



CENTRO UNIVERSITÁRIO DOUTOR LEÃO SAMPAIO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MOISÉS PINHEIRO DE SOUSA

**ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS NA ECONOMIA
DIGITAL**

JUAZEIRO DO NORTE-CE
2023

MOISÉS PINHEIRO DE SOUSA

**ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS NA ECONOMIA
DIGITAL**

Trabalho de Conclusão de Curso – *Artigo Científico*,
apresentado à Coordenação do Curso de Graduação
em Direito do Centro Universitário Doutor Leão
Sampaio, em cumprimento às exigências para a
obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Iamara Feitosa Furtado Lucena.

JUAZEIRO DO NORTE-CE
2023

MOISÉS PINHEIRO DE SOUSA.

**ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS NA ECONOMIA
DIGITAL**

Este exemplar corresponde à redação final aprovada do
Trabalho de Conclusão de Curso de MOISÉS PINHEIRO
DE SOUSA.

Data da Apresentação 12/08/2023

BANCA EXAMINADORA

Orientador: PROF. MA. IAMARA FEITOSA FURTADO LUCENA

Membro: PROF. MA. ILDEVANIA FELIX DE LIMA

Membro: ME. PEDRO LOULA CAVALCANTE JUNIOR

JUAZEIRO DO NORTE-CE
2023

ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS NA ECONOMIA DIGITAL

Moisés Pinheiro de Sousa¹
Iamara Feitosa Furtado Lucena²

RESUMO

Desde a instituição do Código Tributário em 1966 e a promulgação da Constituição em 1988, o panorama econômico do Brasil sofreu uma transformação drástica devido à integração do mercado de trabalho no domínio digital. Isso resultou em desafios e obstáculos para o sistema tributário brasileiro na tributação de produtos e serviços comercializados digitalmente, uma vez que a legislação foi elaborada em um contexto econômico estritamente físico. Neste cenário, o objetivo deste estudo é analisar a tributação de produtos e serviços digitais, investigando quais impostos existentes na legislação atual podem ser aplicados a tais operações, além de propor meios para que a autoridade fiscal possa realizar sua tarefa de tributação de forma mais eficiente. Ao longo do estudo, foi realizada uma revisão bibliográfica sistemática e uma pesquisa de natureza básica, exploratória e qualitativa, por meio da consulta de doutrinas, jurisprudências, artigos, teses e dissertações. Os resultados do estudo indicaram a possibilidade de incidência do ISS e do ICMS sobre a prestação de serviços e a comercialização de produtos digitais. Além disso, identificou-se a necessidade de uma reforma tributária, que deve incluir a instituição do IVA, por ser o melhor meio para facilitar o trabalho do Estado brasileiro na arrecadação de recursos fiscais por meio da tributação no âmbito digital. Dessa forma, foram atingidos os objetivos gerais e específicos do trabalho.

Palavras-Chave: Produtos e serviços digitais. ICMS. ISS. Reforma Tributária. IVA.

ABSTRACT

Since the creation of the tax code in 1966 and the promulgation of the constitution in 1988, the economic scenario of Brazil has been drastically transformed due to the inclusion of the labor market in the digital sphere, which has caused obstacles and difficulties in the Brazilian tax system for taxation of products and services sold digitally, as the legislation was drawn up in an exclusively physical economic context. Given this context, the present study aims to analyze the taxation of digital products and services to determine which taxes in current legislation may affect such triggering events, as well as presenting ways for the tax authorities to carry out their taxation work in an easy way. During the work, a systematic bibliographic review was carried out, research of a basic, exploratory nature and with a qualitative approach, through consultation of doctrines, jurisprudence, articles, theses and dissertations. The result of the study verified the possibility of the incidence of ISS and ICMS on the provision of services and marketing of

¹ Graduando do Curso de Direito da Unileão – sousamoises535@gmail.com

² Professora Orientadora do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio/Unileão - Doutoranda em Direito (UNIMAR), Mestra em Direito (UNISANTOS), Especialista em Direito Penal e Criminologia (URCA), Especialista em Direito Processual Penal (ANHANGUERA – LFG), Professora do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio/UNILEÃO, iamara@leaosampaio.edu.br

services and marketing of digital products, as well as the need for tax reform, in which there must be the institution of VAT, as it is the best way to facilitate the work of the Brazilian state to collect fiscal resources through taxation within the digital sphere, thus achieving the general and specific objectives of the work.

