

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
CAMPUS GOVERNADOR VALADARES
CURSO DE DIREITO**

Renata Conceição Batista Grippa de Souza

**DISTINÇÃO ENTRE BENS E SERVIÇOS NA ECONOMIA DIGITAL:
Reflexões sobre a tributação de produtos digitais**

**Governador Valadares
2023**

RENATA CONCEIÇÃO BATISTA GRIPPA DE SOUZA

DISTINÇÃO ENTRE BENS E SERVIÇOS NA ECONOMIA DIGITAL:

Reflexões sobre a tributação de produtos digitais

Artigo apresentado ao Curso de Direito do Instituto de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal de Juiz de Fora - Campus Governador Valadares, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito sob orientação do Prof. Dr. Jamir Calili Ribeiro.

Governador Valadares

2023

FOLHA DE APROVAÇÃO**RENATA CONCEIÇÃO BATISTA GRIPPA DE SOUZA****DISTINÇÃO ENTRE BENS E SERVIÇOS NA ECONOMIA DIGITAL:**

Reflexões sobre a tributação de produtos digitais

Artigo apresentado ao Curso de Direito do Instituto de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal de Juiz de Fora - Campus Governador Valadares, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Na área de concentração Direito submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientador: Prof. Dr. Jamir Calili Ribeiro
Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF/GV

Prof. Dr. Mario Cesar da Silva Andrade
Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF/GV

Adv. Ruan Filipi de Jesus Pinheiro
ABRADT - Associação Brasileira de Direito Tributário

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Governador Valadares, de de 2023.

RESUMO

O presente artigo aborda os desafios tributários enfrentados pelo ordenamento jurídico brasileiro diante da economia digital, questionando a influência dessa realidade na distinção entre bens e serviços para fins tributários. Inicialmente, levantamos os conceitos fundamentais do meio digital e dos produtos digitais, destacando a característica intangível e a dificuldade de enquadramento deste último. Analisamos a decisão do STF na ADI 5659/MG sobre a correta incidência tributária dos softwares, como também das estimativas das Propostas de Emenda Constitucional 45/2019 e 110/2019 para uma reforma tributária, que tem em seu escopo a criação do Imposto sobre Bens e Serviços. O trabalho não buscou esgotar o tema, apenas trazer reflexões sobre o assunto e comentários adicionais na perspectiva de que a economia digital não só impactou a distinção entre bens e serviços para o Direito tributário, como tornou essa dicotomia irrelevante juridicamente.

Palavras-chave: impostos sobre consumo; reforma tributária; espécies tributárias; distinção entre bens e serviços.

ABSTRACT

This article addresses the tax challenges faced by the Brazilian legal system in the face of the digital economy, questioning the influence of this reality on the distinction between goods and services for tax purposes. First, we review the basic concepts of the digital medium and digital products, highlighting their intangible nature and the difficulty of defining the latter. We analyze the decision of the STF in ADI 5659/MG on the correct tax incidence of software, as well as the estimates of the proposals for constitutional amendments 45/2019 and 110/2019 for a tax reform, which has in its scope the creation of the Tax on Assets and Services. The work did not seek to exhaust the theme, only bring reflections on the subject is additional comments from the perspective that the digital economy not only impacted the distinction between goods and services for tax law, but also made this dichotomy legally irrelevant.

Keywords: consumption taxes, tax reform, tax species, distinction between goods and services.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	6
2 ASCENSÃO DA ECONOMIA DIGITAL: O IMPACTO DO E-COMMERCE E DOS PRODUTOS DIGITAIS.....	8
2.1 ECONOMIA E O COMÉRCIO ELETRÔNICO.....	8
2.2 PRODUTOS DIGITAIS.....	10
3 DESAFIOS E LIMITAÇÕES DA TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS DIGITAIS: A NECESSIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	12
3.1 ESGOTAMENTO DO SISTEMA.....	12
3.2 DESAFIOS NA TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS DIGITAIS.....	13
3.3 DESAFIOS DE QUALQUER REFORMA.....	14
3.3.1 Rigidez constitucional.....	14
3.3.2 Conflito federativo.....	15
3.3.2.1 <i>Jurisprudência ADI 5659/MG</i>	16
3.3.3. Autonomia financeira.....	17
4 EXPLORANDO OS CAMINHOS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: DIVERGÊNCIAS, DESAFIOS E SOLUÇÕES.....	18
4.1 AVALIANDO POSSIBILIDADES.....	18
4.2 ADOÇÃO DA PEC 110/2019.....	20
5 CONCLUSÃO.....	20
REFERÊNCIAS.....	23

1 INTRODUÇÃO

O avanço constante da tecnologia e a rápida adesão à internet têm impulsionado a economia, promovendo a expansão dos negócios no meio virtual. Essa transformação tem influenciado diversos aspectos como a forma que as pessoas se comunicam, trabalham e consomem, redefinindo as interações sociais e os padrões de comportamento humano.

