

**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**

Thais Martins Sampaio

Manhuaçu-MG

2022

**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**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado no Curso Superior de Direito do
Centro Universitário UNIFACIG, como
requisito parcial à do título de Bacharel em
Direito

Área de Concentração: Direito Tributário,
Direito Público e Direito Constitucional.

Orientador (a): Professora Msc. Barbara
Amaranto de Souza Ribeiro

Manhuaçu - MG

2022

THAIS MARTINS SAMPAIO

**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**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado no Curso Superior de Direito do
Centro Universitário UNIFACIG, como
requisito parcial à do título de Bacharel em
Direito

Área de Concentração: Direito Tributário,
Direito Público e Direito Constitucional.

Orientador (a): Professora Msc. Barbara
Amaranto de Souza

Banca Examinadora

Data de Aprovação: 07 de dezembro de 2022

Profª Msc. Bárbara Amaranto de Souza Ribeiro, Centro Universitário
UNIFACIG

Profª Msc. Camila Braga Côrrea, Centro Universitário UNIFACIG

Profª Msc Thaysa Kassis de Faria Alvim Orlandi, Centro Universitário
UNIFACIG

Manhuaçu - MG

2022

Este trabalho é todo dedicado àqueles que se foram,
mas que nunca partiram de minha vida. Dedico ao
saudoso e amado pai José, amada vó Luiza e amoroso
avô Gerson, *in memoriam*.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Senhor meu Deus por me permitir concluir essa tão difícil e sonhada jornada, sem Ele, nada disto teria sido possível. “A minha graça te basta, porque o meu poder se aperfeiçoa na fraqueza”

Agradeço a minha família, amada mãe Tina, paciente irmã Daniela, compassivo irmão Willian, minha cunhada Larissa, que me estendeu a mão nos dias sombrios, e ao meu amado companheiro Juliano, a quem agradeço por ter feito tanto, mesmo em meio ao caos, vocês foram minha forte rocha nos dias terríveis e turbulentos

Ao meu amado médico Dr. Aluízio Batista, que sempre em nossos encontros terapêuticos, em meio a tanta tristeza, conseguia fazer transbordar em mim ânimo e força para acreditar que seria possível e assim continuar a viver, mesmo em meio ao caos de vivenciar o transtorno depressivo maior, essa vitória é nossa.

Agradeço a Professora Msc. Bárbara Amaranto de Souza Ribeiro, pela orientação, apoio e grande paciência. A todos os professores do Centro Universitário Unifacig, agradeço por terem me ensinado tanto, conhecimento e lições de vida.

Agradeço ao Programa Governamental PROUNI, que me permitiu sonhar cursar uma faculdade e realizar este sonho. Agradeço imensamente ao UNIFACIG que me aceitou de braços abertos e me possibilitou esta conquista.

Aos amigos e colegas, agradeço o companheirismo nessa jornada. A todos que contribuíram de alguma forma, obrigada

“- Lutar. Podes escachá-los ou não; o essencial é que lutes. Vida é luta. Vida sem luta é um mar morto no centro do organismo universal”

Memórias Póstumas de Brás Cubas, Machado de Assis

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI- Ação Direta de Inconstitucionalidade

BEPS – (Base Erosion and Profit Shifting) Erosão da Base Tributável e da Transferência de Lucros

B2C- business-to-consumer models

B2B- business-to-business models

BRASCOM - Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da informação e Comunicação

CCIF - Centro de Cidadania Fiscal

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CNM - Confederação Nacional dos Municípios

Comsefaz - Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal.

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CFA- Committee on Fiscal Affairs

C2C- consumer-to-consumer models

DJe- Diário Jurídico Eletrônico

DL - Decreto Lei

G-20 – Grupo dos 20

HD - Disco Rígido de um dispositivo, onde
armazena-se os dados

IBS -Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS - Imposto sobre Circulação de

mercadorias e Serviços

IOT- (*Internet of Things* – internet das coisas

ISSQN/ ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA- imposto sobre valor agregado (International VAT/GST Guidelines),

LC - Lei Complementar

MC-ADI – medida cautela na ação direta de inconstitucionalidade

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

REsp – Recurso Especial

RE - Recurso Extraordinário

SaaS - Software as a Service

STF – Superior Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TJSP – Tribunal de Justiça de São Paulo

RESUMO

A presente pesquisa, utilizando-se do método de pesquisa bibliográfico, através da análise de diversos autores, doutrinadores, repositórios de direito tributário e dados disponibilizados em sites oficiais, possui como escopo entender o surgimento da economia digital e como é realizada a sua tributação, no que concerne aos serviços de *streaming*; comparar bens digitais intangíveis já existentes no mercado, como software de “prateleira”, seu surgimento e qual tributação aplicada ao o *streaming*, buscando demonstrar as semelhanças em seus processos de surgimento; demonstrar, por meio da análise conceitual da economia digital que o sistema tributário nacional brasileiro, em razão de não ter acompanhado a evolução tecnológica, não possui capacidade de abranger os novos bens digitais que surgem todos os dias através da evolução digital necessitando da realização de uma reforma tributária capaz de abranger os novos bens e serviços digitais, criando um imposto único, o chamado Imposto Sobre Valor Agregado- IVA e demonstrar o interesse do Brasil em ser Participante da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Palavras-chave: streaming; reforma tributária; economia digital; bens digitais; IVA; ICMS; ISS; OCDE.

ABSTRACT

The present research, using the bibliographic research method, through the analysis of several authors, scholars, tax law repositories and data available on official websites, has the scope of understanding the emergence of the digital economy and how its taxation is carried out, with regard to streaming services; compare intangible digital goods that already exist on the market, such as “off-the-shelf” software, its emergence and what taxation is applied to streaming, seeking to demonstrate the similarities in their emergence processes; demonstrate, through the conceptual analysis of the digital economy, that the Brazilian national tax system, due to not having accompanied the technological evolution, does not have the capacity to cover the new digital goods that appear every day through the digital evolution, requiring the realization of a tax reform capable of covering new digital goods and services, creating a single tax, the so-called Value Added Tax - VAT and demonstrating Brazil's interest in becoming a Participant of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD).

Keywords: streaming; tax reform; digital economy; digital goods; VAT; ICMS; ISS; OECD.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
2. TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA NO ÂMBITO DA ECONOMIA DIGITAL	15
3. ECONOMIA DIGITAL E A INADEQUAÇÃO ÀS NORMAS VIGENTES	18
4. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO DO ISS E DO ICMS	22
5. ANÁLISE DO CONCEITO DE STREAMING: MERCADORIA OU SERVIÇO	25
6. COMPARAÇÃO ANALÍTICA ENTRE <i>SOFTWARE</i> DE “PRATELEIRA” E <i>STREAMING</i> , SEMELHANÇAS EM SEUS PROCESSOS DE SURGIMENTO	28
7. ORIENTAÇÕES DA OCDE ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL	35
7.1. COMÉRCIO ELETRÔNICO E SUA CLASSIFICAÇÃO PELA OCDE	35
7.2 REFORMA TRIBUTÁRIA E IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO-IVA	37
8. REFORMA TRIBUTÁRIA E NECESSIDADE DE IMPOSTO ÚNICO SOBRE VALOR AGREGADO- IVA	44
9. CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52

1. INTRODUÇÃO

A economia digital fez surgir novos bens, os chamados bens digitais, provocando uma imensa transformação no mundo tecnológico. Com isso, começou-se a se discutir a interpretação de conceitos mais tradicionais e antigos do âmbito jurídico, principalmente os termos “mercadoria”, “serviço” e “comunicação” (VIEIRA, 2019).

Com o grande avanço da tecnologia, atualmente, vem sendo criados serviços e produtos que antes nem se sonhava existir. Com o advento do mercado digital, através dos bens digitais, nasceram grandes conflitos de competência entre entes tributantes, lançando dúvidas sobre qual o imposto incidente sobre os bens digitais (inclusive o *streaming*) e qual seria o ente competente para realizar a cobrança (OLIVEIRA e SILVA, 2022, p. 212).

Diante desse cenário de guerra fiscal entre os entes federativos, a análise e interpretação dos conceitos “serviços”, “mercadoria” e “produtos” tornou-se necessária, uma vez que estes termos se modificaram ao passar do tempo com o avanço da economia digital e da tecnologia. O sistema tributário atual não consegue incluir de forma clara os bens digitais nas leis vigentes, uma vez que os novos bens digitais, abarcados pela economia digital, não existiam e nem se pensava que um dia existiriam quando houve a promulgação dos diplomas legais Código Tributário Nacional e bem como a Constituição Federal de 1988 (BONOMI, 2021, p.368-392).

Ocorre que no Brasil cada ente federativo possui competência exclusiva sobre determinados impostos, essa competência é determinada pela Constituição Federal, os entes tributam, por medida de segurança, os contribuintes, diante do desconhecimento da natureza jurídica dos bens digitais e por não existir uma segurança jurídica sobre o tema dos bens e serviços digitais (OLIVEIRA e SILVA 2022, p. 203).

Dessa forma, os doutrinadores, operadores do direito, tribunais e legisladores devem contribuir na busca de se chegar a uma conclusão e concordância acerca da tributação a ser aplicada aos bens e serviços digitais.

Há que se destacar que, em razão da ausência de normas que versem especificamente sobre o assunto, vários doutrinadores defendem a necessidade

de uma reforma tributária, onde seja estabelecido o imposto sobre valor agregado -IVA, vendo a reforma tributária como única alternativa para os novos avanços tecnológicos que dia após dia surgem e necessitam ser tributados (GOMES, 2022, p. 35).

Em relação ao streaming, verifica-se que as leis vigentes, o sistema tributário e as espécies tributárias, não conseguem abarcar as novas tecnologias, muito menos o streaming, notando-se a tendência de utilizar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), como forma de dar certa segurança jurídica, resolver os conflitos de competência e evitar que esses serviços não sejam tributados, porém servem somente como uma barreira de contenção em uma grande represa prestes a se romper (BONOMI, 2021, p.368-392).

Diante disso, o presente trabalho visa apresentar de forma sistemática, através da utilização de referências bibliográficas, pesquisas acadêmicas, livros, doutrinas, artigos científicos, revistas de direito tributário, Constituição Federal, Código Tributário Nacional, legislação infraconstitucional e jurisprudências dos Tribunais, os conceitos de mercadorias e serviços no âmbito do comércio digital, determinando qual sua natureza e diferenciando e especificando suas principais características, de modo a identificar qual a incidência tributária.

Assim, com vistas a tal identificação, torna-se extremamente necessária a compreensão da natureza do *streaming*, se qualifica-se como serviço ou produto destinado à comercialização, fazendo uma comparação entre o entendimento recente sobre o denominado *software* de “prateleira”.

