



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

NATALIA MACIAS ALBAN

**TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL: UMA ANÁLISE DA
INCIDÊNCIA DO ICMS OU ISS NOS BENS DIGITAIS À LUZ
DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS SOBRE COMPETÊNCIA**

Salvador
2022

NATALIA MACIAS ALBAN

**TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL: UMA ANÁLISE DA
INCIDÊNCIA DO ICMS OU ISS NOS BENS DIGITAIS À LUZ
DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS SOBRE COMPETÊNCIA**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi

Salvador
2022

TERMO DE APROVAÇÃO

NATALIA MACIAS ALBAN

TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL: UMA ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO ICMS OU ISS NOS BENS DIGITAIS À LUZ DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS SOBRE COMPETÊNCIA

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2022.

Aos
Meus pais, familiares, amigos que
ajudaram a construir tudo isso com
muito amor, apoio e carinho sempre.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à Deus pela vida, pelas oportunidades que tive nesse caminho, por ter me ofertado uma família, amigos que me ajudaram muito nessa jornada.

Agradeço a minha mãe que participou de todo processo de perto, me ouvindo e aconselhando sempre com palavras sabias, ideias pertinentes e força diária para fazer um lindo trabalho de conclusão. É meu exemplo de formação acadêmica, trabalho e superação.

Agradeço a meu pai que participou de longe, mas eu sentia que estava perto com conselhos e soluções para resolver das coisas mais simples até as situações mais complexas, sempre com sabedoria e paciência. É meu exemplo de simplicidade e honestidade.

Agradeço a todos da minha família que me deram apoio nesse período que contribuíram, de algum modo, na construção do trabalho sempre com incentivos, apoio moral, carinho etc. Inclusive Pat e Paulo que também contribuíram nesse processo de formação acadêmica com muita paciência e cuidado.

Agradeço as minhas amigas de infância, Mari, Mapa, Maca, Vick, Ju, Ana e Bru que sempre me deram suporte nesse caminho.

Agradeço a Angelina que me ajudou nesse processo acadêmico com muitos conselhos para me tornar uma pessoa cada dia melhor e mais segura.

Agradeço aos colegas da faculdade, Giu, Victor, Gabi e Mile que me ajudaram na minha vida acadêmica com pesquisas e debates. Também agradeço a Vini que me auxiliou no processo final de construção desse projeto monográfico.

Agradeço, em especial, a minha orientadora Patrícia Gaudenzi por ter fornecido material de pesquisa, reuniões e troca de e-mails sempre com pontuações pertinentes para a produção desse trabalho de conclusão de curso.

Agradeço, por último, à Faculdade Baiana de Direito, aos professores e funcionários por terem me proporcionado experiências e oportunidades únicas e especiais.

“Os sonhos não determinam o lugar que você vai estar, mas produzem a força necessária para tirar do lugar em que você está”.

Augusto Cury

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar qual a tributação na era digital é mais adequada para os bens digitais se é possível enquadrar esses bens digitais em mercadorias ou serviços e desta forma definir qual tributo incide podendo ser ICMS que possui competência normativa estadual ou será necessário ISS que tem competência normativa municipal e os fundamentos jurídicos que justificam a solução jurídica mais adequada para resolver esse conflito de incidência tributária sobre desses bens. Nesse passo o presente projeto monográfico pretende identificar qual solução jurídica mais adequada para o conflito de competência normativa sobre a tributação dos bens digital. Para isso, se trouxe exposição sobre o que são novos bens digitais que compõe essa realidade de serviços e mercadorias, expondo as acepções dos bens digitais no direito e ainda a natureza jurídica à luz do atual código civil. Sob o enfoque da matriz constitucional do direito tributário e seus limites do poder de tributar sobre os bens digitais, explicando o tratamento do direito tributário dos serviços (ISS) e mercadorias (ICMS) e ainda o evidente conflito de competência formado pela tributação dos bens digitais em razão da natureza incorpóreas e ausência de atualização da constituição para contemplar esses novos bens. Trata-se a tributação digital um importante tema em razão da utilização dos bens digitais no período da pandemia do covid-19 e as atualizações dos sistemas, modernidade das empresas, dos serviços sendo necessário identificar uma possível solução jurídica tributaria que contemple de mercadorias-serviços na sua incidência. O método adotado de pesquisa é o dedutivo porque serão feitas observações, constatações e análises a partir do estudo da legislação aplicável tributação digital na esfera do direito constitucional, tributário, digital e de estudos realizados por doutrinadores da área jurídica e jurisprudências colecionadas sobre a matéria.

Palavras-chave: tributação digital; ISS; ICMS; direito tributário; matriz constitucional; conflito de competência.

ABSTRACT

The present monographic work aims to analyze which taxation in the digital age is more suitable for digital goods if it is possible to frame these digital goods in goods or services and in this way define which tax is levied, which may be ICMS that has state regulatory competence or will be necessary ISS that has municipal regulatory competence and the legal grounds that justify the most appropriate legal solution to resolve this conflict of tax incidence on these assets. In this step, the present monographic project intends to identify the most appropriate legal solution for the conflict of normative competence on the taxation of digital goods. For this, an exhibition was brought about what are new digital goods that make up this reality of services and goods, exposing the meanings of digital goods in law and also the legal nature in the light of the current civil code. Under the focus of the constitutional matrix of tax law and its limits on the power to tax digital goods, explaining the treatment of the tax law of services (ISS) and goods (ICMS) and also the evident conflict of competence formed by the taxation of digital goods due to the intangible nature and absence of updating the constitution to contemplate these new assets. Digital taxation is an important topic due to the use of digital goods in the period of the covid-19 pandemic and the updates of systems, modernity of companies, services, and it is necessary to identify a possible tax legal solution that includes goods and services. in its incidence. The research method adopted is the deductive one because observations, findings and analyzes will be made from the study of the legislation applicable to digital taxation in the sphere of constitutional, tax, digital law and from studies carried out by legal scholars and collected jurisprudence on the matter.

Keywords: taxation in the digital; ISS, ICMS; tax law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal da República
CDC	Código de Defesa do Consumidor
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	imposto de exportação
II	imposto de importação
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto de Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão Inter Vivos
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis
IVA	Imposto Sobre o Valor Agregado
LGDP	Lei Geral de Proteção De Dados
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 BENS DIGITAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO.....	13
2.1 CONCEITO.....	13
2.2 ACEPTÕES DOS BENS DIGITAIS E SUAS APLICAÇÕES.....	18
2.3 NATUREZA JURÍDICA À LUZ DO CÓDIGO CIVIL.....	23
3 TRATAMENTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NOS BENS DIGITAIS.....	29
3.1 PODER DE TRIBUTAR SOBRE OS BENS DIGITAIS.....	30
3.2 TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS – ISS.....	34
3.3 TRIBUTAÇÃO DAS MERCADORIAS – ICMS.....	41
3.4 CONFLITO DE COMPETÊNCIA.....	47
4 DA TRIBUTAÇÃO DIGITAL.....	51
4.1 CONTEXTO HISTÓRICO.....	51
4.2 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ISS.....	55
4.3 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ICMS.....	63
4.4 POSSÍVEL SOLUÇÃO JURÍDICA.....	69
5 CONCLUSÃO.....	75
REFERÊNCIAS	

1 INTRODUÇÃO

Com o avanço da era digital e a introdução dos bens digitais no mercado comercial surgiram novos desafios para o Estado Democrático, sociedade e o direito. Isso refletiu em diversas áreas do direito que tiveram que se adaptar a rede digital e compatibilizar os modelos, regulação e valores constitucionais com os novos modelos. Desse modo não tem sido possível alinhar as demandas digitais com a seara jurídica uma vez que a velocidade da era virtual é dinâmica e as inovações caminham no processo célere nem sempre há tempo de compatibilizar os direitos e deveres.

No âmbito do direito tributário que é o foco do presente projeto monográfico, encontra-se diversos dilemas no panorama atual para preservar modelo constitucional de incidência tributária. Não restam dúvidas sobre a tributação dos bens digitais precisar superar alguns paradigmas para alcançar essa nova era digital em que há uma transformação mundial e ascensão dos bens intangíveis.

Nesse passo será necessário superar a rigidez constitucional, resolver os conflitos de competências entre diferentes entes públicos para embarcar no universo da economia digital. Assim terá que se aperfeiçoar para ajustar os impostos e suas formas de cobranças a nova realidade que está cada vez mais conectada.

Nesse contexto a economia digital modificou profundamente os negócios tradicionais com a inovação tecnológica a forma de produção, prestação de serviços e compra e vendas de mercadorias transformou, e em matéria tributária a economia digital não poderia deixar de repercutir. Fato que é a era digital mudou a forma de fazer e realizar negócios no modo de criar, circular e gerir riquezas com isso impactou uma parcela significativa do mercado atual uma vez que o comércio eletrônico de bens e serviços crescem em ritmo acelerado.

Com as novas práticas digitais os sistemas vigentes não parecem plenamente capazes de suprir os desafios. Se por um lado a tecnologia e inteligência artificial agilizam a cobrança, arrecadação e fiscalização de tributos, mas por outro lado tornam inadequados os impostos serem cobrados em razão de não haver incidência nessas novas formas de bens.

A dicotomia entre nova economia e velhos tributos provocam lacunas na legislação em vigor provocam expansão das empresas de tecnologias e comércio eletrônico como as plataformas digitais e aplicativos em comparação aos modelos de negócios tradicionais já que pagam menos impostos.

Sabe-se que não há no Brasil um único imposto que contempla a tributação de bens e serviços e a competência para criar tributos que oneram o consumo está dividida entre os entes da federação: união, estados e municípios. E que a União tem a competência residual definida pelo texto constitucional para instituir impostos não previstos anteriormente mediante lei complementar federal.

No ponto de vista da economia digital o debate entre a incidência do ICMS e ISS encontra-se travado. Já que existe a dúvida qual imposto incide sobre os bens digitais, poderia ser generalizados e considerados mercadorias incidindo o imposto estadual ou incide o imposto municipal. Sendo assim é necessário saber qual a incidência dos desses impostos para realizar o enquadramento com o fato gerador dos bens digitais para assim definir a devida tributação.

Nesse passo, o presente projeto monográfico enfatizará a importância de identificar uma solução jurídica mais adequada para o conflito de competência sobre a tributação dos bens digital para assim ser possível enquadrar os bens digitais nas incidências tributárias.

O método adotado de pesquisa é o dedutivo já que serão feitas observações, constatações e análises a partir do estudo da legislação aplicável a tributação digital na esfera do direito constitucional, tributário, digital e de estudos realizados por doutrinadores da área jurídica e jurisprudências coletadas sobre a matéria. Além disso o tipo de pesquisa escolhido para a elaboração do estudo é predominantemente a pesquisa bibliográfica uma vez que será analisado a doutrina, livros, artigos científicos e jurisprudência permitindo compreender o entendimento de diversos cientistas do direito sobre o tema e trata-se ainda de uma pesquisa qualitativa que estuda aspectos subjetivos de fenômenos e valores sociais.

De início no primeiro capítulo será abordado sobre os bens digitais conceitos, classificações, sua aplicação no mundo jurídico e sua natureza jurídica que advém do direito civil, um ramo do direito fundamental para completar o direito tributário com conceitos e definições, conforme será desenvolvido com os artigos pertinentes.

Ressalta-se desde já existe uma sobre o direito tributário utilizar interpretações próprias para matéria de direito de outros ramos de acordo com o Código Tributário Nacional.

No capítulo seguinte será feito uma análise do tratamento do direito tributário sobre os bens digitais, se estar em conformidade com o poder de tributar de cada ente federativo bem como se estar de acordo com a repartição constitucional de competência definida para os impostos. Em seguida uma análise da atual tributação dos serviços com destaque para o ISS e posteriormente uma análise da tributação das mercadorias, principalmente a tributação do ICMS. Com objetivos de analisar qual imposto se enquadra melhor para tributar os bens digitais considerando ainda suas normas de incidências delineadas pela Constituição Federal.

Em razão dos alargamentos, analogias e enquadramentos forçados dos conceitos de bens digitais e suas classificações para enquadrar tanto no imposto estadual bem como para enquadrar no imposto municipal, deflagrou-se uma evidente corrida fiscal para tributar esses bens, com ajuizamentos de demandas de conflitos de competência, sobrando assim, para os tribunais brasileiros solucionarem a questão constitucional-tributária.

O último capítulo será realizado uma contextualização do tema da tributação digital com os crescentes avanços tecnológicos, principalmente com o período pandêmico da covid-19 que houve uma enorme utilização e adaptações das pessoas e empresas ao uso de tecnologia.

Portanto, levando em consideração que os modelos tradicionais tributários não contemplam os novos itens da modernidade que foram alterados em razão dos avanços tecnológicos, será demonstrado como que o direito tributário poderá resolver essa questão.

2 BENS DIGITAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO

Primordialmente, é notória a crescente evolução da tecnológica de forma rápida e constante impactando em diversas áreas de atuação no mercado de trabalho. Há um domínio da informática em razão da variedade de ferramentas fornecidas pela internet transformando a sociedade em uma comunidade super conectada por meio de dispositivos como smartphones, tablets, laptops e outros meios de acesso.

Os diversos dispositivos conectados geram uma interação social no meio digital, compartilhando dados e armazenando nos bens digitais. Todavia, é um cenário que não se limita a comunicação interpessoal já que é comum no cotidianamente de grandes empresas do mercado que estão cada vez mais partindo para um universo digital de modo a garantir a preservação dos seus dados.

No entanto, é necessário classificar os bens digitais dentro das suas acepções para definir seus reflexos no direito. O Direito Tributário não poderá ficar alheio a nova realidade, sendo necessário regulamentar os negócios realizados por meio da tecnologia, do contrário, não há como se pretender por meio de analogias fundamentar a incidência tributarias sobre fatos geradores não contemplados.

2.1 CONCEITO

Os bens digitais compõem uma realidade virtual na qual tem a internet como principal integrante e insere-se na sociedade de modo veloz, trazendo facilidade de acesso às informações, fornecimento de bens, serviços modificando os costumes de forma revolucionaria¹. Em outras palavras, o avanço da tecnologia criou uma espécie de “Aldeia Global” para a comunicação permitindo assim que todas as pessoas do mundo pudessem ter acesso a um fato de modo simultâneo².

Diante desse universo tecnológico a troca e difusão de informações são os responsáveis pela transformação social já que desenvolvem mecanismos onde se

¹ CARVALHO, André Castro. **Tributação de bens digitais**: interpretação do art. 150, VI, da Constituição Federal. 1 ed. São Paulo: MP Editora, 2009.

² PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 67-72.

tem disseminação de ideias³ fazendo com que as pessoas sejam capazes de receber informações constantes no dia a dia, por meio da internet através de computadores, ou outros dispositivos.

Com efeito a evolução tecnológica fez com que trouxesse benefícios no cotidiano das pessoas auxiliando assim o homem no trabalho através do desenvolvimento de novas máquinas, novos métodos, aplicações automáticas, processamento de informações de uma forma rápida⁴. Desse modo tem-se a informática como ciência que estuda o tratamento automático e racional da informação, vale ressaltar que o computador é elemento físico que permite o desempenho de toda esse acesso de informações.⁵

Nota-se que a internet é um fenômeno mundial e não há barreiras físicas, nem relaciona a distância, permite-se que as pessoas se conectem em quaisquer lugares do mundo e ainda compartilhem informações, costumes em tempo real, sendo assim é o chamado globalização das relações humanas.⁶ Por outro lado, demonstra-se um sistema complexo que estar presente nas relações sociais, principalmente comerciais – os *e-commerce*, dificultando para o direito adaptar tais fenômenos do mundo fático para o âmbito jurídico.

Diante desse cenário, é evidente que a economia também sofreu grandes reflexos com as mudanças da evolução da internet e a globalização uma vez que deixou de ter elementos físicos, palpáveis, negociações diretamente com a pessoa de modo presencial, e inovou em conformidade com a nova realidade virtual economizando assim papel, telefones, viagens e tempo, sendo possível trabalhar apenas com uma internet que permita a comunicação virtual.⁷

O mundo financeiro também seguiu a mesma lógica de facilitar a comunicação com os chamados *home-brokers*⁸ que consiste em um sistema oferecido pelas empresas para conectar seus usuários no mercado de capitais, fazendo assim uma

³ CORREA, Gustavo Testa. **Aspectos jurídicos da internet**. 2 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002, p. 03-05.

⁴ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 59-65.

⁵ KANNAN, Joao Carlos. **Informática global**. 2 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1998, p. 23-31.

⁶ TAVARES, André Ramos. Tributação na internet. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. Vol. 7. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

⁷ CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. 1 ed. São Paulo: MP Editora, 2005.

⁸ Home-brokers é uma plataforma digital que permite simplificar compra e venda de ações de empresas.

comunidade financeira mais dinâmica.⁹ Nesse passo verifica-se que com esses sistemas digitais poderá as empresas cortar de gastos, controlar os gastos e ainda administrar melhor suas operações no mercado global.

