretical and documentary substantiation, looking for clarification about the modulations of the Digital Economy and the resonances brought to international tax systems, culminating in the national initiatives in face of the challenges introduced, especially with regard to adequacy of ISS on streaming software. It was concluded for the factual incompatibility of the incidence of ISS in relation to services provided by companies such as Netflix, due to the disproportionate tax revenue competent to the Municipalities in which the providing establishments are located and the legal uncertainty linked to cases of exclusive presence and provision of virtual services, absent the physical elements.

Keywords: Digital Economy. Taxation. ISS. *Streaming*.

¹ Graduando em Direito pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN). E-mail: italosantos73@hotmail.com.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 A ECONOMIA DIGITAL E O DIREITO TRIBUTÁRIO; 2.1 A transnacionalização da economia digital e o conflito com o princípio da territorialidade; 2.2 A desmaterialização de produtos como consequência da economia digital; 2.3 A desintermediação causada pela economia digital no comércio eletrônico; 3 PERSPECTIVAS INTERNACIONAIS SOBRE OS REFLEXOS DA ECONOMIA DIGITAL; 3.1 Territorialidade; 3.2 Estabelecimento permanente e fonte de pagamento; 3.3 Propostas Internacionais em face aos desafios da tributação da Economia Digital; 3.3.1 Diretivas da Comissão Europeia para a justa taxação da economia digital; 3.3.2 Propostas do BEPS ao combate da erosão fiscal; 3.3.3. Medidas unilaterais para tributação da economia digital; 4 O CENÁRIO BRASILEIRO E SUAS TRATATIVAS FRENTE À TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL; 4.1. Desarmonias entre o Sistema Tributário Brasileiro e os novos moldes da Economia Digital. 4.1.1. A intrincada tributação de softwares sobre a perspectiva judicial brasileira: ICMSou ISS? 4.2 Propostas legislativas brasileiras para a tributação da Economia Digital. 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO.

Um dos pilares para a manutenção de Estados se fundamenta na tributação econômica das atividades realizadas em seu território. Por longos períodos essa ideia central se delineou nestes compreensíveis termos, até o momento em que os avanços tecnológicos, proporcionados pelo famigerado processo de globalização, tornaram a promover seus reflexos na cadeia de consumo de bens e serviços a níveis internacionais.

O atual estágio de evolução da democratização do consumo e comunicação via *internet*, caracteriza-se pela facilidade de uso e exponencial crescimento de usuários, diminuindo cada vez mais as barreiras pré-existentes entre indivíduos e economias espalhadas ao redor do globo. Nesse ínterim, múltiplas inovações foram introduzidas aos meios de consumo de bens e prestação de serviços, ultrapassando os limites outrora estáticos quanto aos procedimentos de consumação desses.

Por consequência, aspectos como a desmaterialização de produtos, transnacionalização de negócios e desintermediação entre o consumidor final e prestadores de serviços, se tornaram recorrentes, de modo a impelir a ressignificação de elementos de conexão para a configuração

de atividades alvo de tributação, como estabelecimentos permanentes e localidade do fato gerador.

Em razão dessas novas configurações, diversos personagens do Direito Internacional, como a Organização Mundial do Comércio (OMC), Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e União Europeia, bem como Estados em ações unilaterais, se dispuseram a elaborar, respectivamente, recomendações, diretivas e modificações atinentes às formas de tributação dos novos modelos de negócios.

Dentre as diversas inovações criadas pela digitalização da economia, surgiram plataformas digitais, compostas por *softwares* programados para reprodução de mídias visuais, conhecidas como *streamings*. Uma vez contratada por seus usuários, as citadas plataformas oferecem vastos catálogos de filmes e séries, transmitindo-os através de incontáveis provedores de sinal espalhados ao redor do globo.

A respeito das plataformas de *streaming*, o presente trabalho se propõe a abordar as iniciativas brasileiras referentes a sua respectiva tributação, versando sobre as decisões judiciais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal quanto a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), bem como sobre acerca dos Projetos de Lei e Propostas de Emenda à Constituição confeccionadas para combater os atuais desafios da taxação da Economia Digital no âmbito doméstico.

2. A ECONOMIA DIGITAL E O DIREITO TRIBUTÁRIO.

Incidente meritório ao universo jurídico, as novas configurações atinentes à economia em sua forma digital ressoam de forma significativa ao Direito Tributário brasileiro e internacional. As mudanças provocadas demonstram-se extraordinárias por trazerem à baila da discussão a ressignificação de elementos que compõem o atual cenário dos mercados e economias ao redor do mundo, modelos estruturais de produção e a própria revolução dos conceitos envolvidos, culminantes à reformulação de alicerces do Direito Tributário.

Sabe-se que, desde os primórdios, o mercado fora criado e acompanhou as necessidades humanas, transformando, em determinado estágio, a essência do que seriam fatores “necessários”, além de tornar imensurável aos dias atuais o que o ser humano trata e passa a criar como produtos e serviços. Da mesma forma, as concepções referentes à riqueza evoluíram

até o determinado grau em que dados e informações tornaram-se sinônimo de poder a quem os detém.

O mercado de consumo, em uma ampla perspectiva contemporânea, se revela progressivamente flexível, no qual a aquisição de bens ou contratação de serviços formalizam-se de modo extremamente acessível e intuitivo para os mais diversos públicos inseridos na rede. Não mais percebem-se engenhosas buscas presenciais por produtos das mais variadas especificidades em lojas físicas ou a troca comunicativa entre contatos para reconhecer prestadores de múltiplos serviços. Ao contrário, a investidura sobre bens e serviços traduz-se mediante a utilização de simples aparelhos eletrônicos, por meio de *marketplaces* globais, como a *Amazon*, e por intermédio da assinatura de *streamings*, como a *Netflix* e *Amazon Prime Video*, sendo esse último caso objeto de maior relevância para as diretrizes do presente trabalho.

Em verdade, a instantânea contratação desses modais de serviços, responsáveis por fornecer aos seus usuários plataformas digitais com vasto conteúdo de mídia visual, oferecem àqueles que os assinam significantes e cômodas experiências ao usufruir de filmes e séries de acordo com sua vontade e disponibilidade. Todavia, a reverberação causada por essas atividades provindas da Economia Digital traz aos sistemas tributários expressivos desafios quanto à arrecadação de receita, por conta de fatores como a ausência de estabelecimentos permanentes, ou quando da presença desses, da desacertada fiscalização, cobrança e distribuição.

Atualmente, a conectividade proporcionada pelas novas tecnologias trata de influenciar não apenas as interações pessoais, mas também os setores privados e públicos de qualquer nação e, claramente, o Direito. Deste feito, diante do universo “jurídico-tributário”, determinadas formalidades e estruturas tradicionais tornaram-se reféns dos novos ares, necessitando de remodelações, a exemplo dos elementos de conexão² presentes nas dinâmicas do regime jurídico tributário sobre serviços e produtos que, ao presente momento, demonstram-se envolvidos pelo transnacionalismo.

A própria União Europeia, em seus passos para tratar da economia digital, terminara por reconhecer as dificuldades atinentes a definição quanto ao que seria a economia digitalizada, considerando-se a dinamicidade característica das tecnologias envolvidas e da variedade de

² “[...]os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjetivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou objetivos, se se reportam às coisas e aos fatos (como a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar de celebração de um contrato).” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 214).

atuação frente a diversos setores³. Entretanto, em que pese a laboriosa tarefa de conceituar a “Economia Digital”, principalmente pela evolução dos elementos que a compõe, imperioso ressaltar a vinculação, de autoria de Don Tapscott, em 1997, da digitalização da economia para com temas como a virtualização⁴, “*As information shifts from analog to digital, physical things can become virtual —changing the metabolism of the economy, the types of institutions and relationships possible, and the nature of economic activity itself*”.

De toda maneira, em trabalho divulgado, a Comissão Europeia⁵, instituição defensora dos interesses da União Europeia, empenhou-se em distinguir a economia digital, frente a tradicional, identificando a mobilidade⁶, dados como fonte de valor⁷ e os efeitos de rede⁸ como características próprias daquela.

Nesse sentido, a análise das bases teóricas e práticas atinentes à presente matéria constituem-se essenciais para qualquer tratativa jurídica. Especificamente ao tema expresso, ressalta-se o redimensionamento trazido pela Economia Digital ao Direito Tributário e a importantes conceitos considerados em passados momentos como incontroversos.

Ademais, em se tratando da Economia Digital, especialmente sobre consumo de bens e serviços, afastam-se objetivamente as concepções acerca do regime jurídico aduaneiro justamente em razão da ausência da utilização das fronteiras do país, visto a presença de produtos e serviços digitais, de modo que se exijam novas técnicas consistentes em “*borderless economy*”⁹ ou, traduzindo, economia sem fronteiras, de modo que:

³ EUROPE COMMISSION. *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. 2014*. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf>. Acesso em: 15 de jan. de 2023.

⁴ (Tradução livre). “Com a transformação da informação de analógica para digital, as coisas físicas podem tornar-se virtuais – alterando o metabolismo da economia, os tipos de instituição e relacionamento possíveis e a natureza da própria atividade econômica”. (TAPSCOTT, Don. *The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence*. New York: McGraw-Hill, 1997. p. 67).

⁵ Cf. *European Commission – Directorate-General Taxation and Customs Union – Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Working Paper: Digital Economy – Facts & Figures*, p. 3-4. Disponível em: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/2014-03-13_fact_figures.pdf>. Acesso em: 02 jan. 2023.

⁶ *Ibid.* (Tradução livre). A economia digital proporciona a mobilidade em muitas dimensões diferentes. Por exemplo, a propriedade intangível é um dos elementos da economia digital- Os direitos associados são facilmente transferidos para jurisdições de baixa tributação.

⁷ *Ibid.* (Tradução livre). Dados como fonte de valor é um elemento chave da economia digital. Dados são coletados de diversos mercados e atividades. A crescente capacidade de coletar, armazenar e tratar fluxos massivos de dados acarretou ao conceito de “big data”, que pode gerar valor tanto nas atividades privadas, quanto públicas.

⁸ *Ibid.* (Tradução livre). Os efeitos da rede são disseminados na economia digital. Eles permitiram a criação privada de valores, especialmente através de negócios multilaterais. Nesse modelo de negócio, vários grupos de pessoas interagem através de uma plataforma, resultando em externalidades positivas ou negativas.

⁹ (Tradução livre). “Especificamente, controles aduaneiros nunca foram um método eficiente para aplicar taxas de consumo sobre transações transfronteiriças envolvendo bens e serviços, além de produtos digitais e intangíveis pelo simples motivo de que esses elementos não podem ser barrados de maneira prática através de fronteiras.”