Neste sentido, o presente trabalho está estruturado em nove capítulos, sendo o primeiro esta introdução, o segundo em que será abordado a tributação brasileira no âmbito da economia digital. Posteriormente, no terceiro capítulo busca-se demonstrar que as normas tributárias vigentes no Brasil são inadequadas e ultrapassadas em relação aos bens da economia digital, por sua vez, no quarto faz-se uma breve conceituação do ICMS e ISS para fins de tributação à luz da Constituição. No quinto capítulo, por seu turno, será realizada uma análise comparativa entre o surgimento do termo *software* de “prateleira” e o *streaming* visando demonstrar que suas origens são semelhantes. No sétimo, será demonstrada as orientações da OCDE para os países integrantes ou que queiram integrá-la acerca da tributação digital e demonstrar que o Brasil possui

grande interesse em adentrar à organização. No oitavo capítulo busca demonstrar a necessidade de uma reforma tributária em nosso sistema tributário nacional com a implementação de Imposto Sobre Valor Agregado. E, por fim, expondo, no nono capítulo, as considerações finais do estudo, abrindo novas perspectivas e aprofundamento ao tema, apontando quais os caminhos prováveis que o Brasil deverá seguir ante a realidade enfrentada acerca dos bens digitais e sua tributação.

2. TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA NO ÂMBITO DA ECONOMIA DIGITAL

Todos os sistemas tributários do mundo se encontram com grandes desafios diante da revolução tecnológica, das mudanças que abarcam as novas práticas comerciais, das relações econômicas e sociais (SANTANA e AFONSO, 2020, p. 30).

A era digital, ou a chamada quarta revolução industrial, como muitos autores vem afirmando (SCHWAB, 2016, p. 16), transformou a maneira de se realizar negócios, a forma de criar, circular mercadorias e até mesmo gerir riqueza. Fez surgir novos modelos empresariais, novos comércios e novas formas de relacionamento entre empresas e consumidores, tornando modelos tradicionais, vigentes à mais de décadas, obsoletos e impraticáveis (SANTANA e AFONSO, 2020, p. 31).

No meio dessa grande revolução tecnológica, surgiu a chamada internet das coisas (*Internet of Things – IoT*) que consiste na conexão de dispositivos e objetos à internet (FOSSATI e NAVARRO, 2021, p. 79). Acerca do tema a professora, Tathiane Piscitelli, ensina que a tributação da economia digital impõe o ônus sobre várias atividades e transações, onde houve a expansão as possibilidades de realização de operações comerciais:

A tributação da economia digital envolve a imposição de ônus sobre diversas atividades e transações que se verificam pelo uso maciço da internet, que expandiu as possibilidades de realização de operações comerciais. Isso vale, naturalmente, tanto para o comércio de bens físicos, por meio de plataformas digitais ou sites de e-commerce, quanto para as operações que envolvem bens e serviços digitais, como programas de computador, acesso à conteúdo de áudio e vídeo disponibilizado via streaming, computação na nuvem e outros. O objetivo deste item é apresentar como o debate sobre a tributação indireta dessas operações tem se desenhado no Brasil (PISCITELLI, 2019)

Pela OCDE, são quatro as características definidoras da chamada economia digital, a) acentuada dependência de intangíveis, b) uso maciço de dados de caráter pessoal de usuários e consumidores, c) criação de modelos de negócios multilaterais e d) dificuldade de se estabelecer a jurisdição onde ocorre

o fato gerador dos impostos tributáveis e quais os estabelecimentos (OCDE, 2015, p. 16).

Necessária uma revolução tributária que acompanhe a revolução digital, ou seja, o desenvolvimento de uma tecnologia e leis tributárias capazes de alcançar as novas manifestações de riquezas que antes eram despercebidas e agora mostram-se o futuro da economia, sendo necessário a reavaliação dos tributos vigentes e a maneira de sua cobrança. O trabalho, consumo e a renda foram alterados e o sistema tributário precisa urgentemente se adaptar aos novos tempos (NETO, AFONSO e FUCK, 2019, p. 145-167).

Diante dessa necessidade, para Hadassah e José, será ainda mais desafiador para o Brasil realizar uma reforma tributária ou criar respostas imediatas para os novos tributos surgidos:

Logo, é extremamente desafiador para qualquer País a preparação e a estruturação para cobrança de tributos sem que se tenha uma visão clara de quais serão – ou mesmo sobre quais bases incidirão. Deve restar claro, no entanto, que diante da volatilidade das novas dinâmicas socioeconômicas, ficará cada vez mais difícil fazer previsões de longo prazo.

O timing para análise de situações e criação de respostas e quadros regulamentares não será mais o mesmo. O estabelecimento de modelos de governança ágeis se faz imprescindível diante de dinâmicas socioeconômicas em constante transformação. Como aponta Schwab, “[...] a capacidade de adaptação dos governos irá determinar sua sobrevivência”.

No Brasil, o desafio da governança ágil em matéria tributária se torna mais monumental do que na maioria dos outros países diante de um fato peculiar de nossa institucionalidade: nenhum outro país traz tantas definições e detalhes tributários no texto constitucional. (SANTANA E AFONSO, 2020, p. 206)

O Brasil, diferente de muitos países, não possui imposto único que contempla a tributação de bens e serviços, a competência é dividida entre os entes da federação brasileira, sabe-se que o Brasil em 2017 enviou proposta para ser integrante da OCDE como membro oficial, considerando a longa relação que mantém com a organização (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2017), porém não resta apurado se o país encontra-se preparado para se adequar às orientações instituídas pela OCDE, ainda mais que o Brasil não possui um imposto que possa ser definido como imposto único.

Em 2006, foram definidas as orientações internacionais, pelo CFA (Committee on Fiscal Affairs) relativas ao imposto sobre valor agregado -IVA (International VAT/GST Guidelines), “reconhecendo que as jurisdições se beneficiariam de uma norma acordada a nível internacional que contribuiria para assegurar que os sistemas de IVA interagissem de forma coerente, de modo a facilitar, e não distorcer, o comércio” (OCDE, 2017).

3. ECONOMIA DIGITAL E A INADEQUAÇÃO ÀS NORMAS VIGENTES

O advento tecnológico trouxe variações no estilo de vida das pessoas de forma a transformar as relações de consumo existentes. Tem se descrito esse progresso tecnológico como economia digital, onde esses novos negócios permitiram novas conexões entre diversas pessoas, criando diversas transações que envolvem produtos físicos, serviços online, produtos físicos e produtos digitais (OKUMA, 2020).

Vivemos uma época de tamanha revolução tecnológica que, acerca das plataformas de streaming, o Brasil acumula 37 milhões de assinaturas entre a Globoplay e Netflix, segundo pesquisa de mercado encabeçada pela Fundação Getúlio Vargas, Research and Markets e Conviva (SOUZA, 2020).

Diante desse grande número de serviços tecnológicos, constatou que a cobrança de tributos na economia digital é um desafio em todo o mundo, não somente no Brasil, isso se dá em razão do direito não conseguir acompanhar a grande velocidade das inovações tecnológicas (FARIA, MONTEIRO, SILVEIRA, 2018, p. 238).

A digitalização da economia, ou economia digital, é um tema complexo e muito recente que depende da conclusão de estudos sobre o tema. Até o momento, sabe-se que no âmbito internacional, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) criou o plano de ação específico no âmbito do BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – *Action Plan 1-* (FARIA, MONTEIRO e SILVEIRA, 2018, p. 237).

Na esfera nacional, ainda não se viu nenhuma medida concreta que unificasse o entendimento acerca do tema, porém os entes federativos estão atualizando suas legislações de forma que inclua a economia digital de acordo com suas próprias convicções, o que tem ocasionado uma verdadeira guerra fiscal, uma vez que não se sabe qual ente é competente para realizar a tributação (CANEM, 2021, p.88).

A lista anexa à Lei Complementar 116/03 foi atualizada pela Lei Complementar 157/2016 a fim de incluir novos serviços digitais. Dentre estes serviços estão:

Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (subitem 1.03)

Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres (subitem 1.04) (BRASIL, LC 116/03, 2016)

Posteriormente, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, onde instituiu a cobrança de do ICMS nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, estabeleceu em sua cláusula terceira que:

O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital. (CONFAZ, Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017)

Em razão desse convênio foi apresentada Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 5.958/DF pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da informação e Comunicação – BRASCOM. Em 2021 foi julgada prejudicada pela perda do seu objeto, tendo em vista que o STF concluiu o julgamento da ADI 5.659, onde conferiu ao art. 2º da LC 87/96 interpretação conforme à Constituição “excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador” (FOSSATI e NAVARRO, 2021, p. 168).

Já no âmbito estadual, o TJSP vem negando a incidência do Convênio com fundamento de que estaria sendo incidido novo tributo, violando o princípio da legalidade (FOSSATI e NAVARRO, 2021, p. 168). Porém, percebe-se que não há uma uniformidade de entendimento acerca do tema, sendo que vários estados e municípios vem editando leis próprias na tentativa de se tornar competente para o recolhimento do tributo (OLIVEIRA e SILVA, 2022, p. 203).

Porém, o que se percebe que mesmo com a edição da Lei Complementar 157/2016, diante de sua imprecisão técnica, não foi suficiente para especificar de forma precisa quais serviços prestados no meio digital deverão incidir ISS. Assim ensina Renato que:

Destarte, mediante a análise da citada legislação aqui colacionada a título de exemplo, verifica-se que não há ainda um consenso entre os entes tributantes, o que traz manifesta insegurança jurídica aos contribuintes sobre a tributação do streaming. Ademais, a situação de incerteza pode gerar, além da bitributação, a necessidade de defesas administrativas em diferentes esferas (estadual e municipal), bem como o ajuizamento de ações a fim de discutir o real ente competente e, conseqüentemente, a qual imposto o streaming e o SaaS devem se submeter. (RENATO et al, 2018)

A tributação está diretamente afetada pelos impactos da revolução digital, as transformações ocorridas nas relações sociais e econômicas clamam por tributos diversos e novas formas de cobranças. Os sistemas de tributação em vigor não parecem dar conta dos desafios surgidos junto com a nova economia digital, o sistema estabelecido no século passado, estão se tornando obsoletos, onde não conseguem lidar com as novas práticas comerciais e os novos modelos de negócio (NETO, AFONSO E FUCK, 2019, p. 145-167).

E como ensina Hadassah e José sobre a necessidade de os tributos brasileiros acompanharem a evolução da economia:

A verdade é que, enquanto perdurar o descompasso entre a nova economia e os velhos tributos, ganharão sobretudo as empresas de tecnologia e de comércio eletrônico em detrimento de seus concorrentes tradicionais. O cenário fiscal é especialmente favorável ao crescimento desse segmento econômico. Aproveitando-se de lacunas na legislação em vigor, empresas de tecnologia e comércio eletrônico expandem seus lucros muito acima do patamar alcançado pelos negócios tradicionais, com uma grande ajuda do fisco. Calcula-se que negócios por trás de aplicativos e plataformas digitais, em geral, paguem muito menos impostos que os tradicionais, observada a taxa média de 8,5% em atividades domésticas a 10,15% em internacionais, no primeiro caso, comparadas com os 20,9% a 23,2%, respectivamente, nos modelos antigos de negócios. (SANTANA e AFONSO, 2022, p. 33)

Existem sinais de transformações em andamento no sistema tributário nacional brasileiro, uma vez que se encontra em risco a eficiência arrecadatória, esta que já esteve próxima dos 35%, entre 2005 e 2008, já recuou para menos de 33% do PIB em 2017 (BRASIL, 2018). É perceptível os sinais de ruptura na estrutura de nosso sistema tributário, percebe-se através do recuo de alicerces primordiais para a atual carga tributária (REVISTA BRASILEIRA DE DIREITO, 2019).

4. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO DO ISS E DO ICMS

Para poder analisar a incidência de tributo sobre determinado serviço ou produto, necessariamente necessita-se realizar uma análise sobre a hipótese de incidência, fazendo a chamada subsunção do fato à norma.

O sistema tributário é disciplinado pela Constituição Federal e em seu artigo 145 estabelece os princípios gerais da matéria (OLIVEIRA e SILVA, 2022, p. 201). No que diz respeito ao ICMS, o artigo 155, II conceitua-o “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (BRASIL, 1988).

Constata que uma das hipóteses de incidência do ICMS é a circulação de mercadorias, sobre o tema, o professor Roque Carrazza preceitua:

É bom também esclarecermos, desde logo, que tal “operação relativa à circulação de mercadorias” só pode ser jurídica (e não meramente física) o que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa a outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem esta mudança de titularidade não há que se falar em tributação válida por meio de ICMS. (CARRAZZA, 2015, p.45)

Também, segundo os ensinamentos de José Eduardo sobre o termo “circulação”:

Circulação é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico fundamentado em ato ou contrato, implicando mudança de patrimônio. É irrelevante a mera circulação física ou econômica. (MELO, 2012, p. 523)

Já acerca do conceito de mercadoria, entende-se que esta deve ser objeto de venda, ou que o produto deve ser destinado a venda e comercialização (SABBAG, 2017). E Paulsen e Melo, definem a mercadoria como:

“bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente”. (PAULSEN e MELO, 2012, p. 98)

Acerca do ISS, o artigo 156, II da Constituição Federal concede aos municípios a competência para cobrar impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (BRASIL, 1988).

Parte da doutrina entende que os serviços de qualquer natureza decorrem do direito privado e consiste em uma obrigação de fazer, acerca do tema ensina Aires F. Barreto acerca dessa especificidade, essencial para o entendimento da hipótese de incidência do ISS:

[...] não é todo e qualquer “fazer” que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se víssemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. De toda a sorte, uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referência ampla aos conceitos, é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um “fazer”. Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado. [...]. É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho “para si mesmo”, não o é afirmar-se que se prestou serviço “a si próprio”. Em outras palavras, pode haver trabalho sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica. Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). (BARRETO, 2009, p. 29)

Acerca do conceito de serviço tributável, analisado pelo aspecto econômico consiste no esforço humano, onde nasce uma obrigação de fazer que

deverá ser mensurada economicamente, devendo possuir conteúdo econômico (BARRETO, 2016).

Contudo, percebe-se que não é possível determinar se o ISS e o ICMS acompanharam a evolução digital ou se conseguem compreender e definir os bens de consumo digitais, os serviços eletrônicos e os novos modelos de negócios, de forma integral para ter os efeitos tributários esperados (SANTANA e AFONSO, 2020, p. 125), talvez seria interessante analisar a possibilidade de uma atualização legislativa tributária para que abarque em seu bojo as novas especificidades trazidas pela revolução digital, tentando se adequar as orientações trazidas pela OCDE (PISCITELLI, 2019).

5. ANÁLISE DO CONCEITO DE STREAMING: MERCADORIA OU SERVIÇO

Em diversos trabalhos científicos o streaming é conceituado de forma genérica e limitada ao mundo físico, buscando que ele seja tangível e o analisando de forma corpórea- se ele se trata de uma mercadoria, produto ou se trata de um serviço- onde se limitam somente a diferenciar o *streaming* de *download*, limitando seu conceito somente a não existência de transferência de propriedade ou do direito de uso (GALDINO, 2019).

Percebe-se que as transferências digitais estão além da noção tradicional/I de “circulação de mercadorias”, pois possibilitam a obtenção de softwares, mercadorias digitais, por meio da internet sem ocorrer a mudança de domínio sobre o produto, onde o estoque das empresas comercializadoras no ciberespaço não diminui em função da quantidade de vendas (FARIA, MONTEIRO e SILVEIRA, 2018, p. 232).

O direito de propriedade intelectual traz proteção imaterial as obras criadas, tendo elas um suporte físico onde ficam alocadas. A digitalização trouxe a desmaterialização desse suporte físico, permitindo a criação de um novo suporte, um suporte digital e intangível, fixado no ciberespaço. Através do download é possibilitada a transferência ilimitada e simultânea de bens digitais sem ser realizado a entrega de suportes físicos através de convenção entre as partes (FARIA, MONTEIRO e SILVEIRA, 2018, p. 231).

O *streaming* é uma plataforma digital onde é disponibilizado conteúdo de áudio, vídeo, imagem, texto etc., sem cessão definitiva, sendo ele uma forma de distribuição de dados em uma rede através de pacotes (FOSSATI e NAVARRO, 2021, p. 166).

De forma mais específica, conceitua Bruno Capelli o *streaming* como:

A disponibilização onerosa de conteúdos de multimídia protegidos por direitos autorais (músicas, filmes e séries), normalmente contratados por meio de uma assinatura mensal, que são reproduzidos à medida que recebidos pelo usuário. Ou seja, diferentemente do download, em que o conteúdo recebido fica definitivamente armazenado no dispositivo do usuário, os conteúdos acessados por meio do streaming são disponibilizados por uma plataforma on-line (multicast ou

broadcast), armazenados temporariamente e imediatamente reproduzidos aos seus usuários. (FULGINITI, 2020, p. 56)

Também há quem defina o streaming semelhante a uma locadora, onde é disponibilizado aos clientes conteúdos organizados, igual a uma loja que organiza seus bens destinados a revenda em seu estabelecimento físico (Carpinetti e Piazza, 2018, p. 290). Há quem entenda que ele é uma atividade paga pelo usuário de forma que ele obtém acesso a um catálogo online de produtos, onde não é possível ser realizado o download dos produtos (OLIVEIRA e SILVA, 2022, p. 201).

O Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial, definiu o streaming como tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a internet sem a necessidade de se realizar o download, como se nota do julgado:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO AUTORAL. INTERNET. DISPONIBILIZAÇÃO DE OBRAS MUSICAIS. TECNOLOGIA STREAMING. SIMULCASTING E WEBCASTING. EXECUÇÃO PÚBLICA. CONFIGURAÇÃO. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. ECAD. POSSIBILIDADE. SIMULCASTING. MEIO AUTÔNOMO DE UTILIZAÇÃO DE OBRAS INTELECTUAIS. COBRANÇA DE DIREITOS AUTORAIS. NOVO FATO GERADOR. TABELA DE PREÇOS. FIXAÇÃO PELO ECAD. 11 VALIDADE. [...] 2. Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados.
3. O streaming é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução. [...] (REsp 1559264/RJ, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 08/02/2017, DJe 15/02/2017) (Grifo nosso)

Perceba-se que maioria dos autores conceituam o *streaming* como uma tecnologia, que sempre está disponível aos usuários, de forma onerosa, mas que, por não ser realizado a cessão definitiva dos direitos, concluem que o imposto a ser incidido deverá ser o ISS (OLIVEIRA e SILVA, 2022, p. 203).

Porém o conceituam diante da definição de que mercadoria deva ser um bem corpóreo (MELO, 2012, p.18).

Parte da doutrina, mesmo diante da relevância das operações digitais, se mantem fiel à exigência de materialidade para se conceituar a mercadoria, sobre o tema afirma Roque Antonio Carrazza (2015) “o software [...] não é um bem corpóreo (bem material); e, nessa medida, não está juridicamente vocacionado à mercancia, mas ao licenciamento do direito de uso”.

No entanto, há juristas brasileiros que entendem que, por mais que a noção de conceituar mercadoria como bem corpóreo seja adequada para mercadorias onde atribui-se valor aos objetos materiais, essa adequação deixa de ser interessante quando se inicia a atribuição de valor similar a bens intangíveis e incorpóreos, que atualmente, passaram a substituir bens materiais comercializados anos atrás (GRECO, 2000, p. 82).

Isso demonstra que a conceituação do que é mercadoria é variável ao longo do tempo, uma vez que a humanidade evolui e cria novos tipos de bens que podem ser atribuídos valores e formas de apropriação sendo notória essa necessidade de variação é que o legislador constitucional não engessou o conceito de mercadoria, prevendo a evolução histórica (CEZAROTI, 2005, P. 97-98). Para Patrícia Pinheiro “uma das grandes mudanças trazidas pelas práticas comerciais via internet em geral foi a desmaterialização física do produto, ou seja, a perda do suporte, permitindo que este pudesse então circular livremente pelos meios digitais” (2021, p. 53)

Portanto, caracterizar uma mercadoria através de sua característica física seria irrelevante diante da desmaterialização física das mercadorias, de forma que os bens intangíveis, como os bens digitais, vendidos pela internet devem ser considerados mercadorias imateriais (NEVES, 2001, P. 52).

6. COMPARAÇÃO ANALÍTICA ENTRE SOFTWARE DE “PRATELEIRA” E STREAMING, SEMELHANÇAS EM SEUS PROCESSOS DE SURGIMENTO

Por *software* de “prateleira” (standard ou padrão) é conceituado como aqueles programas de computador que possui desenvolvimento para uma grande quantidade de usuários, não somente a um usuário em particular. Nessa situação, o titular de direito autoral não desenvolve o programa somente para atender determinado cliente, mas sim para ser produzidas cópias do programa ao mercado em geral (OLIVEIRA e SILVA, 2022, p. 47).

Clélio bem define que esses *softwares* de “prateleira” são:

[...] programas padrões que são vendidos em grandes quantidades, sem qualquer modificação de sua estrutura padrão para adaptar-se às necessidades individuais de cada um dos usuários adquirentes. Trata-se de um produto pronto e acabado, que é colocado à disposição dos interessados sem qualquer possibilidade de modificação nas suas especificações. Como exemplo, pode ser citado o Word 2000 da Microsoft, que, apesar de admitir que seja configurado segundo os interesses do usuário, tais alterações estão limitadas às opções dadas pelo programa, não permitindo que o usuário faça modificações na sua estrutura padrão. (Chiesa, 2015, p. 87)

O *software* é uma propriedade intelectual que se sujeita às regras de direito de autoria, convencionados pela Lei 9.610/1998 e art. 2º da Lei 9.609/1998, onde o direito de autor é um conjunto de prerrogativas legais que servem para proteger os direitos das obras intelectuais. Na legislação infraconstitucional, art. 7º, XII e §1º da Lei 9.610/1998, estabelece a proteção aplicável aos programas de computador:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

[...]

XII – os programas de computador;

[...]