Keywords: Digital products and services. ICMS. ISS. Tax reform. VAT.

1 INTRODUÇÃO

Na atualidade, a vida cotidiana da população, o ambiente de trabalho, as fontes de pesquisa acadêmica e escolar, o âmbito de consumo e outros aspectos rotineiros estão completamente inseridos no contexto tecnológico. De acordo com uma pesquisa realizada pelo *PoderData* em outubro de 2021, 45% da população brasileira passa pelo menos uma hora por dia nas redes sociais, consumindo uma variedade de conteúdos.

Este cenário resultou na criação de uma nova economia e um novo mercado de trabalho totalmente digitalizado, onde serviços ou informações circulam com extrema velocidade, alcance e impacto de sistemas. Esses fatores deram origem à chamada 4ª Revolução Industrial, conforme conceituado por Klaus Schwab no *World Economic Forum*.

O núcleo industrial do século XXI tem apresentado desafios para os sistemas de tributação no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que a legislação é adaptada, criada e implementada nos moldes da economia “não digital”. Consequentemente, ela não consegue lidar com o alto volume de produtos e serviços circulantes neste novo universo econômico.

Nesse contexto, há uma dúvida sobre quais tributos podem incidir sobre determinados produtos ou serviços, ou como proceder com a cobrança desses tributos. Se os entes federativos enfrentam dificuldades em relação à tributação no ambiente virtual, os produtores e vendedores, que desconhecem os impostos que sua atividade laboral pode gerar, vivem em constante insegurança quanto à regularidade operacional de seus negócios.

Diante dessas considerações, busca-se entender quais tributos podem incidir sobre produtos e serviços digitais e como eles podem ser cobrados pelo fisco, de modo que os produtores e prestadores de serviços possam operar regularmente perante a legislação tributária.

Com a crescente adaptação do mercado de trabalho ao mundo digital e a atual conjuntura econômica, empresas, profissionais liberais, trabalhadores autônomos e freelancers atuam cada vez mais no ambiente virtual. Plataformas como a *Workana*, utilizadas por freelancers para oferecer seus serviços, aumentaram de 2,8 milhões para 3,2 milhões em 2020. Da mesma forma, a *GetNinja*, uma plataforma similar, teve um crescimento de 52% de prestadores de serviços autônomos e clientes durante o mesmo período, segundo o site VC S/A.

Nesse contexto, os serviços prestados e os produtos adquiridos pelos consumidores são cada vez mais realizados pela internet. Ebooks, cursos online, mentorias, eventos, e-commerce, softwares e streamings estão cada vez mais presentes, contribuindo para a digitalização da economia, que está se consolidando de forma crescente.

Diante dessa conjuntura, um grande dilema do ordenamento jurídico brasileiro é a tributação desses produtos e serviços. Há uma constante dúvida sobre quais tributos incidem sobre esses serviços e produtos. Além disso, o modo de lançamento desses tributos, o conhecimento desses fatos geradores e a fiscalização dos mesmos são dificultados, uma vez que a multiplicidade desses objetos ocorre de maneira informal e não registrada.

No entanto, mesmo operando na informalidade, esses produtores e prestadores de serviços geraram o montante de R\$ 597,8 bilhões em 2021, o que representa 6,9% do PIB nacional, segundo um estudo realizado pela Brasscom em 2021.

Nesse sentido, a falta de tributação dessas atividades resultaria em uma perda significativa para os cofres públicos. Para que essa tributação ocorra, é necessário, em primeiro lugar, esclarecer quais tributos incidirão sobre esses negócios, como tributá-los e, além disso, como esses prestadores de serviços poderão operar seus negócios de maneira legal e transparente, em relação ao aspecto fiscal, por meio de uma legislação abrangente e eficiente.

Ao observar o atual contexto econômico, percebe-se que ele está profundamente imerso em um caminho digitalizado, que oferece aos consumidores meios para a aquisição de produtos, serviços e outras soluções para seus problemas, aliviar seus medos e satisfazer suas ambições. Este ambiente econômico virtualizado tem gerado lacunas e dilemas para a Fazenda Pública proceder com a arrecadação de tributos necessários para a manutenção social. Há obstáculos na identificação de tributos incidentes sobre os serviços e produtos que circulam neste meio, bem como dificuldades para aqueles que utilizam essa economia digital para seu sustento.