Specifically, border controls have never been an effective method for enforcing consumption taxes on cross-border transactions involving supplies other than goods (e.g., services, digital products, and intangibles) for the simple reason that such supplies as a practical matter cannot be stopped at the border.

A seguir, serão brevemente apresentados os conflitos que a economia digital traz frente a determinados pilares da tributação, seguindo o entendimento de Greco¹⁰, no tocante à “desmaterialização de bens”, “desterritorialização das atividades” e “desintermediação das transações”.

2.1.A Transnacionalização da Economia digital e o conflito com o princípio da territorialidade.

Em razão do regramento mundial reconhecer os Estados como soberanos e, estes sendo capazes de instituir internamente os modos com os quais tributarão os fatos econômicos em seus respectivos territórios, através da afirmação do princípio da territorialidade¹¹, releva-se incisivo o tratamento mediante do qual se superará a avalanche de ineditismos causados pela Economia Digital em razão de sua essência transfronteiriça, para além do que se prevê em convênios de extraterritorialidade a nível de Estados e entes federados¹². Os elementos pertencentes aos espaços físicos e digitais tornam-se, assim, mais díspares a cada avanço desses, tornando evidente a fragilidade da segurança jurídica oferecida por inúmeros países diante do exercício de tributar.

(HELLERSTEIN, Walter. Jurisdiction to impose and enforce income and consumption taxes: towards a unified conception of tax nexus? In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSSON, Eleonor (Ed.). Value added tax and direct taxation: similarities and differences. The Netherlands: IBFD, 2009. p. 554.)

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Tributação e Novas Tecnologias: Reformular as Incidências ou o Modo de Arrecadar? Um “SIMPLES” Informático. In: Monteiro, Alexandre (coord). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. p. 782-784).

¹¹ Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri: “Em linhas gerais, a territorialidade em matéria tributária é um princípio geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar fatos que guardem um elemento de conexão com o seu território.” (SCHOUERI, L. E. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: Roberto Catalano Botelho Ferraz. (Org.). Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, 2005. p. 321-374)

¹² Código Tributário Nacional, art. 102: A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.” (BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 de mar. de 2023.)

O princípio da territorialidade possui dois sentidos pautados no nível de tratamento ao qual este será aplicado. O sentido positivo deste princípio baseia-se na aplicabilidade interna das leis fiscais aos sujeitos envolvidos nos negócios e localizados no território nacional. Por outro lado, o sentido negativo revela a inaplicabilidade das leis fiscais de um determinado Estado diante de outro, vedando-se a ressonância dos efeitos oriundos de normas tributárias externas.

Fator essencial quanto à análise da territorialidade em matéria tributária consiste na identificação dos estabelecimentos das companhias a fim de caracterizar os sujeitos passivos diante de operações dignas de tributação, seja por mercadorias, através do ICMS, ou de serviços, pela incidência do ISS. Objetivamente, os citados impostos possuem como critério de cobrança o local de ocorrência do fato gerador, estipulado pelo Código Tributário Nacional como, em regra, onde estiver localizado o estabelecimento do produtor ou fornecedor de serviços.

Em razão da direcionada matriz do presente trabalho, dita-se que maior enfoque será atribuído ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, claramente pontuado por Caliendo¹³ e previsto pelo art. 156¹⁴ da Constituição Federal, pela Lei Complementar nº 116/2003, por meio de lista taxativa e no Código Tributário de cada Município da Federação, mediante lei orgânica, seguindo as diretrizes da suscitada LC.

Pois bem. A expressiva ruptura causada pela Era Digital frente a este fator pauta-se no sentido de que, atualmente, diversas companhias não possuem estabelecimentos físicos nos países em que seus contratantes virtuais residem. Dessa forma, a regra de incidência de cobrança tributária no local de ocorrência do fato gerador resta fragilizada, posto que tanto a contratada, quanto o contratante podem encontrar-se em qualquer região do mundo.

No intento de prevenir e remediar quaisquer reflexos na economia mundial, como a vigente pauta da territorialidade, a Organização Mundial do Comércio- OMC, sobre a temática do comércio digital, lançou ainda em 1998, o Programa de Trabalho sobre Comércio Eletrônico. Não se demonstrando suficiente sob a perspectiva regulatória, o suscitado programa serviu

¹³ Nas palavras de Paulo Caliendo: O ISS é um imposto de competência municipal e de natureza real, fiscal e direto. Considera-se um imposto real, visto que se trata de um tributo que incide sobre o serviço prestado e possui como base de cálculo o valor do serviço, pouco importando a capacidade contributiva do contribuinte (prestador). (CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 993-994).

¹⁴ Constituição Federal, art. 156: Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...] (BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 de mar. de 2023.)

como semente para a criação, em 2017, da primeira Iniciativa da Declaração Conjunta- JSI, responsável por abordar o Comércio Eletrônico a nível mundial.

Devido à indubitável complexidade apresentada, a mesma Iniciativa não gerou expressivos resultados até o hodierno momento, seguindo como diretriz a ser praticada pelos Estados o entendimento quanto a não cobrança de tarifas alfandegárias sobre transferências eletrônicas, renovada durante a 12ª Conferência Ministerial da OMC até a 13ª edição dessa Conferência, com prazo para ser realizada até 31 de dezembro de 2023 ou até 31 de março de 2024. Ainda assim, especificamente quanto aos serviços provindos de plataformas digitais, ressaltam-se a atuação exponencial e a ausência de sedes ou estabelecimentos permanentes das mesmas em territórios nos quais atuem, urgindo a necessidade de regulação e adequada taxação de suas atividades.

Sobreleva-se a situação acima descrita a operacionalidade de companhias relacionadas a serviços de *streaming*¹⁵ como a Netflix, situada em Los Gatos, nos Estados Unidos que, por sua vez, possui provedores de dados espalhados mundialmente em 243 locais, segundo pesquisa realizada pela *University of London*¹⁶, elevando o grau de dificuldade de apreciação da matéria, como refletem Machado Segundo e Machado¹⁷ ao analisar a atividade tributária diante do armazenamento digital de dados.

2.2. A Desmaterialização de produtos como consequência da Economia Digital.

Exponencialmente característica da virtualização das coisas, a aquisição de produtos digitais a partir da internet constitui-se como atividade rotineira aos seus usuários diante da Era de Dados. A compra de e-books, filmes, faixas de música e jogos eletrônicos via download, por

¹⁵ “Streaming é uma tecnologia que envia informações multimídia, através da transferência de dados, utilizando redes de computadores, especialmente a Internet, e foi criada para tornar as conexões mais rápidas”. (SIGNIFICADOS. Significado de Streaming. Disponível em: <https://www.significados.com.br/streaming/>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.)

¹⁶ *IEEE SPECTRUM. Researchers Map Locations of 4,669 Servers in Netflix's Content Delivery Network.* Disponível em: < <https://spectrum.ieee.org/researchers-map-locations-of-4669-servers-in-netflixs-content-delivery-network>>. Acesso em: 19 jan. 2023.

¹⁷ “No caso do armazenamento digital de dados, porém, assim como nas hipóteses de tributação em nuvem como um todo, e de diversos outros serviços prestados exclusivamente através da internet, não é simples identificar o local onde se acha a unidade econômica na qual se presta o serviço.[...] Note-se que esses lugares podem não coincidir, sendo certo, sobretudo no último exemplo, do local onde estão os servidores que armazenam digitalmente os dados, que estes podem mesmo estar espalhados por diversas regiões do globo, uns servindo de espelho ou de backup para os outros.” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito.; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação da atividade de armazenamento digital de dados. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (Org.). Tributação da economia digital. led. São Paulo: Saraiva, 2018, v. 1, p. 556-569.)

exemplo, torna a contribuir para a ruptura de regras tributárias vigentes como a identificação da ocorrência do fato gerador do Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal, o ICMS¹⁸.

Via de regra, sobre mercadorias ou bens, a competência tributária sobre o supracitado imposto recai sobre o contribuinte¹⁹, considerando-se local da operação e a definição do estabelecimento responsável²⁰, no entanto, sob pretexto da “digitalização” dos produtos, configuram-se como inapropriados os enquadramentos tradicionais de materialidade da mercadoria e, ainda, da localização do fato gerador, em razão da ausência de estabelecimento comercial ou domicílio do fornecedor.

Nesta seara, resta demonstrada a necessidade da aprimoração das tratativas relacionadas à evolução da Economia e seus novos moldes de negócios. Em verdade, a desarmonia entre os ditames da doutrina jurídico-econômica e a conjuntura real desta evidencia-se, por exemplo, mediante análise da “servitização” da economia, através da qual elenca-se o fenômeno de integração de serviços a determinados produtos, bem como realizando a mutação de produtos para serviços, de forma constantemente evolutiva e inédita²¹.

Por concretas afirmações, ressalta-se o atraso com o qual os Poderes tratam, a nível doméstico, da evolução da Economia Digital e seus reflexos no Direito, citando-se por exemplo, a decisão proferida em 2021 pelo Supremo Tribunal Federal quanto à apreciação das Ações

¹⁸ Constituição Federal, art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:[...]III - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]”. (BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 de mar. de 2023.)

¹⁹ “Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.” (BRASIL, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 02 de mar. de 2023.)

²⁰ “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é: I – tratando-se de mercadoria ou bem: a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;[...]. (BRASIL, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 02 de mar. de 2023.)

²¹ CROZET, Matthieu; MILET, Emmanuel. *Should everybody be in services? The effect of servitization on manufacturing firm performance*. CEPII Working Paper, 2015. Disponível em: http://www.cepii.fr/pdf_pub/wp/2015/wp2015-19.pdf. Acesso em: 13 de dez de 2022.

Diretas de Inconstitucionalidade n. 1.945²² e n. 5.659²³, concernentes à tributação nas operações com *softwares* e a respectiva incidência de ISS.

No julgamento em comento, vislumbrado afundo em capítulo futuro, a Suprema Corte, ao examinar o objeto das ações, decidindo pela incidência de ICMS ou ISS sobre os negócios atrelados à aquisição de *softwares*, inferiu que a correta tributação dessas atividades caberia a aplicação do ISS, relevando o empenho humano no desenvolvimento e suporte dos citados programas de computador²⁴.

Detalhe de expressiva relevância reserva-se quanto aos objetos utilizados para armazenamento destes programas, à época da primeira ADI supracitada, em que se configuravam embutidos em CDs, DVDs e disquetes, praticamente obsoletos a contemporaneidade, predominada por *downloads* ou *streamings*, corretamente suscitados pela ADI 5.659.