§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis. (BRASIL, 1998):

O titular do direito autoral pode explorar de forma direta seu direito, através da reprodução e distribuição das licenças de uso; conceder a terceiros licença do direito de explorar de forma econômica o software ou ceder a terceiros o direito de se comercializar e distribuir, transferindo a tecnologia do programa de computador (OLIVEIRA e SILVA, 2022, p. 46).

Define-se o que é *software* de forma literal, porém importante entender que existem tipos de software com tributações distintas a) o software sob encomenda, onde o desenvolvedor elabora de forma específica para um único cliente, conforme as especificações e suas necessidades, não havendo a transferência de direito ou titularidade, existindo uma contraprestação de serviços, sendo o ISS o tributo instituído sobre ele e b) o *software* de “prateleira”, nesse caso o detentor de direitos é o criador podendo explorá-lo de forma econômica ou dispor de seus direitos, onde ele é tributado ICMS (FARIA, MONTEIRO e SILVEIRA, 2018, p. 68 e 69).

Nesse contexto, existe muita confusão com as implicações fiscais usando software, através da análise jurisprudencial e legal, pode-se qualificar as operações de *software* e suas consequências fiscais em três categorias que podem ou não ser combinadas: a) direito: que engloba cessão de direito; licença ou cessão de uso de direito; b) mercadoria, que engloba venda ou doação e a locação ou comodato (cessão de uso) e c) serviço (FARIA, MONTEIRO e SILVEIRA, 2018, p. 177 e 178).

Acerca da tributação de softwares, houve uma grande revolução quando o Supremo Tribunal Federal, no RE 176.626-SP, dividiu o software em duas categorias a) sob encomenda, que seria tributado pelo ISSQN e b) de “prateleira” (produzido em escala comercial), que seria tributado pelo ICMS (MARTINS, 2019). Essas definições, corroboram que existe uma distinção entre *software* sob encomenda e *software* de “prateleira” e assim disse o referido RE:

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” – matéria exclusiva da lide –, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (RE) n. 176.626/SP (BRASIL, 1998),

Novamente o STF foi acionado, através da ADI 1945-MT, para dirimir conflitos sobre a incidência de tributo sobre software adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, ementa do julgado transcrita a seguir:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. 2. LEI ESTADUAL 7.098, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1998, DO ESTADO DE MATO GROSSO. [...] 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente 13 corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso. (ADI 1945 MC, RELATOR(A): MIN. OCTAVIO GALLOTTI, RELATOR(A) P/ ACÓRDÃO: MIN. GILMAR MENDES, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 26/05/2010, DJE-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220- PP-00050).

Dessa forma, para se determinar o os tributos nas transações de *software* são necessários conhecer o tipo de desenvolvimento ou padronização de software, se é de prateleira ou sob encomenda e a transação econômica relacionada a ele (FARIA, MONTEIRO e SILVEIRA, 2018, p. 178). Com isso, necessário reanalisar o *streaming* sob a mesma ótica do *software* de prateleira,

onde se tem uma grande semelhança em seu modo de surgimento e evolução doutrinária.

Da mesma maneira que houve uma grande evolução no pensamento doutrinário acerca do *software* (GREGO, 2000, p. 53 e 86-88) surgirá novas reanálises dos conceitos e destinação atuais do *streaming* e seu fim tributável, tendo em vista a sua crescente utilização pelos usuários como um produto e não somente como serviço, ademais, a finalidade do streaming é unicamente a de arrecadar capital em massa.

Em momento pretérito o *software* era visto, assim como o *streaming* é visto hoje, como uma obra intelectual com grande teor criativo, que envolve cessão de direitos de uso, e que seu resultado é um serviço original que exige esforço do intelecto humano (GOMES *et al*, 1985, p. 2), porém essa visão foi sendo modificada onde uma nova visão começou a ser aceita amplamente por diversos doutrinadores, como demonstrado:

Essa nova visão defendida por Marco Aurelio Grego foi compartilhada por Claudio Abreu e Marcos Vinícius Passareli Prado, Guilherme Pereira das Neves, Osvaldo Bispo de Beija, Helenilson Cunha Pontes e Fernando Facury Scaff, tendo sido encampada, uma década depois, em sede de liminar, pelo Supremo Tribunal Federal, ratificando, assim, a incidência de ICMS sobre os chamados “softwares de prateleira” e sinalizando ser irrelevante que o software seja comercializado em suporte físico ou por meio de download. (JORGE *et al*, 2019, p. 67)

Assim, não se admitia a incidência de ICMS sobre *software*, porém a partir do entendimento firmado na MC-ADI 1945, onde se entendeu a constitucionalidade da incidência de ICMS sobre os chamados *software* de “prateleira” cuja disponibilidade seja feita através de *streaming* ou *download* (JORGE *et al*, 2019, p.69-70).

Analisando o streaming, percebe-se que ele é um software, onde ficam armazenados e disponibilizados de forma online arquivos ou dados (obras intelectuais), transferindo de forma temporária o direito de uso.

Podemos analisar que a operação econômica do streaming se divide nas seguintes etapas:

Uma empresa (como a Netflix ou o Spotify) celebra um contrato de exploração econômica da obra intelectual que pretende disponibilizar em sua plataforma eletrônica. Esse contrato é celebrado pela referida empresa e pelo proprietário da obra intelectual e, por isso, se faz desnecessário no caso em que o próprio autor da obra é o seu explorador (por exemplo, no caso da HBO GO ou da Netflix quando exploram obras de sua própria autoria);

(ii) A empresa cria uma plataforma online que, através da tecnologia de streaming, disponibiliza as obras (cuja exploração econômica detém) para utilização de seus usuários. Observa-se que a plataforma online (software) de disponibilização das obras é de propriedade da própria empresa;

(iii) Os usuários, mediante o pagamento de uma assinatura mensal, obtêm acesso temporário às obras intelectuais por meio da referida plataforma. Em certos casos (como no Google Play Movies), também é possível a obtenção de acesso temporário a apenas uma obra intelectual, mediante o pagamento de uma “taxa” – este último exemplo se assemelha à operação comercial de uma locadora de filmes (o filme não é alugado fisicamente, mas de forma online) (NETO, 2018, p. 551-572)

Percebe-se que existem quatro operações comerciais envolvidas, celebração de contrato de exploração de direito de obras; criação da plataforma online; celebração de contrato entre a empresa exploradora com o usuário e aquisição de dispositivos físicos para acesso às plataformas. Somando a interpretação de que o streaming realiza a transmissão de conteúdos audiovisuais, conclui-se que ocorre uma transferência de mercadoria, ou seja, uma circulação de mercadoria em tempo real. Porém, também é capaz de se chegar ao entendimento que a transmissão de áudio e vídeo seria uma prestação de serviço, e é diante desta vasta gama de interpretações que se encontra os bens digitais, sendo o streaming somente um exemplo (BONOMI, 2021).

O entendimento sobre qual tributação incidente sobre os bens digitais são controversos até mesmo para os tribunais superiores, onde já afastaram a incidência de ISS em obras autorais:

Tributário. Imposto. Incidência do ISS. Decisão do tribunal de origem em consonância com a jurisprudência do STJ.

I – A jurisprudência do STJ afastou a incidência do ISS sobre a cessão de direitos autorais e sobre a chamada produção de fitas e filmes, ainda que sob encomenda. Neste sentido: REsp 1.183.210/RJ, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 20.2.2013; REsp 1.308.628/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 2.8.2012.

II – O Tribunal de origem em consonância com entendimento firmando por esta Corte Superior afastou a incidência do ISS somente em relação aos serviços de cessão de direitos autorais. Consignou, ainda, que o recorrente estaria livre para tributar eventuais outras atividades da apelada que se constituam em hipótese de incidência de ISS. III – Agravo interno improvido” (STJ. AgInt no AREsp 1.190.871/SP, rel. min. Francisco Falcão. DJe 28.05.2018)

“Tributário. Recurso Especial. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Cessão de direito autoral. Não incidência. Ausência de previsão legal. Recurso Especial conhecido e não provido.

1. ‘O exame de qualquer texto de lei complementar em matéria tributária há de ser efetuado de acordo com as regras constitucionais de competência. É o que ocorre com o Decreto-lei n. 406/68 (com a redação dada pela Lei Complementar n. 56/87) e com a Lei Complementar n. 116/2003, do mesmo modo, com as legislações municipais, cujos termos só podem ser compreendidos se considerada a totalidade sistêmica de ordenamento, respeitando-se os limites impostos pela Constituição à disciplina do ISS’ (Paulo de Barros Carvalho. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 682/683).

2. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN não incide sobre a cessão de direito autoral, porquanto não se trata de hipótese contemplada na lista anexa à Lei Complementar 116/03.

3. A interpretação extensiva é admitida pela jurisprudência quando a lei complementar preconiza a hipótese de incidência do ISS sobre serviços congêneres, correlatos, àqueles expressamente previstos na lista anexa, independentemente da denominação dada pelo contribuinte. Se o serviço prestado, não se encontra ali contemplado, não constitui fato gerador do tributo e, por conseguinte, não há falar em interpretação extensiva. É natureza do serviço prestado que determina a incidência do tributo.

4. O direito de uso, em sua acepção ampla, tem sua disciplina no Código Civil, regime jurídico absolutamente distinto. Não se confunde com o direito autoral, regulado por lei específica, qual seja, a Lei 9.610/98. Inexiste correlação entre ambos. Nesse contexto, não há falar que a cessão de direito autoral é congênera à de direito de uso, hábil a constituir fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

5. A tentativa de aproximar a cessão de direitos autorais da locação de bem móvel, a fim de viabilizar a tributação, além de incabível pelas mesmas razões expostas em relação ao direito de uso, é absolutamente despropositada, tendo em vista a não

incidência do ISSQN na hipótese, nos termos do enunciado da Súmula Vinculante 31/STF, que dispõe: 'É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis'. 6. Recurso especial conhecido e não provido (5 STJ. REsp 1.183.210/RJ, rel. min. Arnaldo Esteves Lima, j. 07.02.2013. DJe 20.02.2013

De tal sorte, uma solução para a tributação do *streaming* seria os doutrinadores e legisladores seguir os mesmos pensamentos e parâmetros utilizados para definir o *software* de “prateleira” e assim aplica-lo ao *streaming*, tendo em vista que na atualidade, o conceito de mercadoria foi totalmente modificado, ocorrendo o fenômeno da desmaterialização dos bens de consumo, acrescentando a chamada mercadoria digital (ALMEIDA, 2019), sendo um bem incorpóreo e intangível, mas que contém valor econômico inegável, onde deverá o direito tributário acompanhar a nova economia através de atualização de seu sistema tributário, de forma que se evite que empresas tradicionais percam em detrimento das empresas de tecnologia e de comércio eletrônico (NETO, AFONSO E FUCK, 2019).