De igual modo, essa nova realidade de sistemas virtuais produz efeitos em várias áreas do direito como civil, econômico, financeiro, tributário, internacional e outros. Assim cabe o direito digital atender os anseios da modernidade através de novos instrumentos capazes de compreender a tecnologia, portanto, as relações do direito digital exigem dinamismo que é feito pela autorregulamentação que é quando o conjunto de normas é criado pelos próprios participantes direto nos assuntos com soluções práticas.¹⁰

O direito digital para seu regramento e aplicações prevalece mais os princípios do que as regras já que o ritmo da evolução tecnológica é mais veloz do que ritmo das atividades legislativas. No entanto, faz-se necessário mostrar os procedimentos e regras pelos os quais se submetem esse direito tendo em vista ser possível fazer um ponto de contato entre a situação fática e a situação do direito que deve ser protegida.¹¹

Com efeito, a tecnologia digital é uma realidade e justamente por isso o direito está enfrentando lacunas dentro das suas normas uma vez que não há previsão para suas situações fáticas nas quais o direito deve preservar, proteger, garantir¹². Essas lacunas são por causa dos novos conceitos que estão modificando os conceitos tradicionais em razão da modernização, sendo assim modifica o espaço físico, o modo ocorre, as transações, operações e os serviços.

É obvio que o papel do direito é garantir a pacificação social, desenvolvimento sustentável dessas novas relações, compreender e acompanhar as inovações e além disso garantir o estado democrático de direito. É um desafio para os operadores encontrar respostas proporcionais e adequadas para esse paradigma

⁹ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 67-72.

¹⁰ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 78-79.

¹¹ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 79-80.

¹² CORREA, Gustavo Testa. **Aspectos jurídicos da internet**. 2 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002, p. 03-05.

exposto e ainda fazer com possa coexistir as pessoas humanas e novas tecnologias regulados pelo direito.¹³

Se, de um lado, foi a internet que facilitou o acesso de informações de maneira eficaz, rápida, célere, por outro lado será esse acesso de informações que deverá construir o conhecimento, debater, entender a realidade, destruir as barreiras através da ciência ou criando novos institutos jurídicos ou até mesmo novos conceitos para assim facilitar as operações dessas relações jurídicas nos mais diversos ramos do direito.

No tocante a questão tributária, é algo complexo uma vez que exige que seja um fato da realidade que sirva de hipótese de incidência tributária para que possa obrigar aos contribuintes ao pagamento de prestação pecuniária. Os fatos podem ser prestação de serviços, venda de mercadorias tangíveis, distribuição de mercadorias intangíveis, em resumo são os mais diversos fatos geradores pelas práticas relacionadas a utilização da internet.¹⁴ Contudo não poderá ficar o direito tributário alheio essas mudanças tecnológicas, por exemplo o direito civil e consumidor já houveram regulamentações seguindo essa linha.

Frisa-se, mais uma vez, que os impactos da informação virtual refletem no âmbito jurídico e, com isso foram criados mecanismos para adequar e regulamentar o funcionamento do meio virtual como o Marco Civil da Internet que estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da internet no Brasil.¹⁵ Desse modo, pode-se concluir que a internet não mais “terra de sem lei” visto que já começa a proteger essas relações jurídicas mesmo que de forma muito simples.

Recentemente, houve a normatização da Lei de Proteção de Dados (LGPD)¹⁶ que trouxe elementos mais consistentes para proteção de dados e com uma abrangência

¹³ CORREA, Gustavo Testa. **Aspectos jurídicos da internet**. 2 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002, p. 03-05.

¹⁴ CORREA, Gustavo Testa. **Aspectos jurídicos da internet**. 2 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002, p. 30-31.

¹⁵ BRASIL. Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014. Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da internet no Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 abr. 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12965.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁶ BRASIL. Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014. Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da internet no Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 abr. 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12965.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

maior do que o Marco Civil da Internet¹⁷. Nesse sentido, a LGPD dispõe sobre os dados pessoais, os meios digitais da pessoa natural e jurídica tanto de direito privado como direito público com objetivo principal de proteger os direitos fundamentais de liberdade e privacidade, conforme art. 1 da lei 13.709/18¹⁸.

Frisa-se que o papel do direito na sociedade é trazer soluções e para isso é necessária uma proteção sob medida dos novos tipos de negócios digitais¹⁹. Uma vez que nem sempre as leis trazem as soluções diante do caso concreto apenas são normas de abrangência geral que necessitará de soluções específicas principalmente nesses casos que envolvem o direito digital que é um âmbito muito peculiar do direito.

Entretanto essas normas não trouxeram regulamentação sobre o direito tributário, e nesse aspecto o ramo vem enfrentando alguns fatores para sua regulamentação sendo a primeira delas um fator econômico que é a guerra fiscal entre os entes federados para arrecadar o tributo sobre esses bens digitais já que uma sociedade globalizada gera por consequência um desenvolvimento na econômico já que há lucro, maior produção de bens.

Posteriormente, enfrenta o direito tributário, a ausência de definição da natureza dos bens digitais. Isso é, os bens digitais são a maioria deles incorpóreos tendo como característica intangibilidade, por exemplo, venda de músicas, aplicativos e jogos que são feitos por downloads dessa forma no comércio eletrônico pode ser feito compra e venda de informações, produtos ou serviços através de rede de computadores.²⁰

¹⁷ BRASIL. Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014. Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da internet no Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 abr. 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12965.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁸ Art. 1º Esta Lei dispõe sobre o tratamento de dados pessoais, inclusive nos meios digitais, por pessoa natural ou por pessoa jurídica de direito público ou privado, com o objetivo de proteger os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural. (BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 ago. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 05 jun. 2022)

¹⁹ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 88-90.

²⁰ ALBERTIN, Alberto Luiz. Comércio eletrônico: benefícios e aspectos de sua aplicação. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, São Paulo, v. 38, n. 1, p. 52-63, jan./mar. 1998. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/mKmhwsVC5zbYqWDGgHrqmvh/?format=pdf>. Acesso em: 09 maio 2022.

No tocante os bens digitais suas acepções e aplicações serão amplamente discutido e analisados suas principais características, conforme o código civil, no próximo tópico.

2.2 ACEPÇÕES DOS BENS DIGITAIS E SUAS APLICAÇÕES

A internet e a rede de computadores interligados são as bases fundamentais para a condução dos negócios virtuais já que servem de suporte para o funcionamento da economia moderna. Nesse passo a dinâmica da economia digital começa com identificação das diversas modalidades existentes para conduzir as operações econômicas em ambiente digital.²¹

O instituto jurídico de direito digital mais marcante é o comércio eletrônico, que é considerado uma modalidade antiga na qual são realizadas operações comerciais via internet, mais comum a compra e venda de produtos, mercadorias, serviços e outras coisas no formato digital.²² Essas práticas comerciais, por um bom tempo, eram realizadas por telefones através dos telemarketings e depois passou a ser realizado uma transação diretamente pela internet sendo algo comum no cotidiano das pessoas.

Vale ressaltar que, mesmo nas situações mais cotidianas e remotas, o direito ainda enfrenta dilemas para trazer soluções pacíficas sobre essas simples transações, a dificuldade aumenta na medida que a problemática não trata apenas de produtos físicos e prestações de serviços locais e se passar a serem adquiridos produtos incorpóreos por exemplo a compra de músicas e serviços que são bancos de dados, *netflix*, como objeto das relações jurídicas.

Assim, as práticas de consumo modificaram ao logo do tempo, uma vez que se compra e vende na internet produtos sem materialização física, ou seja, houve uma perda do suporte físico permitindo que possa circular esse produto pelos diversos meios digitais como computadores, celulares, tablets. Todavia, essa evolução não

²¹ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. **Tributação e economia digital**: análise do tratamento dos rendimentos da computação. 2017. Tese (Doutorado em Direito) — Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19022021-182019/publico/3327726_Tese_Parcial.pdf. Acesso em: 09 maio 2022.

²² PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 92-93.

trouxe a devida segurança, confiança e transferência de informações que são deveres corolários da boa-fé para os comerciantes e os consumidores.²³

A situação de insegurança mencionada acima sobre o comércio eletrônico foi apaziguada com o Marco Civil da Internet que abordou questões específicas sobre proteção de dados nos termos do art. 1º “*esta lei estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da internet no Brasil e determina as diretrizes para atuação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em relação à matéria*”²⁴.

Noutro giro, o *Cloud computing* são os serviços de armazenamento de dados nas “nuvens” que ganhou notoriedade principalmente nesses últimos anos de pandemia²⁵. Nesse contexto passou a ser um elemento essencial para empresas já que a implementação desse serviço ajuda na administração por ela própria ou ainda por terceiros, já que pode ser uma “nuvem privada” ou “nuvem pública” que nessa última é alimentada por outras pessoas²⁶. Assim, as empresas podem compartilhar dados, aplicações, informações, recursos deixando tudo registrado e salvo nas nuvens.

Entretanto há um grande receio sobre “apagão digital”, que é apagar os dados, não ter mais acesso ou até mesmo outras pessoas não relacionadas terem acesso de forma ilegal. O risco é possível desta forma as situações problemáticas devem ser previstas e resolvidas contratualmente com as responsabilidades, custos, prazos e penalidades.²⁷

Além disso, existe também os *Softwares*, que são programas de computador que através de uma sequência lógica de instruções, algoritmos que são escritos em linguagem de programação desempenham um serviço com a finalidade já determinada²⁸. Os *softwares* foram equiparados como uma criação literária isto porque existem comando e formulas que criam uma programação inéditas e originais

²³ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 78-79.

²⁴ BRASIL. Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014. Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da internet no Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 abr. 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12965.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

²⁵ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 78-79.

²⁶ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 189-190.

²⁷ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 190.

²⁸ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 190.

como uma obra intelectual e esse entendimento foi consolidado através da lei dos *softwares* (Lei 9.609/98)²⁹.

Com isso consolidou a proteção dos direitos do autor, a possibilidade do registro dos *softwares*, indenizações morais referentes a violações dos direitos autorais e outros direitos conexos, consoante o art. 2 da lei 9.609/98 que dispõe:

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

§ 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos casos em que o programa em si não seja objeto essencial do aluguel³⁰.

Apesar de existir a legislação específica dos *softwares*, não sanou todas as discussões sobre tema, principalmente no que tange as questões tributárias. Já que existem os *softwares* de prateleira que são aqueles não customizados para se

²⁹ Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados. (BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 fev. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.)

³⁰ BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 fev. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm. Acesso em: 05 jun. 2022

adequar os consumidores, possuem os desempenhos padrões que seria qualificado como mercadorias e existem também os softwares com licenciamento de uso.³¹

Por razões iguais os livros eletrônicos são atualizações dos livros físicos passando de um suporte físico para outro, sendo assim foram substituídos para meio mais eficiente e mais rápido. Inclusive com mais vantagens de pesquisas, localização de texto, possibilidade mais armazenamento de informações e etc³². Fato é que o livro eletrônico é um livro de papel evoluído não alterando a sua finalidade específica.

Contudo, apesar do livro eletrônico ser uma evolução tecnológica dos livros de papel sendo assim considerados um produto de informática existe um aspecto importante no âmbito tributário sobre o referido produto que é a imunidade prevista no art. 150, VI, “d” do texto constitucional³³. Que é a possibilidade de os livros eletrônicos possuírem a imunidade constitucional vedando assim os entes de instituir impostos sobre essa temática assim como é vedado pelo texto constitucional “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”³⁴.

Ressalta-se que essa temática da imunidade dos livros eletrônicos já foi diversas vezes palco para discussões nos tribunais superiores havendo entendimento a favor imunidade dos livros fundamentando na interpretação analógica extensiva admitindo assim o alcance da imunidade nos livros eletrônicos bem como já houve entendimento no sentido de restringir a imunidade tendo em vista a ausência da impressão nos livros digitais.

Como se nota essa realidade virtual trouxe embates para o formalismo jurídico que se limita a expressões ultrapassadas como os livros de papel que forma modificados apenas seu suporte físico, mas o conteúdo continua o mesmo não acolher a

³¹ ALVES, Vinícios Jucá e ALVARENGA, Cristiane Alves. **Tributação da economia digital: da prateleira a nuvem — disputa entre municípios na tributação do uso de software**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018.

³² MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária do livro eletrônico. **Revista Opinião Jurídica**. Fortaleza, 2019.

³³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.

³⁴ Art. 150. [...] VI – [...] d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022)

imunidade não se harmoniza com o moderno constitucionalismo³⁵. Isto é trazer elementos para que possa atualizar a interpretação da constituição diante do futuro da fiscalidade que muitas vezes são fechadas a possibilidades de incidências tributárias seja por motivos de vedações ou por ausência de legislar sobre produtos eletrônicos.

Ainda se tem o Streaming como novo instituto jurídico digital que é o fornecimento de material audiovisual por meio da internet. De igual se assemelha com os livros na questão de evolução tecnológica que antigamente era feito através de locadoras de filmes no qual locava-se DVD assistia e devolvia para locadora, sendo assim os streamings podem ser considerados como uma locadora moderna.³⁶ No entanto, restam dúvidas se seria considerado os streamings uma locação de bens moveis moderna ou prestação de serviços sendo que essa definição é de extrema importância para o direito.

Inclusive, há uma diferença no direito civil entre a natureza jurídica dos contratos de locação e contrato de prestação serviço conforme o Código Civil tendo em vista que os contratos de locação estão previstos no art. 565³⁷ do referido diploma civil que versa sobre a locação de coisas obrigando a outra parte uma retribuição e a prestação de serviço é prevista no art. 593³⁸ do mencionado código abrange toda forma de serviço lícito. ³⁹

Então, diante desse cenário de ausência de definições que se deflagra o conflito de competência entre os estados e municípios já que no âmbito tributário exige-se um enquadramento constitucional para exigir os tributos. Assim na hipótese serem

³⁵ Machado, Hugo de Brito. Imunidade tributária do livro eletrônico. **Revista opinião jurídica**. Fortaleza, 2019.

³⁶ LIMA, Alexandre Augusto Batista; PAIVA, Paulo Alves da Silva. A tributação da atividade de distribuição de material audiovisual via streaming pela internet: a conceituação de serviço como regra matriz de incidência tributária. **Revista Arquivo Jurídico**, Teresina, vol. 5, n. 1, p. 40-57, mar./2018.

³⁷ Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 05 jun. 2022.)

³⁸ Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, rege-se-á pelas disposições deste Capítulo. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 05 jun. 2022)

³⁹ LIMA, Alexandre Augusto Batista; PAIVA, Paulo Alves da Silva. A tributação da atividade de distribuição de material audiovisual via streaming pela internet: a conceituação de serviço como regra matriz de incidência tributária. **Revista Arquivo Jurídico**, Teresina, vol. 5, n. 1, p. 40-57, mar./2018.

esses bens considerados mercadorias são tributados pelos estados por meio do ICMS e na hipótese de serviços que são tributados pelos municípios.

Ressalta-se ainda que não existem conceitos exatos sempre haverá margens para discussões seja porque trata-se um conceito ambíguo ou vago⁴⁰. Essa realidade é comum no direito em várias áreas sendo um dos papéis de o legislador sanar essa dúvidas e conceitos para uma melhor interpretação e segurança jurídica. Obvio que deixar conceitos vagos no sistema jurídico pode causar uma margem para diversas aplicações dos seus institutos dentro do ordenamento em alguns casos pode não haver conformidade com a Constituição Federal.

Portanto necessário definir a natureza jurídica dos bens digitais que são verificadas pelo ramo do direito civil e são levados para os demais ramos do direito como forma de padronização e segurança jurídica.

2.3 NATUREZA JURÍDICA À LUZ DO CÓDIGO CIVIL

Os civilistas entendem que “bem” tem um significado próprio, específico e voltado para uma finalidade específica já que são susceptíveis a valorização jurídica para servir como objeto de uma relação jurídica⁴¹. Os bens jurídicos possuem várias classes diferentes conforme o código civil, existem os bens imóveis que é o solo e suas incorporações naturais ou artificiais⁴² bem como os móveis que são aqueles que tem movimento próprio ou de remoção por força alheia⁴³, são exemplos de classificação feito pelo presente código civil.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC 116/2003.** Disponível em: https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/conceito_servicos_modalidades_listadas.pdf. Acesso em: 08 abr. 2022.

⁴¹ FARIAS, Cristiano chaves; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil.** Vol. 1. 14 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2016, p. 496-497.

⁴² Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 05 jun. 2022.)

⁴³ Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 05 jun. 2022.)

Outro exemplo de classificação dos bens jurídicos consiste em corpóreos e incorpóreos que é uma característica marcante das novas figuras da teoria dos bens fruto da evolução científica e tecnológica na contemporaneidade, os bens digitais⁴⁴. Trata-se de um atributo marcante em razão desses bens não terem uma unidade física, concreta, tangível sendo assim o que se tem é um suporte físico para externalizar-los⁴⁵ que são os dispositivos, computadores e etc.

O suporte físico é completamente independente do bem digital a ser tutelado por isso é importante separá-lo, nesse passo observa-se que os bens digitais são compostos por uma parte física – computador, e uma parte imaterial⁴⁶ – software, por exemplo. Essa diferença é importante já que o tratamento jurídico é diferente são tutelados por direitos distintos, o primeiro trata-se de um direito de propriedade industrial e o segundo direito autoral.

Frisa-se que os bens digitais classificam como incorpóreos já que não tem sua existência material via de regra. É uma ideia fundamental para entender a complexidade da sociedade digital na medida que os bens incorpóreos são aqueles que tem uma não tem uma existência concreta por sua vez em oposição trata-se de uma existência abstrata⁴⁷. Desse modo para sintetizar que não trata de bem fácil analisar em razão da sua qualidade abstrata tornando um desafio para os juristas.