2.3. A Desintermediação causada pela Economia Digital no Comércio Eletrônico.

O atual cenário globalizado, marcado pela instantaneidade e automatização das novas tecnologias, possui como uma de suas consequências ao universo das transações comerciais a supressão da figura do intermediário, responsável por conectar o consumidor para com o fornecedor, seja em forma de atendentes, entidades financeiras ou grupos de auxílio. A simplicidade e intuitividade inserida nas mais diversas plataformas digitais configuram uma relação direta entre os consumidores e produtores, conhecida por *peer to peer* (P2P)²⁵:

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/T, Plenário. Relatora Cármen Lúcia. Relator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Julgado em 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG, Plenário. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 24 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910810>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

²⁴ Na suscitada ocasião, fora apresentada a insuficiência da distinção entre software de prateleira e por encomendo, no tocante a análise do operações e competência de tributação diante da comercialização de programas de computador. Relevando-se o esforço humano no desenvolvimento dos softwares, tratou-se de considerar a prestação de serviço, nestes casos, como Software-as-a-Service (SAAS), dignos de sujeição ao ISS, de acordo com a previsão do item 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03, e não ao ICMS, como anteriormente ponderado.”

²⁵ (Tradução livre). “A economia P2P pode ser descrita como uma coleção de mercados virtuais que conectam indivíduos que procuram comercializar bens e serviços uns com os outros por meio de plataformas digitais. De um lado, você tem os compradores, que desejam bens ou serviços específicos, e, do outro, os vendedores que possuem

The P2P economy can be described as a collection of virtual marketplaces that connect individuals looking to trade goods and services with one another through digital platforms. On one side, you have the buyers, who want specific goods or services, and, on the other, the sellers that own the good to be sold (or rented) or control the assets needed to provide the service.

O fenômeno da desintermediação na cadeia de consumo de bens e serviços digitais aproxima estes, de fato, ao consumidor ou tomador de serviço final. Turistas passam a analisar e adquirir pacotes de viagens sem o auxílio de agentes comerciais, estudantes assinam cursos online adaptando-os aos seus respectivos objetivos e condições pessoais, bem como indivíduos realizam suas compras por meio de *marketplaces*²⁶, filtrando suas buscas de forma independente e eficaz, em que “*an online marketplace is a website or app that facilitates shopping from many different sources. The operator of the marketplace does not own any inventory, their business is to present other people’s inventory to a user and facilitate a transaction*”.

Estes novos rumos da dinâmica avistada na cadeia de consumo também podem ser exemplificados pela substituição das antigas locadoras de vídeos pelas plataformas de *streaming* como *Netflix* e *Amazon Prime Video*. Especificamente a esses, constitui-se notória a inexistência tanto do elemento físico dos estabelecimentos, quanto da figura do atendente, responsável outrora por monitorar as atividades do empreendimento, cadastrar novos usuários e fiscalizar a rotatividade dos DVDs e VHS, atuando assim como intermediário.

Em verdade, o empenho e trabalho humano não fora preterido em relação aos novos moldes da Economia Digital, todavia, esses encontram-se atualmente em outro momento da cadeia de consumo, possuindo incisiva relevância na produção e suporte de plataformas digitais. Através dessas é que se constitui fática a disseminação e onipresença de grandes companhias como as fornecedoras de serviços de *streaming*, possuindo usuários nos mais diversos cantos do globo.

Dessarte, expandem-se as mudanças respeitantes às formas de participação do trabalho humano diante da cadeia produtiva e de fornecimento de serviços, clareando espaço para novos moldes de trabalho influenciados por fatores como a automação. Assim, companhias com vasto

o bem a ser vendido (ou alugado) ou controlam os ativos necessários para prestar o serviço.” (Aslam, A., & Shah, M. A. (2017). *Taxation and the peer-to-peer economy* Washington, DC: International Monetary Fund. p. 5.)

²⁶ (Tradução livre) “Um mercado online é um site ou aplicativo que facilita as compras de muitas fontes diferentes. O operador do mercado não possui nenhum estoque, seu negócio é apresentar o estoque de outras pessoas a um usuário e facilitar uma transação”. (KESTENBAUM, Richard. *What Are Online Marketplaces And What Is Their Future?* Disponível em <<https://www.forbes.com/sites/richardkestenbaum/2017/04/26/what-are-online-marketplaces-and-what-is-their-future/#46aab4a93284>>. Acesso em 14 de jan. de 2023.)

agrupamento de colaboradores especialistas em programação e desenvolvimento de *softwares* tornam a atrair atenção sob a perspectiva de redução de encargos provindos do Direito Tributário e Trabalhista, devido à flexibilidade de contratos de trabalho, presente em grandes empresas como Google e Microsoft, com regimes, por exemplo, de trabalho híbrido²⁷.

3. PERSPECTIVAS INTERNACIONAIS SOBRE OS REFLEXOS DA ECONOMIA DIGITAL.

Em virtude do processo de digitalização mundial sob as mais diversas áreas, especialmente da Economia, Estados, Organizações, Comitês e Comissões Mundiais reagiram de modo a estabelecer critérios, consensos e conduzir ações com objetivo de remediar e prevenir as consequências provindas deste fenômeno. Em reflexo da insuficiência dos sistemas tributários tradicionais para lidar com as novidades e alterações propostas pela Economia Digital diante da tributação de seus produtos e serviços, significativos diálogos e relatórios foram realizados por figuras do Direito Internacional, a exemplo dos Planos de Ação BEPS, de autoria da OCDE (*Organization for Economic Cooperation and Development*) e das Diretivas da Comissão Europeia.

A seguir, o presente capítulo se desenvolverá apresentando e elucidando conceitos indispensáveis para a tratativa da análise das propostas confeccionadas pela OCDE e Comissão Europeia frente aos desafios da tributação da Economia Digital, bem como as elencará.

3.1. Territorialidade.

Objetivando combater os desafios supracitados, propostas foram formuladas pela OCDE, tratantes de conceitos até outrora estáticos, mas que necessitam de novas interpretações de acordo com a dinâmica prática introduzida pela Economia Digital. Dessa forma, de suma importância revela-se a compreensão acerca da territorialidade e soberania fiscal, enquanto pilares da tributação sob o viés do Direito Internacional, a fim de que seja possível melhor esclarecimento acerca do atual contexto e propostas elaboradas pela OCDE.

²⁷ MICROSOFT. *Great Expectations: Making Hybrid Work*. Redmond, WA, 2022. Disponível em: <https://www.microsoft.com/en-us/worklab/work-trend-index/great-expectations-making-hybrid-workwork>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.)

De forma sucinta, consiste a soberania fiscal no poder conferido ao Estado, delimitado pelos limites de sua jurisdição, sobre o seu respectivo território, através do qual poderá exercer e aplicar os regramentos e normas pertinentes aos fatos jurídicos ocorridos naquele espaço²⁸.

Por sua vez, a territorialidade, exposta em capítulo anterior sob a análise interna e externa aos Estados, faz-se precisa, ao presente momento, por meio de duas tratativas, são elas a “pessoal” e a “real”. A territorialidade real utiliza aspectos objetivos como critério para determinar os elementos de conexão entre os fatos geradores e o território, de modo que seja essencial o vínculo entre estes a fim de incidência tributária. Sob esta vertente, constitui-se inerente a percepção de elementos como o local da situação do bem, do estabelecimento permanente, da fonte de produção, dos rendimentos, do pagamento ou do exercício do serviço para que se configure o fato tributado. Diferentemente, a territorialidade pessoal vale-se de aspectos subjetivos para estabelecer a conexão entre fatos e território, designando como critérios a sede, residência ou domicílio do contribuinte²⁹.

Em razão do processo de digitalização, atividades como a deslocação de ativos intangíveis tornam-se deveras conturbadas sob a análise tributária da operação e do princípio da territorialidade, visto a ausência de conexão no tocante ao local onde o rendimento é recebido e se faz gerado. Nesse sentido, devido à falta de um estabelecimento físico, e diante da comercialização sem fronteiras, os Planos e Relatórios BEPS atribuem considerado enfoque ao conceito e noções práticas de “estabelecimento permanente” e de “fonte de pagamento”, meritórios de detalhamento a seguir, visto a recorrência de uso dos termos e necessidade de plena compreensão dos mesmos.

3.2. Estabelecimento permanente e fonte de pagamento.

Pontualmente, Xavier, ao versar sobre os elementos de conexão objetivos aplicados no Direito Tributário Internacional, atribui relevância ao estabelecimento permanente e a fonte de pagamento. O autor considera o primeiro destes como uma fonte objetiva, econômica ou de produção de rendimentos, imprescindível para o desígnio do local em que se situam os fatores de produção, em que se exerce a atividade ou no qual se encontram os bens comercializados. Por sua vez, visualiza a fonte de pagamento como um critério elementar consideravelmente

²⁸ MARINHO, Maria Edelvacy Pinto; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. A reconstrução da jurisdição pelo espaço digital: redes sociais, blockchain e criptomoedas como propulsores da mudança. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 7, n° 3, 2017. p.142-157.

²⁹ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 56.

mais objetivo e reconhecido como uma fonte financeira, pertinente ao sítio no qual realiza-se o pagamento do serviço contratado ou bem adquirido³⁰.

Tecnicamente, o estabelecimento permanente refere-se à instalação fixa através da qual a empresa realiza sua atividade no país da fonte de seus rendimentos, de acordo com o previsto na Convenção Modelo da OCDE³¹. A referida conceituação demonstra exclusivo alicerce em questões físicas e operacionais, todavia, o cenário contemporâneo influenciado pelo processo de digitalização da economia configura a alteração das noções de presença empresarial, possibilitando a atuação de companhias em determinados territórios mesmo diante da ausência de um estabelecimento fixo e dos demais elementos, a exemplo de funcionários presencialmente contatáveis.

Sob a visão da União Europeia, o conceito de estabelecimento permanente, em matéria relacionada ao Imposto sobre Valor Agregado, meritório de destaque adiante, fora confeccionado através da Corte de Justiça Europeia, mediante tratativa de um caso específico, conhecido como *Berkholz*³². Como esclarece Rendahl³³, nesta investidura, a terminação alcançada demonstra-se respaldada em determinados critérios, à exemplo da existência de recursos humanos e técnicos, tamanho mínimo, independência e presença permanente. Todavia, em nova interpretação da mesma Corte, entende-se pela desnecessidade de estrutura humana e material efetiva³⁴.

Por sua vez, a metodologia de verificação da fonte de pagamento consiste objetivamente na definição do local e do Estado incumbido de tributar a atividade econômica concernente ao fato gerador. Em verdade, torna-se de extrema relevância no tocante em casos de transações realizadas de forma internacional por meio de plataformas digitais. Entretanto, mesmo como um escape, devido à ausência de estabelecimentos permanentes, a tributação com base na fonte

³⁰ XAVIER, Alberto. Op. Cit.