Por fim resta entender que os tributos atuais, ICMS E ISS, não se enquadram na aplicação do *streaming*, não existindo consenso entre os próprios tribunais superiores em relação a questão, não resolvendo o conflito de competência, tornando como caminho mais viável a criação de imposto único sobre valor agregado- IVA, gerando segurança jurídica ao País, uma devida arrecadação efetiva e segura possibilitando a melhora na economia (BONOMI, 2021).

7. ORIENTAÇÕES DA OCDE ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Com o grande crescimento da economia digital criou-se grandes desafios de qualificação, locação e conexão dos tributos nunca vistos. Dessa forma, o G-20 e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico- OCDE decidiram analisar os impactos da erosão da base tributável e da transferência de lucros entre países- BEPS “Base Erosion and Profit Shifting”), através da publicação de um relatório, buscando checar os desafios da economia digital (JORGE *et al*, 2019, p. 245).

Esse relatório ficou conhecido como o responsável pela implementação da Ação 1 do Projeto BEPS, esse projeto resultou em um plano com 15 ações voltadas para a transparência nas atividades de grupos econômicos multinacionais, evitar a não-tributação da renda e definir que as atividades sejam tributadas onde o valor for gerado (OCDE, 2014). Foi divulgado em 2015 pela OCDE o relatório final sobre a primeira ação, obteve resultado inconclusivo referente aos tributos diretos, requisitando mais tempo e estudos (GOMES, 2022, p. 266). Em 2018 foi publicado relatório intermediário- *Interin Report*- onde divulgou a implementação das medidas sugeridas em 2015, porém até a presente data não se chegou a um consenso de como as atividades digitais devam ser tributadas (JORGE *et al*, 2019, p. 257).

O relatório feito pela OCDE permitiu, com a análise da evolução das tecnologias de informação e comunicação, a constatação de dados como: computação em nuvem; moedas virtuais, robótica avançada; impressão em 3D; economia de partilha e a produção colaborativa; acesso a dados governamentais e comércio eletrônico (OCDE, 2014).

7.1. COMÉRCIO ELETRÔNICO E SUA CLASSIFICAÇÃO PELA OCDE

No âmbito internacional, a OCDE vem tentando estabelecer medidas de enfrentamento para os desafios da tributação do comércio eletrônico, onde em

1998 apresentou princípios indiretos para realização da tributação indireta do comércio eletrônico na *Ottawa Ministerial Conference on Electronic Commerce*, realizada pelo Committee on Fiscal Affairs- CFA (PISCITELLI, 2019).

O Grupo de Trabalho da OCDE definiu o comércio eletrônico sobre Indicadores para a Sociedade de Informação como efetuação de compras ou venda de serviços ou bens através dos meios digitais por meios específicos para receber ou entregar pedidos de compras (OCDE, 2011). Dessa forma percebe-se que ele abrange uma ampla gama de negócios eletrônicos.

Sobre o comércio eletrônico Hadassah L. Santana e José R. Afonso seguem o mesmo entendimento que a OCDE:

A questão do comércio electrónico desenvolve-se em quatro cenários de base no que diz respeito a troca de informação tecnológica no seio das empresas e entre as empresas: a) troca de informações de base entre as empresas sem integração electrónica dos processos comerciais dentro das empresas; b) integração assimétrica dos processos comerciais específicos feita em certas empresas; c) integração electrónica simétrica dos processos comerciais similares entre as empresas que efetuam transações facilitando as trocas coordenadas em relação a mais de um domínio comercial; d) integração electrónica total de todos os processos comerciais similares entre as empresas que efetuam transações permitindo as trocas de todos os dados relativos às áreas comerciais. (SANTANA e AFONSO, 2020, p.69-70)

Alguns negócios eletrônicos existem alguns que se destacam no âmbito tributável, devido a sua proeminência, como é o caso do: *business-to-business models* (“B2B”), onde pessoas jurídicas vendem produtos ou serviços para outras pessoas jurídicas, podendo conter versões online das vendas tradicionais ou fornecer bens ou serviços a empresas totalmente digitais; *business-to-consumer models* (“B2C”), consiste na venda de bens e serviços por empresas, podendo ser tangíveis ou intangíveis, esse modelo de negócio de forma digital reduz custos, aumenta o acesso à informação e reduz barreiras de entrada no mercado, tendo em vista mais fácil manter um site do que uma loja de forma física; *consumer-to-consumer models* (“C2C”), trata-se do negócio entre consumidores, onde as plataformas online (pessoas jurídicas) dão suporte para que movimentem seus ativos, venda ou locação; *app store*, loja de aplicativo que

consiste em uma plataforma que oferece *software*; *publicidade online*, esse negócio foi um de maior destaque com a evolução da economia digital, acarretando no surgimento da figura do “influenciador digital”; *computação em nuvem (cloud computing)*, disponibilização de serviços online padronizados e configuráveis de maneira *on-demand*, podendo ser incluso armazenamento, *softwares*, computação e gerenciamento de dados de forma a utilizar recursos físicos e digitais e o *streaming*, modelo de negócio que consiste na disponibilização de conteúdos em plataformas digitais (JORGE *et al*, 2019).

Importante entender esses modelos de negócio e sua importância no mundo digital devido a correta tributação a ser realizada e poder tentar criar meios de solucionar os desafios do comércio eletrônico e da economia digital, através de normas padronizadas, porém, para tanto necessário seria que o Brasil aderisse à tributação indireta na economia digital (PISCITELLI, 2019).

7.2 REFORMA TRIBUTÁRIA E IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO- IVA

Em 2017, o Brasil enviou uma proposta para integrar a OCDE como membro oficial, considerando a longa relação que mantém com a organização: é jurisdição membro do G20 e integrante do Inclusive Framework das medidas do BEPS (PISCITELLI, 2019).

A Secretaria de Relações Globais da OCDE desenvolveu e supervisionou a orientação estratégica deste relacionamento, assegurando que o diálogo permaneça focado, voltado para o futuro e mutuamente benéfico. Reuniões têm sido regularmente realizadas entre funcionários brasileiros, especialistas dos países da OCDE e o Secretariado da OCDE sobre tópicos mutuamente acordados. O Brasil tem valorizado a oportunidade de discutir questões e desafios políticos importantes num contexto multilateral e de aprender com as experiências dos países da OCDE que enfrentam desafios semelhantes em muitas áreas. O relacionamento também tem beneficiado os membros da OCDE e as economias não-OCDE, permitindo-lhes adquirir uma melhor compreensão do Brasil, a medida que este tenha se tornado um ator importante na economia globalizada. (OCDE, 2022)

O Brasil ainda não faz parte da OCDE, mas já iniciou o processo para se tornar membro, tendo enviado em data atual, 06 de outubro de 2022, memorando detalhado, com mais de 1.170 páginas, que servirá de base para saber se o país está se alinhando aos compromissos adotados, assim Wellton Máximo (2022) assegura:

O nível de cumprimento de cada uma das 230 normas da OCDE foi analisado, das quais 208 são indispensáveis para o ingresso na organização. Segundo o governo brasileiro, o país aderiu a 108 normas e está em processo de adesão a mais 45.

Para Hadassah e José as regras do jogo são ditadas por várias organizações, nacionalmente e internacionalmente, porém, a nível internacional as organizações, principalmente a OCDE, já definiram agendas a serem seguidas:

Para um fenômeno tão recente existem já linhas de orientação no seu aprofundamento e discussão internacional que limitam e enfocam o tema. Significa isto que ao nível nacional e privado todas as discussões são legítimas e possíveis, mas que ao nível internacional (ou, por outras palavras, ao nível das organizações internacionais) existe uma agenda definida que está a ser seguida. (SANTANA E AFONSO, 2020, p. 73-74)

Diante desse cenário, entender as orientações e planos de ações da OCDE são de suma importância, tendo em vista uma possível e iminente integração do Brasil à organização. Elas não são imposições, mas são massivamente recomendadas aos países que possuem ou desejam integrá-la (PISCITELLI, 2019).

A OCDE apresentou as discussões acerca do IVA e Comércio Digital em 1998, através da Conferência sobre comércio eletrônico de Ottawa, onde através desta conferência fixou o documento *Ottawa Taxation Framework Conditions*, onde em 2001 a OCDE fixou as *Guidelines on Consumption Taxation of CrossBorder Services and Intangible Property in the Context of E-commerce*, com base no forte aumento do comércio internacional (OECD, 2017).

O documento “Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST” de 2017, a OCDE demonstra as propostas *International VAT/GST Guidelines* discutindo a fundo as questões relativas à cobrança do IVA sobre os intangíveis

e prestações de serviços quando o fornecedor não esteja no mesmo país de destino dos bens e serviços e desenvolve os modelos de cobrança de IVA a serem adotados pelos países (OECD, 2015).

Acerca das diretrizes da OCDE sobre as regras gerais recomendadas para determinar o local de incidência de tributo acerca da prestação de serviços e consumo de bens digitais intangíveis, se dá através da segunda regra geral para fornecimentos B2C, o local de tributação será onde o adquirente/ tomador possui residência habitual. Essa determinação se justifica pela natureza dos serviços prestados, uma vez que podem ser consumidos posterior a sua execução ou a prestação seja contínua, incluindo como exemplos: consultoria, serviços contábeis e assessoria jurídica; serviços financeiros e de seguros; telecomunicações e serviços de radiodifusão; fornecimentos online de software e manutenção de software; fornecimentos on-line de conteúdo digital (filmes, programas de TV, música etc.); armazenamento de dados digitais e jogos online (ROCHA, 2021).

[...] não possuem uma óbvia conexão com um local de desempenho físico facilmente identificável e que normalmente não são consumidos no local em que são realizados fisicamente na presença da pessoa que realiza o fornecimento e da pessoa que consome, o local do desempenho físico geralmente não fornece uma boa indicação do provável local de consumo.

[...]fornecimento de serviços e intangíveis que serão consumidos em um momento posterior à sua execução, ou nos casos que o consumo e/ou a prestação sejam contínuos, bem como serviços e intangíveis que podem ser facilmente fornecidos e consumidos remotamente (OCDE, 2017).

As diretrizes e as regras estabelecidas pela OCDE buscam trazer uniformidade de amplitude global, uma vez que existe uma insegurança quanto ao comércio eletrônico e o meio digital, diante de não se ter um entendimento padrão internacional como demonstra Patrícia,

A insegurança que ainda existe quanto ao meio é agravada pelo fato de ainda não ter sido estabelecido um padrão mais uniforme quanto à apresentação da prova digital da transação online, quando necessária, o que exige inclusive harmonização

internacional, visto que quaisquer das partes podem estar em qualquer lugar do planeta quando se relacionam pela Internet. A sociedade digital já assumiu o comércio eletrônico como um novo formato de negócios. Já existem o e-commerce (via online tradicional), o m-commerce (via mobile), s-commerce (via mídia social), o t-commerce (via tv digital ou interativa) e, mais recentemente, o thing commerce (via internet das coisas). A tendência é que esse o comércio digital, que envolve toda uma convergência de mídias e que já está passando por mais um avanço com a “internet das coisas”, amplie-se cada vez mais, conforme a tecnologia se torne mais acessível, a rede mais estável e as normas-padrão mais aplicáveis. (PINHEIRO, 2021, p.53),

Diante disso, o IVA é um imposto compatível com a economia digital, tendo sua ideia tendo início em 1920, porém só começou a ser utilizado em 1950. Sua criação teve como princípio a aplicação em cadeias de produção longas, em que exista acumulação de valores em cada etapa. Porém, nada obsta que o ele seja aplicado em casos em que estas cadeias são reduzidas ou até inexistentes, como por exemplo os bens da economia digital. Além do que não é preciso se fazer determinação e diferenciação entre bens tangíveis e intangíveis e serviços, onde esta funcionalidade do IVA é demasiadamente relevante uma vez que fazer esta diferenciação é muito difícil, sendo até mesmo impossível, uma vez que os bens e serviços que são fornecidos digitalmente possuem natureza dúplice, como no caso do *streaming* (ROCHA, 2021).