Nesse contexto, este trabalho apontará a possibilidade de incidência de tributos presentes em nossa legislação, juntamente com a sugestão de meios para uma melhor tributação das operações que ocorrem no mercado digital.

Portanto, o objetivo deste trabalho é analisar os aspectos da tributação no âmbito da economia digital, verificando quais tributos incidem sobre os diversos produtos e serviços circulantes no mercado digital e analisar alternativas para que o Fisco possa tributar esses produtos e serviços.

O desenvolvimento deste artigo possibilitará a geração de conhecimentos por meio de uma pesquisa de natureza básica, exploratória e de abordagem qualitativa, utilizando-se da

análise e estudo de material bibliográfico, legislativo, jurisprudencial, bem como de periódicos e artigos científicos.

Esta pesquisa foi realizada a partir de uma revisão bibliográfica sistemática, com base na consulta de livros clássicos sobre direito tributário e tributação de serviços digitais presentes na plataforma minhabiblioteca.com.br, de autoria de referência acadêmica, artigos científicos em periódicos nacionais sistematizados na plataforma Google Acadêmico, bem como teses e dissertações de universidades brasileiras e estrangeiras.

Neste projeto de abordagem qualitativa, será utilizada a análise de conteúdo e a elaboração de hipóteses de conteúdo, explicações, soluções e argumentos.

2.1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

O ISS, ou ISSQN, são siglas que se referem ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Este é um tributo estabelecido e tipificado na Constituição Federal, que atribui a competência deste imposto ao ente municipal. Ou seja, cabe ao município a instituição, fiscalização e cobrança do ISS, quando ocorre a prestação de serviços, conforme estabelece o artigo 156 da Constituição Federal brasileira.

Dentro do mesmo dispositivo, em seu inciso II, a incidência do ISS está sujeita à restrição relativa à incidência do ICMS, que, diferentemente do ISS, é de competência estadual. Portanto, estabelece-se a distinção do fato gerador e o ente federativo apto para a arrecadação e fiscalização do referido tributo.

Em relação ao fato gerador e aos requisitos para que um determinado serviço corresponda à incidência do ISS e seja tributado, a Dra. Regina Helena Costa (2022, p.435) estabelece o seguinte:

“Assim é que podemos definir o serviço cuja prestação é tributável pelo ISSQN como a prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado, e que não configure relação de emprego.”
(COSTA,2022, p.435)

Ao analisar a argumentação da referida magistrada, constata-se que, para que a prestação de um determinado serviço seja tributada pelo ISS, devem ser preenchidos três requisitos: o caráter oneroso, a localização em um regime de direito privado e a não ocorrência dentro de uma relação de emprego. Essas premissas também se aplicam no âmbito digital.

Ao observar a última parte do mesmo inciso II do artigo 156 da Constituição Federal, nota-se o estabelecimento de uma diretriz quanto aos fatos geradores do tributo em questão. Tal

premissa afirma que os serviços tributáveis pelo ISS devem estar regulados em Lei Complementar.

Nesse sentido, foi promulgada a Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Nessa mesma norma, é apresentado um rol de serviços, em uma lista anexa na legislação, sobre os quais deverão incidir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Esse rol é considerado como taxativo, nos termos do entendimento jurisprudencial do STF, conforme julgamento do RE 784439.

Ao perceber o caráter taxativo da Lista Anexa de Serviços apresentados na Lei Complementar 116/03, verifica-se a presença de alguns tipos de serviços específicos que podem ser incluídos e exercidos dentro do âmbito da economia digital:

1.06 – Assessoria e consultoria em informática. 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas. 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). 8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza (BRASIL, 2003).

Nessa direção, é evidente a possibilidade de cobrança do ISS em serviços prestados digitalmente. Entre esses serviços, podem ser incluídas mentorias, disponibilização de vídeos ou conteúdos semelhantes, bem como a criação de páginas na web, o que pode abranger páginas de vendas, websites, entre outros.

2.2 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo instituído na Constituição Brasileira, conforme o artigo 155, inciso II, ao qual é atribuída a competência estadual e distrital. No mesmo artigo, em seu §2º, são estabelecidos critérios e fatores a respeito do ICMS, tais como a sua não cumulatividade, sua seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, bem como o estabelecimento de suas alíquotas por parte do Senado Federal.