³¹ OCDE. OCDE, 2000/2005 – Convenção Modelo. Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património. OCDE. OECD Publishing. 2000. Disponível em: http://moodle.stoa.usp.br/file.php/1430/Convencao_Modelo_OCDE.pdf. Acesso em: 02 de mar. 2023.

³² EUROPEAN UNION. Judgment of the Court (Second Chamber) of 4 July 1985. Gunter Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61984CJ0168>>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

³³ RENDAHL, Pernilla. Cross-Border consumption taxation of digital supplies. The Netherlands: IBFD, 2009. p. 18.

³⁴ “[...]o fato de tal negócio poder ser realizado sem a necessidade de uma estrutura humana e material efetiva não é determinante, pois, apesar de seu caráter particular, ainda exigirá uma estrutura adequada como equipamentos de informática, servidores e softwares, que podem ser qualificados como estabelecimento fixo.” (FERIA, Rita de la. *Permanent establishments in indirect taxation*. [s.l.]: [s.n.], 2015. p. 1. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2718143. Acesso em: 26 dez. 2022.)

de pagamento demonstra-se obsoleta diante de modelos de negócio como operações envolvendo criptoativos, visto ser possível a transmissão de valores entre indivíduos, independentemente da atuação de terceiros controladores e fiscalizadores.

3.3.Propostas Internacionais em face aos desafios da tributação da Economia Digital.

Em razão do problemático cenário introduzido mundialmente pela dinâmica da digitalização da economia, a reformulação de conceitos e aplicações referentes ao estabelecimento permanente e fonte pagamento, por exemplo, tornaram-se indispensáveis. Como referência de posicionamento em resposta a esta realidade, podem ser citados os integrantes da OCDE e suas diferentes projeções, como a manutenção dos regimes tributários próprios de cada Estado, porém adaptado, ou então a criação de novos conceitos e noções tributárias que se adequem e culminem na aplicação de um novo imposto relacionado a economia digital, ou até mesmo a inércia e ausência tributária sobre estes novos modelos digitais do mercado, em razão da supressão da perda de receitas fiscais pela geração de empregos e circulação econômica³⁵.

Para além de discussões político-governamentais, o presente capítulo e trabalho possuem pretensões exploratórias quanto aos desafios da tributação da Economia Digital, suas nuances e as formas ativas de superação desta problemática. Nesta empreitada em específico, uma série de propostas foram criadas e sugeridas a partir do começo da década passada, possuindo como autores, principalmente, a Comissão Europeia e a OCDE, delineados a seguir.

3.3.1. Diretivas da Comissão Europeia para a justa taxaço da economia digital.

Em decorrência da insuficiência dos moldes tradicionais do conceito de estabelecimento permanente, visto a ausência de presença física de inúmeras companhias em Estados nos quais se mostram atuantes, a Comissão Europeia, mediante relatório denominado de “*Fair Taxation of the Digital Economy*”, tratou de dispor sobre duas propostas para a solução desta problemática. A primeira destas propostas fundamenta-se na criação de estabelecimentos estáveis virtuais, servindo como pontos de conexão substitutos aos estabelecimentos

³⁵ CERRILLO, Raquel Álamo. *Un cambio de criterio en la tributación de la Economía Digital Quincena Fiscal Aranzadi*, vol. 1. Madrid: 2019. p. 77-94.

permanentes, enquanto a segunda iniciativa configura-se na instauração de um tributo sobre serviços digitais³⁶.

De acordo com o supracitado relatório, o novíssimo “imposto sobre serviços digitais” consiste em uma taxa provisória destinada a garantir que atividades que atualmente não são efetivamente tributadas tornem a gerar receitas de forma imediata para os Estados-Membros. A natureza provisória deste imposto surge devido sua incontestável necessidade até que seja atingida e implementada uma reforma global sobre o referido tema, de modo a aliviar a possibilidade de dupla tributação.

O imposto provisório também assistiria no combate a projeção de medidas de cunho unilateral da tributação de negócios provindos da economia digital por parte dos Estados-Membros do bloco, evitando-se um embaralhamento de respostas e embaraço no tocante a um avanço unificado através de medidas adequadas a todos. Ademais, a incidência deste imposto indireto recairia determinadamente sobre atividades digitais que escapem totalmente ao atual quadro fiscal do bloco, diferentemente da reforma comum da União Europeia das regras fiscais subjacentes.

De forma específica, o imposto sobre serviços digitais haveria de incidir apenas sobre atividades nas quais os usuários desempenhem função relevante quanto a criação de valor e naquelas em que as regras fiscais atuais se demonstrem ineficazes, a exemplo de receitas relacionadas a transmissão de dados pessoais, intermediação para contratação de bens e serviços e publicidade online³⁷.

O previamente citado relatório “*Fair Taxation of the Digital Economy*” esclarece que a cobrança das receitas fiscais, mediante o “imposto sobre serviços digitais” compete ao Estado-Membro no qual os usuários se localizem, devendo incidir unicamente sobre companhias que possuam receitas mundiais anuais equivalentes a 750 (setecentos e cinquenta) milhões de euros e receitas concernentes a União Europeia de 50 (cinquenta) milhões de euros.

Nessa conjuntura, a ressonância causada pela aplicação do imposto sobre serviços digitais garantirá que as companhias de pequeno porte, bem como aquelas em processo de

³⁶ EUROPEAN COMMISSION. *Fair taxation of the digital economy*. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

³⁷ COMISSIÓN EUROPEA, *Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)*, 2018a. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=ES>. Acesso em: 22 jan. 2023.

expansão permaneçam sem ônus. Ademais, projeta-se, de acordo com os cálculos da Comissão Europeia, a geração de receitas anuais de 5 (cinco) milhões de euros ao ano para os Estados-Membros da EU, em caso de aplicação deste imposto indireto mediante taxa de 3% sobre os três tipos de negócios acima citados.

Por sua vez, em decorrência da necessária reformulação do conceito de estabelecimento permanente e das noções atribuídas ao mesmo, a Comissão Europeia, em sua segunda proposta apresentou como sugestão a criação da “presença digital significativa”, também denominada de “pegada digital”, com fulcro em estabelecimentos estáveis virtuais. Estrategicamente, esta recomposição assistiria a atualização do elemento de conexão pertinente ao estabelecimento e presença da física de companhias nos territórios em que atuam, obsoleta diante do cenário digital atual, bem como serviria de base para assegurar a efetiva implementação e incidência do supracitado “imposto sobre serviços digitais”³⁸.

A proposta respeitante à “presença digital significativa” consiste no poder dos Estados-Membros de tributar os lucros gerados pelas companhias em seus territórios, independentemente da existência de estabelecimentos físicos nos mesmos. A incidência tributária trataria de residir diante de três hipóteses, nas quais as plataformas digitais das empresas tenham: (a) receita anual superior a 7 (sete) milhões de Euros no Estado-Membro; (b) mais de 100 (cem) mil usuários no Estado-Membro durante o ano fiscal; ou, (c) mais de 3 (três) mil contratos comerciais firmados com usuários localizados no Estado-Membro.

3.3.2. Propostas do BEPS ao combate da erosão fiscal.

Contando com o mesmo desígnio, a OCDE criou em 2013 o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), composto por 15 medidas direcionadas ao combate à erosão da base tributária e do deslocamento de tributos. Seguindo as observações de Yariv Brauner³⁹, o Projeto BEPS consolida-se sob três fundamentos, pautados na: (a) necessidade de estabelecimento de um regime tributário internacional baseado na cooperação harmônica entre países, em detrimento da competição fiscal predatória; (b) busca pelo desenvolvimento de um

³⁸ COMISIÓN EUROPEA. *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.*, COM (2018) 147 final - 2018/0072 (CNS), 2018b. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF Acesso em: 08 fev. 2023.

³⁹ BRAUNER, Yariv, *“What the BEPS”*, UFA Law Faculty Publications, 2014. Disponível em: < [What the BEPS \(ufl.edu\)](http://www.ufl.edu/~ybrauner/)>. Acesso em: 09 fev 2023.

plano de ação internacional unificado ao invés de abordagens casuísticas, e; (c) inevitável abordagem de soluções inovadoras para as problemáticas tributárias internacionais que não possam ser solucionadas pelas tradicionais e conservadoras normas do regime tributário global.

A nível internacional, a OCDE desponta como um personagem de extrema relevância no tocante a influência e repercussão de seus estudos, servindo como base para a tomada de direções e decisões estratégicas. Nesse contexto e em razão do avassalador avanço da Economia Digital sobre o comércio mundial, diversos temas foram suscitados pelos agentes envolvidos, a exemplo dos “desafios fiscais da economia digital”, escolhido como título do Plano de Ação 1 do BEPS, centrado nas adversidades presentes na aplicação das normas tributárias internacionais⁴⁰ em meio a digitalização econômica.

O citado Plano de Ação 1 para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros apresenta como impulsão a tensão gerada pela globalização quanto a integração da economia mundial e as consequentes oportunidades para as multinacionais reduzirem sua carga tributária. Nesse conjunto, tanto os governos, quanto os contribuintes e os negócios saem prejudicados visto que a redução da arrecadação gera a elevação dos custos para assegurar o cumprimento das obrigações tributárias, prejudicando os demais contribuintes, a competitividade no mercado e a arrecadação em si, responsável por manter a organização social.

Nessa empreitada, através do plano BEPS, fora criado o *Inclusive Framework – IF*, um Grupo Inclusivo composto por 137 países em busca de propostas relacionadas a reformulação das normas tributárias internacionais frente a Economia Digital. Na data de 12 de outubro de

⁴⁰ “Identificar as principais dificuldades impostas pela economia digital, no que diz respeito à aplicação das normas tributárias internacionais e desenvolver opções detalhadas para resolver estas dificuldades, adotando uma abordagem global e considerando tanto a tributação direta quanto a indireta. Os aspetos a serem examinados incluem, não estando limitados a, a capacidade que uma sociedade tem de ter uma presença digital significativa na economia de outro país, sem estar sujeita a impostos, devido à falta de um vínculo sob a égide das atuais normas internacionais, a atribuição de valor gerado pela criação de dados geolocalizados devido à utilização de produtos e serviços digitais, a qualificação dos rendimentos gerados pelos novos modelos de negócio, a aplicação das normas do país de origem e os meios que permitam garantir a cobrança efetiva do IVA nos casos de fornecimento de mercadorias ou serviços digitais. Estes trabalhos implicarão uma análise aprofundada dos vários modelos de negócio neste setor.” (OCDE. Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page17. Acesso em: 02 de mar. de 2023.)

2020, a OCDE divulgou os *Blueprints* pertinentes aos “Pilares 1⁴¹ e 2⁴²”, reconhecidos como ampliações do Plano de Ação 1, e de autoria do supracitado grupo.