De uma forma genérica, Palma (2017) caracteriza o IVA como sendo:

– Imposto geral sobre o consumo; – Plurifásico, pois incide sobre todas as fases do circuito económico, tributando o valor acrescentado em cada uma das fases; – Indireto, pois incide sobre o ato de consumo e o sujeito passivo não sente tanto o peso do imposto, também designado como o “efeito da anestesia fiscal”; – Imposto não cumulativo; – Imposto de matriz comunitária; – Imposto com base de incidência ampla, daí o IVA ser a principal receita de financiamento do orçamento do Estado e da União Europeia (PALMA, 2014)

Resumidamente o IVA -onde na proposta brasileira de reforma é chamado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)- é um imposto onde há a unificação de diversos impostos e tributos, o que traz mais publicidade, transparência e facilidade na hora de tributar. Com ele, as etapas das cadeias de produção

pagam o imposto referente ao valor que foi adicionado ao produto ou serviço. Exemplos de impostos que poderão ser abarcados pelo IVA: IPI, PIS, COFINS, ICMS e o ISS (GULARTE, 2021).

Assim como o sistema de impostos atual, o IVA seria aplicado na compra de bens e serviços. A diferença é que cada parte da cadeia produtiva paga o imposto somente sobre o valor que agregou na sua etapa de venda. Por exemplo, o produtor pagará o IVA sobre o total do preço, pois é o primeiro elo na cadeia, mas o atacadista que recebeu o produto e revendeu a um preço um pouco maior paga o imposto somente sobre este valor que adicionou na sua etapa.

O conceito de valor agregado aqui tem justamente a ver com a cobrança do imposto sobre o preço praticado – o que agrega valor a cada produto e serviço é justamente o que permite ao empresário praticar um preço diferente dos seus concorrentes, para mais ou para menos. E é sobre a diferença entre o preço vindo da etapa anterior da cadeia e o valor final do produto que o IVA incidirá (GULARTE, 2021).

Por fim, o IVA é caracterizado por ser autoliquidado, onde a grande maioria das operações quem realiza é próprio sujeito passivo, tendo a administração a única função de fiscalizar de acordo com a lei e as regras. Ele é um imposto que abrange diversos países e assim necessita de harmonização pelos Estados membros da OCDE para que haja justiça equilíbrio entre sujeitos passivos que realizam transações internacionais (ALMEIDA, 2018).

Com o surgimento das novas tecnologias restou necessário que se tomasse medidas efetivas para tributação do comércio eletrônico, uma vez que existe um desaparecimento das barreiras fiscais quando se trata dos bens digitais, necessitando de medidas que regulamentem a demanda, com o interesse de acompanhar essas evoluções a União Europeia começou a criar orientações acerca do tema (ALMEIDA, 2018).

Os estudos sobre o tema têm demonstrado uma tendência de os indivíduos abandonarem suas práticas individuais de prestação de serviço ou venda de bens, passando para a adoção de práticas coletivas e compartilhadas, onde aquele que buscava inventar individualmente cede espaço aos ambientes comunitários (ALLEN, 1983, 2009). Também percebe que as leis tributárias impedem essas inovações ao tributar de forma isolada cada serviço ou produto, se destacando como um possível obstáculo às inovações trazidas pela revolução digital através da inexistência de clareza e previsibilidade na utilização dos

termos jurídicos, em razão dos novos fatos econômicos (SAMILA e SORENSON, 2011).

Historicamente o IVA foi sendo adotado pelos países europeus e depois outros países das américas também o adotaram, ele trazia como estrutura a noção de uma tributação neutra, uniforme e eficaz sobre o consumo. Ele possui como fundamento a cobrança em todas as fases de produção, sendo plurifásico, permitindo isonomia dentro do ciclo de consumo, não unindo ou separando as operações das unidades produtivas. Sendo plurifásico, busca por efeito diluir a carga fiscal sobre as fases e ciclos da cadeia de consumo. Já sua base de cálculo é variada, onde cada país adota base diversas (FARIA e MONTEIRO, 2018).

No Direito Comunitário Europeu a harmonização do IVA ocorreu sob os auspícios do Tratado de Roma (1957), por força da adoção do Relatório “Neumark”, de autoria do Professor Fritz Ntz Neumark, em que sugeria a adoção da não cumulatividade para reger os impostos sobre o consumo. Essa orientação se consolidou com a adoção das Diretrizes n.2, de 11 de abril de 1967 e n. 6, de 17 de maio de 1977, estabelecendo os princípios de harmonização comuns a todos os países-membros da União Europeia (UE). O objetivo principal dessa iniciativa era proteger o mercado único da adoção de barreiras fiscais ao comércio comunitário, de tal forma a evitar que a tributação se constituísse em uma nova forma de obstáculo ao livre comércio europeu. O IVA foi progressivamente sendo adotado pelos países europeus, especialmente quando da sua ampliação e entrada de novos países no mercado comum. Assim, a França foi o primeiro país a adotar o sistema em 1954, depois a Alemanha em 1968, a Itália em 1972, substituindo o Imposto Geral sobre Entrada, e a Espanha em 1984 (FARIA e MONTEIRO, 2018, p.797).

Os principais desafios tributários relacionados ao IVA decorrem do grande crescimento do comércio eletrônico de serviços e bens intangíveis, como exemplo vendas a consumidores finais onde na maioria das vezes não é pago qualquer imposto (OCDE, 2015). Diante disso, a OCDE, relatório final da Ação 1 do Projeto BEPS, orienta a adoção dos princípios e ferramentas das Diretrizes para se enfrentar os desafios de se tributar IVA nas vendas internacionais de produtos digitais definidos no projeto.

Em relação ao Brasil, evidencia-se que não existe um IVA instituído, que ao se realizar a Constituição os constituintes não abordaram em seu texto o desejo de cria-lo, nem os estados e suas administrações defenderam sua

criação. Foi definido princípios basilares tributários, especialmente o da não cumulatividade, porém não houve a implementação de um sistema completo de tratamento sobre o consumo, optando por manter as repartições das competências entre os entes federados União (IPI, CIDEs e PIS/COFINS); Estados e Distrito Federal (ICMS) e Municípios (ISS) (MONTEIRO E FARIA, 2018).

A falta de implementação do IVA ocasionou em um resultado difícil de ser solucionado, que por anos ficou inerte, mas com a crescente evolução digital, surgimento da economia digital e a necessidade de tributar bens e serviços intangíveis houve o abarrotamento dos Tribunais de casos de alta complexidade que estão longe de serem solucionados, assim explica Alexandre e Renato:

É como se existisse um IVA fatiado, dividido e, em alguns casos, compartilhado. O resultado foi desastroso. Os conflitos de competência se multiplicaram, e os tribunais se tornaram abarrotados de casos complexos. Talvez não exista democracia ocidental com tamanha quantidade de casos judicializados, referentes a dúvidas de interpretação da legislação e da Constituição Tributária.

Dentre as razões para a adoção do IVA destacam-se as exigências de uma federação funcional. O atual sistema de repartição de competências tributárias entre União, Estados e Municípios não funciona. 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. (MONTEIRO E FARIA, 2018, p. 803).

Tem de se a notar que os efeitos de um sistema tributário que não funcione corretamente acarretam efeitos drásticos para a arrecadação de receita, visto que o sistema cobra os tributos, cria leis que os institui, porém não se consegue gerar uma arrecadação correta e as leis tendem a não serem cumpridas e por mais que busque criar medidas ou meios alternativos de se cobrar, não solucionam os problemas e só geram insegurança jurídica dentro do sistema. Diante desta análise, percebe-se a necessidade de ser adotado um sistema tributário modernizado, que consiga superar as dificuldades surgidas, buscando impor princípios funcionais, prazos e metas. O momento nacional, a situação mundial e evolução da economia digital tem tornado o caminho de uma reforma tributária e que demonstra a importância na adoção de um IVA. ((MONTEIRO E FARIA, 2018).

8. REFORMA TRIBUTÁRIA E NECESSIDADE DE IMPOSTO ÚNICO SOBRE VALOR AGREGADO- IVA

A tributação de novas tecnologias na era digital demonstra a ineficiência de se alcançar uma tributação justa pela legislação tributária vigente. Nosso Código Tributário Nacional, Lei Ordinária que foi recepcionado pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) como Lei Complementar, porém o referido Código foi criado em 1966, mais de 55 anos se passaram desde sua criação, o que nos faz compreender que grandes mudanças ocorreram desde sua criação ante a grande revolução tecnológica (MARTINS, 2019)

Para alguns autores a grande discrepância do sistema tributário da sociedade brasileira provocam injustiças e taxações desproporcionais, onde os mais pobres carregam a grande taxa tributária e fazendo com a economia fique emperrada diante da burocracia existente justificam a necessidade de uma reforma tributária (GOMES, 2022, p. 151). Outro fator apontado por autores é que grandes corporações industriais estão crescendo em proporções estrondosas ao passo de ultrapassaram as fronteiras dos países em que estão sediadas passando a atuar em variadas partes do mundo, tornando necessário a adoção de novas regras tributárias para poder tributar o lucro das grandes multinacionais, de forma que os locais que consumissem os produtos detivessem parte nos tributos (SANTANA e AFONSO, 2020, p. 124).

Outro ponto que autores determinam essencial na reforma tributária, principalmente na seara da economia digital, seria o estabelecimento de um imposto único, ainda mais tendo o Brasil verdadeiro interesse em ser participante da OCDE- pois muitos países integrantes são adotantes do imposto único- a implantação de imposto único seria uma forma de solucionar os conflitos de competência sobre os bens intangíveis digitais (PISCITELLI, 2019).