Posteriormente, é definido em seu inciso XII que caberá à Lei Complementar a definição de contribuinte, a fixação do local da circulação dos serviços para fins de cobrança e disposições a respeito de substituição tributária, entre outros.

Nesse sentido, para verificar se uma determinada mercadoria digital pode ser tributada sob o ICMS, é necessário, primeiramente, definir o que é mercadoria. A mercadoria pode ser definida como:

Mercadorias são coisas móveis. São coisas móveis porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens, tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis, porque, em nosso sistema jurídico, os imóveis recebem disciplinamento diverso, o que os exclui do conceito de mercadoria. (MACHADO, 2015, p.536)

Ao observar a definição mencionada acima, é possível estabelecer um parâmetro específico para que um determinado produto possa ser considerado como mercadoria e, portanto, ser tributado sob o ICMS. Uma das abordagens jurisprudenciais recentes, ao tratar da tributação de produtos como softwares e sua configuração como mercadoria, entendeu que, para que isso ocorra, é necessária a materialização do *corpus mechanicum*, ou seja, que o software seja materializado, conforme o RE 210.638.

Posteriormente, essa argumentação tornou-se obsoleta, com o reconhecimento da incidência do ICMS sobre softwares adquiridos de maneira exclusivamente virtual, conforme a ADIN nº 1.945 (ALMEIDA, MARTINS, 2018, p.99). Nesse sentido, entende-se que a tributação do ICMS sobre mercadorias digitais é possível, viável e lícita. Essas mercadorias são transferidas de maneira onerosa por meios eletrônicos e físicos, concedendo ao Fisco Estadual a tributação desses produtos.

3 MEIOS PARA A TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL

3.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Assim como todos os ramos do direito presentes no ordenamento jurídico brasileiro, o Direito Tributário é regulado pelos ditames e preceitos estabelecidos pela Constituição Federal. De acordo com a leitura da Carta Magna, qualquer tributo a ser eventualmente instituído por qualquer ente da federação deve ser limitado àqueles já pré-estabelecidos por nossa lei maior, cada qual de acordo com a competência de cada ente, exceto em casos de competência residual da União, que poderá instituir tributos inexistentes, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição, conforme estabelecido no art. 154, inciso I do referido dispositivo legal.

Esses princípios reguladores também são configurados, conforme a legislação pátria, como limitações constitucionais do poder de tributar, que compreendem os artigos 150 a 152 da Constituição Federal. Entre essas limitações, estão dispostos os princípios da legalidade, anterioridade, isonomia, irretroatividade, vedação ao confisco, entre outros.

Portanto, quaisquer intervenções ou medidas que o estado venha a tomar concernentes à tributação, mesmo que de novos fatos geradores decorrentes do desenvolvimento da sociedade, bem como do surgimento de novos fatores, tais como a tecnologia, internet e redes sociais, deverão ser trilhadas nas limitações ao poder de tributar.

3.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Ao estabelecer as limitações ao poder de tributar, o legislador constitucional estabeleceu o primeiro dos princípios, o princípio da legalidade tributária, disposto no art. 150, inciso I da Constituição Federal. Este princípio afirma que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem que este tenha sido estabelecido por lei. Tal dispositivo é corroborado pelo art. 5º, inciso II, que estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Nesse contexto, o princípio da legalidade se apresenta como uma garantia de segurança jurídica para o contribuinte, impedindo que o fisco crie tributos conforme sua própria vontade e utilize a arbitrariedade para fins de arrecadação de recursos. Esse princípio é considerado o limite mais importante aos governantes, conforme definição de Hugo de Brito Machado (p.35, 2020), e também é visto como o fundamento dos demais princípios, o vetor dos vetores, de acordo com Lucia Valle Figueiredo (p.47, 1989).

3.3 O PAPEL SUBSIDIÁRIO DO PODER JUDICIÁRIO

Da mesma forma como mencionado na introdução deste trabalho, o direito tributário vigente, a partir do Código Tributário Nacional, bem como pelos dispositivos listados na Constituição Federal, foram elaborados e promulgados com base em uma economia e mercado estritamente físicos, tornando-se assim inadaptados à digitalização dos mesmos.