O primeiro destes pilares fundamenta-se no empenho concernente a adaptação do sistema tributário corporativo mundial para com o fenômeno da digitalização, mediante reformulações dos regramentos incidentes sobre os lucros das companhias, afastando-se tradicionais noções e padrões como a necessidade de um estabelecimento físico no Estado em que for realizada a tributação de suas atividades. Independentemente, de forma presencial ou remota, busca-se a tributação dos negócios realizados através das plataformas digitais conforme a significativa participação da empresa no mercado.

O Pilar 1⁴³, a fim de que possa ser sustentado, possui três elementos balizadores, descritos através de: a) estabelecimento de um novo direito de tributação para os Estados exercerem sua jurisdição sobre as rendas residuais de companhias multinacionais e seus lucros (Valor A); b) instauração de um retorno fixo quanto as despesas relacionadas a marketing e distribuição física de linhas de base (Valor B); majoração de processos pertinentes a segurança tributária mediante novas medidas preventivas de disputas e mecanismos de resolução.

O supracitado Valor A consistiria em um reposicionamento de uma parcela da base tributária de multinacionais dos países nos quais se localiza o lucro residual das mesmas para os países em que se encontram os usuários, ou seja, nos locais em que fora gerado o lucro de fato. Ressalta-se, para a aplicação do respectivo cálculo e alcance do Valor A, que este se restringiria apenas a um determinado grupo de multinacionais⁴⁴, levando-se em consideração, para tanto, critérios vinculados ao porte das empresas e às margens de lucro.

⁴¹ OECD. Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar one blueprint: Inclusive framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2020a. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1607532972&id=id&accname=guest&checksum=BA732B7D11D81675992C7EB3B85C28BE>. Acesso em: 04 de jan. de 2023.

⁴² OECD. Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2020b. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1607534552&id=id&accname=guest&checksum=68E45908E8E05395ECD5F1034603900F>. Acesso em: 02 de jan. de 2023.

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ “[...]empresas multinacionais (MNEs) com rendimento global acima de 20 bilhões de euros e lucratividade acima de 10% (lucro antes de impostos/ receitas) calculado com base na média, com o limiar do volume de negócios a ser reduzido para 10 bilhões de euros, dependendo de implementação bem-sucedida da solução, incluindo as normas de previsibilidade fiscal sobre o Valor A.” (OECD. Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 1. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>. Acesso em: 08 de fev. de 2023.

Por sua vez, o Valor B corresponde a investidura sobre o estabelecimento de um retorno sólido quanto as atividades relacionadas a distribuição e marketing das grandes companhias que, por sua vez, ocorressem de maneira física nos Estados em que se situarem os usuários. Nessa empreitada, o Valor B buscaria a elevação da segurança tributária e fiscal quanto às empresas, bem como a redução de custos administrativos para os Estados.

No tocante ao Pilar 2, a OCDE o projetou e fundamentou com o desígnio de promover a resolução de problemáticas residuais quanto ao Pilar 1, buscando de igual forma a incidência sobre atividades de empresas multinacionais referentes à Economia Digital, independentemente do fator geográfico, isto é, dos locais em que operam e daqueles em que possuam sede.

O Pilar 2 possui como objetivo maior a concretização de um consenso respeitante à tributação mínima global quanto aos lucros corporativos de multinacionais. Nessa empreitada, o referido Pilar possui como principal proposta o estabelecimento de um imposto mínimo a ser utilizado pelos Estados, determinando a garantia de transparência e condições igualitárias, a garantia de uma tributação mínima, a minimização de custos administrativos e de *compliance*, bem como a adequação para com os mais diversos sistemas tributários e modelos operacionais de companhias.

A fim de que sejam alcançados esses intentos, o caminho a ser percorrido consiste no emprego conjunto da “Regra de Inclusão de Lucro” (*Income Inclusion Rule - IIR*) e da “Regra de Pagamento Pouco Tributado” (*Under Taxed Payment Rule – UTPR*), servindo aquele como um sistema adicional de inclusão da renda auferida por controladoras no exterior, como explicam Moreira, Fonseca e Rausch⁴⁵.

3.3.3. Medidas unilaterais para tributação da economia digital.

Para além do empenho que organizações e instituições como a OCDE e Comissão Europeia demonstrem sob o prisma da solução para os desafios da tributação da Economia Digital, é sabido que qualquer avanço em questões de aplicações práticas e deliberações conjuntas sobre temas como o presente neste trabalho caracterizam-se por agudos níveis de cautela e morosidade.

⁴⁵ MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura; RAUSCH, Aluizio Porcaro. Um novo marco da tributação internacional: blueprints para os pilares 1 e 2 da OCDE. Disponível em <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/um-novo-marco-da-tributacao-internacional-blueprints-para-os-pilares-1-e-2-da-ocde/>. Acesso em: 10 de jan. de 2023.

Reconhecendo estes fatores, a OCDE prevê, de forma excepcional, a tomada de postura de Estados a desenvolverem medidas internas e unilaterais a fim de combater a erosão fiscal e demais problemáticas provindas da digitalização da economia, desde que sigam determinados critérios, como: (i) conformidade quanto às obrigações internacionais assumidas pelo país; (ii) temporariedade das medidas; (iii) objetividade; (iv) minimização da sobretaxação; (v) minimização do impacto sobre *startups* e novos negócios, e; (vi) minimização de custos e complexidade⁴⁶.

Assim, em razão da urgência em impedir maiores perdas de receitas fiscais, determinados Estados, optaram por criar unilateralmente adaptações em suas legislações tributárias nacionais, chegando até mesmo a elaborar e aplicar inéditos impostos com incidência sobre os negócios respeitantes a Economia Digital ou aplicar sobre esses o, reconhecido mundialmente, Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Como referência a essas posturas, menciona-se o “Imposto sobre determinados serviços digitais”, criado pelo Governo Espanhol mediante através da Lei 4/2020, de 15 de outubro. Possui esse imposto incidência sobre serviços empreendidos através das redes, como a transmissão de dados pessoais, publicidade online e intermediação quanto ao transporte de bens e contratação de serviços. Em verdade, a criação deste imposto reflete o intento espanhol em contornar a morosidade global relativa à reestruturação do conceito de estabelecimento permanente, utilizando como ponto de conexão para tributar os fatos econômicos a vinculação dos serviços ao seu território e respectivos usuários localizados neste, incidindo de forma indireta nos negócios contratados⁴⁷.

Em contraste, amplamente conhecido por sua utilização ao redor do mundo, o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) também possui influência diante das investidas unilaterais de países quanto aos projetos de tributação da economia digital. Destaca-se o citado imposto por sua simples, porém eficiente incidência sobre os ciclos produtivos, dotado de transparência e fluidez quanto a sua aplicação.

⁴⁶ OECD (2020), *OCDE Tax challenges arising from digitalisation – Economic impact assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris*. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

⁴⁷ SARANDESES, Isabel García-Ovies; AMORIM, Jorge Eduardo Braz de. “*El vínculo en el impuesto sobre determinados servicios digitales: un análisis crítico de la propuesta unilateral de España*”, in FRANCISCO, José Carlos; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PIERDONÁ, Zélia Luiza. Orçamento e tributação: parâmetros normativos e concretização., Zélia. São Paulo: Eseni, 2020.

Pelas vias tradicionais, o IVA é aplicado sobre bens e serviços de maneira geral, devendo ser pago sempre pelo adquirente do produto ou serviço em cada etapa de produção. Fora criado em 1930, na França, objetivando evitar um efeito cascata que embaraçasse os reais valores dignos de tributação. Nessa toada, buscando a simplificação da cobrança de impostos sobre consumo, o IVA tornou-se o modelo melhor sucedido na Europa, sendo utilizado por diversos países ao redor do globo e se tornando alvo de adaptações ou inclusões em planos de tributação da economia digital.

Exímio exemplo retira-se da conjuntura argentina, utilizadora do IVA e com planejamentos concernentes a sua reformulação para combater a erosão fiscal proporcionada pela digitalização da economia. No ano de 2018, mediante a Resolução 4.240, o governo da Argentina remodelou o IVA utilizado em território nacional, atribuindo a este a incidência sobre os serviços digitais provindos do exterior através da alíquota de 21%.

4. O CENÁRIO BRASILEIRO E SUAS TRATATIVAS FRENTE À TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL.

Como explicitado no desenvolver do presente trabalho, os sistemas jurídicos e tributários, à nível mundial, tornam-se acompanhantes quanto ao dinamismo provocado pela Economia Digital, devendo adaptar-se conforme surjam as novas conjunturas e modelos de negócios.

Em específico, o Brasil e sua respectiva estrutura tributária possuem expressivos entraves no tocante ao seu processo adaptativo quanto a taxatividade da Economia Digital, retratados a seguir com enfoque sobre a imprecisão com a qual se lida com as hipóteses de incidência de impostos como o ISS e ICMS sobre *softwares*, em especial, plataformas de *streaming*, bem como o consequente conflito de competência fiscal e tributária entre entes federativos.

Em sequência, será abordada a discutida inadequação observada na incidência do ISS sobre serviços de *software* realizados mediante plataformas digitais e consequente arrecadação de receitas por municípios, decidida mediante julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT e n. 5.659/MG no ano de 2021.

Por fim, serão levantadas as propostas confeccionadas pelo Poder Legislativo pertinentes a solução dos desafios da tributação da Economia Digital no Brasil, atribuindo especial enfoque para as Propostas de Emenda à Constituição nº 45/2019 e 110/2019 e adoção do Imposto sobre Serviços (IBS), nos moldes do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), utilizado por diversos Estados ao redor do globo.

4.1.Desarmonias entre o Sistema Tributário Brasileiro e os novos moldes da Economia Digital.

4.1.1. A intrincada tributação de *softwares* sobre a perspectiva judicial brasileira: ICMS ou ISS?

Sob a égide dos parâmetros constitucionais e tributários sobre as atividades de consumo, sobrelevam-se à discussão os fatores pertinentes ao modelo federativo e a respectiva repartição de competências fiscais entre seus respectivos entes, mediante aplicação de impostos como ICMS e ISS, por exemplo. Fatores esses que se demonstram pontos de extrema relevância enquanto elementos de discussão acerca dos desafios da tributação da Economia Digital pelo Brasil.

Em matéria organizacional, é sabido que a República Federativa como a adotada pelo Brasil possui, dentre outras características, a divisão de competências entre seus entes, dispondo esses de autogoverno, autoadministração e auto-organização, legitimando a autonomia política de cada um. Desse modo, assumem responsabilidades fiscais através das quais tornam a incitar conflitos baseados, por exemplo, na incidência de determinados impostos que compreendem lhes pertencer, como a discussão sobre o cabimento de ICMS ou ISS sobre as atividades de *streaming*, ensejando uma competição horizontal entre estados e municípios quanto a arrecadação desses tipos de impostos.