A classificação incorpóreos e corpóreos não é adotada pelo ordenamento jurídico⁴⁸ desse modo o código civil não faz essa previsão expressa apesar de que é relevante para analisar no contexto do digital.

⁴⁴ FARIAS, Cristiano chaves; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil**. Vol. 1. 14 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2016, p. 496-497.

⁴⁵ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. **Tributação e economia digital: análise do tratamento dos rendimentos da computação**. 2017. Tese (Doutorado em Direito) — Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 92-93. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19022021-182019/publico/3327726_Tese_Parcial.pdf. Acesso em: 09 maio 2022.

⁴⁶ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. **Tributação e economia digital: análise do tratamento dos rendimentos da computação**. 2017. Tese (Doutorado em Direito) — Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 92-93. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19022021-182019/publico/3327726_Tese_Parcial.pdf. Acesso em: 09 maio 2022.

⁴⁷ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 190.

⁴⁸ No código civil no livro II sobre os bens existem 3 classificações: capítulo I bens considerados em si mesmo, capítulo II bens reciprocamente considerados e capítulo III bens públicos. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 05 jun. 2022.)

Assim classificado como incorpóreo é um elemento essencial para definir o regime jurídico dos bens digitais já que exige um sistema protetivo específico para garantir ao titular o direito exclusivo de sua exploração diante a sua natureza intangível que é permissão de que várias pessoas tenham acesso ao bem simultaneamente⁴⁹. Esse aspecto da simultaneidade é relevante para as relações jurídicas de cunho econômico na medida que detém o criador do bem jurídico o monopólio a exploração econômica e não as outras pessoas que tiveram também acesso⁵⁰.

Então nota-se os bens são definidos pelo direito civil e a lei tributaria não poderá alterar o seu sentido e alcance. Assim vale ressaltar que o art. 110⁵¹ do Código tributário que dispõe sobre os conceitos do direito privado:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias⁵²

Apesar do direito tributário ser uma ciência autônoma relaciona com diversos ramos do direito, principalmente com o direito civil, comercial que mantém uma fonte de sobreposição⁵³ já que utilizam dos princípios do direito privado para interpretar suas normas e conceitos relacionados como de propriedade, bens, prestações de serviços, mercadoria e outros. Desse modo a Lei Maior ao emprega com frequência

⁴⁹ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. **Tributação e economia digital**: análise do tratamento dos rendimentos da computação. 2017. Tese (Doutorado em Direito) — Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 92-93. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19022021-182019/publico/3327726_Tese_Parcial.pdf. Acesso em: 09 maio 2022.

⁵⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Internacional no Brasil**. 8 ed. São Paulo: Editora Forense, 2015, p. 585.

⁵¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

⁵² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

⁵³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 38.

os conceitos do direito privado na previsão de sua regra-matriz de incidência desta forma limita-se o campo de atuação da lei tributária⁵⁴.

Diante disso, a título de exemplo o conceito de serviço não é feito de modo literal para a aplicação do ISS, sendo assim, consiste em um conceito que será buscado no direito civil que é da prestação de serviço classificado como uma obrigação de fazer⁵⁵ e assim consoante com o art. 594⁵⁶ do referido diploma normativo tem-se “toda espécie de serviços ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”⁵⁷. Destaca-se que o referido artigo exclui as relações de trabalhistas e as feitas por lei especiais, como os serviços públicos.

Noutro giro para a tributação do ICMS são necessárias as noções de operações, mercadorias, comerciante, industrial, produtor que são admitidas pelo direito civil mais especial pelo direito comercial⁵⁸.

Fato é que no sistema jurídico não há normas que contemplem todos os casos que se tem a resolver, situações concretas e específicas geram assim as lacunas no meio jurídico⁵⁹. Com isso tem a Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro que autoriza a forma de integração como meio supletivo nos termos do art.4⁶⁰ como forma de resolução para os casos em tem ausência de normas e o CTN acolheu a ideia de resolver as lacunas jurídicas por meio de princípios gerais do direito, analogias e costumes.

Segundo a teoria geral do direito sabe que quanto mais for a generalidade da norma jurídica terá mais abrangência a destinatários – são normas constitucionais que

⁵⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 187.

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 415.

⁵⁶ Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 05 jun. 2022.)

⁵⁷ Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 05 jun. 2022.)

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 45-46.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p. 104-105.

⁶⁰ Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito. (BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, RJ, 04 set. 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.)

diferente as normas jurídicas mais individualizadas já que regulam uma situação em concreta com destinatários específicos – direito contratual privado⁶¹. Sendo assim por se tratar o direito tributário-constitucional de normas gerais terá que realizar mecanismos para alcançar seus objetivos e destinatários.

Os mecanismos para suprir essa problemática são a integração e interpretação que são processos de preenchimento dos vazios do ordenamento jurídico, trata-se dos instrumentos de integração a analogia, costumes, princípios jurídicos e equidade⁶². Passo seguinte o artigo do código tributário que acolhe a resolução de lacunas por meio de analogias e costumes que previsto no art. 108⁶³ do CTN que ainda dispõe uma ordem de preferência como se pode ser analisado a seguir:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido⁶⁴.

Como se dispõe os meios de integração do direito tributário são os mais diversos. A analogia é a primeira indicada e possui ressalvas nos parágrafos limitando assim a sua aplicação. Dessa forma a aplica-se analogia quando está diante de um caso no

⁶¹ SOARES, Ricardo Mauricio Freire. **Elementos de Teoria Geral do Direito**. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva, p. 113-115.

⁶² SOARES, Ricardo Mauricio Freire. **Elementos de Teoria Geral do Direito**. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva, p. 115-116.

⁶³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

⁶⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

qual a norma não tem uma solução específica, mas em outros casos há uma situação semelhante.⁶⁵

Contudo, a adequação dos novos modelos de negócios baseados na internet deve ser adequada na norma tributaria uma vez que não poderá depender de analogias para encontrar suas incidências sobre os fatos tributários. Frisa-se ainda que aplicar analogias poderá ferir os princípios da legalidade e segurança jurídica já que analogia não deverá conduzir a tributação de fatos não determinados em lei⁶⁶.

No quadro atual, mercadorias passam serem considerados bens intangíveis e se tornam cada vez mais amplos e indeterminados para os limites da definição do conceito de mercadorias para fins tributários, isso é, com o crescimento dos bens digitais implica em falência da matriz tributária tradicional e vigente⁶⁷.

Sendo assim, no contexto das novas tecnologias o âmbito tributário assim como a economia digital sofrem impactos já que não há conceitos definidos e certos para a tributação da nova era digital. Existe uma eminente demanda que o ordenamento jurídico se adeque aos novos modelos negocias, apresente regras tributarias efetivas e ainda estejam em conformidade com o Texto Maior.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p. 108-109.

⁶⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 190.

⁶⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, set./2019. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 06 jun. 2022.

3 TRATAMENTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO SOBRE OS BENS DIGITAIS

A Constituição Federal de 1988 assegura o poder de tributar dos entes federativos prevendo, além de tributos, os princípios constitucionais que limitam o respectivo sistema jurídico, momento em que é assegurado ao contribuinte uma correta aplicação das normas jurídicas tangentes. Nesse sentido, há também o Código Tributário Nacional (CTN), que versa sobre normas específicas para a incidência dos tributos e seus contornos jurídicos para devida aplicação.

Nesse passo, analisar o tratamento do Direito Tributário sobre os bens digitais é uma tarefa complexa tendo em vista que estes não estão definidos para constituir sua incidência na norma tributaria. Com efeito, existe uma dicotomia para classifica-los, já que podem ser considerados mercadorias ou serviços, bem como ambos, no mesmo produto, perspectiva que dificulta a previsão constitucional ou legal para sedimentar a aplicação da norma tributária.

Diz-se a afirmação acima pelo fato de que a comercialização de mercadorias incide no Imposto do ICMS, ao passo que a prestação de serviços toca o Imposto do ISS. Contudo, em caso de mercado e serviço ao mesmo tempo, não há uma previsão constitucional ou legal dentre os tributos.

Diante desse panorama emblemático da classificação do bem digital, em que se tem, de um lado, o ISS tributando as relações de serviços e, do outro lado, o ICMS tributando as mercadorias, verifica-se que há um evidente conflito de competência entre os entes federativos e um cenário de insegurança jurídica nos tribunais. Considerando que o ISS é um tributo de competência municipal e o que ICMS compete aos Estados-membros, ambos definidos pelo texto constitucional, caso não haja classificação adequada do bem digital, haverá um conflito de competência entre os entes da federação referidos.

Dessa forma, será analisado qual ente federativo tem a competência de instituir e tributar os bens digitais, os tributos relacionados a serviços e os tributos relacionados a circulação de mercadorias para que seja determinado qual deverá incidir sobre o bem digital. Sendo necessário analisar as hipóteses legais de aplicação do ISS e ICMS previstas na Constituição Federal e o Código Tributário

Nacional de modo a analisar a constitucionalidade da aplicada assegurando assim segurança jurídica para os contribuintes e entes públicos.

3.1. PODER DE TRIBUTAR OS BENS DIGITAIS

De início, tem-se que o poder de tributar é exercido pelos entes federativos e tem um papel essencial para o convívio em sociedade de modo que os Estados auferem as receitas dos tributos e a comunidade dos contribuintes recolhe uma quantia para colaborar com o funcionamento da sociedade civil organizada, o que compõe o Estado Democrático a busca de recursos para sua manutenção.⁶⁸ Contudo, o poder da tributação não poderá ensejar excessos de arrecadações e arbitrariedade de poder pela autoridade pública.

Nesse sentido, o papel do contribuinte não se limita no dever de recolher tributos para as despesas públicas, posto que se tem, em contrapartida, do Estado a garantia democrática de assegurar os cidadãos os direitos fundamentais. Isto é, o papel do contribuinte vai muito mais além poderá participar da sociedade como agente de controle de despesas, valendo-se inclusive de propor denúncias aos órgãos competentes e ainda ajuizar ações âmbito judicial para garantir a efetividade dos seus direitos.⁶⁹

Por outro lado, o sistema tributário é um conjunto de normas e princípios que disciplinam o poder de tributar por parte do Estado com a finalidade de proteger as relações jurídicas obrigacionais que tem como parte o Estado como credor e a comunidade dos contribuintes como devedor na perspectiva material, formal, procedimental e processual em prol da segurança dos cidadãos. Dessa forma, a doutrina dispõe:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas,

⁶⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

⁶⁹ TORRES, Heleno Taveiro. **Direito Constitucional Financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 150-152.

porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos. Assim, se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da protestante, por outro a sua disciplinarão e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes.⁷⁰

Nessa perspectiva, a cobrança de tributos é essencial a existência do Estado, posto que, para o convívio em sociedade, é necessário que os cidadãos contribuam para o funcionamento da sociedade civil e/ou para a garantia democrática de assegurar os direitos fundamentais. Resta evidente, desse modo, que o exercício da tributação é fundamental para os interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias, bem como a realização de seus fins através desses recursos.

Em razão do interesse estatal, a Constituição Federal de 1988, no art. 145⁷¹, inicia o capítulo VI, que versa sobre tributação e orçamento, instituindo princípios gerais sobre o sistema tributário nacional, ao passo que, no Capítulo I, há descrição dos tributos que podem ser instituídos pelos entes federativos, quais sejam impostos, taxas e contribuições de melhorias. Com intuito de estabelecer as competências tributárias, as limitações tributárias e repartição de receitas tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e os Municípios.

Nesse sentido os tributos (impostos, taxas e contribuições) são passíveis de serem instituídos e cobrados pelos entes federativos, de modo que se tem os princípios assegurando os direitos e garantias individuais por meio de uma limitação do poder de tributar⁷², que faz parte das cláusulas pétreas⁷³, previstas no art. 60, 4º, IV⁷⁴ do texto constitucional.

Sendo assim, considerando que o sistema tributário deve obedecer às normas constitucionais que definem prontamente as competências tributárias e, na mesma medida, preveem as suas limitações por meio de um rol extenso de vedações

⁷⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 39.

⁷¹Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.)

⁷² MATTOS. Aroldo Gomes. **ICMS: comentários a legislação nacional**. São Paulo: Editora Dialética, 2006, p. 15-17.

⁷³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **O poder constituinte**. 5 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 108-109.

⁷⁴ Art. 60. [...] § 4º [...] IV – os direitos e garantias individuais. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022)

tributárias, que são protegidas pelos princípios constitucionais que devem ser obedecidos rigorosamente com intuito de garantir as liberdades individuais e impedir abusos de autoridades públicas. Entretanto, a realidade atual está diferente das variáveis objetivas⁷⁵ idealizadas anteriormente na legislação, de modo que o ambiente virtual trouxe inovações em relação os bens jurídicos que não é mais possível mais aplicar dentro dos ditames da rigidez constitucional.

Fato é que, segundo a teoria da constituição, classifica-se como constituição rígida aquela que as normas constitucionais não podem ser alteradas por um processo simples igual das normas legais⁷⁶. Desse modo a supremacia da constituição é um atributo essencial daquelas constituições classificadas como rígidas. Em sentido oposto, as constituições podem se classificar como flexíveis, não exigindo assim processo forma e solene para alteração das normas constitucionais.⁷⁷ Ressalta-se que, nessa última classificação, há uma possibilidade mais rápida de adaptação e evolução das mudanças socioeconômicas devido o processo simples de reforma.

Nesse passo, a rigidez constitucional trata-se de uma grande barreira para o sistema tributário se adequar às evoluções e atualizações, bem como auferir as competências e as incidências dos bens digitais, por exemplo. Todavia, sabe-se que adotar uma constituição flexível⁷⁸ poderia ocasionar riscos para a segurança jurídica diante da facilidade no processo legislativo de alteração das normas constitucionais.

Sabe-se que se tem como pressuposto de uma constituição rígida um órgão que realize o controle de constitucionalidade⁷⁹, colocando em risco os limites formais de reforma sendo assim possível revogar normas constitucionais fundamentais possibilitando assim abusos de poder, autoritarismo, arbitrariedades e outros.

⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. São Paulo: Editora Lumen Juris, 2019.

⁷⁶ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015, p. 100-105.

⁷⁷ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015, p. 100-105.

⁷⁸ Constituição Flexível é caracterizada por ter o mesmo procedimento de reforma entre as normas constitucionais e normas legais, não exigindo assim um processo mais solene para as primeiras sendo assim não há o que se falar de inconstitucionalidade se uma lei ordinária alterar uma norma constitucional. Importante salientar que é o modelo adotado pela Inglaterra e apesar de não ter a supremacia formal da constituição há uma rigidez social já que se mantém de forma constante e indefinidamente pelos costumes. (CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015, p. 100-105).

⁷⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **O poder constituinte**. 5 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 108-109.

Dispõe o art. 102⁸⁰ do Texto Maior que o órgão que tem a incumbência constitucional de realizar o controle de constitucionalidade e/ou de realizar a guarda da Constituição é o Supremo Tribunal Federal, o qual acumula também a função de Suprema Corte do Poder Judiciário do Brasil, sendo o tribunal de última instância. Nesse sentido, a rigidez constitucional do sistema tributário brasileiro é assegurada e protegida pela Suprema Corte⁸¹ e, no caso de conflito de competência constitucionais entre os entes federativos em razão de bens jurídicos, é por ela resolvida em prol do pacto federativo, que é uma cláusula pétrea, para determinar as incidências tributárias.

Fato é que o poder de tributar está enfrentando problemas para manter sua aplicação em conformidade aos princípios constitucionais e a legalidade tributária, uma vez que a aptidão de instituir o tributo é emanada do poder específico previsto na Constituição⁸² e assim de necessita da subsunção da norma. Em outras palavras, as normas constitucionais autorizam as pessoas políticas a criar determinados tributos, obedecendo os bens estipulados que os conteúdos semânticos já que por exemplo prestar serviço de comunicação não é mesmo que prestar serviços de vincular publicidade.⁸³

Observa-se desde já que as hipóteses de incidência dos tributos são prefixadas no próprio Texto Magno ao ponto de que seja impossível uma lei que trata de um tributo A ser interpretada de modo a incidir sobre fatos descritos na constituição para o tributo B⁸⁴. No tocante a tributação da economia digital, os bens digitais podem ser mercadorias e serviços simultaneamente, a exemplo dos *softwares*, o que acaba por gerar um conflito de competência entre Estados e Municípios⁸⁵, posto que, em tese,

⁸⁰ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.)

⁸¹ PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 43, a. 37, p. 527-547, 2º sem/2019.

⁸² TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição / Ricardo Lobo Torres - Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 75.

⁸³ CARRAZZA. Roque Antonio. Impossibilidade de conflitos de competência no sistema tributário. Instituto Brasileiro de estudos tributários (IBET). São Paulo, 2019.

⁸⁴ ⁸⁴ CARRAZZA. Roque Antonio. Impossibilidade de conflitos de competência no sistema tributário. Instituto Brasileiro de estudos tributários (IBET). São Paulo, 2019.

⁸⁵ FARIA, Renato V. et al. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018.

mercadorias são tributadas pelo ICMS, imposto estadual, e os serviços pelo ISS, imposto municipal.