Grandes estudiosos se questionam o motivo de não ter sido estabelecido na própria Constituição de 1988 a instituição do IVA uma vez que muitos Estados desenvolvidos haviam adotado, assim questiona Alexandre e Renato:

Outro questionamento ensurdecador indagava o porquê de a Constituinte de 1988 não ter adotado o IVA, como modelo para tributação sobre o consumo, tal como a amplíssima maioria dos Estados desenvolvidos e da região. Todos os vizinhos regionais haviam migrado para o novo modelo entre os anos 1970 e 1980, bem como todos os principais parceiros comerciais do país. Havia uma sucessão irrefreável de adoções, atingindo mais de 160 jurisdições no mundo (FARIA e MONTEIRO, 2018. p. 803)

A proposta de imposto único é entendida por Alexandre que essa é uma saída viável e que poderia solucionar os conflitos de competência entre estados e municípios, assim ele assevera:

Os conflitos entre os entes tributantes não são novidade no sistema tributário nacional, sendo certo que os conflitos de competência ocorrem com bastante frequência na economia tradicional e que, de preferência, poderiam ser evitados na era da economia digital, caso houvesse uma tributação otimizada, em forma diferenciada, que atendesse os critérios de uma justiça fiscal.

Com isso, a hipótese do imposto único nestas operações, não é apenas uma medida que congrega a justiça, mas tem seus olhos pautados pela eficiência em função dos resultados e optam, consequentemente, por mudar uma cultura acarretando um novo relacionamento harmônico entre fisco e contribuinte que almejam segurança jurídica. (JORGE et al, 2019, p. 126).

Os institutos jurídicos anteriores ao surgimento da era digital não são suficientes para poder abranger todas suas especificidades. Diante desse cenário observa-se que os entes federativos tributantes possuem interesse na captação destes tributos, porém ficam disputando entre si quem possui competência, restando diversos questionamentos (MARTINS, 2019).

Com isso, nasce a necessidade de se realizar uma reforma tributária que torne a atividade fiscal menos burocrática e incompreensível, afim de tentar superar os desafios da tributação de bens digitais, percebendo que o caminho mais adequado a seguir seria a unificação das diversas figuras tributárias em um único tributo, o chamado imposto sobre valor agregado (IVA), pelo menos sobre os bens digitais (MARTINS, 2019).

O debate em torno das propostas de uma reforma tributária avançou bastante em 2019 e 2020. Muitas entidades de renome na seara tributária divulgaram em 07 de abril de 2021 uma carta em defesa de uma reforma, várias

entidades como o Comsefaz (Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal), a CNM (Confederação Nacional dos Municípios), e o CCIF (Centro de Cidadania Fiscal) (GOMES, 2022, p. 37). Em um pequeno trecho do documento editado pelo movimento dizia:

Apesar de algumas divergências pontuais, a grande maioria das propostas para reformar o sistema brasileiro de tributação do consumo que tramitam no Congresso nacional converge para o mesmo caminho: simplificação com redução da burocracia declaratória, padronização, unificação da base de incidência, não-cumulatividade, adoção do princípio de destino, combate à sonegação e corrupção, redução da regressividade e fim da guerra fiscal. (PRASERJUSTO, 2020)

Porém, existe um grande desafio contrário ao IVA, onde muitos acreditam que ele afrontaria o princípio federativo, uma vez que restringiria a competência tributária dos estados e municípios, porém em contraponto, melhor que os entes federados possuam autonomia financeira do que ampla competência tributária, bastando que a Constituição Federal forneça diretrizes claras e específicas a respeito da repartição de receitas. Os municípios e estados continuariam a fiscalizar e arrecadar o novo imposto, com perfil nacional, de competência da União, tendo a receita repartida através de rígidas regras elencadas na Constituição. (GOMES, 2022)

Assim ensina sobre o cenário de conflito vivenciado pelo direito tributário:

Neste cenário conflituoso, envolvendo interesses tão destoantes, a articulação política para implementação de uma reforma tributária, embora extremamente complexa, talvez seja a solução mais viável, permitindo que a tributação sobre o consumo venha a adotar conceitos mais modernos e abrangentes, adaptados à nova economia e às novas tecnologias. A toda evidência, o necessário debate não seria alcançado adequadamente no plano do Poder Judiciário, mas pode ser feito no plano do Poder Legislativo, que pode e deve recuperar sua posição de protagonista responsável pela criação e projeção do direito como autêntico instrumento de pacificação social. (JORGE, 2019, p. 79)

Sobre o conceito de IVA e suas características, José Maurício Pereira Águia preceitua que:

[...] Trata-se de imposto sobre consumo que incide sobre o valor agregado (ou acrescentado), das transações de bens e serviços. Alcança diretamente a livre circulação de bens e serviços, incidindo sobre todas as fases da cadeia produtiva, desde a produção ou importação até o consumo final do bem ou da utilização do serviço prestado, sendo assim um imposto plurifásico. [...] Pode-se afirmar, em síntese, que o IVA é um imposto geral sobre o consumo, não-cumulativo, com base tributável alargada (bens e serviços), que não discrimina o bem importado em relação ao nacional, neutro (não interfere na cadeia produtiva), que utiliza preferencialmente o regime de tributação no destino, e que gera condições para alcançar-se a harmonização fiscal dos impostos indiretos (ÁGUIA, 2007, p. 124, 132).

Acerca da reforma tributária já existe no Congresso Nacional vários projetos, um deles é a PEC 45/2019, de autoria de Baleia Rossi (MDB/SP), apresentada em 03/04/2019, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, tem como um de seus objetivos a criação de um IVA nacional, em 22/05/2019, a Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) aprovou a admissibilidade da reforma tributária e sua situação atual é aguardando criação de comissão temporária pela Mesa, que passará a discutir o conteúdo da PEC. precisará ser aprovada, através do plenário da Câmara, com pelo menos 308 votos em dois turnos de votação antes de seguir para o Senado (MARTINS, 2019).

Nota-se uma urgente necessidade em se realizar uma reforma, tendo em vista os dados dos Tribunais Superiores, bem como a grande edição de Súmulas e julgamento de casos repetitivos, que estão abarrotados com questões tributárias:

Dentre as razões para a adoção do IVA destacam-se as exigências de uma federação funcional. O atual sistema de repartição de competências tributárias entre União, Estados e Municípios não funciona. 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.

O STJ ainda julgou sob o novo regime de julgamentos de demandas sob o rito repetitivos seis casos. O STF, por sua vez, editou três Súmulas Vinculantes, além de duas Súmulas Vinculantes, somente sobre o ICMS. Existem, ao total, 31 casos desse imposto submetidos ao regime de repercussão geral,

dentre os julgados ou pendentes de julgamento (FARIA e MONTEIRO, 2018. p. 803).

O argumento de que a criação do IVA não se compatibiliza com o pacto federativo explica Maria Laura Clemente Moraes:

[...] a instituição de um IVA pode ser compatível com o federalismo fiscal brasileiro. Isso porque a garantia da autonomia financeira dos membros da Federação não tem como único instrumento a divisão das competências tributárias, havendo outros mecanismos, como a repartição de receitas e, em certa medida, a própria capacidade tributária. Ademais, não se trata de um imposto único puro, mas sim de um imposto único sobre o consumo, mantendo-se, portanto, a competência dos entes federativos na tributação sobre as manifestações de riqueza por excelência (renda e patrimônio). Devese reforçar que a implantação de um IVA, em substituição aos tributos hoje existentes sobre o consumo, enseja a necessidade de revisão dos dispositivos constitucionais concernentes ao condicionamento do repasse da arrecadação, a fim de se assegurar a efetiva transferência dos recursos de um ente a outro. O novo modelo, ainda, deve vir acompanhado da criação de um sistema de arrecadação ramificado, integrado por todos os membros da Federação, que operariam em harmonia (MORAIS, 2018, p. 40-41).

Tudo tem se encaminhado para que haja uma atualização em nosso sistema tributário brasileiro, onde se visa a instituição do IVA, buscando alcançar as tecnologias digitais, segurança jurídica, alavancar a economia e que não cause conflito ao princípio do pacto federativo (MARTINS, 2019).

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil encontra-se em um sistema tributário que não está preparado para lidar com a evolução ocorrida através da economia digital. Restou demonstrado que países do bloco europeu começaram adotar mecanismos que acompanharam as evoluções tecnológicas desde a década de 1920, após, nos anos de 1957, através do Tratado de Roma, começaram a se propagar a necessidade de se utilizar o IVA, sendo a França (1954) a primeira a utilizá-lo e nos anos seguintes Alemanha (1968), Itália (1972) e Espanha (1984) e assim foi se seguindo rumo aos países americanos.

O Poder Constituinte brasileiro possuiu, em 1988, a grande oportunidade de seguir os exemplos dos países europeus e até mesmo dos países vizinhos que já haviam aderido ao IVA e tantas outras atualizações, porém não ousou revolucionar seu sistema tributário, preferindo recepcionar a LEI Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 em seu Código Tributário Nacional e colocar no texto constitucional normas, princípios e a criação de tributos que mais geram o abarrotamento do Poder Judiciário com casos de demandas de repercussão geral, ao invés de exercer a principal função que é realizar uma arrecadação de forma efetiva e eficiente.

Demonstrou-se que os bens digitais surgidos em meio a revolução tecnológica, aqueles que ainda irão surgir, estão gerando grandes questionamentos a respeito de sua tributação, gerando guerra fiscal entre os entes tributantes, pois cada um alega ser competente para arrecadar, sendo necessário a judicialização ao Poder Judiciário para que sejam julgados e analisados, restando a ele a responsabilidade de pacificar os temas, através de entendimentos que já seriam totalmente resolvidos com a implementação do IVA sobre os bens digitais.

Tomando o *streaming* como exemplo de um bem digital que gera grandes conflitos entre os entes tributantes, conclui-se que, ainda, não há consenso sobre qual imposto é devido, mas sim, somente, uma pacificação de entendimentos pelos tribunais, onde eles optaram pelo ISS, buscando dar um pouco de segurança jurídica aos entes tributantes e aos contribuintes, mas isso não quer dizer que a discussão sobre o tema esteja finalizada, pelo contrário, só

demonstra a necessidade de intervenção do Poder Legislativo para acabar com essa insegurança tributária, através de uma reforma que implemente o IVA sobre os bens digitais.

Percebe-se, que o único caminho para dirimir esses conflitos de competência é através de uma reforma e implementação do IVA. Na comparação feita, entre o software de “prateleira” e o *streaming*, percebe-se uma grande semelhança entre os dois em sua forma de origem e comercialização. Na década de 1980 não se admitia a cobrança de ICMS sobre os *softwares*, uma vez que eram considerados produtos com direito de uso, criados e destinados à pessoas certas que adquiriam o direito sobre ele, porém com o surgimento dos softwares destinados à venda em massa pelas grandes empresas, surgiu grandes conflitos fiscais, onde, através do entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, no RE 176.626-SP, fez nascer um novo produto denominado *software* de “prateleira”, surgindo o entendimento de que sobre estes seria incidido o imposto ICMS e não ISS, contrariando totalmente o que já havia sido pacificado pelos tribunais e pelo que estabelecia as leis.