Dessa forma, dado que a Constituição Federal, bem como o Código Tributário Nacional como um todo se mostravam incapaz de tributar produtos e serviços digitais, coube ao poder judiciário, de forma subsidiária, proceder, por meio de súmulas, com a aplicação do direito

tributário a determinados fatos geradores que possuam essência digital, o que causa a sobrecarga do poder judiciário:

O STF e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) estão sobrecarregados, com conflitos envolvendo os diversos entes federados, especialmente entre o ICMS e o ISS. Vejamos alguns números. Somente sobre o ICMS existem 22 Súmulas do STJ. Existem três Súmulas sobre o IPI. Sobre o ISS existem seis Súmulas editadas. Os números representam um gigantesco estoque de casos judiciais (FARIA; Renato et al, 2018, p.803).

Além disso, a atuação do poder judiciário ocorre dentro da competência que a Constituição lhe atribui por meio do instituto do Recurso Extraordinário. Este é um recurso previsto no Código de Processo Civil, em seu artigo 1.029, cuja competência de julgamento é atribuída ao Supremo Tribunal Federal, conforme estabelecido no art. 102, inciso III da Constituição Federal.

Este recurso é cabível em casos de decisões que contrariem um dispositivo desta Constituição, declarem a inconstitucionalidade de um tratado ou lei federal, julguem válidas leis ou atos de governo local contestados em face desta Constituição e julguem válidas leis locais contestadas em face de leis federais.

Para que o Recurso Extraordinário seja conhecido perante a Suprema Corte, deve ser demonstrada a Repercussão Geral das questões discutidas no recurso. Este instituto é definido como a relevância constitucional da matéria, bem como o interesse público em discuti-la, na tentativa de afastá-lo do julgamento de causas relevantes apenas aos interesses particulares (DE MORAES, 2022, p.678).

A Repercussão Geral, por tratar do interesse público da matéria, previne que as decisões da Suprema Corte brasileira apliquem seus efeitos de maneira isolada ao caso trazido em recurso. Ou seja, cada julgado proferido pelo STF produzirá efeitos aos casos semelhantes. Isso ocorreu no julgamento do RE 688223, que julgou como correta a incidência de ISS sobre o licenciamento ou cessão de direitos de software, de maneira personalizada, além de mais 31 julgados de Repercussão Geral concernentes exclusivamente ao ICMS (FARIA; Renato et al, 2018).

Portanto, diante da omissão do legislador em tributar produtos e serviços imersos na economia digital no Código Tributário Nacional, Constituição Federal, ou em Legislações Complementares, foi atribuída competência subsidiária ao Poder Judiciário Brasileiro para o julgamento e determinação de incidência de tributos sobre determinados fatos geradores já citados.

3.4 A NECESSIDADE DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Considerando que os entes federativos, ao exercerem suas competências e atividades de tributação, devem obedecer rigorosamente ao princípio da legalidade tributária, entende-se que a única maneira de resolver os impasses causados pela obsolescência contextual do direito tributário brasileiro seria a criação e promulgação de uma nova lei totalmente adaptada ao contexto digital que a economia atualmente vivencia.

O Sistema Tributário atual foi regulado em 1988, com a promulgação da Constituição Federal, que surgiu como um garantidor de direitos, em contraposição à supressão de direitos ocorrida durante os 24 anos do Regime Ditatorial. O referido sistema, por ter sido elaborado há mais de 30 anos, e ser adaptado ao contexto da época, é considerado complexo. Assim, a reforma tributária serviria como instrumento para tornar o sistema tributário nacional mais moderno e simples, adaptado à realidade atual (GOMES, 2022).

Certas decisões do legislador possuem um caráter peculiar que causa complexidade à atividade tributária brasileira, como a atribuição de competência estadual para a fiscalização e arrecadação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Isso concede a 26 unidades da federação a atribuição para a arrecadação de um único tributo, bem como a competência municipal do ISS, exigindo a instituição de 5.568 tributos de ISS, correspondentes ao número de municípios no Brasil, conforme verificação do IBGE em 2022.

Esse regime provoca um verdadeiro confronto entre estados e municípios para a promoção de incentivos fiscais a fim de atrair investidores e movimentar a economia regional. Esse fato pode ser confirmado pelo fato de os estados terem abdicado do montante estimado de R\$ 232,49 bilhões de reais somente no ano de 2023, conforme noticiado pelo InfoMoney.