No tocante a essa pauta em específico, relevante referenciá-la com as decisões judiciais pertinentes às Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT e n. 5.659/MG, sucintamente citadas previamente no presente trabalho.

Originariamente, a tratativa concernente a correta incidência tributária sobre as atividades relacionadas a *softwares* iniciou-se em 1988, mediante julgamento do Recurso

Extraordinário n. 176.626⁴⁸, no Estado de São Paulo. Na ocasião, a Fazenda Pública do referido Estado recursou contra decisão proferida pelo Tribunal de Justiça, na qual decidiu-se que nas atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas computadorizados, não haveria incidência de ICMS. Ao caso, utilizando-se da categorização dos softwares em modelos de prateleira, postos em circulação de cópias ou exemplares, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, o Supremo Tribunal Federal decidiu pelo entendimento que, nestes moldes, haveria de incidir ICMS, enquanto os modelos sob encomenda e adaptados ao consumidor deveriam ser alvo de incidência do ISS, visto possuírem adaptações pessoais e se encaixarem como serviços.

A posteriori, no ano de 2010, mediante apreciação de Medida Cautelar⁴⁹ na ADI 1.945/MT, a Suprema Corte novamente se manifestou quanto a supracitada tratativa, pontuada no RE n. 176.626 de São Paulo. Ao julgá-la, o STF considerou como passível de incidência de ICMS as atividades concernentes a obtenção de softwares adquiridos mediante transferência de dados, ainda que no negócio jurídico não haja bens corpóreos ou mercadorias, respaldando novamente o entendimento com base na comercialização de *softwares* de prateleira.

Nessa investidura, a expectativa constituía-se de solidez quanto a tributação de softwares, em respeito ao caminho trilhado pela Suprema Corte e que se aguardava pelo Legislativo. O movimento natural instaurado fundamentou-se em alterações legais por conta de Estados e Municípios, condizentes com as decisões judiciais proferidas até então, todavia, a digitalização da economia não acabara ao dado momento e as suscitadas tratativas seriam novamente analisadas.

Sob esse viés, em 2021, o STF novamente se pronunciou sobre a presente temática, através do julgamento conjunto das Ações Diretas de Constitucionalidade n. 1.945/MT e 5.659/MG, como já suscitado em capítulo anterior. Nessa ocasião, os argumentos que outrora serviram de base para concretização de entendimento favorável a incidência de ICMS sobre *softwares*, assentariam a ruptura do próprio, mediante a compreensão de que a categorização de softwares entre padronizados e personalizados não mais satisfariam o complexo enquadramento das atividades pertinentes a esse objeto e a respectiva incidência tributária.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário N. 176.626-3. Relatora Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em: 10 de novembro de 1998.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT, Plenário. Relator Ministro Octavio Gallotti. Relator do Acórdão Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 26 de maio de 2010.

Nesse sentido, a Suprema Corte concluiu sua apreciação forjando entendimento de que não se deve descreditar o empenho humano investido nos processos de criação e desenvolvimento de softwares, além dos serviços de suporte e atualizações de melhoria, enquadrando-se o conceito de *Software-as-a-Service* (SAAS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, isto é, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral.

Fora então considerado que os casos pertinentes a licenciamento e cessão de direito de uso de programas computadorizados, independentemente da categoria, sujeitam-se ao regime e aplicação de ISS, de acordo com os termos do subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03. Em sequência, as ementas respeitantes às Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT e n. 5.659/MG, respectivamente:

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS[...]1. Consoante a jurisprudência da Corte, o ICMS-comunicação “apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98” (RE nº 570.020/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux).[...]3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. 4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as a Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS[...]

(STF - ADI: 1945 MT, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 20/05/2021)

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão[...].2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar[...].6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

(STF - ADI: 5659 MG 0001289-83.2017.1.00.0000, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 20/05/2021)

Por fim, a Suprema Corte, mediante julgamento do Recurso Extraordinário n. 688.223⁵⁰, tornou a apreciar a presente matéria, firmando entendimento favorável ao enquadramento único e exclusivo de incidência de ISS diante de quaisquer modalidades de *software*, ainda que a discussão prática sobre a matéria não tenha sido esgotada como será visto a seguir.

4.1.2. Dos notórios equívocos sobre a aplicação de ISS sobre atividades de *streaming*.

Especificamente quanto a cobrança de ISS sobre atividades e negócios pertinentes a plataformas de *streaming* no Brasil, sobrepõem-se mais problemáticas. Em verdade, a Lei Complementar n. 116/03 prevê em seu art. 3º⁵¹ que o local de ocorrência do fato gerador do ISS

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário N. 688.223. Relatora Min. Dias Toffoli. Julgado em: 22 de abril de 2022.

⁵¹ “Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador[...]”. (BRASIL. Lei Complementar 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: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 20 de fev 2023.)

consiste no local do estabelecimento do prestador, definido no artigo subsequente àquele⁵². Incisivamente, os streamings devem ser tributados através do ISS, de acordo com a inclusão do item 1.09 a LC n. 157/2016, devendo ser aplicada a fixação de uma alíquota mínima de 2% pelos Municípios e suas respectivas legislações. Caso contrário, em que não seja respeitada a alíquota mínima ou, que o serviço seja proveniente do exterior país ou pelo menos tenha a prestação iniciada, o imposto haverá de ser cobrado no estabelecimento do tomador ou do intermediário do serviço, ou onde estiver domiciliado⁵³.

Utilizando-se como exemplo de multinacional em atividade no Brasil a Netflix, pontua-se que a própria possui escritório situado no em Barueri, São Paulo. Todavia, tal escritório configura-se como suficiente para incidência de alíquota de 2% sobre o preço do serviço fornecido, de acordo com o Anexo I do Decreto n. 8.676/2017, de autoria do Municípios de Barueri, mesmo que a Netflix, em verdade, possua sede oficial apenas na Califórnia, Estados Unidos, sendo seu conteúdo, de fato, transmitido por diversos e inexactos pontos espalhados pelo globo. O respaldo para tanto baseia-se no fato de que os Municípios que não guardem sedes de empresas de streaming no país ou, mesmo que possuam, mas o serviço seja realizado por provedor localizado em território estrangeiro, podem ainda assim realizar a cobrança pelos serviços prestados.

O cerne da questão apresentada reside no fato já apresentado de que a própria Netflix possui apenas um escritório localizado em um Município brasileiro, sendo o produto da arrecadação tributária pertinente ao ISS destinado a Barueri, de modo desarmonico quanto aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Dessa forma, para além dos categóricos reveses oriundos da competição arrecadatória entre os entes da federação e empregando como exemplos os supracitados ICMS e ISS, sobreleva-se a discussão a desarmonia presente entre os tradicionais moldes com os quais se sustentam as normas tributárias brasileiras e a atual conjuntura mercadológica proporcionada pela digitalização da economia.

⁵² “Art 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.” (*Ibid.*)

⁵³ “Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: [...] I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar[...].”

“Art. 1º [...]§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.” (*Ibid.*)

Primeiro ponto. De uma simples atividade de exegese, faz-se perceptível que os moldes e fundamentos pertinentes ao cabimento e aplicação de ISS configuram-se como plenamente apropriados aos modais tradicionais de prestação de serviços, havendo nessa conjuntura da atividade humana, bem como a presença de um estabelecimento físico dos contribuintes. Em verdade, o local no qual se estabelece o escritório da suscitada companhia não se apresenta como o mesmo do fato gerador, em razão da disponibilização do conteúdo ofertado provir de diversos provedores espalhados pelo globo. Isto é, equivocada a incidência de ISS.

Segundo ponto. Por outro lado, aceitando-se sem qualquer questionamento a incidência de ISS sobre a atividade de *streaming* no Brasil, nos moldes apresentados pela situação da Netflix quanto a prática desse tipo de serviço, faz-se questionável a estrutura do ISS e sua prática arrecadatória. De fato, o ISS adapta-se indubitavelmente às práticas tradicionais de prestação de serviços, como os provindos de atividades da medicina, nutrição, demolição, limpeza e quaisquer outros presentes há muito na sociedade. Todavia, as atividades oriundas da digitalização da economia nos proporcionam realidades completamente diferentes, se constituindo necessária a aplicação de novas regras para um novo tabuleiro, nas palavras de Dias Júnior⁵⁴:

De qualquer modo, diante das constantes disputas entre diversos entes acerca da materialidade de novas tecnologias, é possível apontar como uma alternativa a ser adotada uma tributação sobre a receita a cargo da União, estabelecendo-se regras de repartição da receita tributária.

Ora, inconcebível se adjetiva o fato de um profissional da medicina realizar mais de um milhão de procedimentos médicos em um mês, todavia, de acordo com notícias veiculadas na imprensa, no terceiro semestre de 2022 a Netflix possui 2,4 milhões de assinantes no Brasil⁵⁵. Por certo, esses assinantes residem ao longo do extenso território brasileiro, não residindo em apenas dois ou três estados da federação, mas sim em todos esses. Sob qualquer perspectiva trazida à baila da discussão, conclui-se pela desproporcionalidade presente em apenas um Município arrecadar as receitas da suscitada atividade, enquanto o adequado trespassaria por

⁵⁴ DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da economia digital - propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. RDTI Atual, n. 6, 2019. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-6-2019/tributacao-da-economia-digitalpropostas-doutrinarias-ocde-e-o-panorama-brasileiro/>. Acesso em: 07 de mar. de 2022.

⁵⁵ PALLOTTA, Frank. Netflix volta a crescer após período de turbulências e perda de assinantes. CNN. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/netflix-volta-a-crescer-apos-periodo-de-turbulencias-e-perda-de-assinantes/>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

uma colheita única e distribuição harmônica para todos os entes federativos, como se vislumbra no IVA.

Ademais, levando-se em conta a previsão do Art. 1º, § 1º, da LC 116/2003 e entendendo-se que a prestação de serviços como os de plataformas de *streaming* realizem-se no exterior, o ISS torna-se devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado. Todavia, a prática dessa cobrança, nesses moldes, faz-se incabível. A razão para tanto reside no fato de que os Municípios competentes para cobrança das receitas dependeriam do fornecimento de dados sensíveis por parte das companhias, acarretando uma série de problemáticas, bem como necessitaria de regulação para cobrar esses dados, à exemplo da origem do IP do usuário.