Sendo assim, é necessário ainda trazer uma solução jurídica adequada para esses casos de conflito de competência entre os entes federativos relacionados aos tributos para não sobrecarregar o Supremo Tribunal Federal no que tange ao elevado número de casos sobre tributação nessa nova era digital⁸⁶. Já que, de fato, essa nova realidade virtual trouxe avanços relacionados aos aspectos materiais - a exemplo do conceito de mercadoria - e aos aspectos espaciais -, como o ambiente virtual, bem como outras modificações.

É inegável que esses números elevados de casos de conflito de competência decorrem justamente da rigidez constitucional para adaptar as inovações tecnológicas e, principalmente, definir os bens digitais em serviço ou mercadoria, já que tem uma natureza híbrida em alguns casos. No entanto, flexibilizar a constituição pode trazer riscos ao sistema jurídico, o que, mais uma vez, dificulta a solução para encarar essa nova realidade, qual seja a virtual.

Portanto, nota-se que, no Brasil, atualmente não há um tributo que contemple bens e serviços juntos⁸⁷, o que nessa perspectiva torna-se evidente a dificuldade do legislador e da Suprema Corte em se posicionar e verificar, diante das espécies tributárias, principalmente dos tributos relacionados a serviços e dos tributos relacionados a circulação de mercadorias, qual espécie mais se assemelha com a situação fática ocorrida para, assim, encaixar o fato gerador com a devida incidência tributária, aplicando assim a norma de acordo com a legalidade tributária.

3.2. TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS

No Direito Tributário brasileiro, o imposto responsável pelas prestações de serviços é o Imposto Sobre Serviços ou ISS, que possui matriz constitucional prevista no art.

⁸⁶ FARIA, Renato V. et al. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018.

⁸⁷ PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, vol. 43, mar./2019.

156, inciso III⁸⁸, da atual Carta Magna de 1988, passagem que reserva a sua competência para instituir e recolher aos Municípios⁸⁹. Desse modo, em prol do princípio do pacto federativo, consagrado como cláusula pétrea, seguindo a rigidez constitucional, tem-se que deverá ser respeitada e garantida a autonomia municipal em razão da sua repartição de competência definida constitucional; nesta senda, restará clara a constitucionalidade da norma se outro ente da federação interferir na legislação de tal imposto.

Noutro giro, importante notar que o Texto Maior, conforme o art. 155, inciso II⁹⁰, prevê ainda o imposto estadual do ICMS sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. No entanto, as “operações” que referem a incidência do mencionado imposto relacionam com a realização atos jurídicos como, por exemplo, a compra e venda, dação em pagamento, importação, exportação efetuados por comerciantes, fabricantes, produtores, prestadores de serviços.⁹¹ Desse modo, é evidente analisar o fato gerador diante do caso em concreto o caso aplicar a incidência corretamente.

Outrossim, os impostos de competência municipal são definidos na Constituição de acordo com a Emenda Constitucional n. 3/1993⁹² que modificou significativamente a Seção V da atual Constituição Federal, principalmente o Imposto sobre Serviços, conforme abaixo:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

⁸⁸ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.)

⁸⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 abr. 2022.

⁹⁰ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] I - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.)

⁹¹ MATTOS. Aroldo Gomes. **ICMS: comentários a legislação nacional**. São Paulo: Editora Dialética, 2006, p. 15-17.

⁹² BRASIL. Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar. 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar⁹³.

Então, conforme delineado acima, o Município possui competência para instituir e planejar o Imposto de Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que detém como fato gerador a propriedade urbana, e o Imposto de Transmissão Inter Vivos (ITBI), que possui como fato gerador os bens imóveis realizados por ato oneroso entre as pessoas físicas, bem como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), que estabelece como fato gerador os serviços. Observa-se, prontamente que é o único imposto no âmbito municipal que tem versa sobre a tributação dos serviços.

No que tange o ISS, com relação às alíquotas máximas e mínimas, cabe a lei complementar da referida espécie normativa excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados⁹⁴, nos termos do art. 156, § 3º⁹⁵ da Constituição Federal. Com efeito frisa-se que cabe a legislação complementar regular as limitações do poder de tributar, estabelecer normas gerais e ainda dispor de conflitos de competência em matéria tributária.

Nesse sentido, veja-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

⁹³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

⁹⁴ LIMA, Alexandre Augusto Batista; PAIVA, Paulo Alves da Silva. A tributação da atividade de distribuição de material audiovisual via streaming pela internet: a conceituação de serviço como regra matriz de incidência tributária. **Revista Arquivo Jurídico**, Teresina, vol. 5, n. 1, p. 40-57, mar./2018.

⁹⁵ Art. 156, § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) ⁹⁶

Sendo assim, a Lei Complementar 116⁹⁷, que foi publicada em 31 de julho 2003 com o intuito de definir normas gerais do fato gerador, mais especificamente do ISS, trouxe uma lista dos serviços que serão objeto de incidência do referido imposto. Nesse passo, é importante notar que o ISS não incide sobre todos os serviços, mas apenas àqueles expressamente⁹⁸ constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador, conforme descrito no art. 1⁹⁹ mencionada lei vigente.¹⁰⁰

Posteriormente, a Lei Complementar nº 157¹⁰¹, de 29 de dezembro de 2016, incluiu novos serviços na lista, buscou solucionar o aspecto espacial dos serviços elencados na tentativa de solucionar uma guerra fiscal entre os municípios, e principalmente privilegiar o município onde estivesse localizado o domicílio do tomador de serviço¹⁰². Além disso em relação aos bens digitais foram inclusos alguns itens como o serviço de computação em nuvem (cloud computing), serviços

⁹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.

⁹⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário aplicado**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1997, p. 183.

⁹⁹ Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.)

¹⁰⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁰¹ BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁰² TAVARES, Eduardo Sobral. Considerações sobre o aspecto formal espacial do ISS e análise da constitucionalidade da lei complementar 157/16. **Revista Direito Tributário Atual – RDTA**, São Paulo, vol. 41, mar./2019.

de streaming prevendo assim a incidência do tributo em razão de possuírem o fato gerador de ISS¹⁰³.

Não obstante, a Lei Complementar 116/2003¹⁰⁴ especifica em seu conteúdo sobre a incidência do ISS, quais sejam, em serviços provenientes, e nesse passo a lista faz a seguinte ressalva:

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias¹⁰⁵.

Então, consoante a previsão acima, os serviços mencionados na lista não ficam sujeitos ao ICMS “ainda que suas prestações envolvam fornecimento de mercadorias”¹⁰⁶, salvo as exceções expressas. Com isso, abre interpretações para afirmar que o que não está na lista, por consequência lógica de exclusão, seria competência do ICMS, o que trouxe debates doutrinários sobre a natureza jurídica da relação.

A lei complementar exerce um papel importante para a condução do ISS de modo que atribui regramento sobre a definição de serviços, fixação de suas alíquotas, exclusão de alguns serviços e regula ainda formas de isenções, incentivos e benefícios¹⁰⁷. No tocante a definição de serviços é feita de modo que vincula uma lista na qual contém os serviços que são tributados pelos ISS.

¹⁰³ TABORDA, Maren Guimarães. O fisco e as novas tecnologias da informação e da comunicação: sobre a utilidade do conceito de 'natureza das coisas' para a concretização das normas fiscais e tributárias. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v.38, n.2, p. 669-687, jul./dez. 2018.

¹⁰⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁰⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁰⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁰⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 416.

Dito isso, doutrinariamente repercutiram reflexões sobre a antiga denominação do imposto ISS, que era batizado de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e, em razão das alterações publicadas na lista anexa da lei, defendeu-se simplesmente designar o referido como Imposto sobre Serviços, já que têm diversos tipos de serviços, não incluindo todos devido às exceções. Frisa-se, ainda, que o dispositivo define no art. 1, § 2º, da lei complementar 116/2003¹⁰⁸, que a incidência do ISS fez uma restrição a incidência da tributação do ISS, não abarcando todos os serviços, independentemente da sua natureza¹⁰⁹.

Ainda em análise da Lei Complementar 116/03, consoante o art. 1, § 3º¹¹⁰, que prevê a incidência do ISS nos serviços “prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço”¹¹¹, desse modo, incluiu a prestação de serviços públicos concedidos e atividades estatais delegadas, concluindo que submetem à incidência do ISS, conforme entendimento jurisprudencial.¹¹²

Vale registrar que a lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 2003, contempla vários itens que não são serviços, tais como a cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda (item 3.02)¹¹³ e a locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza (item

¹⁰⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁰⁹ JÚNIOR, Anis Kfourri. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 366-367.

¹¹⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹¹¹ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089-2/DF. Órgão julgador: Tribunal pleno. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Originário: Ministro Carlos Britto. Relator para o Acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. Data de julgamento: 13 fev. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539087>. Acesso em: 01 ago. 2008.

¹¹³ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

3.04)¹¹⁴, bem como a cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário (item 3.05)¹¹⁵. Sendo assim, a lei em exame inconstitucional ao listas esses itens¹¹⁶.

Nesse sentido a doutrina e a jurisprudência pátrias tornam a discussão polêmicas sobre a natureza da lista constante do anexo da Lei Complementar nº 116/2003 do ISS¹¹⁷. Para alguns, trata-se de lista taxativa, para outros, exemplificativa, e há também quem defende ser uma lista sugestiva.

De um lado, há os doutrinadores, por exemplo Roque Carrazza, que sustentam a exemplificatividade da lista de serviços com base na argumentação de que a lista fosse uma “lista de possível prestações de serviços tributáveis”¹¹⁸ pelos Municípios, o que mitigaria a autonomia municipal definida na constituição. Conseqüentemente, seria possível admitir que a lei complementar poderia definir o campo de atuação dos municípios, perspectiva que encontra vedação, já que lei complementar não pode criar tributos, bem como não pode ampliar ou restringir competências definidas pela Constituição Federal, conforme art. 145, caput¹¹⁹.

Por outro lado, existem doutrinadores, como Ives Gandra Martins, os quais defendem que a lista de serviços é taxativa devido a “impossibilidade de adoção de integração analógica para imposição do ISS”¹²⁰. Para serviços que não foram

¹¹⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹¹⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹¹⁶ JÚNIOR, Anis Kfour. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 366-367.

¹¹⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 45-46.

¹¹⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.)

¹²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema parlamentar de governo. **Revista Conceito Jurídico**, Brasília, n. 28, abr./2019.

listados, consoante ao art.108, 1^o¹²¹ do CTN, prevê que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

Sendo assim, a jurisprudência do STF já decidiu que não cabe interpretação analógica para estabelecer obrigações tributárias e definir fatos geradores. Contudo, é possível, em cada item, que se possa utilizar a interpretação com o fim de aclarar a norma tributária em relação à lista.¹²²

Além disso ressalta-se ainda que na lista foi incluso fatos que não são serviços como compra de faturamento (factoring), franquias (franchising), o arrendamento mercantil (leasing) e cessões de uso de modo geral¹²³. Isso é uma problemática na lista já que trouxe outros elementos para uma lista que em tese deveria ser composto apenas por serviços já que a ideia central do ISS é serviços de qualquer natureza.

Fato é que a lista cuidou timidamente de alguns bens digitais elencados em seu conteúdo, ressaltando-se como exemplos os itens ligados a análise e desenvolvimento de sistemas, programação, processamento, armazenamento de dados, licenciamento ou cessão de direitos de uso de programas de computação, entre outros.

Merece questionamento, portanto, se os bens digitais, que configuram serviço propriamente dito para a supramencionada lista, estariam constitucionalmente anexados, bem como se os bens de operações mistas, quais sejam os que possuem natureza de mercadoria e serviço ao mesmo tempo, devem ser tributados quanto a ISS.

3.3. TRIBUTAÇÃO DAS MERCADORIAS - ICMS

Precipualemente, tem-se que a tributação das mercadorias e produtos é feita por diversos impostos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto

¹²¹ Art. 108, § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.)

¹²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema parlamentar de governo. **Revista Conceito Jurídico**, Brasília, n. 28, abr./2019.

¹²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 440-441.

de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE) e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS). Os primeiros impostos são de competência da União, nos termos do art. 153¹²⁴, e o último imposto é de competência estadual e distrital, segundo art. 155¹²⁵ ambos da Constituição Federal.

Decerto, a Constituição Federal, no art. 155, II, tem a previsão do ICMS e atribui a competência para intuição aos Estados, conforme abaixo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores¹²⁶.

Logo, consoante o artigo descrito, diante dos impostos que são instituídos pela competência estadual, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis (ITCMD), que possui fato gerador atinente a transmissão de um bem imóvel, e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que tem como objeto de incidência os automóveis, percebe-se que não há como fato gerador as mercadorias ou os serviços. Resta para o ICMS a tarefa de tributar sobre essa temática específica.

Nesse passo, a tributação conferida ao ICMS sobre as mercadorias destina-se a operações de circulação de bens, mercadorias e prestações de serviços ainda que se iniciem no exterior e comunicação que abrange qualquer forma onerosa, como televisão, internet, radio, propagandas e outros meios.¹²⁷

¹²⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.

¹²⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.

¹²⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.

¹²⁷ MIRANDA, João Damasceno Borges de. A regra-matriz do ICMS e sua incidência sobre os serviços de comunicação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, vol. 10, n. 36, p. 153-158, set./2002.

Sendo assim, a expressão “operações” foi empregada no sentido da realização de atos jurídicos como, por exemplo, a compra e venda, a dação em pagamento, a importação, e a exportação efetuados por comerciantes, fabricantes, produtores, prestadores de serviços.¹²⁸ Em outras palavras, abrange uma grande parte dos atos jurídicos praticados no mercado.

Para que seja um ato mercantil é necessário que seja regido pelo direito comercial, praticado no contexto de atividade empresarial que tenha finalidade de lucro e o objeto seja uma mercadoria¹²⁹.

Outrossim, circulação é um aspecto dinâmico das operações que designa um processo de movimentação de mercadorias, no qual se tem a mudança do titular do bem para assim chegar no consumidor final, momento em que, somente assim, a mercadoria circula juridicamente realizando o fato gerador do ICMS.¹³⁰ Posto isso, ressalta os conceitos do direito do consumidor no qual o consumir é destinatário final que adquire ou utiliza-se o produto o serviço de acordo com art. 2 do Código de Defesa do Consumidor (CDC)¹³¹.

Ademais, nota-se que a norma de competência do ICMS proporciona materialidades de natureza distinta, permitindo a cobrança de impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, de um lado, e sobre a prestação de determinados serviços, de outro. Contudo, a prestação de serviços do ICMS¹³² deve ocorrer em relação àqueles expressamente previstos “transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações”.

A análise quanto ao critério material do ICMS que é aplicado na hipótese de incidência em operação, circulação e mercadoria, serviços de transporte e comunicação que se nota que esses núcleos de incidência do estão agregados, todavia, interligados e são complementares. Isto é, o texto constitucional não prevê

¹²⁸ MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS: comentários a legislação nacional**. São Paulo: Editora Dialética, 2006, p. 19-20.

¹²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 39.

¹³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário aplicado**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1997, p. 183.

¹³¹ Art. 2º Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final. Parágrafo único. Equipara-se a consumidor a coletividade de pessoas, ainda que indetermináveis, que haja intervindo nas relações de consumo. (BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 set. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 01 maio 2022.

¹³² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

que a mera circulação física é tributada pelo ICMS, mas sim a operação, compreendida como o negócio jurídico realizado e formalizado entre pessoas distintas.

Trata-se da circulação da mercadoria “a mudança da titularidade do domínio ou da posse ostentatória da propriedade (posse autônoma, despida de título de domínio hábil) da mercadoria”¹³³. Assim, é preciso analisar se o signo mercadoria poderia ser interpretado de maneira distinta à luz das referidas inovações, bem como se a alteração do alcance no mesmo sentido de mercadoria seria suficiente para fins de incidência do ICMS em tais circunstâncias.

Nota-se que a circulação de mercadorias sempre será uma movimentação como forma de transferir o domínio, patrimônio, execução de um contrato de titularidade de mercadoria¹³⁴, no entanto essa circulação não é apenas uma saída física da mercadoria. O STF já sedimentou entendimento no sentido de que é necessário que haja uma circulação econômica em que ocorra a transferência de titularidade.

Assim a operação é que enseja a circulação já que as operações são atos jurídicos regulados pelo direito produtores de eficácia jurídica¹³⁵ sendo o núcleo da incidência do tributo ICMS assim somente terá relevância para esta tributação a operação mercantil já que há uma transferência de mercadorias que é hipótese de incidência desse tributo.

Sendo assim o ICMS incide sobre os negócios jurídicos regidos pelo direito comercial no qual tem como objeto as mercadorias e é devido quando ocorrem as operações jurídicas que levam a produção de mercadorias para consumo com finalidade lucrativa¹³⁶. Observa-se mais uma vez a incidência no ato de realizar operações relativas à circulação de mercadorias assim a lei somente será válida se vincular a hipótese de incidência à descrição desse fato¹³⁷.

De fato, não é toda as operações que são tributadas por meio do ICMS, assim os termos “mercadorias” e “circulação” qualificam o fato gerador do imposto

¹³³ BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 103: p. 33-48, jan./mar. 1971. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35281/34071>. Acesso em: 06 jun. 2022.

¹³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 397.

¹³⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 396-397.

¹³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 45-46.