Dessa forma, pôde se notar que para ser realizada uma tributação igualitária, concisa e segura sobre os bens digitais, necessário a realização de uma reforma tributária, uma vez que as leis vigentes não conseguem abarcar e solucionar os conflitos de competência surgidos com a economia digital. Porém, ao mesmo passo, percebe-se que uma reforma tributária seria algo complexo, que requer o esforço de todos os entes federativos, deixando de lado interesses particulares, para se chegar a um consenso, visto que existem no Congresso Nacional vários projetos de leis que, em suma, refletem o mesmo tema principal: a desburocratização da seara tributária.

Ademais uma reforma tributária poderia ser a porta de entrada do Brasil junto a OCDE, tendo em vista que o país já solicitou sua entrada junto à organização, dependendo, porém, de cumprir os requisitos por ela instituídos, sendo que muitos pontos da reforma tributária visam os requisitos listados pela OCDE. Grandes países, com grande importância econômica mundial, fazem parte da OCDE, sendo uma grande oportunidade econômica, grande evolução junto ao mercado externo, demonstrando ser um país que visa buscar inovações e estabelecer tributos de forma uníssona.

Todo este trabalho visou demonstrar a importância de o Brasil se atualizar em relação a economia digital e ao mercado eletrônico, tomando como exemplo o *streaming*, para que o sistema tributário nacional busque realizar uma reforma tributária e implementar o IVA que poderia trazer consensualidade, acabando com a judicialização e a litigiosidade existente entre os entes em relação aos conflitos de competência e solucionar as controvérsias na seara do direito tributário. Acerca da repartição de receitas financeiras do IVA teria que ser realizado um amplo e longo debate, mas nada comparado aos atuais conflitos enfrentados atualmente.

10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Clara Leitão. **Tributação sobre Streaming no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro**, FGV, 6 jun. 2019. DOI: <https://hdl.handle.net/10438/28158>. 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#page4 DOI: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/28158>. Acesso em: 11 out. 2022.

Almeida, Viviana João Freire. **IVA no comércio eletrónico : quais os obstáculos em sede de IVA dos bens adquiridos eletronicamente quando comparados com a aquisição por meios tradicionais?**. 2018. DOI: <http://hdl.handle.net/10400.14/27608>. Disponível em: https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/27608/1/TFM_pdfA.pdf. Acesso em: 10/10/2022.

ALLEN, Robert Carson. 1983. **Collective invention**. *J. Econ. Behav. Organ.* 4 (1), p. 1–24 e ALLEN, Robert Carson. 2009. **The Industrial Revolution in miniature: the spinning jenny in Britain, France and India**. *J. Econ. Hist.* 69 (4): p. 901-27.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO. S. R. B. **Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza**. 2016. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/Simone-Costa-Barreto.pdf> Acesso em: set. 2022.

BONOMI, Luana Sbeghen. **O Conflito de Competência na Tributação da Tecnologia de Streaming**. *Revista Direito Tributário Atual*, n.47. p.368-392. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestra

BRASIL. **Convênio ICMS 106**, de 29 de setembro de 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17

Acesso em: set. 2022

BRASIL. **Lei Complementar 157**, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp157.htm Acesso em: set. 2022.

BRASIL, **Lei Nº 9.610 de 19 de fevereiro de 1998**, título II, das obras intelectuais, Capítulo I, art 7º. disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm acesso em: 15/09/2022.

BRASIL. **Ministério da Fazenda. Estudos Tributários**. Carga Tributária no Brasil – 2017 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília. Novembro. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 45, 198-199.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP, 2005, p. 97-98.

CHIESA, Clélio. **A tributação da comercialização de programas de computador: incidência do ICMS, ISS ou fato atípico?** Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, v. 9, 18 ago. 2015.

FARIA, Renato V.; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do R.; SILVEIRA, Ricardo Maitto. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. Editora Saraiva, 2018. E-book. ISBN 9788553604500. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604500/>. Acesso em: 22 set. 2022.

FOSSATI, Gustavo; NAVARRO, Guilherme. **Tributação da economia digital na esfera federal**. FGV, 2021, p. 168.

G-20 (Japão). OCDE. **BEPS Actions**: Developed in the context of the OECD/G20 BEPS Project, the 15 actions set out below equip governments with

domestic and international rules and instruments to address tax avoidance, ensuring that profits are taxed where economic activities generating the profits are performed and where value is created.. *In: **BEPS Actions***: Developed in the context of the OECD/G20 BEPS Project, the 15 actions set out below equip governments with domestic and international rules and instruments to address tax avoidance, ensuring that profits are taxed where economic activities generating the profits are performed and where value is created.. 10.11.6. [S. l.], 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>. Acesso em: 11 out. 2022.

GALDINO, Guilherme. Streaming: **ICMS-Mercadoria, ICMS-Comunicação ou ISS sobre Serviço de Valor Adicionado?** Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTrib, vol. 140, ano 27, pp. 83-104, ABDT, 2019.

GIANNICO NETO, Francisco Ettore. **A (polêmica) incidência do ISS sobre as atividades do Netflix/Spotify**. Revista dos Tribunais v. 995, p. 551-572, 2018

GOMES, Fabio L. **Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital**. Grupo Almedina (Portugal), 2022. E-book. ISBN 9786556274409. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274409/>. Acesso em: 25 out. 2022.

GOMES, Orlando et al. **A proteção jurídica do software**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 2.

GREGO, Marco Aurelio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 82.

GULARTE, Charles. **O que é o IVA? Qual a proposta desse imposto no Brasil**. Contabilizei.blog, 30 dez. 2021. Disponível em: <https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/o-que-e-iva/>. Acesso em: 3 out. 2022.

JORGE, Alexandre Teixeira et al. **Tributação da economia digital**. Rio de Janeiro: Lumem juris, 2019. ISBN 978-85-519-1559-2.

MARTINS, Neves, Rodrigo. **A pertinência de um imposto sobre o valor agregado face a era digital: análise da incidência de ICMS e ISSQN sobre softwares via download.** 2019. Disponível em: <http://repositorio.ufjf.br/jspui/bitstream/ufjf/10637/1/rodrigonevesmartins.pdf>. Acesso em: 20/10/2022.

MÁXIMO, Wellton. **Brasil envia memorando inicial de adesão à OCDE:** Documento servirá de base para discussões e acesso ao grupo. 10.11.6. Brasília: Agência Brasil, 6 out. 2022. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2022-10/brasil-envia-memorando-inicial-de-adesao-ocde>. Acesso em: 17 out. 2022.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática.** 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 18.

MORAIS, Maria Laura Clemente. **Federalismo fiscal, Tributação Justa e Reforma tributária: comentários sobre a possibilidade de instituição de um imposto único sobre o consumo no Brasil.** Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Universidade Federal de Juiz de Fora. Juiz de Fora. 2018.

NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. **A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil.** Revista brasileira de direito, passo fundo, v. 15, 2019. DOI <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Disponível em: <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 2 out. 2022.

NETO, C. d., Afonso, J. R., & Fuck, L. F. (2019). **A Tributação na Era Digital e os Desafios.** *Revista Brasileira de Direito*, pp. 145-167.

NEVES, Guilherme Pereira. **ICMS – comercialização de conteúdos digitais na internet** – imunidade. Revista Dialética de Direito Tributário n. 74. São Paulo: Dialética, 2001, p. 52.

OECD. **Organisation for Economic Co-operation and Development. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. 2015. <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8075717> Acesso em: 15/10/2022.

OECD. **International VAT/GST Guidelines**, OECD Publishing, Paris. 2017. <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en. Acesso em: 15/10/2022.

OCDE (União europeia). **Guia da OCDE para Medir a Sociedade da Informação 2011**, [s. l.], 2011. DOI <https://doi.org/10.1787/9789264113541-pt>. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-guide-to-measuring-the-information-society-2011_9789264113541-en#page1. Acesso em: 3 out. 2022.

OCDE. 2017. **International VAT/GST Guidelines**. Paris: OECD Publishing, p. 3, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>, acesso em: 20/09/2022

OKUMA, Alessandra de Souza. **Breve panorama da tributação da economia digital**. Consultor Jurídico, fev 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-16/alessandra-okuma-brevepanoramatributacao-economia-digital> Acesso em: setembro, 2022.

OLIVEIRA, Eduardo Alves, D. e Verônica Aparecida Magalhães da Silva. **Tributação: Temas Atuais**. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2022.

PALMA, Clotilde. **Estudos do Imposto Sobre o Valor Acrescentado**. Almedina 2006.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. L.98.

PRASERJUSTO (Brasil). Em defesa de uma reforma tributária ampla e justa. Carta aberta em defesa de uma reforma tributária ampla e justa. *In: Carta aberta em defesa de uma reforma tributária ampla e justa*. 10.11.6. Brasília, 10 ago. 2021. Disponível em: https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/6588/1628691200Manifesto_Frente_Ampla-VersaoAprovadaEm20-Jul_2.pdf. Acesso em: 26 out. 2022.

Presidência da República, Casa Civil. **Brazil's candidacy for OECD membership: where we are now?** Disponível em <<http://www.casacivil.gov.br/brasil-ocde/documentos/material-institucional/brazil-oecd-porqueacessao-9-3-2018.pdf>>, acesso em set. 2022.

PINHEIRO, Patrícia P. **Direito Digital**. Editora Saraiva, 2021. E-book. ISBN 9786555598438. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598438/>. Acesso em: 27 out. 2022.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está pronto para aderir às Orientações da OCDE?** Revista Direito Tributário Atual nº 43. ano 37. p. 524-543. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, Janeiro-Abril, 2019 - ISSN 2238-0604 [Received/Recebido: Junho 06, 2019; Accepted/Aceito: Setembro 05, 2019] DOI: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>, disponível em: <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>, acesso em: 20/10/2022.

Rocha, Melina. **Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções**. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, vol. 16, n. 3, p. 1-15, Setembro-Dezembro, 2020 - ISSN 2238-0604. DOI: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2020.v16i3.4418> disponível em:

<https://juntosonline.imes.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4418/267>

1. Acesso em: 20/10/2022.

RODRIGUES, E. W. **A tributação sobre operações e serviços de streaming.2020.**

SAMILA Sampa., SORENSON Olav. **Noncompete covenants: incentives to innovate or impediments to growth. Management Science**, v. 57, n. 3, p. 425-38. 2011.

SANTANA, Hadassah L.; AFONSO, José R. **Tributação 4.0**: Grupo Almedina (Portugal), 2020. E-book. ISBN 9788584936274. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584936274/>. Acesso em: 26 set. 2022.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva: 2017. L.1542.

SCHWAB, K.. **A quarta revolução**. 2016. 1ª edição. São Paulo. Edipro.

SOUZA, Ramon de. **Globoplay já tem 20 milhões de usuários e é líder nacional de streaming**. Canaltech, out. 2020. Disponível em: <https://canaltech.com.br/entretenimento/globoplay-ja-tem-20-milhoes-de-usuarios-e-e-lider-nacional-de-streaming-172792/> Acesso em set.2022.

VIEIRA gomes, Denis. **Inovações disruptivas sob abordagem jurídica: por que as novas tecnologias podem afetar o direito brasileiro? Revista de Direito e as Novas Tecnologias v. 2**, São Paulo, jan./mar. 2019.