Portanto, a reforma tributária se apresenta como a solução viável para os obstáculos enfrentados pelo fisco para a tributação no âmbito econômico digital. Isso tornaria o sistema tributário mais simples e moderno, tratando especificamente sobre as tributações do consumo, que atualmente ocorrem por meio do ISS, IPI e ICMS, e unificando-os em um único imposto que pode abranger os fatos geradores dos tributos citados (GOMES, 2022).

3.5 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

Neste trabalho, já foi exposta a inadequação do Direito Tributário brasileiro diante das novas mudanças provocadas pela tecnologia na sociedade. O Código Tributário Nacional,

criado em 1966, bem como a Constituição Federal, promulgada em 1988, não foram moldados à realidade vivida no século XXI, resultando em um ordenamento considerado arcaico (FARIA, 2018).

Diante dessa arcaicidade, o sistema político brasileiro tem entendido como imprescindível a aprovação de uma reforma tributária. Essa reforma está cada vez mais próxima de ser efetivada no direito brasileiro, tendo sido aprovada no Senado Federal a implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), de competência atribuída à União, como substituto do ICMS, IPI, ISS, PIS e também COFINS.

Nesse contexto, o IVA surge no ordenamento tributário como a solução para os problemas e obstáculos que a nova economia digital vem trazendo ao Fisco brasileiro, tanto da União, como dos estados e municípios (SANTANA; AFONSO, 2020).

O referido tributo é baseado no GST, sigla definida para o Goods and Services Tax, que foi instituído no Direito Tributário Canadense, cuja competência é atribuída tanto à União quanto às províncias. Esse tributo apresenta-se como uma resposta, uma solução para o dilema enfrentado no Brasil, quanto à definição de um fato gerador como um serviço, tributado pelo ISS, ou produto/mercadoria, tributado pelo ICMS.

No GST, o fato gerador para que seja aplicável à sua hipótese de incidência é o chamado “supply”, conforme apresentado por Hadassah Lais Santana e José Roberto Afonso:

O «supply» é amplamente definido pela legislação como a provisão de bens ou serviços de qualquer maneira. O termo é amplo o suficiente para abranger praticamente todas as transações, incluindo: venda ou aluguel de mercadorias; prestação de serviços; venda, arrendamento, licença ou outra transferência ou concessão direito de uso de bens imóveis; cessão de direitos sob um contrato; licenciamento para uso de direito autoral ou patente; permuta ou troca de bens ou serviços, etc (SANTANA; AFONSO, 2020, p.300).

Nesse contexto, a prática do “supply” é apresentada como a circunstância pela qual o GST será cobrado, abrangendo assim a totalidade das espécies de transações referentes a bens ou serviços. Associado ao “supply” ou fornecimento, a legislação canadense exige a existência de propriedade, que possui a seguinte definição, de acordo com Hadassah Lais Santana e José Roberto Afonso:

...Qualquer propriedade, real ou pessoal, móvel ou imóvel, tangível ou intangível, corporal ou incorpórea, e inclui um direito ou interesse de qualquer espécie, uma ação e uma ação escolhida, mas não inclui dinheiro (SANTANA; AFONSO, 2020, p.300).

Essa conceituação abrange qualquer tipo de propriedade sobre a qual pode incidir imposto. Nesse mesmo contexto, define-se como serviço qualquer fator que não se enquadre na

definição de propriedade. Tais definições são suficientemente amplas para incluir produtos e serviços digitais na hipótese de incidência do GST (SANTANA; AFONSO, 2020).

Nesses termos, o IVA se apresenta como um imposto cujo objetivo é a tributação do consumo final de bens e serviços. Ele é essencial para o aumento da receita do Estado, com uma cobrança facilitada e rápida (OLIVIER; RAMADAS, 2019), sendo considerado a melhor medida de tributação do consumo no contexto da economia digitalizada (ROCHA, 2020).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na pesquisa realizada neste trabalho, pode-se entender que o atual direito tributário é obsoleto, pois foi criado em um contexto inteiramente físico, e as mudanças tecnológicas trouxeram novos aspectos à economia, que agora é digitalizada. Isso resulta em circulações e comercializações de produtos e serviços dentro desta economia digital, apresentando obstáculos quanto à tributação de produtos e serviços digitais.