¹³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 38.

mencionado¹³⁸. Nota-se a necessidade de haver um contrato mercantil dos produtores bem como os consumidores finais.

Frisa-se, ainda, a premissa de que as mercadorias são bens, mas que nem todos os bens são mercadorias no que tange a incidência do ICMS¹³⁹, posicionando-se a Suprema Corte, no bojo da Súmula 540, que os sobre os bens de capital não incidem tal tributo. Tal perspectiva gera questionamentos jurídicos sobre a incidência do imposto em conformidade com a legalidade prevista nos diplomas legislativos.

Além dessa ideia, o artigo 155, 2º, XII¹⁴⁰ prevê algumas atribuições para a lei complementar sobre o ICMS, que segue abaixo:

Art. 155, 2º, XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)¹⁴¹.

¹³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 39.

¹³⁹ MATTOS. Aroldo Gomes. **ICMS: comentários a legislação nacional**. São Paulo: Editora Dialética, 2006, p. 15-17.

¹⁴⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁴¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

Assim, foi criada a Lei Complementar 87/1996¹⁴² para dispor sobre ICMS no que se refere a delinear a incidência, base de cálculo e outros aspectos, de modo a intermediar o regime jurídico do referido imposto. Além disso há os chamados Convênios Confaz são atos normativos utilizados para conceder isenções e benefícios fiscais por meio de uma deliberação entre os Estados-Membros como forma intergovernamental¹⁴³. Todavia, esses atos não podem ser realizados unilateralmente, por exemplos através de decretos estaduais, sem prévia celebração do convenio, de modo a evitar uma guerra fiscal.¹⁴⁴

Dessa maneira, em perspectiva supletiva, os convênios Confaz tratam sobre os procedimentos e regulamentos do ICMS por meio de uma celebração de acordo entre Estados. Constata-se que o Convênio ICMS n. 106/2017¹⁴⁵ estabelece, de forma detalhada, como se dará a incidência do tributo, posto que a 1^o¹⁴⁶ cláusula adotou o princípio do destino¹⁴⁷ para definir que no local que estiver o usuário final será cobrado o tributo. Essa inteligência é uma vantagem no que tange aos bens

¹⁴² BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁴³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

¹⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2345/SC. Órgão julgador: Tribunal pleno. Requerente: Governador do Estado de Santa Catarina. Requerida: Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Sidnei Sanches. Data de julgamento: 01 ago. 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347556>. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁴⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de dezembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentem nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 04 abr. 2022.

¹⁴⁶ Cláusula primeira. As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio. Brasil. (BRASIL. Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de dezembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentem nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 04 abr. 2022.)

¹⁴⁷ PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Editora Thompson Reuters Brasil, 2018.

digitais, posto que o local detém o fato gerador que, diversas vezes, trata-se de um ambiente virtual.

Outrossim, no ambiente virtual existem os bens digitais como objeto das relações jurídicas que são mercadorias usuais, por exemplo, filmes, músicas e softwares digitalizados, circuláveis através de download. Entretanto, o “bem ‘digital’ não consubstancia as características de âmbito legal e constitucional de mercadoria, visto que o *software* representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica, o que tornaria imprescindível alteração normativa¹⁴⁸.

Nesse ato, atenta-se para o fato de que o Supremo Tribunal Federal manteve a lei estadual que determina a incidência do ICMS sobre operações “realizadas por transferência eletrônica de dados”. Assim, entendeu que o avanço da tecnologia repercute na interpretação do texto maior e que o “download de softwares ou de músicas equivale à sua compra em CD”¹⁴⁹. Sendo assim, verifica-se a utilização do instituto da analogia como forma de fundamentar o julgamento.

Contudo, diante da vasta legislação acima, ainda há desafios acentuados para aplicar a legislação vigente, motivo pelo qual, em razão desse cenário de incerteza da constitucionalidade da incidência do ICMS e com as delimitações que formularam um marco para o citado imposto que foi o Convênio ICMS n. 106/2017, ainda é difícil aplicar devidamente sobre os bens digitais¹⁵⁰.

3.4. CONFLITO DE COMPETÊNCIA

A Constituição Federal é matriz para todas manifestações normativas do Estado, sendo responsável por apontar os fatos que podem ser alvo de tributação, além de estabelecer limites e condições para que seja validada no ordenamento jurídico¹⁵¹.

¹⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS: Teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2009, p. 17-19

¹⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP. Órgão julgador: Primeira Turma. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Data de julgamento: 10 nov. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 04 abr. 2022.

¹⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antônio **ICMS: Teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 17-19.

¹⁵¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Impossibilidade de conflitos de competência no sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Roque-Antonio-Carrazza.pdf>. Acesso em: 01 maio 2022.

Desse modo, os entes públicos possuem hipóteses de incidência dos tributos determinadas de modo privativo e indelegáveis com o intuito de instituir os elementos estruturais dos tributos.

Evidente que todos os tributos - ou seja os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria - descrevem a hipótese de incidência, a qual somente pode ser tributada pelo ente público competente, nos termos da Constituição. Não pode ser a lei, por meio de presunções ou equiparações, que leve a tributar de modo *a contrario sensu*.¹⁵²

Todavia, as hipóteses de incidência podem ser confrontantes com outro fato jurídico, por exemplo prestação de serviços, com fornecimento de bens e operações mercantis¹⁵³. O que de fato já traz o debate do ICMS e no ISS, que, mais uma vez, são impostos de competência estadual e municipal, respectivamente. Em razão das bases de incidência, o ICMS vincula a circulação de bens, enquanto o ISS vincula os serviços estipulados na lista anexa à lei complementar já citada¹⁵⁴.

Sendo assim, destaca-se que, como ambos os tributos têm por objeto a tributação de serviços, cabe sinalizar que o campo de incidência do ISS abrange todos os serviços, com exclusão daqueles que são tributáveis por meio do ICMS por consequência lógica do que está previsto no Texto Constitucional¹⁵⁵.

Ressalta-se que a lista anexada na lei complementar do ISS tem o intuito de diminuir as demandas crescentes de conflitos de competências envolvendo prestação de serviço e fornecimento de mercadorias, contudo, na prática, ainda há pendências para solucionar os casos concretos que exigem interpretações, analogias para integrar a lista, como os bens digitais que enfrenta esse dilema frequentemente nos tribunais.

¹⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. **Impossibilidade de conflitos de competência no sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Roque-Antonio-Carrazza.pdf>. Acesso em: 01 maio 2022.

¹⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Impossibilidade de conflitos de competência no sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Roque-Antonio-Carrazza.pdf>. Acesso em: 01 maio 2022.

¹⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Impossibilidade de conflitos de competência no sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Roque-Antonio-Carrazza.pdf>. Acesso em: 01 maio 2022.

¹⁵⁵ LIMA, Alexandre Augusto Batista; PAIVA, Paulo Alves da Silva. A tributação da atividade de distribuição de material audiovisual via streaming pela internet: a conceituação de serviço como regra matriz de incidência tributária. **Revista Arquivo Jurídico**, Teresina, vol. 5, n. 1, p. 40-57, mar./2018.

Se partir da premissa de que o ISS trata dos serviços que não integram a regra matriz de incidência do ICMS, por consequência lógica, são excluídos os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, as operações mistas da sua incidência¹⁵⁶. Entretanto, qual providência será feita para os serviços/mercadorias não listados no anexo da lei complementar resta o questionamento.

A solução para os serviços que não estão na lista anexa da lei complementar do imposto ISS é a aplicação direta e literal da norma constitucional que os excludentes da lista serão por conclusão lógica tributados pelo ICMS. Nas situações em que se tiver diante de uma operação mista, o serviço envolvido numa operação mesclada estiver presente na LC nº 116/2003, fica sujeito à incidência do ISS¹⁵⁷.

Por um lado, a doutrina e jurisprudência evoluíram para os serviços de comunicação que são objeto de incidência do ICMS, ressaltando-se que se entende como serviços de comunicação qualquer forma onerosa de se fazê-la sendo possível exemplificar como as telecomunicações, Internet, difusão, radiodifusão, televisão, propaganda bem como sendo possível considerar que a Internet remunerada seria passível de incidência do ICMS e não do ISS.

Ainda nesse passo, o ICMS, que via de regra relaciona com circulação de mercadoria vinculado a uma atividade empresarial do comerciante, produtor rural, industrial e, tendo por objeto a sua circulação para consumo, inseriu-se, posteriormente inovações para sua tributação como o fornecimento de energia elétrica e gás natural enquadrando-o no ideal mercantil¹⁵⁸ devido a sua essencialidade no desenvolvimento socioeconômico para a coletividade bem como para os indivíduos.¹⁵⁹

¹⁵⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

¹⁵⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

¹⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 4 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

¹⁵⁹ Princípio da essencialidade e seletividade tributária que prevê o que é essencial ou não é uma tarefa difícil, porém é necessário determinar os critérios materiais mínimos de mercadorias e produtos que atendam ao princípio da dignidade humana, noção básica de mínimo existencial. Nos dias atuais é incontroverso que o fornecimento de energia elétrica é essencial para pessoas. (GUIMARÃES, Bruno A. François. A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 48, 2ª quadri./2021. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-seletividade-do-icms-sobre-o-fornecimento-de-energia-eletrica-e-sua-repeticao-de-indebito/>. Acesso em: 09 maio 2022.)

No tocante ao ISS, a Lei Complementar n. 116/2003 trouxe as operações tipicamente decorrentes da economia digital como, por exemplo, a computação em nuvem e a publicidade digital, bem como a incidência do ISS sobre os contratos de “licença de uso de software”¹⁶⁰, por exemplo. Destaca-se ainda que essa lista tem uma finalidade muito interessante de delimitar as operações de serviço, entretanto não trouxe qualquer detalhamento normativo prático incidência concreta dos impostos dos que não se encaixam perfeitamente.

Diante do exposto, sobre os impostos resta evidente que um modelo híbrido implica em um conflito entre Estados e Municípios sobre tributação de bens digitais que deflagra da classificação dos bens digitais entre mercadorias ou serviços. Sendo assim, a ausência de uma definição sobre o tema traz conflitos no âmbito judicial em razão de dúvidas sobre sua aplicação concretamente e, além disso, não há uma ordem judicial que determine a incidência de um ou outro tributo, como uma solução plausível para o solucionar o conflito de competência¹⁶¹.

Para que ocorra designação de modo correto em conformidade com os princípios norteadores do âmbito tributário, principalmente a legalidade, sobre a classificação se o bem digital é preciso que haja uma solução prevista no sistema jurídico para suprir essa lacuna. Importante notar que essa solução jurídica influenciará no aspecto da capacidade financeira dos entes já que poderá pertencer a uma competência estadual ou municipal¹⁶², o que é mais um ponto para ser analisado para sua determinação.

Portanto, o conflito de competência entre os entes públicos, mais especificamente os competentes para a tributação dos serviços e mercadorias que são os impostos do ICMS e ISS, uma vez que é instaurado pela ausência norma específica que indique a incidência tributária dos bens digitais. Estes bens compõem uma nova era, que é a digital, que são dinâmicos e crescentes a cada dia por inovações tecnológicas invadindo as relações jurídicas de mercadorias e serviços, restando evidente, a necessidade de resolver esses conflitos urgentemente.

¹⁶⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁶¹ PISCITELLI, Tathiane (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Editora Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 23.

¹⁶² PISCITELLI, Tathiane (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Editora Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 09.

4 DA TRIBUTAÇÃO DIGITAL

Com os avanços da tecnologia e a edificação de uma era virtual, cabe ao Direito Tributário moldar o texto constitucional de modo a adaptá-lo a essa nova realidade virtual. Não pode negar a complexidade dessa nova era, uma vez que há modificações na nova organizacional, conceitual, mercadorias, transações, operações e outros.

Nesse cenário, há uma tentativa muito esforçada de adaptações e definições para serem encaixados na matriz constitucional de competência, bem como nas normas tributárias de incidências e, inclusive, nas normas infralegais. Fato é que existe nessa nova realidade sobre tributação digital diversos conceitos vagos e indeterminados na espera de definições para cumprir com seu papel de objeto nas relações jurídicas.

Destarte, foram criados alguns projetos de lei sobre a temática da presente monografia, os quais podem ajudar no dever de analisar a compatibilidade entre o Direito Tributário e a era digital. Dessa maneira, resta saber se é inconstitucional ou inconstitucional para o ordenamento jurídico as possíveis soluções apontadas.

4.1 CONTEXTO HISTÓRICO

A combustão digital da tecnologia vem modificando os paradigmas atuais, alterando os ambientes e, com os avanços da inteligência artificial, a tendência é evoluir de forma muito célere, se tornando difícil acompanhar as inovações. No âmbito tributário, percebe-se de forma clara a ainda fundamentação em padrões antigos e que houve alterações dos arquétipos, nos objetos das relações jurídicas e até mesmo na presença física dos sujeitos.

Nesse passo, ocorreram modificações no contexto da forma e do desenvolvimento da sociedade, até mesmo cultural, impactando nas relações jurídicas¹⁶³. Embora

¹⁶³ NETO, Carlos Augusto Daniel; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria: reflexos na tributação. *In*: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na economia**

observe-se que a ideia básica de tributação não tenha sido alterada, qual seja, a de subtração de uma parcela individual para custeio do Estado¹⁶⁴, que é uma ideia fundamental para convívio em sociedade organizada, perspectivas circundantes foram alteradas, o que impacta o Direito Tributário.

Frisa-se que há uma mudança significativa em relação ao ambiente físico que realiza os fatos geradores para o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços e, assim como na era digital, é possível que essas relações sejam tratadas através de uma rede computadores, não existindo assim uma unidade física de lojas e mercados transformando em ambiente virtuais como *softwares*, *downloads* e *streaming*, que não tem um suporte tangível¹⁶⁵, característica marcante dos bens digitais. Sem dúvidas, a internet é a criação que mais trouxe mudanças de paradigmas ao conectar pessoas e possibilitar meios de comunicação dinâmicos, céleres e eficazes. Desse modo há necessidade de entender o processamento e o tratamento dessa rede mundial que conecta milhões de pessoas ao mesmo tempo.¹⁶⁶

Estas mudanças produzem novos hábitos nos indivíduos e nas empresas, como, por exemplo, processos automatizados de dados, conexão entre as pessoas e coisas, perspectivas que possibilitam, inclusive, uma redução de custos e ganhos, uma vez que existe um grande custo para investimentos dos bens digitais. Contudo, há uma facilidade para manter o desenvolvimento das atividades empenhadas por esses bens já que se trata de computadores super inteligentes e com capacidade de desempenho melhor do que humanos¹⁶⁷.

Outrossim, notório que o planeta se digitalizou e, com isso, a economia se destaca ganhando um papel fundamental, já que os bens digitais auferem capital de giro, lucros, circulação de riquezas, bem como mais transações negociais para mover a economia no processo globalizado. Diante desse contexto, verifica-se que as

digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018, p. 322.

¹⁶⁴ MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação.** São Paulo: Editora Noeses, 2019, p. 89.

¹⁶⁵ DE LUCCA, Newton; FILHO, Adalberto Simão (Coord.). **Direito & Internet:** aspectos jurídicos relevantes. BINI, Edson L. M. (Trad.). São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008, p. 185-186.

¹⁶⁶ BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **Tributação no comércio eletrônico à luz da teoria comunicacionais do direito.** São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003, p. 129.

¹⁶⁷ BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos entre ICMS e ISS. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na economia digital:** desafios no Brasil, experiência. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018, p. 359.

relações empresarias passaram a dispensar esqueletos físicos e limites fronteiriços por meio de um processo de desmaterialização através das tecnologias.

Desta forma, certamente, o Sistema Tributário Brasileiro precisa definir o tratamento conferido às novas realidades pelo próprio ordenamento jurídico brasileiro diante das competências tributárias já definidas na Constituição Federal, a despeito da nítida importância da compreensão dos impactos internacionais vinculados ao surgimento de novas tecnologias.

Entretanto, torna-se impossível ter a estrutura aberta e flexível para aplicar ao Direito Tributário brasileiro, posto que esta realidade é colocar em risco normas constitucionais que formam a matriz do sistema jurídico, passível de alterações. Em outras palavras, tirar a imutabilidade das cláusulas pétreas gera um prejuízo que poderá ser grande para sociedade, já que há anos de luta contra abusos de autoridades, com intuito de estabelecer os princípios de direitos fundamentais, garantindo assim a separação de poderes, liberdades e garantias individuais e outros direitos inerentes¹⁶⁸.

Para isso, a rigidez constitucional assegura o funcionamento harmônico entre os entes federativos, preservando a separação de poderes por meio das repartições de competências. Desse modo, ainda garante que não haja bitributação, instituto que consiste em dois entes tributantes cobrarem dois tributos sobre o mesmo fato gerador, o que é vedado pela Constituição Federal de 1988. Por outro lado, se tratando das competências definidas, poderá ocorrer a invasão de competência dos entes federados e, ainda, o instituto do *bis in idem*, que difere da bitributação em razão da pessoa jurídica do direito público, a qual tributa mais uma vez o polo passivo¹⁶⁹.

Nota-se que, no que toca o *bis in idem*, não existe vedação expressa na Constituição Federal de 1988. Nesse sentido ressalta-se a competência residual da união, consoante o art. 154, I da Carta Magna de 1988, que exige que os novos tributos a serem criados possam fatos gerados e bases de cálculos diferentes dos demais tributos já descritos nas normas constitucionais.