Sob esse enfoque, debatem-se os possíveis teores das mudanças aptas a contornar o cenário atual. Pontua-se, nessa esteira, a criação de um novo imposto específico quanto à atividades de cunho digital, com arrecadação competente a União, a ser distribuída aos entes federativos a partir de uma justa e proporcional divisão dos valores percebidos em um possível fundo de participação especial. Nessa investidura, sugere-se que a repartição das receitas seguisse direções respeitantes as especificidades de cada ente da federação quanto ao mínimo necessário de retorno quanto ao que seu território gerou de receita com atividades virtuais, avaliando ainda seu PIB, por exemplo, para fins de uma mais apurada divisão de verbas.

4.2. Propostas legislativas brasileiras para a tributação da Economia Digital.

De acordo com o exposto, constata-se indubitavelmente que o Brasil não se esquivou de problemáticas jurídico-tributárias advindas da digitalização da economia, assim como diversos países ao redor do globo. Nessa conjuntura, vistos e explorados em capítulo anterior os modelos e propostas concernentes a tributação da economia digital de autoria de países, de forma unilateral, ou através de planejamentos em conjunto, como nos casos da OCDE e dos relatórios da Comissão Europeia, o presente capítulo destinar-se-á abordar os projetos brasileiros direcionados a essa investidura.

Nessa esteira, para além de decisões judiciais pertinentes ao auxílio fiscal, determinados Projetos de Lei foram apresentados no tocante aos desafios da tributação da economia digital

no Brasil. De início, aborda-se o Projeto de Lei 2.358/2020⁵⁶, direcionado a introdução da Cide Digital, responsável por direcionar os recursos arrecadados para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT). Através desse projeto, o enfoque recai sobre dois tipos de serviços, sendo tributados conteúdos e plataformas digitais, especificamente quanto às atividades de disponibilização de plataforma virtual que proporcione o contato e interação entre usuários, a fim de promover a prestação de serviços ou venda de mercadorias de forma direta, bem como a exposição de publicidade ou transmissão de dados simultâneos ao uso de plataformas digitais.

O projeto em comento visualiza conteúdos digitais como qualquer tipo de dado distribuído de forma virtual, a exemplo de músicas, filmes, livros, videogames e aplicativos, enquanto as plataformas digitais estariam relacionadas a sítios ou aplicativos nos quais se realize a transferência de conteúdo virtual. No tocante a base de cálculo, essa recairia sobre a receita bruta derivada dos serviços ditos acima, enquanto a arrecadação recairia as empresas responsáveis por faturamento internacional de 3 bilhões de reais e superior a 100 milhões quanto ao Brasil. Além disso, o projeto prevê a progressividade das alíquotas, de modo que as empresas com faturamento em território brasileiro de até 150 milhões de reais possuiriam alíquota de 1%, enquanto as que obtiverem entre 150 e 300 milhões possuam de 3% e, por fim, de 5% para aquelas que faturarem acima de 300 milhões.

Outra proposta parlamentar relacionada a temática diz respeito ao PLS 131/2020⁵⁷. Destina-se, o citado projeto, a alteração legislativa da Lei Federal 10.833/2003, concernente a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), acrescentando às suas disposições o art. 2º-A, através do qual inclui as plataformas digitais a lista dos serviços alvos de tributação por esse imposto.

A proposta inclui como contribuintes as empresas responsáveis pela prestação de serviços digitais, sem exigir o critério espacial, isto é, as receitas seriam arrecadadas

⁵⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 2.358, de 04 de maio de 2020. Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital). Brasília, Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2251395>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

⁵⁷ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar nº 131 de 2020. Altera a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para estabelecer regime diferenciado da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas com elevada receita que utilizam plataformas digitais. Brasília, Senado Federal, 2020. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

independentemente da localização da sede das empresas. Ademais, os serviços tributados, seriam aqueles já explicitados quando da explanação do PL 2.358/2020, sendo alvo de tributação as companhias que obtiverem um faturamento mundial acima de 20 bilhões de dólares e de 6,5 milhões de reais sobre o território brasileiro, incidindo nesse último caso a alíquota de 10,6%.

De igual relevância, destaca-se o Projeto de Lei Complementar 212/2020⁵⁸, condizente a instauração da “Contribuição Social sobre Serviços Digitais”. O dito projeto possui como base tributária a transmissão de dados, publicidade e venda de mercadorias ou prestação de serviços através de plataformas digitais, aplicando-se alíquota de 3% sobre a receita de empresas de tecnologia de grande expressão e enquadrando como serviços digitais aplicativos, músicas, filmes, por exemplo. A projeção criada prevê a distribuição das verbas arrecadadas a programas federais de renda básica, sendo alvo de tributação as empresas, domiciliadas no Brasil ou exterior, cuja a receita mundial supere o valor de 4,5 bilhões de reais.

Na mesma investidura, porém com maior relevância jurídica, ressaltam-se as Propostas de Emenda à Constituição 45/2019⁵⁹ e 110/2019⁶⁰. As duas PECs direcionam-se a criação de um Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), com estruturas, à certo ponto, semelhantes ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA) adotado em diversos países, possuindo arrecadação no local de destino e incidência finalística sobre a soma de todos os custos relacionados a produção e comercialização dos bens e serviços envolvidos.

A PEC 45/2019, protocolada pelo Deputado Baleia Rossi na Câmara dos Deputados, consiste na tentativa de se evitar o embaraço observado nos moldes atuais da tributação, afastando qualquer efeito cascata ou cumulatividade diante dos processos de produção de bens

⁵⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 212 de 2020. Altera os arts. 3º e 16 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para permitir a adesão ao Simples Nacional no decurso do ano-calendário de 2020, e dá outras providências. Brasília, Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260417>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

⁵⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Emenda à Constituição nº 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

⁶⁰ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Emenda à Constituição nº 110 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

ou prestação de serviços, bem como pugnando pela simplificação, neutralidade e transparência na tributação sobre o consumo, como sabiamente destaca Alcoforado⁶¹.

O cerne da proposta fundamenta-se na instauração, mediante lei complementar, do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), através do qual seriam substituídos os impostos relacionados ao IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS. Por meio dessa supracitada alteração, a proposta em comento abriria as portas para a hipótese de entes da federação firmarem a alíquota a ser cobrada em seus respectivos territórios, sendo, obviamente, a receita compartilhada entre todos os demais entes.

Considerando o texto promovido, o art. 152-A, através de seu inciso I, alíneas “a”, “b” e “c”, tornam claro a incidência do IBS sobre os bens e serviços intangíveis, cessão e licenciamento de direitos e locação de bens pactuadas mediante plataformas digitais, tornando indubitável a postura do imposto em comento sobre a digitalização da economia. Ainda sobre os ensinamentos de Alcoforado⁶², destaca-se que:

[...]O IBS, acaso seja instituído, além de tributar a produção, a comercialização e o consumo de bens e serviços tangíveis e intangíveis, também prescreverá, na sua competência tributária, a incidência sobre direitos, locação e importação no mesmo perfil dos IVAs mais modernos do mundo, que tributam a importação e desoneram a exportação.

Em consonância finalística com o supracitado projeto, a PEC 110/2019, apresenta a instauração de um novo modal de tributação com estruturas semelhantes ao IVA à primeira vista, porém, com categóricas diferenças. Sob o viés da PEC 110/2019, seria criado um modelo de IVA-dual, neste caso traduzido para IBS, através do qual haveriam dois tributos com dois níveis. O primeiro tributo possuiria respaldo federal, responsável por promover a substituição do PIS, Cofins, IOF, IPI, Pasep, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação, enquanto o segundo, de nível restrito aos Estados, Distritos e Municípios, proporcionaria a substituição do ICMS e ISS.

⁶¹ ALCOFORADO, Antônio Guedes. A insegurança jurídica na tributação do consumo de bens com novas tecnologias e a reforma tributária. Direito Tributário e Novas Tecnologias/ Paulo Caliendo; Bruna Lietz (Coords.) – Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Direito-tributario-e-novas-tecnologias.pdf. Acesso em: 07 de mar. de 2023. p. 89.

⁶² ALCOFORADO, Antônio Guedes, op.cit.. p. 93.

Como explica Alcoforado⁶³, fator relevante e vantajoso quanto a supracitada PEC deleita-se sobre “a diminuição da resistência política, pois as reformas tributárias dos entes federativos poderiam ser aprovadas de forma harmônica, mas “fatiada”, sem necessariamente ser ao mesmo tempo”.

Em verdade, para a problemática relacionada à tributação de softwares, especificamente de streamings, a criação de um IVA, referenciado como IBS nas propostas legislativas brasileiras, apresenta-se como a melhor solução. Como expõe Caliendo⁶⁴, o sistema tributário nacional possui uma marcante desarmonia entre as estruturas atuais e as mudanças provindas da digitalização da economia, principalmente quanto a taxação distribuída sobre o consumo, mediante ICMS, IPI e PIS/COFINS, e ISS, havendo de ser considerada a adoção, pelo Brasil, de um modelo simplificado de arrecadação, nos termos mencionados em estudos como as diretivas da OCDE, expostos em capítulo anterior.

A adequação e simplificação nunca foram tão necessárias. Para tantos pontos questionáveis em torno da tributação da Economia Digital, especialmente sobre *softwares* e plataformas de *streaming*, a solução mais viável apresenta-se mediante uma arrecadação única sobre o consumo, com competência da União, e posterior redistribuição do produto da arrecadação adquirido. Ainda que os entraves para a suscitada adaptação sejam expressivos e longínquos, a superação dos mesmos não se mostra menos que essencial.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

As inovações trazidas aos moldes do consumo de bens e serviços, provindas do fenômeno da digitalização da economia, a nível global, demonstraram a necessidade de adaptação dos sistemas jurídicos, especialmente tributários, frente a ruptura e inadequação das formas de taxação de atividades outrora utilizadas.

Como demonstrado, a Economia Digital e a inestimável conectividade proporcionada pela internet remodelaram a realidade atinente a mercantilização de produtos e a prestação de serviços, tornando habitual a utilização de *marketplaces* e plataformas de *streaming*, rompendo

⁶³ ALCOFORADO, Antônio Guedes, op.cit.. p. 92.

⁶⁴ CALIENDO, Paulo. Economia Digital e a Criação de um IVA para o Brasil. In: Monteiro, Alexandre (coord). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. p. 806.

barreiras entre o consumidor final e produtores ou fornecedores de serviços, mediante operações transnacionais e instantâneas.

Dessa forma, observou-se como necessária a ressignificação de elementos considerados basilares para a configuração de atividades tributadas, como o estabelecimento permanente e o local do fato gerador. De singular importância se demonstraram os tratamentos adotados pela OCDE e Comissão Europeia, frente à análise da suscitada pauta, concluindo pela utilização de readequações teóricas e práticas como a abordagem de estabelecimentos virtuais e consequente taxaçaõ de companhias com avultadas receitas globais.