Verificou-se que no sistema tributário vigente no Brasil, a tributação de produtos e serviços digitais pode ser realizada mediante a incidência de dois tributos específicos: o Imposto Sobre Serviços (ISS), cuja competência é concedida aos entes municipais e deve incidir sobre os serviços prestados; e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), cuja competência é atribuída aos Estados.

Este último foi objeto de discussão jurisprudencial, a respeito de sua incidência sobre softwares, que a princípio se deu apenas sobre “softwares de prateleira”, os quais seriam armazenados em um objeto físico. No entanto, posteriormente passou a incidir sobre softwares sem armazenamento físico, mas totalmente digital, o que abriu precedentes para a tributação de mercadorias digitais mediante o ICMS.

Apesar da incidência do ISS e ICMS, verificou-se que o Poder Judiciário brasileiro tem atuado de forma subsidiária para decidir quais tributos podem incidir sobre determinados fatos geradores. Isso é demonstrado pelo número considerável de Súmulas promulgadas tanto pelo STF como pelo STJ referentes a tributos como ISS, IPI e ICMS. Além disso, o poder também tem atuado mediante o julgamento de Recursos Extraordinários, utilizando-se do instituto da Repercussão Geral, que discute o interesse público da matéria decidida em recurso, e estabelece efeito vinculante, que aplicará o teor da decisão a casos semelhantes.

Nesse sentido, observou-se que o estado brasileiro possui limites estabelecidos pela constituição quanto à sua atuação tributária, especificamente quanto ao princípio da legalidade, que se apresenta como um garantidor de segurança jurídica para o contribuinte, impedindo que

o Estado venha a criar tributos conforme a sua própria arbitrariedade, para fins da mera arrecadação de recursos.

No mesmo contexto, em decorrência do princípio da legalidade tributária, observa-se que a única forma de solucionar os obstáculos encontrados diante de um ordenamento tributário seria a criação de uma nova lei, ou reformulação da mesma, por intermédio de uma reforma tributária adaptada ao contexto de economia digital. Isso seria feito mediante a unificação dos impostos incidentes no consumo em um imposto único que engloba as hipóteses de incidência e fatos geradores do IPI, ICMS e ISS, o qual seria um modernizador e simplificador do direito tributário pátrio.

Por fim, a solução mais viável e facilitadora para o fisco seria a instituição de um IVA, baseado no GST, instituído no Canadá, cujo fato gerador é o fornecimento de mercadoria ou serviço, atrelado à propriedade, que é o requisito básico para que possa incidir o referido imposto. Portanto, os objetivos gerais do presente artigo foram alcançados.

REFERÊNCIAS

BAST, E. **Tributos no Brasil: IVA dual é o mais provável para reforma tributária, diz Appy à CNN**. Disponível em: <[https://www.cnnbrasil.com.br/economia/tributos-no-brasil-iva-dual-e-o-mais-provavel-para-reforma-tributaria-diz-appy-a-cnn/#:~:text=Hoje%2C75%25 do PIB está](https://www.cnnbrasil.com.br/economia/tributos-no-brasil-iva-dual-e-o-mais-provavel-para-reforma-tributaria-diz-appy-a-cnn/#:~:text=Hoje%2C75%25%20do%20PIB%20est%C3%A1)>. Acesso em: 17 nov. 2023.

BRANCH, L. S. **Consolidated federal laws of Canada, Excise Tax Act**. Disponível em: <<https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/E-15/section-123.html>>. Acesso em: 16 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 6 nov. 2023.

BRASIL. **Senado Federal. Senado Federal aprova proposta que moderniza o sistema tributário do país**. Disponível em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/novembro/senado-federal-aprova-proposta-que-moderniza-o-sistema-tributario-do-pais>>. Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. RE 688223**. Relator: Min. Dias Toffoli, 06/12/2021. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur460021/false>>. Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 784439. Relator: Min. Rosa Weber, 29/06/2020. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur431365/false>>. Acesso em: 15 nov. 2023.

CARDOSO, H. R. et al. **O Imposto sobre o valor Agregado: histórico e possibilidade de implementação no Brasil**. Journal of Law and Sustainable Development, v. 9, n. 1, p. e664–e664, 30 jun. 2021.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

DINIZ, Karina. **O Controle de Constitucionalidade e o ativismo judicial no âmbito da modulação de efeitos no direito tributário**. São Paulo, 2022.