¹⁶⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p. 83-114.

¹⁶⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 190.

Nesse liame, a polemica tributária está na circunstância de nosso ordenamento tributário, desde a repartição de competências até as incidências específicas, ter sido concebido a partir de variáveis objetivas¹⁷⁰. Frisa-se com isso que as regras foram arquitetadas em um mundo em que o valor econômico estava sobretudo nos bens, e, recentemente, obteve largos passos para uma realidade diferente. A realidade deve amoldar-se às formas jurídicas entre impostos, encargos e incertezas jurídicas¹⁷¹.

A situação atual, de deterioração das contas públicas estaduais em razão da Covid-19, impulsiona ainda mais medidas inconstitucionais por parte dos Estados. Muitos defendem uma reforma tributária que impusesse a unificação dos tributos sobre o consumo resolveria essa disputa¹⁷².

No quadro de crise econômica instalada em decorrência da pandemia, houve a edição de novos editais de transação, que levem em conta as efetivas condições econômico-financeiras dos contribuintes, concessão de anistias, prazos ampliados e outras vantagens para que possa enfrentar as dificuldades da crise econômica em razão da pandemia do Covid-19¹⁷³.

Nessa senda, a nova realidade virtual caminha num processo célere, tornando dificultoso para o ordenamento jurídico consolidar os entendimentos jurídicos sobre os temas decorrentes dessa realidade. Considerando a desatualização das regras tributárias, é evidente que estas necessitam de alterações e/ou modificações para trazer esclarecimentos tanto para os entes competentes como para os cidadãos, evitando desta forma invasão de competência e falhas interpretativas.

¹⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. São Paulo: Editora Lumen Juris, 2019.

¹⁷¹ AFONSO, José Roberto; PORTO, LAÍS K. Tributos sem Futuro. **Revista Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 72, p. 32-35, set./2018.

¹⁷² PISCITELLI, Tathiane. Conflitos na tributação da economia digital: solução está na Constituição. **Revista Valor Econômico**, 10 maio 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2020/05/conflitos-na-tributacao-da-economia-digital-solucao-esta-na-constituicao.ghtml>. Acesso em: 07 mar. 2022.

¹⁷³ NETO, Celso Correia; ARAUJO, José Evande; CALDERARI, Lucíola; SOARES, Murilo. **Tributação em tempos de pandemia**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2021.

4.2 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ICMS

A análise da constitucionalidade do ICMS inicia da natureza jurídica dos convênios e sua aplicação dos entre os estados. Nesse passo é importante verificar se a incidência do ICMS nos bens digitais está em consonância com o Texto Maior.

Nota-se que o debate sobre os tributos que seriam incididos nos bens digitais é antigo, desde quando começaram as operações com programas de computador, discute-se qual tributo seria o mais adequado tendo em vista sua característica tecnologia e ainda física¹⁷⁴. Esclareceu na época através do recurso extraordinário 176.626/SP que incide o ICMS sobre os famosos “*softwares* de prateleira”¹⁷⁵.

Nesse recurso analisou o fato de existir três tipos de programas de computador são programas *standard* que são aqueles pacotes definidos comercializados nos mercados como programas padrões, noutro giro existe os programas por encomendas desenvolvidos para atender as necessidades de um particular e por fim existe ainda uma modalidade híbrida que são os programas padrões que podem sofrer modificações para atender à necessidade um usuário¹⁷⁶. Feita essas classificações, concluiu no julgamento que a operação que incide o ICMS são os programas padrões que estão sendo comercializados nas lojas mantendo exemplares em estoque para revendas.

Isso porque o comerciante que visa vender os *softwares* como produtos não assume condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso da propriedade do bem assim a pessoa que vai assumir esse papel de vínculo jurídico contratual do uso e

¹⁷⁴ PISCITELLI, Thatiane dos Santos. Tributação da economia digital: a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 e incidência do ICMS sobre os bens digitais. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, maio/2018.

¹⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP. Órgão julgador: Primeira Turma. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Data de julgamento: 10 nov. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 04 abr. 2022.

¹⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP. Órgão julgador: Primeira Turma. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Data de julgamento: 10 nov. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 04 abr. 2022.

licença da propriedade intelectual é o consumidor final que adquire o produto comercializado pela loja¹⁷⁷.

Com intuito de disciplinar os bens e mercadorias digitais foi celebrado o convênio ICMS 106 em setembro de 2017¹⁷⁸ para definir a incidência do ICMS nessas operações que incluíam conforme cláusula primeira “softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”¹⁷⁹. Todavia essa precisão de incidência do ICMS trouxe dúvidas sobre sua compatibilidade com o direito.

E ainda na cláusula terceira dispõe que há uma ideia de ampliar a atuação de incidência do ICMS para *streamings* e computação em nuvem na medida que prevê “pagamento periódico”, conforma abaixo:

Cláusula terceira 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 digital¹⁸⁰.

¹⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP. Órgão julgador: Primeira Turma. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Data de julgamento: 10 nov. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 04 abr. 2022.

¹⁷⁸ CONVENIO ICMS 106/2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentes nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. (BRASIL. Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentes nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 set. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 05 jun. 2022.)

¹⁷⁹Cláusula primeira. As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio. (BRASIL. Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentes nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 set. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 05 jun. 2022)

¹⁸⁰ BRASIL. Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentes nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 set. 2017.

Assim o embate da constitucionalidade se instala na medida que pagamento periódico por meio de assinaturas releva que é uma prestação de serviço, como realizado pelo Spotify, Netflix, e não é uma mercadoria digital¹⁸¹. O que de fato acontece é uma disponibilização de conteúdo em plataforma digital mediante assinatura mensal assim que se tem o acesso.

Contudo percebe que uma das dificuldades da tributação feita pelo ICMS é o fato gerador “mercadorias”¹⁸² prevista no art. 155, II¹⁸³ da Constituição Federal e consoante o julgamento mencionado considera mercadorias como “bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”, desse modo não inclui os bens incorpóreos.

Desse modo as hipóteses dispostas na legislação não enquadram nas naturezas jurídicas estabelecidas para os bens incorpóreos tratando assim de um alongamento das mercadorias e o mesmo acontece nas prestações de serviços para um enquadramento artificial do tributo¹⁸⁴. Ambos os casos geram um alargamento dos conceitos formulando desta forma uma “zona cinzenta”¹⁸⁵ de atuação dos tributos em desconformidade com os princípios da legalidade, tipicidade postulados nos diplomas normativos.

Então, caso seja necessário criar novas hipóteses de incidência do ICMS em razão das inovações tecnológicas fato é que não poderá ser feito pelos convênios uma vez que não é um instrumento normativo para versar sobre incidências de tributos,

Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁸¹ PISCITELLI, Thatiane dos Santos. Tributação da economia digital: a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 e incidência do ICMS sobre os bens digitais. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, maio/2018.

¹⁸² Art. 155. [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.)

¹⁸³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.

¹⁸⁴ FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital no Brasil e o conflito de competência 4.0: perspectivas e desafios. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, v. 17, n. 66, p. 9-29, jul./set. 2019.

¹⁸⁵ FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital no Brasil e o conflito de competência 4.0: perspectivas e desafios. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, v. 17, n. 66, p. 9-29, jul./set. 2019.

inclusive conforme o art. 150, VI¹⁸⁶ é vedado a criação de tributos pela união, estados, municípios e distrito federal sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Nesse sentido percebe-se que o meio adequado para incluir incidências dos tributos é por meio do processo legislativo das emendas constitucionais, como foi feito na emenda constitucional nº 33¹⁸⁷ que foi promulgada conforme os termos do § 3.º do art. 60¹⁸⁸ da Constituição Federal alterou alguns artigos da constituição, principalmente os art. 155¹⁸⁹ que é relevante para esse trabalho já que versa sobre matéria tributaria. Desse modo nota-se que houve ampliação da ICMS para importação para incidir ICMS sobre entrada de bem ou mercadorias importadas do exterior extrapolando assim a incidência prevista no art. 155, II do texto constitucional, contudo feito pelo processo adequado¹⁹⁰.

Então os convênios possuem status de norma infraconstitucionais, não sendo o instrumento adequado para alongar as incidências do referente tributo previstos em normas constitucionais para tributar os bens digitais. Além disso já existe outra norma tributando alguns bens digitais para incidir o ISS na forma de lei complementar, o que representa uma invasão de competência dos estados, através

¹⁸⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.)

¹⁸⁷ BRASIL. Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 dez. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm#art2. Acesso em: 09 abr. 2022.

¹⁸⁸ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; II - do Presidente da República; III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros. § 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio. § 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros. § 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.)

¹⁸⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.

¹⁹⁰ PISCITELLI, Thatiane dos Santos. Tributação da economia digital: a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 e incidência do ICMS sobre os bens digitais. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, maio/2018.

dos convênios querer regulamentar algo já previsto em lei complementar destinando aos municípios.

Sabe-se que a lei complementar dos serviços, a lei 116/2003¹⁹¹ regulamentou alguns itens de cunho teológicos como prestações de serviços para serem tributados pelos ISS, sendo assim, a incidência do ICMS seria abusiva uma vez que é invasão de competência um ente tributar sobre fatos geradores de outros entes¹⁹², ou até mesmo tornar bens sujeitos da bitributação.

Ressalta-se ainda que a lei complementar 116/2003¹⁹³ foi proposta e aprovada antes do Convenio ICMS 106/17¹⁹⁴ que versou sobre os bens digitais. Inclusive a alteração da lei complementar dos serviços referida acima foi feita lei complementar 157/2016¹⁹⁵ que também é anterior ao convenio ICMS, o que pode ser interpretado como uma tentativa de os estados beneficiar com a tributação nas operações digitais de qualquer maneira basta que se trate de comercialização¹⁹⁶.

Dito isso para o contribuinte é um cenário de bitributação para certos casos, como dos softwares já que tem de um lado a lei complementar dos serviços determinando que as licenças serão tributadas pelo ISS, sendo considerados como serviços e por

¹⁹¹ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁹² PISCITELLI, Thátiane dos Santos. Tributação da economia digital: a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 e incidência do ICMS sobre os bens digitais. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, maio/2018.

¹⁹³ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁹⁴ BRASIL. Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentes nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 set. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁹⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁹⁶ PISCITELLI, Thátiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, a. 37, p. 527-547, 2ª sem/2019.

outro lado tem o convenio ICMS 106¹⁹⁷ estabelecendo competência estadual para incidência do ICMS também nos casos operações dos softwares há um evidente aumento de insegurança jurídica para o contribuinte¹⁹⁸.

De modo geral o centro dos debates é cerca da caracterização do bem digital como mercadoria ou serviço¹⁹⁹ em razão da intangibilidade desses bens e sua natureza incorpórea para classificar como mercadoria prontamente. Nesse cenário de incertezas sobre a tributação de bens digitais foram ajuizadas diversas ações diretas de inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal.

Nesse contexto em 2019 foi julgada a ADI 5958 DF pelo STF pela relatora Min. Carmen Lucia que tinha como partes a Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (BRASSCOM) e o presidente do conselho nacional de política fazendária (CONFAZ), órgão responsável pelas criações dos convênios do ICMS. A associação tinha como objetivo impugnar o ato normativo do convenio ICMS 106/2017²⁰⁰.

Em sede de decisão a relatora ressalta que convenio 106/2017²⁰¹ perdeu a eficácia jurídica com o julgamento da ADI 5569 que foi realizado antes do julgamento da ADI 5658, atribuindo efeitos *erga omnes* e vinculantes para as decisões do STF entendendo pela interpretação constitucional do art. 2º da Lei Complementar n.

¹⁹⁷ BRASIL. Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentes nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 set. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 05 jun. 2022.

¹⁹⁸ PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, a. 37, p. 527-547, 2ª sem/2019.

¹⁹⁹ PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, a. 37, p. 527-547, 2ª sem/2019.

²⁰⁰ BRASIL. Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentes nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 set. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 05 jun. 2022.

²⁰¹ BRASIL. Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentes nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 set. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 05 jun. 2022.

87/1996²⁰², concluiu que “não incide Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS em licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador”²⁰³.

Sendo assim o julgamento foi prejudicado uma vez que tinha sido decidido em controle abstrato na ADI 5659 conferindo ao art. 2 da lei complementar nº 87 conformidade com a Constituição da República.

Nesse sentido ressalta-se a importância da ADI 5659 que teve como relator Min. Dias Toffoli como a parte a Confederação Nacional de Serviços (CNS), o que se discutiu foi em síntese “a validade da incidência do ICMS sobre negócios jurídicos realizados com programa de computador (software), tendo em vista a matriz constitucional do imposto²⁰⁴”.

Ressaltou-se que a Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo se incide ISS se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei, caso contrário incide ICMS para as operações de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.

Em decisão entendeu que cabe interpretação constitucional para os fatos geradores previsto no anexo da lei complementar do ISS sendo assim que incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS para que não haja bitributação, como dispõe abaixo:

O Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da decisão, atribuindo eficácia ex nunc, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com softwares em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos

²⁰² BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

²⁰³ BRASIL. Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 set. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 05 jun. 2022.

geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Recentemente foi julgada a ADI 5576 que tem como relator Min. Roberto Barroso possuindo também como parte requerente a Confederação Nacional de Serviços (CNS) na qual tem como questão central se “*é constitucional a incidência de ICMS sobre o licenciamento e cessão do direito de uso de programas de computador (softwares)*”²⁰⁵.

O entendimento diverge das conclusões da ADI 5659 no sentido que restou firmando que as “operações relativas a licenciamentos ou cessões do direito de uso de software, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, devem sofrer a incidência do ISS, e não do ICMS” no entanto para o relator deve ser analisado separado o *softwares* padronizados e os personalizados de forma que defende como critério a ser analisado para incidência de tais tributos como concluiu o julgamento “em definitiva, com as vênias de estilo, a mim parece que o critério da personalização ou da padronização continua sendo o mais apropriado fator de definição entre a incidência do ISS ou do ICMS, respectivamente”.

Ademais nota-se que temática foi amplamente discutida relativos aos *softwares* e até hoje não uma solução pacífica para certamente incidir os tributos com o devido enquadramento constitucionais-tributários. Em relação aos outros bens digitais foram afetados com o julgamento das ADIs sobre tributação dos *softwares*.

²⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.576/SP. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Requerente: Confederação Nacional de Serviços – CNS. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Roberto Barroso. Data de julgamento: 03 ago. 2021. Disponível em:

Contudo essas ADIs compõe um conjunto de passo para não adotar a tributação dos bens digitais via ICMS, não se pode descartar a possibilidade de que as autoridades fiscais passem a adotar interpretações alternativas, com base em outros dispositivos da legislação do ICMS para justificar a cobrança do imposto sobre operações com bens digitais²⁰⁶.

Portanto a constitucionalidade da tributação dos bens digitais por ICMS depende do reconhecimento de validade do convenio ICMS e de uma norma regulamentadora estadual para ser constitucional a sua aplicação de acordo com a titularidade dos entes que são capazes de tributar sobre instituição dos tributos. Assim a tributação via ICMS está cada vez mais difícil de sustentar devido as inconstitucionalidades evidenciadas as adis acima sendo necessário viabilizar uma solução jurídica possível dentro do ordenamento jurídico.

4.3 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ISS

A análise da constitucionalidade do ISS tem um ponto de partida que é a lista anexa à lei complementar que dispõe, brevemente, de alguns itens de bens digitais para serem tributados pelo mencionado imposto. Desta forma ideia central é verificar se a lei complementar estar em conformidade com a constituição.

Conforme o art. 156, III²⁰⁷ prevê que serão definidos em lei complementar os serviços a serem tributados pelos ISS que tem a competência municipal²⁰⁸. Daí se tem a necessidade da criação da lei complementar que tem a competência de definir

²⁰⁶ PEROBA, Luiz Roberto; CARPINETTI, Ana Carolina; CORRÊA, Bruno Lorette. STF afasta convênio que permite tributação de bens digitais pelo ICMS. **Portal Jota**, 26 maio 2016. Disponível em: [https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/stf-convenio-tributacao-bens-digitais-icms-26052021#:~:text=STF%20afasta%20conv%C3%AAnio%20que%20permite%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20de%20bens%20digitais%20pelo%20ICMS,O%20Conv%C3%AAnio%20ICMS&text=H%C3%A1%20aproximadamente%20tr%C3%AAs%20meses%20o,customiz%C3%A1vel%20ou%20customizado\)%5B1%5D](https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/stf-convenio-tributacao-bens-digitais-icms-26052021#:~:text=STF%20afasta%20conv%C3%AAnio%20que%20permite%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20de%20bens%20digitais%20pelo%20ICMS,O%20Conv%C3%AAnio%20ICMS&text=H%C3%A1%20aproximadamente%20tr%C3%AAs%20meses%20o,customiz%C3%A1vel%20ou%20customizado)%5B1%5D). Acesso em: 09 abr. 2022.

²⁰⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.

²⁰⁸ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.)

os serviços sujeitos ao ISS e dirimir conflitos de competência, enquanto a Lei Municipal tem a competência de instituir o tributo²⁰⁹. Por lógica percebe-se que não basta que o Município edite uma lei instituindo o tributo terá constar na lei complementar sua incidência para que o ISS possa ter alcance no serviço.