Em consonância, verificou-se o compasso com o qual os Estados têm prosseguido com ações unilaterais para tributação da Economia Digital, enquanto direcionamentos em conjunto não se concretizaram. Com especial enfoque apresentou-se a abordagem de países como Argentina e Espanha, respectivamente, reformulando a aplicação do Imposto sobre Valor Agregado para incidir sobre serviços digitais, e, criando o Imposto sobre Determinados Serviços Digitais, recaindo sobre serviços empreendidos através das redes, como a transmissão de dados pessoais, publicidade online e intermediação quanto ao transporte de bens e contratação de serviços.

Por fim, fora trazido à baila da discussão a atual conjuntura brasileira frente aos reflexos da Economia Digital, os desafios encontrados, bem como as propostas atinentes a respectiva resolução destes. Pontuais impasses jurídicos foram ressaltados, como o conturbado entendimento sobre cabimento de ISS em atividades concernentes a *softwares* e a insegurança jurídica advinda da morosidade de conclusão.

Em específico, tratou-se da taxaçaõ de *streamings*, como *Netflix* e *Amazon Prime Video*, demonstrando-se a desproporcionalidade arrecadatória daquela, mediante incidência de ISS, valendo da premissa de que apenas um Município restringe-se a recolher os respectivos valores taxados pelo serviço prestado. Se tornando evidente que, atividades como esta, de caráter exponencial e contratadas por milhões de brasileiros espalhados pelo território nacional se adequariam em melhor forma através da incidência do Imposto sobre Bens e Serviços, objeto das PECs 45/2019 e 110/2019, arrecadando e distribuindo as receitas de forma harmônica entre os entes da federação de acordo com seus respectivos moldes.

REFERÊNCIAS

- ALCOFORADO, Antônio Guedes. **A insegurança jurídica na tributação do consumo de bens com novas tecnologias e a reforma tributária**. Direito Tributário e Novas Tecnologias/ Paulo Caliendo; Bruna Lietz (Coords.) – Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Direito-tributario-e-novas-tecnologias.pdf. Acesso em: 07 de mar. de 2023.
- ASLAM, A., & SHAH, M. A. *Taxation and the peer-to-peer economy* Washington, DC: International Monetary Fund. 2017.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 02 de mar. de 2023.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda à Constituição nº 45 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 212 de 2020**. Altera os arts. 3º e 16 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para permitir a adesão ao Simples Nacional no decurso do ano-calendário de 2020, e dá outras providências. Brasília, Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260417>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.358, de 04 de maio de 2020**. Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital). Brasília, Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2251395>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, n. 191-A, Seção 1, p. 1-32, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 jan. 2023.
- BRASIL. **Lei Complementar 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: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 20 de fev de 2023.

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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 25 out. 1966. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTUBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios.. Acesso em: 18 jan. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Emenda à Constituição nº 110 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, Senado Federal, 2019. Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 131 de 2020**. Altera a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para estabelecer regime diferenciado da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas com elevada receita que utilizam plataformas digitais. Brasília, Senado Federal, 2020. Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG**, Plenário. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 24 de fevereiro de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**, Plenário. Relatora Cármen Lúcia. Relator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Julgado em 24 de fevereiro de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**, Plenário. Relator Ministro Octavio Gallotti. Relator do Acórdão Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 26 de maio de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N. 688.223**. Relatora Min. Dias Toffoli. Julgado em: 22 de abril de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário N. 176.626-3**. Relatora Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em: 10 de novembro de 1998.

BRAUNER, Yariv, "*What the BEPS*", UFA Law Faculty Publications, 2014. Disponível em: < [What the BEPS \(ufl.edu\)](#)>. Acesso em: 09 fev 2023.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CALIENDO, Paulo. **Economia Digital e a Criação de um IVA para o Brasil**. In: Monteiro, Alexandre (coord). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Editora Saraiva, 2018, pp. 791-806.

CERRILLO, Raquel Álamo. *Un cambio de criterio en la tributación de la Economía Digital Quincena Fiscal Aranzadi*, vol. 1. Madrid: 2019.

CF. EUROPEAN COMMISSION – Directorate-General Taxation and Customs Union – Expert Group on Taxation of the Digital Economy. **Working Paper: Digital Economy – Facts & Figures**, p. 3-4. Disponível em: < https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/2014-03-13_fact_figures.pdf >. Acesso em: 02 jan. 2023.

COMISSION EUROPEA. **Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.**, COM (2018) 147 final - 2018/0072 (CNS), 2018b. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF Acesso em: 08 fev. 2023.

COMISSION EUROPEA, **Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales**. COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS), 2018a. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=ES>. Acesso em: 22 jan. 2023.

CROZET, Matthieu; MILET, Emmanuel. *Should everybody be in services? The effect of servitization on manufacturing firm performance*. CEPII Working Paper, 2015. Disponível em: http://www.cepii.fr/pdf_pub/wp/2015/wp2015-19.pdf. Acesso em: 13 dez 2022.

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. **Tributação da economia digital - propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro**. RDTI Atual, n. 6, 2019. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-6-2019/tributacao-da-economia-digitalpropostas-doutrinarias-ocde-e-o-panorama-brasileiro/>. Acesso em: 07 de mar. de 2022.

EUROPE COMISSION. **Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy**. 2014. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf>. Acesso em: 15 de jan. de 2023.

EUROPEAN COMMISSION. **Fair taxation of the digital economy**. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

EUROPEAN UNION. *Judgment of the Court (Second Chamber) of 4 July 1985.*

Gunter Berkholtz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61984CJ0168>>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

FERIA, Rita de la. Permanent establishments in indirect taxation. [s.l.]: [s.n.], 2015. p. 1. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2718143. Acesso em: 26 dez. 2022.

GRECO, Marco Aurélio. **Tributação e Novas Tecnologias: Reformular as Incidências ou o Modo de Arrecadar? Um “SIMPLES” Informático.** In: Monteiro, Alexandre (coord). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.* São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

HELLERSTEIN, Walter. *Jurisdiction to impose and enforce income and consumption taxes: towards a unified conception of tax nexus?* In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSSON, Eleonor (Ed.). *Value added tax and direct taxation: similarities and differences.* The Netherlands: IBFD, 2009.

IEEE SPECTRUM. *Researchers Map Locations of 4,669 Servers in Netflix’s Content Delivery Network.* Disponível em: <<https://spectrum.ieee.org/researchers-map-locations-of-4669-servers-in-netflixs-content-delivery-network>>. Acesso em: 19 jan. 2023.

KESTENBAUM, Richard. *What Are Online Marketplaces And What Is Their Future?* Disponível em <<https://www.forbes.com/sites/richardkestenbaum/2017/04/26/what-are-online-marketplaces-and-what-is-their-future/#46aab4a93284>>. Acesso em 14 jan de 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito.; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Tributação da atividade de armazenamento digital de dados.** In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. (Org.). *Tributação da economia digital.* led.São Paulo: Saraiva, 2018, v. 1.

MARINHO, Maria Edelvacy Pinto; RIBEIRO, Gustavo Ferreira. **A reconstrução da jurisdição pelo espaço digital: redes sociais, blockchain e criptomoedas como propulsores da mudança.** Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 7, nº 3, 2017.

MICROSOFT. *Great Expectations: Making Hybrid Work.* Redmond, WA, 2022. Disponível em: <https://www.microsoft.com/en-us/worklab/work-trend-index/great-expectations-making-hybrid-workwork>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura; RAUSCH, Aluizio Porcaro. **Um novo marco da tributação internacional: blueprints para os pilares 1 e 2 da OCDE.** Disponível em <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/um-novo-marco-da-tributacao-internacio-nal-blueprints-para-os-pilares-1-e-2-da-ocde/>. Acesso em: 10 de jan. de 2023.

OCDE. **OCDE, 2000/2005 – Convenção Modelo. Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património.** OCDE. OECD Publishing. 2000.

Disponível em: http://moodle.stoa.usp.br/file.php/1430/Convencao_Modelo_OCDE.pdf. Acesso em: 02 de mar. 2023.

OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page17. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

OECD (2020), *OCDE Tax challenges arising from digitalisation – Economic impact assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

OECD. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 1. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>. Acesso em: 08 de fev. de 2023.

OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar one blueprint: Inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020a. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1607532972&id=id&accname=guest&checksum=BA732B7D11D81675992C7EB3B85C28BE>. Acesso em: 04 de jan. de 2023.

OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020b. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1607534552&id=id&accname=guest&checksum=68E45908E8E05395ECD5F1034603900F>. Acesso em: 02 de jan. de 2023.

PALLOTTA, Frank. **Netflix volta a crescer após período de turbulências e perda de assinantes**. CNN. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/netflix-volta-a-crescer-apos-periodo-de-turbulencias-e-perda-de-assinantes/>. Acesso em: 02 de mar. de 2023.

RENDAHL, Pernilla. *Cross-Border consumption taxation of digital supplies*. The Netherlands: IBFD, 2009.

SARANDESES, Isabel García-Ovies; AMORIM, Jorge Eduardo Braz de. *“El vínculo en el impuesto sobre determinados servicios digitales: un análisis crítico de la propuesta unilateral de España”*, in FRANCISCO, José Carlos; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PIERDONÁ, Zélia Luiza. *Orçamento e tributação: parâmetros normativos e concretização.*, Zélia. São Paulo: Eseni, 2020.

SCHOUERI, L. E. **Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade**. In: Roberto Catalano Botelho Ferraz. (Org.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, 2005.

SIGNIFICADOS. **Significado de Streaming**. Disponível em:

<https://www.significados.com.br/streaming/>. Acesso em: 02 de mar. de 2023

TAPSCOTT, Don. **The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence**. New York: McGraw-Hill, 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, a mais pura e calorosa gratidão. Toda a trajetória percorrida até aqui e todos os caminhos que ainda virão possuem o amor e carinho de ambos como elemento essencial dentro do meu peito. Sou grato pelo apoio fornecido em cada passo dado, cada conquista e, principalmente, pelos abraços dados nos difíceis momentos.

Ao meu irmão, minha primaveril versão, agradeço pelo simples encontro nesta vida terrena, pelas risadas e pela parceria ora aguda, ora velada, inerente a nossa fraternidade pela qual sou afortunado.

Aos meus familiares, agradeço por todo o suporte dado e pelo carinho recebido nessa jornada.

À minha parceira, muito obrigado por toda querença e auxílio, espero sempre poder retribuir.

Ao meu Orientador, valoroso agradecimento pelo aceite como seu orientando no presente trabalho, bem como pelos preciosos momentos em sala de aula, agraciados por muitos ensinamentos, entusiasmo e primor.