FARIA, Renato V.; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do R.; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. E-book. ISBN 9788553604500. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604500/>>. Acesso em: 15 nov. 2023.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Princípio de proteção ao contribuinte, princípio da segurança jurídica**. Revista de Direito Tributário, n. 47.

GOMES, Fabio L. **Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital. Portugal: Grupo Almedina, 2022**. E-book. ISBN 9786556274409. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274409/>>. Acesso em: 15 nov. 2023.

IBGE. **Áreas dos Municípios**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areasdosmunicipios.html#:~:text=Trata%2Dse%20do%20reprocessamento%20anual,do%20recebimento%20das%20atualiza%C3%A7%C3%B5es%20territoriais>>. Acesso em 17 nov. 2023.

LIMA, Monique. **Trabalho como freelancer cresce e se consolida como opção de carreira**. Disponível em: <<https://vocesa.abril.com.br/carreira/freelancer-cresce-em-meio-a-pandemia-e-se-consolida-como-opcao-de-carreira>>. Acesso em: 17 nov. 2023.

LOPES, Sophia. **45% passam pelo menos uma hora por dia nas redes sociais**. Poder360, 2021. Disponível em: <<https://www.poder360.com.br/midia/45-dos-brasileiros-passam-mais-de-1-hora-por-dia-nas-redes-sociais/#:~:text=Pesquisa PoderData realizada de 11,passam até uma hora conectados>>. Acesso em: 25 de Outubro de 2021.

MACHADO, Hugo de B. **Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1ª a 95, (V. 1), 3ª edição.** São Paulo: Grupo GEN, 2015. E-book. ISBN 9788597000313. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597000313/>>. Acesso em: 17 nov. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29. ed. 2020.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional. São Paulo: Grupo GEN, 2022.** E-book. ISBN 9786559771868. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559771868/>>. Acesso em: 10 out. 2023.

MORTARI, M. **Incentivos dos Estados com ICMS devem chegar a R\$ 232,5 bilhões em 2023.** Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/politica/incentivos-dos-estados-com-icms-devem-chegar-a-r-2325-bilhoes-em-2023/>>. Acesso em: 17 nov. 2023.

OLIVIER, J.; RAMADAS, C. **UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA. A tributação da economia digital: o IVA no e-commerce.** [s.l: s.n.]. Disponível em: <[https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/30389/1/A tributação da economia digital - João Olivier da Costa Ramadas.pdf](https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/30389/1/A%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20da%20economia%20digital%20-%20Jo%C3%A3o%20Olivier%20da%20Costa%20Ramadas.pdf)>. Acesso em: 18 nov. 2023.

ROCHA, M. DE S. **Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções.** Revista Brasileira de Direito, v. 16, n. 3, p. 1, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.** E-book. ISBN 9786553620469. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620469/>>. Acesso em: 26 out. 2023.

SAMPAIO, T. M. **Necessidade de reforma tributária e criação de imposto sobre valor adicionado ante aos desafios da economia digital: streaming e a inadequação quanto a incidência tributária.** Repositório de Trabalhos de Conclusão de Curso, 2022.

SANTANA, Hadassah L.; AFONSO, José R. **Tributação 4.0. (Coleção IDP). Portugal: Grupo Almedina, 2020.** E-book. ISBN 9788584936274. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584936274/>>. Acesso em: 14 nov. 2023.

SANTOS, M. C. M. A. S. **A tributação do streaming no contexto da modernidade líquida: uma análise acerca da guerra fiscal na economia digital - ICMS vs. ISS.**

Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/51087>>. Acesso em: 17 nov. 2023.

SCHWAB, Karl. *The Fourth Industrial Revolution: What it means, how to respond*. *World Economic Forum*, 2016. Disponível em: <<https://www.weforum.org/agenda/2016/01/the-fourth-industrial-revolution-what-it-means-and-how-to-respond/>>. Acesso em: 27 out. 2023.

SILVA, Alice Marinho Corrêa da; ALMEIDA, Mariana Quintanilha de; MARTINS, Vitor Teixeira P. **Computação, Comércio Eletrônico e Prestação De Serviços Digitais: Sua Tributação pelo ICMS e ISS**. [Digite o Local da Editora]: Grupo Almedina (Portugal), 2018. E-book. ISBN 9788584933037. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584933037/>>. Acesso em: 07 set. 2023.

XAVIER, Carlos Eduardo Rangel. **A eficácia vinculante do recurso extraordinário**. 2012.