Dentre os vários serviços elencados na lista ressalta-se aqueles que são considerados serviços de informática e congêneres, conforme abaixo:

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo **tablets, smartphones** e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)²¹⁰

²⁰⁹ ALBUQUERQUE, Ana Paula Martins. A inconstitucionalidade da lei complementar nº 116/2003 quanto a incidência tributária do ISS sobre o licenciamento e/ ou cessão de direito de software. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, p. 14-15, out./2018.

²¹⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

Observa-se assim que vários itens foram elencados na lista pela lei complementar 116/2003²¹¹, inclusive com atualização pela lei 157/2016²¹² que trouxe novos itens ligados a informática. Contudo nem todos esses itens tem a prestação de serviço, é núcleo do imposto ISS a ser tributado na lista, como elemento central. Isto é uma questão que precisa ser analisada para que seja constitucional sua aplicação.

O item (1.05)²¹³ merece destaque tendo em vista que versa sobre programas de computadores (softwares) que define a atividade de maneira geral para sujeita-se a tributação do ISS. Todavia, a inclusão do fato como atividade na lista anexa deve ter característica de um serviço, já que o ISS tem como aspecto material a prestação de serviço e não o desenvolvimento de qualquer atividade ligada informática para enquadrar como serviço atribuindo a competência municipal²¹⁴.

O *software* é um bem polêmico para o direito tributário para definir assim tão precisamente sua incidência de modo que é composto por dois elementos o suporte físico e o trabalho intelectual. Sendo assim pode ser considerado uma atividade intelectual desenvolvida em forma de programa de computado no qual incide o ISS e o segmento físico considera-se mercadoria que é cobrado o ICMS são os programas de computadores padronizados²¹⁵. Então elencar o item (1.05)²¹⁶ sem especificar qual programa de computador refere é um ponto de questionamento para a constitucionalidade do ISS sobre esse bem.

²¹¹ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

²¹² BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

²¹³ 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. (BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.)

²¹⁴ ALBUQUERQUE, Ana Paula Martins. A inconstitucionalidade da lei complementar nº 116/2003 quanto a incidência tributária do ISS sobre o licenciamento e/ ou cessão de direito de software. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, 2008, p. 14-15.

²¹⁵ ALBUQUERQUE, Ana Paula Martins. A inconstitucionalidade da lei complementar nº 116/2003 quanto a incidência tributária do ISS sobre o licenciamento e/ ou cessão de direito de software. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, 2008, p. 14-15.

²¹⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

Sabe-se que o programa de computador é considerado como mercadoria pelo entendimento realizado no recurso tramitado no STF, desse modo incide o ICMS que são os famosos “*softwares* de prateleira” classificados em julgamento já mencionados no tópico anterior que tratou sobre a constitucionalidade do ICMS como tributo para os bens digitais. Sendo assim ao inserir no item (1.05)²¹⁷ há uma flagrante bitributação já que irá incidir o ISS e ICMS sob o mesmo produto.

Nesse recurso analisou o fato de existir três tipos de programas de computador são programas *standard* que são aqueles pacotes definidos comercializados nos mercados como programas padrões, noutro giro existe os programas por encomendas desenvolvidos para atender as necessidades de um particular e por fim existe ainda uma modalidade híbrida que são os programas padrões que podem sofrer modificações para atender à necessidade um usuário²¹⁸. Feita essas classificações, concluiu no julgamento que a operação que incide o ICMS são os programas padrões que estão sendo comercializados nas lojas mantendo exemplares em estoque para revendas.

Isso porque o comerciante que visa vender os *softwares* como produtos não assume condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso da propriedade do bem assim a pessoa que vai assumir esse papel de vínculo jurídico contratual do uso e licença da propriedade intelectual é o consumidor final que adquire o produto comercializado pela loja²¹⁹.

Outro item que merece ênfase é o *streaming* listado no item (1.09)²²⁰ da lista anexa à lei complementar dos serviços implica na tributação via do ISS a disponibilização

²¹⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

²¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP. Órgão julgador: Primeira Turma. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Data de julgamento: 10 nov. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 04 abr. 2022.

²¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP. Órgão julgador: Primeira Turma. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Data de julgamento: 10 nov. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 04 abr. 2022.

²²⁰ 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS. (BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

de vídeos por internet por meio de streaming. Contudo ressalta-se que o fornecimento de material audiovisual por intermédio da internet através de streaming de vídeo, não se configura como serviço, pois não se consubstancia numa obrigação de fazer²²¹.

Desta maneira pode-se entender que o fornecimento de material audiovisual por meio da internet funciona como se fosse uma locadora de bens já que fica disposto no servidor e as pessoas tem acesso ao conteúdo²²². Nesse passo, se for considerar como um contrato de locação atrai a sumula vinculante nº 31 do STF que dispõe “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis”.

Desse modo não poderia ser tributado o *streaming* pelo ISS em razão da sumula vinculante ter declarado a inconstitucionalidade incidir o referido tributo nos casos de locação de bens imóveis e nesse sentido o *streaming* é uma locação bens modernizada já que se tem o conteúdo no servidor para uso.

Fato é que o papel da lei complementar é definir os serviços para serem fatos geradores do ISS como foi disposto pelo texto maior, no entanto, o ponto principal para definir a constitucionalidade é se a lei complementar poderá interferir no campo de incidência desse imposto restringindo ou ampliando²²³. Além disso é preciso que tenha uma caracterização da atividade como serviço para que seja tributado pelo ISS.

Assim, existe uma discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a natureza jurídica dessa lista de serviços, alguns entendem que é taxativa, outros exemplificativa e ainda tem entendimentos no sentido de ser uma sugestão. Consoante o entendimento do STF em 2000, no RE 116.121-3 - SP foi declarado a lista como taxativa a sua natureza de modo que “o rol que nela se contém constitui *numerus*

Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.)

²²¹ LIMA, Alexandre Augusto Batista; PAIVA, Paulo Alves da Silva. A tributação da atividade de distribuição de material audiovisual via streaming pela internet: a conceituação de serviço como regra matriz de incidência tributária. **Revista Arquivo Jurídico**, Teresina, vol. 5, n. 1, p. 40-57, mar./2018.

²²² LIMA, Alexandre Augusto Batista; PAIVA, Paulo Alves da Silva. A tributação da atividade de distribuição de material audiovisual via streaming pela internet: a conceituação de serviço como regra matriz de incidência tributária. **Revista Arquivo Jurídico**, Teresina, vol. 5, n. 1, p. 40-57, mar./2018.

²²³ LIMA, Alexandre Augusto Batista; PAIVA, Paulo Alves da Silva. A tributação da atividade de distribuição de material audiovisual via streaming pela internet: a conceituação de serviço como regra matriz de incidência tributária. **Revista Arquivo Jurídico**, Teresina, vol. 5, n. 1, p. 40-57, mar./2018.

clausus, embora admissível a sua interpretação compreensiva”²²⁴, contudo essa interpretação compreensiva se tornou vaga já que não teve definições dos limites de sua atuação.

Noutro giro ressalta-se que há os serviços que já integram a matriz de incidência do ICMS que são eliminados do campo de incidência do ISS que são os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e os serviços de comunicação, conforme previsto no art. 155, II²²⁵ da Constituição Federal que deixa claro que esses serviços são tributados pelo ICMS, excluindo por lógica do rol de incidência do ISS.

Essa eliminação ocorre de igual modo na tributação das operações mistas que são aquelas que tem uma prestação de serviços e fornecimento de mercadorias²²⁶ se o serviço não tiver arrolado na lista de tributação do ISS se sujeitam ao ICMS, mas o serviço da operação mista estiver na lista incide o ISS. Isso porque o art. 1º da lei complementar 116/2003²²⁷ prevê que dos serviços elencados não ficam sujeitos à tributação do ICMS os seus fatos geradores.

Sendo assim, a constitucionalidade da tributação dos bens digitais por ISS estar sujeito à definição dos serviços na lista complementar do tributo para justificar sua incidência. Assim, a tributação via ISS está cada vez mais difícil de sustentar devido as inclusões feitas por interpretação analogia para enquadrar no tributo de qualquer modo sem que haja correspondência com sua natureza jurídica definida pelo direito

²²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Galotti. Data de julgamento: 11 out. 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 10 abr. 2022.

²²⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.)

²²⁶ LIMA, Alexandre Augusto Batista; PAIVA, Paulo Alves da Silva. A tributação da atividade de distribuição de material audiovisual via streaming pela internet: a conceituação de serviço como regra matriz de incidência tributária. **Revista Arquivo Jurídico**, Teresina, vol. 5, n. 1, p. 40-57, mar./2018.

²²⁷ Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.)

privado, desta forma é necessário que se verifique uma solução jurídica possível para sanar essas instabilidades tributárias.

4.4 POSSÍVEL SOLUÇÃO JURÍDICA

Não é o foco do sistema tributário brasileiro se esquivar das provocações que a economia digital, mas de fato impõe as mudanças estruturais na economia e na sociedade parecem ter esgotado o potencial de expansão do sistema brasileiro no cenário atual ou ainda não foi possível resolver tal demanda. Isto é, a alteração do cenário econômico gera novos desafios aos reformadores do sistema tributário sendo necessário diante de todos os acontecimentos globais um novo sistema para adequar economia ao mercado de trabalho.

No nível municipal, existe um esforço em atualizar a lista de serviços prevista na Lei Complementar nº. 116/2003²²⁸, para incluir serviços prestados no contexto da economia digital, todavia, até o presente as alterações não foram efetivas para acompanhar o mundo digitalizado e a globalização, torna-se a impossível compatibilidade cento por cento realista.

É, de fato, pouco provável que os municípios brasileiros estejam preparados para realizar a cobrança do imposto sobre serviços digitais. Não se pode negar que o sistema constitucional tributário foi ponderado para a economia física com transações baseadas em bens tangíveis e em que o período de produção começava por meio da aquisição de insumos enviados para fabrica modelo econômico anterior²²⁹.

O desenvolvimento deve ir além, deve ser compreendido não só no âmbito da produção de riquezas, mas também, preocupar-se com a proteção ao meio ambiente, coibindo a poluição dos recursos naturais como o ar, a água e a terra, devem ainda, ajustar seus componentes às crises, evitando prejuízos à coletividade.

²²⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

²²⁹ BARRETO, Nelson. Mutação do conceito constitucional de mercadoria. **Revista de Direito Tributário**, v. 05, p. 87-88, mar./1978.

A gestão da dívida pública, interna e externa, que tem implicações imediatas sobre a distribuição de renda e a geração de empregos, bem como, a correta administração das receitas fiscais, dos gastos administrativos e a escolha de políticas públicas eficientes, e incentivar os cidadãos a desenvolver o país, por meio de estímulos na produção de tecnologias e administração mais eficientes²³⁰.

Outro ponto crucial que dificulta a solução jurídica é a análise da alta carga tributária que além de dificultar o problema centralizado tributário do presente projeto ainda estimula a sonegação fiscal. Em um panorama de processo de desenvolvimento inúmeras são as consequências que o aumento exagerado de tributos pode causar na economia.

A rigidez constitucional é um ponto a ser levado para debates já que impede que seja solucionado com mais rapidez a questão da atualização dos conceitos, a modernização das coisas, a realidade virtual. Com ela os conceitos das normas de competência tributária se tornaram estáticos, de modo que a consequência é deixam presos os textos constitucionais a interpretações antigas²³¹.

Contudo, atualmente há um processo de elasticidade da semântica da norma jurídica tributária como nos casos da imunidade dos e-books e no caso da tributação dos softwares para ser tributado pelo ISS conforme entendimentos recentes do STF. Nesses casos foram atualizados o sentido dos tipos constitucionais em face de novos fatos da economia digital sendo possível afirmar que uma visão tridimensional do direito é composta pelo sistema logico-formal, fenômenos sociais e valores para formar a norma jurídica, no caso a norma tributária²³².

Mas ainda não é suficiente apenas ampliar, alterar o sentido dos novos conceitos, fatos geradores da norma tributária já que não traz segurança jurídica, é necessário o enquadramento dos fatos econômicos as regras de competência de modo a evitar futuros problemas no âmbito infraconstitucionais que é a atividade econômica fica sujeita a dois tributos de entes distintos, ocasionando a bitributação.

²³⁰ STREETEN, Paul Patrik. Thinking about development. *Cambridge*: Press Syndicate of the University of Cambridge, 1999. apud ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 69

²³¹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1997, p. 322.

²³² MALPIGHI, Caio Cezar Soares. A tridimensionalidade do fato gerador e a evolução dos tipos constitucionais de competência tributária frente aos fenômenos da economia digital. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 48, a. 39, p. 70-108. São Paulo: IBDT, 2021.

A solução encontrada para tributar essas novas atividades econômica adotada por outros países como forma de permitir o diálogo de todos os atores envolvidos na tributação do desenvolvimento digital foi através do imposto único sobre o valor agregado (IVA)²³³ que é um imposto indireto para a tributação do consumo em geral que incide na cadeia produtiva e na distribuição de mercadorias e os serviços podem ou não serem incluídos²³⁴. Importante que seja incluído para que resolva a problemática dos bens digitais, no entanto a instituição do IVA imposto vai muito além da discussão de mercadoria e serviços dos bens digitais, trata-se de uma reforma tributária.

A criação do IVA no Brasil conforme a matriz constitucional de repartição de competências será a união o ente federativo o órgão competente. A união é atribuída a competência residual para instituição de tributos sobre bases econômicas diferentes das já existentes no texto constitucional por outros tributos²³⁵ consoante o art. 154, I²³⁶ do texto maior.

Contudo sabe-se que a lógica usada pelo IVA é usada de forma semelhante pelo ICMS, pelo PIS/Cofins e pelo IPI, no entanto de forma mais complexa já que as regras desses tributos geram muitos litígios entre autoridades fiscais e contribuintes, atualmente²³⁷. Esses litígios envolvem as questões variadas como incidências, alíquotas, questões burocráticas e outras.

Atualmente tramitam no Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45²³⁸, de 2019 com iniciativa no Senado Federal, e a PEC nº 110²³⁹, de

²³³ PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, a. 37, p. 527-547, 2ª sem/2019.

²³⁴ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Imposto sobre valor agregado (IVA) e harmonização tributaria e fiscal no Mercosul. **Revista Scientia Iuris**, vol 4, 2000.

²³⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 99-100.

²³⁶ Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.)

²³⁷ EMERY, Renata; ALVES, Vinicius Jucá; PUGLIESE, Camilla. Reforma tributária: entenda as propostas no Congresso e o que muda na sua vida. **JOTA**, 29 nov. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-entenda-propostas-no-congresso-29112021>. Acesso em: 05 jun. 2022.

²³⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 09 de julho de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 09 jul. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 05 jun. 2022.

iniciativa da Câmara dos Deputados. Trata-se de uma regulamentação nacional eliminaria todo o problema criado pela tributação digital.²⁴⁰

Nesse passo essas duas propostas sugerem substituir diversos tributos que atualmente se não se adequam no em sistema tributário por um único imposto, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Sendo assim propõem a extinção de ICMS que tem a competência estadual, PIS/Cofins que é cobrado pela União em razão da competência e ISS que é cobrado pelos municípios, assim esses tributos seriam unificados para um ou dois Impostos sobre Bens e Serviços (IBS), que seriam um tipo de IVA²⁴¹.

Desse modo o IBS deve incidir sobre todos os bens e serviços, compreendendo tanto os bens tangíveis que são as coisas, suporte físico do computador, por exemplo, e ainda os bens intangíveis, os softwares²⁴². Observa-se que não precisaria discutir mais sobre ampliar incidência do ICMS ou até mesmo a natureza da lista de serviços do ISS se taxativa, exemplificativa para enquadrar os bens na tributação.

Nota-se ainda que assim acabaria com as discussões sobre a natureza, em especial de negócios da economia digital, pois abole a necessidade de distinção entre serviço e bem para fins de determinação de qual o imposto com competência para tributar²⁴³. A dicotomia entre serviços/mercadorias dos bens digitais seria resolvida com facilidade já que existiriam um tributo que abrange tanto serviço como bens, mercadorias.

²³⁹ BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 05 abr. 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 05 jun. 2022.

²⁴⁰ IGNÁRIO, Laura. Reforma poderá resolver problema da tributação digital. **Valor Econômico**, 07 ago. 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/08/07/reforma-podera-resolver-problema-da-tributacao-digital.ghtml>. Acesso em: 04 maio 2022.

²⁴¹ EMERY, Renata; ALVES, Vinicius Jucá; PUGLIESE, Camilla. Reforma tributária: entenda as propostas no Congresso e o que muda na sua vida. **JOTA**, 29 nov. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-entenda-propostas-no-congresso-29112021>. Acesso em: 05 jun. 2022.

²⁴² EMERY, Renata; ALVES, Vinicius Jucá; PUGLIESE, Camilla. Reforma tributária: entenda as propostas no Congresso e o que muda na sua vida. **JOTA**, 29 nov. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-entenda-propostas-no-congresso-29112021>. Acesso em: 05 jun. 2022.

²⁴³ EMERY, Renata; ALVES, Vinicius Jucá; PUGLIESE, Camilla. Reforma tributária: entenda as propostas no Congresso e o que muda na sua vida. **JOTA**, 29 nov. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-entenda-propostas-no-congresso-29112021>. Acesso em: 05 jun. 2022.

A PEC 110²⁴⁴ foi apresentada em 2019 pela Mesa da Câmara dos Deputados e do Senado Federal em consonância do art. 60²⁴⁵ do Texto Maior. O objeto da referida PEC é uma reforma tributária para instituir o Impostos sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes do IVA e nessa versão inicial seria 2 impostos, um de competência federal e outro de competência conjunta de estados e municípios.

Já a PEC 45²⁴⁶ que também foi apresentada 2019 propõe a unificação de cinco tributos em um único imposto com alíquota igual ou semelhante para todos os setores da economia²⁴⁷. Nesse passo será um tributo federal, ou seja, cobrado pela União, e deverá ser instituído por meio de Lei Complementar, que necessita de um quórum de maioria absoluta para aprovação.

No caso da PEC 45²⁴⁸ O IBS incidirá sobre o valor da operação de venda ou da prestação de serviço, não havendo diferença de alíquotas pela característica do produto ou do serviço. Importante notar que o imposto também incidirá sobre bens intangíveis. Já na PEC 110²⁴⁹ podem ser fixadas alíquotas distintas para determinados bens e serviços para os setores que gozem de regime diferenciado.

Nota-se que ambas as propostas têm essencialmente um ponto em comum: substituir diversos tributos aplicados ao consumo por um só, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Similar com o IVA, espécie de imposto muito comum na Europa e em outros países desenvolvidos, que também é usado no Brasil, no entanto, com

²⁴⁴ BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 05 abr. 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 05 jun. 2022.

²⁴⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.

²⁴⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 09 de julho de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 09 jul. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 05 jun. 2022.

²⁴⁷ EMERY, Renata; ALVES, Vinicius Jucá; PUGLIESE, Camilla. Reforma tributária: entenda as propostas no Congresso e o que muda na sua vida. **JOTA**, 29 nov. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-entenda-propostas-no-congresso-29112021>. Acesso em: 05 jun. 2022.

²⁴⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 09 de julho de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 09 jul. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 05 jun. 2022.

²⁴⁹ BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 05 abr. 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 05 jun. 2022.

diversas adaptações que são consideradas distorções em relação ao padrão internacional²⁵⁰.

O IBS deve incidir sobre principalmente os bens e serviços, que é problemática atual dos tributos ICMS e ISS, resolveria de tal modo a incidência ambos fatos geradores. Compreendendo tanto os bens tangíveis bem como os bens intangíveis, por exemplo, o software do computador.

Sendo assim com a criação do IBS, aboliria com as discussões sobre a natureza dos bens digitais pois acabaria com a necessidade de distinção entre serviço e bem para fins de determinação de qual o imposto com competência para tributar. Além disso não seria necessário enquadrar do modo forçado nas matrizes constitucionais de cada tributo já existe uma vez que o tributo já nasceria com a incidência adequada trazendo como fato gerador os bens digitais que são mercadorias incorpóreas, serviços e aqueles possam ser mercadorias e serviços ao mesmo tempo, os híbridos como os *softwares*.

²⁵⁰ EMERY, Renata; ALVES, Vinicius Jucá; PUGLIESE, Camilla. Reforma tributária: entenda as propostas no Congresso e o que muda na sua vida. **JOTA**, 29 nov. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-entenda-propostas-no-congresso-29112021>. Acesso em: 05 jun. 2022.

5 CONCLUSÃO

Como foi dito na exposição do presente trabalho monográfico, por diversas vezes, a era digital trouxe para o mercado vários desafios para serem enfrentados pela sociedade bem como avanços para todas as áreas do direito, restando clarividente, a necessidade de que precisa ser compatibilizados os novos modelos que trazem novos conceitos e dinâmicas ao ordenamento jurídico que se encontra engessado em um antigo sistema.

Fato que é não tem sido possível alinhar os modelos digitais na seara jurídica uma vez que a velocidade da era virtual e as inovações caminham no processo célere nem sempre há tempo de compatibilizar os direitos e deveres com tanta rapidez. Em especial, o direito tributário que foi o foco desse trabalho, apresentou dificuldades já necessita preservar as bases de incidências tributarias definidas pela Constituição Federal para aplicar na tributação dos bens digitais conforme os princípios constitucionais-tributários.

Foi definitivamente estabelecido que os bens digitais são classificados pelo Código Civil como bens incorpóreos, intangíveis desse modo são transportados para o direito tributário para assim definir os conceitos incidentes dos tributos. Isto porque existe uma vedação da lei tributaria para não alterar os conceitos definidos no Direito Privado, Constituição Federal, Constituição Estaduais, Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar as competências tributarias.

Então certamente a lei tributaria deverá seguir os conceitos e definições de bens jurídicos instituídos pelo Código Civil que são conceitos importantes para incidência a tributação dos impostos ICMS e ISS. Assim são aplicados os conceitos de mercadorias e de serviços especificamente que relacionam com os fatos geradores dos tributos mencionados que foram destaque desse presente estudo acadêmico.

O centro dessa problemática é que mesmo definido esses conceitos pelo direito privado e inseridos das incidências não enquadram no quadro atual de serviços e mercadorias, por exemplo os *softwares*, nota-se estão cada vez mais amplos e indeterminados para os limites da definição do conceito para fins tributários. Assim denota-se uma urgência para que o ordenamento jurídico se adeque aos novos

modelos dos bens digitais, apresente regras tributárias efetivas e em conformidade com o Texto Maior.

Contudo, manter a conformidade com a Constituição Federal que consiste em basicamente o ente federativo ter a competência de instituir e tributar com as incidências definidas é complexo já que não há um imposto trate sobre serviços e bens para seguir com texto constitucional. Nesse contexto que nasce a necessidade de criar um tributo que abranja bens e serviços juntos para, assim, encaixar o fato gerador com a devida incidência tributária, aplicando assim a norma de acordo com a legalidade tributária.

O panorama atual demonstra o conflito de competência entre os entes estaduais e municipais para a tributação dos bens digitais já que as bases de incidência do o ISS vincula os serviços estipulados na lista anexa à lei complementar que trouxe as operações tipicamente decorrentes da economia digital como, por exemplo, a computação em nuvem, a publicidade digital, licença de uso do *softwares* e outros, enquanto o ICMS vincula mercadorias como *softwares*, assim existem bens digitais que estão incidindo os dois tributos, o que foi alvo de diversos recurso extraordinários e ações diretas de inconstitucionalidade.

Daí a necessidade de analisar detalhadamente a constitucionalidade da tributação do ISS e do ICMS sobre os digitais. Assim foi difícil defender a tributação dos bens digitais por ICMS já que depende do reconhecimento de validade dos convênios que são acordos de benefícios estatais que não detém competência definir incidências tributárias. De igual modo ocorreu com a tributação via ISS a sua constitucionalidade é insustentável em razão das inclusões feitas por interpretação analogia na lista anexa à lei complementar dos serviços para enquadrar no tributo forçadamente sendo que a maioria desses bens da lista não tratam sobre de prestações de serviços.

Diante dessas constatações de inconstitucionalidades foi necessário verificar uma solução jurídica possível para sanar essas instabilidades tributárias para que não haja mais conflitos de competência entre os entes bem como que não haja discussões no âmbito judicial sobre a temática, sendo assim, o melhor caminho é da reforma tributária.

Foi verificado na pesquisa que a maioria dos países do mundo utilizam o imposto único que é o Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) como forma permitir o diálogo de todos os atores envolvidos na tributação do desenvolvimento digital já que incide nos bens de mercadorias e serviços no mesmo imposto evitando assim conflito de competência e de incidências para os fatos geradores da era digital que são híbridos.

Em paralelo a isso no âmbito nacional existem propostas de emenda à constituição que versam sobre um imposto similar ao IVA. As PEC 110 e PEC 45 visam substituir diversos tributos de consumo e de serviços para serem unificados em um imposto só, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) que é problemática atual dos tributos ICMS e ISS, resolveria de tal modo a incidência ambos fatos geradores.

Portanto, conclui-se que a solução jurídica para tal problemática é fazer uma reforma tributária para atualizar a constituição federal com os bens digitais, em conformidade o Texto Maior já que o art. 154, I prevê a competência residual da união para criar tributos e assim o imposto único terá a previsão para incidir em bens e serviços obedecendo a natureza jurídica do código civil, evitando assim, polemicas relacionadas a natureza dos bens bem como aboliria o conflito de competência entre os estados e municípios uma vez que será da competência da União Federal.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; PORTO, LAÍS K. Tributos sem Futuro. **Revista Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 72, p. 32-35, set./2018.

ALBERTIN, Alberto Luiz. Comércio eletrônico: benefícios e aspectos de sua aplicação. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, São Paulo, v. 38, n. 1, p. 52-63, jan./mar. 1998. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/mKmhwsVC5zbYqWDGgHrqmvh/?format=pdf>. Acesso em: 09 maio 2022.

ALBUQUERQUE, Ana Paula Martins. A inconstitucionalidade da lei complementar nº 116/2003 quanto a incidência tributária do ISS sobre o licenciamento e/ ou cessão de direito de software. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, 2008.

ALVES, Vinícios Jucá e ALVARENGA, Cristiane Alves. **Tributação da economia digital: da prateleira a nuvem — disputa entre municípios na tributação do uso de software**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018.

BARRETO, Nelson. Mutação do conceito constitucional de mercadoria. **Revista de Direito Tributário**, v. 05, p. 87-88, mar./1978.

BARROS, Maurício. Tributac o da economia digital e os conflitos entre ICMS e ISS. *In*: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributac o na economia digital: desafios no Brasil, experiência**. São Paulo: Editora Saraiva Educa o, 2018.

BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos aut nomos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 103: p. 33-48, jan./mar. 1971. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35281/34071>. Acesso em: 06 jun. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda   Constituic o n  45, de 09 de julho de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 09 jul. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. **Constituc o da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 abr. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei n  4.657, de 04 de setembro de 1942. Lei de Introduc o  s Normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, RJ, 04 set. 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar. 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 dez. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm#art2. Acesso em: 09 abr. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 05 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014. Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da internet no Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 abr. 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12965.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 ago. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 fev. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentes nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 set. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 05 abr. 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089-2/DF. Órgão julgador: Tribunal pleno. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Originário: Ministro Carlos Britto. Relator para o Acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. Data de julgamento: 13 fev. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539087>. Acesso em: 01 ago. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2345/SC. Órgão julgador: Tribunal pleno. Requerente: Governador do Estado de Santa Catarina. Requerida: Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Sidnei Sanches. Data de julgamento: 01 ago. 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347556>. Acesso em: 05 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.576/SP. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Requerente: Confederação Nacional de Serviços – CNS. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Roberto Barroso. Data de julgamento: 03 ago. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=757197027#:~:text=ADI%205576%20%2F%20SP,-recentemente%20foi%20modificada&text=5.%20O%20Plen%C3%A1rio%20deste%20Supremo%20Tribunal%20Federal%2C%20ao%20apreciar%20as%20ADIs,ISS%2C%20e%20n%C3%A3o%20do%20ICMS>. Acesso em: 20 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Galotti. Data de julgamento: 11 out. 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 10 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP. Órgão julgador: Primeira Turma. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Data de julgamento: 10 nov. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 04 abr. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS: Teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Impossibilidade de conflitos de competência no sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Roque-Antonio-Carrazza.pdf>. Acesso em: 01 maio 2022.

CARVALHO, André Castro. **Tributação de bens digitais**: interpretação do art. 150, VI, da Constituição Federal. 1 ed. São Paulo: MP Editora, 2009.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. 1 ed. São Paulo: MP Editora, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário aplicado**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1997.

CORREA, Gustavo Testa. **Aspectos jurídicos da internet**. 2 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, set./2019. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 06 jun. 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015.

DE LUCCA, Newton; FILHO, Adalberto Simão (Coord.). **Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes**. BINI, Edson L. M. (Trad.). São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP Editora, 2007.

EMERY, Renata; ALVES, Vinicius Jucá; PUGLIESE, Camilla. Reforma tributária: entenda as propostas no Congresso e o que muda na sua vida. **JOTA**, 29 nov. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-entenda-propostas-no-congresso-29112021>. Acesso em: 05 jun. 2022.

FARIA, Renato V. et al. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018.

FARIAS, Cristiano chaves; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil**. Vol. 1. 14 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2016.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **O poder constituinte**. 5 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital no brasil e o conflito de competência 4.0: perspectivas e desafios. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, v. 17, n. 66, p. 9-29, jul./set. 2019.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. São Paulo: Editora Lumen Juris, 2019.

GUIMARÃES, Bruno A. François. A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 48, 2ª quadri./2021. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-seletividade-do-icms-sobre-o-fornecimento-de-energia-eletrica-e-sua-repeticao-de-indebito/>. Acesso em: 09 maio 2022.

IGNÁRIO, Laura. Reforma poderá resolver problema da tributação digital. **Valor Econômico**, 07 ago. 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/08/07/reforma-podera-resolver-problema-da-tributacao-digital.ghtml>. Acesso em: 04 maio 2022.

JÚNIOR, Anis Kfourri. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

KANNAN, Joao Carlos. **Informática global**. 2 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

LIMA, Alexandre Augusto Batista; PAIVA, Paulo Alves da Silva. A tributação da atividade de distribuição de material audiovisual via streaming pela internet: a conceituação de serviço como regra matriz de incidência tributária. **Revista Arquivo Jurídico**, Teresina, vol. 5, n. 1, p. 40-57, mar./2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC 116/2003**. Disponível em: https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/conceito_servicos_modalidades_listadas.pdf. Acesso em: 08 abr. 2022.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares. A tridimensionalidade do fato gerador e a evolução dos tipos constitucionais de competência tributária frente aos fenômenos da economia digital. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 48, a. 39, p. 70-108. São Paulo: IBDT, 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema parlamentar de governo. **Revista Conceito Jurídico**, Brasília, n. 28, abr./2019.

MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS: comentários a legislação nacional**. São Paulo: Editora Dialética, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 4 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviços de comunicação**. São Paulo: Editora Noeses, 2019.

MIRANDA, João Damasceno Borges de. A regra-matriz do ICMS e sua incidência sobre os serviços de comunicação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, vol. 10, n. 36, p. 153-158, set./2002.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Imposto sobre valor agregado (IVA) e harmonização tributária e fiscal no Mercosul. **Revista Scientia Iuris**, vol 4, 2000.

NETO, Carlos Augusto Daniel; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria: reflexos na tributação. *In*: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.). **Tributação na economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018.

NETO, Celso Correia; ARAUJO, José Evande; CALDERARI, Lucíola; SOARES, Murilo. **Tributação em tempos de pandemia**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEROBA, Luiz Roberto; CARPINETTI, Ana Carolina; CORRÊA, Bruno Lorette. STF afasta convênio que permite tributação de bens digitais pelo ICMS. **Portal Jota**, 26 maio 2016. Disponível em: [https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/stf-convenio-tributacao-bens-digitais-icms-26052021#:~:text=STF%20afasta%20conv%C3%AAnio%20que%20permite%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20de%20bens%20digitais%20pelo%20ICMS,O%20Conv%C3%AAnio%20ICMS&text=H%C3%A1%20aproximadamente%20tr%C3%AAs%20meses%20o,customiz%C3%A1vel%20ou%20customizado\)%5B1%5D](https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/stf-convenio-tributacao-bens-digitais-icms-26052021#:~:text=STF%20afasta%20conv%C3%AAnio%20que%20permite%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20de%20bens%20digitais%20pelo%20ICMS,O%20Conv%C3%AAnio%20ICMS&text=H%C3%A1%20aproximadamente%20tr%C3%AAs%20meses%20o,customiz%C3%A1vel%20ou%20customizado)%5B1%5D). Acesso em: 09 abr. 2022.

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Editora Thompson Reuters Brasil, 2018.

PISCITELLI, Tathiane (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Editora Thomson Reuters Brasil, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, vol. 43, mar./2019.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, a. 37, p. 527-547, 2ª sem/2019.

PISCITELLI, Thatiane dos Santos. Tributação da economia digital: a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 e incidência do ICMS sobre os bens digitais. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, maio/2018.

SOARES, Ricardo Mauricio Freire. **Elementos de Teoria Geral do Direito**. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva.

TABORDA, Maren Guimarães. O fisco e as novas tecnologias da informação e da comunicação: sobre a utilidade do conceito de 'natureza das coisas' para a concretização das normas fiscais e tributárias. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v.38, n.2, p. 669-687, jul./dez. 2018.

TAMANAHARA, Rodolfo Tsunetaka. **Tributação e economia digital: análise do tratamento dos rendimentos da computação**. 2017. Tese (Doutorado em Direito) — Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19022021-182019/publico/3327726_Tese_Parcial.pdf. Acesso em: 09 maio 2022.

TAVARES, André Ramos. Tributação na internet. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. Vol. 7. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TAVARES, Eduardo Sobral. Considerações sobre o aspecto formal espacial do ISS e análise da constitucionalidade da lei complementar 157/16. **Revista Direito Tributário Atual – RDTA**, São Paulo, vol. 41, mar./2019.

TORRES, Heleno Taveiro. **Direito Constitucional Financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito Internacional no Brasil**. 8 ed. São Paulo: Editora Forense, 2015.