Esse cenário marca o advento da economia digital, conceito alinhado à descrição feita por Schwab (2016) na chamada Quarta Revolução Industrial, que se caracteriza pela aglutinação entre os mundos digital, físico e biológico. Klaus Schwab, presidente executivo do Fórum Econômico Mundial, sintetizou afirmando que a nova era das máquinas é caracterizada por uma internet mais global e móvel.

Desde que o comércio alcançou o meio eletrônico, impulsionado pelas plataformas de compartilhamento, o surgimento dos aplicativos de *streaming* e serviços em nuvem, observamos a adoção massiva de novas tecnologias com características digitais, modificando como as pessoas realizam suas compras. Isso fica evidente nos dados do Ministério do Desenvolvimento (MDIC), que mostram um crescimento de 20% no comércio eletrônico em 2022, totalizando 178 bilhões de reais em transações, comparado a 155 bilhões de reais no ano de 2021.

No entanto, como qualquer outra inovação, essa nova realidade também traz complicações, principalmente no campo tributário, que se baseia em categorias jurídicas e teóricas de um modelo econômico de matriz analógica e pouco digital. Tornou-se necessário compreender a influência da economia digital e de seus frutos, especialmente no que se refere a relação da legislação já consolidada e os novos modelos de negócios, diante do objetivo principal de garantir a justiça fiscal.

Assim, o problema de pesquisa que se pretende enfrentar neste trabalho pode ser resumido pela seguinte pergunta: qual é a influência da economia digital na distinção entre bens e serviços e qual sua relevância para fins tributários?

Tendo esta pergunta em mente, o nosso objetivo aqui é investigar a distinção entre bens e serviços no mundo digital e o reflexo dos produtos digitais no sistema de tributos nacional, identificando as características desses em oposição aos bens físicos e serviços tradicionais.

Para alcançar esse objetivo, serão realizadas revisões da doutrina tributária relacionadas ao tema, a análise da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) que discutiu a incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) nos softwares e analisar as estimativas das propostas de Emenda Constitucional para uma reforma tributária, tendo em vista a criação do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), que pretende extinguir a relevância jurídica para fins tributários da distinção entre bens e serviços.

O presente trabalho surge da necessidade de se estudar o crescimento da economia digital, observar o surgimento dos produtos digitais e como a sua classificação jurídica pode ter reflexos na arrecadação, na justiça, na equidade, na inovação, bem como na aplicação de todo o sistema normativo tributário.

Portanto, do ponto de vista jurídico, a relevância desta pesquisa está fundamentada na distinção entre bens e serviços para a adequada aplicação das normas tributárias, observando a divisão das competências estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 - CF/88, a forma federativa de estado e a carga tributária de cada ente.

No entanto, tal distinção entre bens e serviços - categorias jurídicas essenciais no atual modelo de divisão de competência - tem se mostrado cada vez mais desafiadora no contexto da economia digital, devido às características peculiares dos produtos digitais. Se faz necessário, portanto, investigar as discussões em curso e as implicações legais sobre o tema.

Do ponto de vista social, essa questão desencadeia uma série de efeitos, sendo inegável que a tributação feita de forma correta pode significar a garantia de recursos para o investimento público em áreas primordiais como a saúde, a educação e a infraestrutura. Consequentemente contribuindo para um desenvolvimento econômico e bem-estar social, sem esquecer da influência sobre a distribuição de riquezas, o combate à evasão fiscal, a promoção da justiça fiscal e a proteção da concorrência.

Por fim, essa pesquisa representa uma importante contribuição para o debate acadêmico devido ao seu aprofundamento teórico-científico, por se tratar de um tema em discussão, suscitando dúvidas e discussões relevantes em casos concretos e controvertidos. Dessa forma, entende-se que se faz necessário um estudo mais aprofundado, para contribuir para o aprimoramento do conhecimento científico, podendo influir para futuros préstimos profissionais.

Para isso, ao longo do trabalho buscaremos aprofundar o entendimento sobre a distinção entre bens e serviços na economia digital. Primeiramente, discutiremos os conceitos-base fundamentais para essa economia, do *E-commerce* e dos produtos digitais. Nessa seção exploraremos suas características distintivas e o impacto que proporcionam ao mercado tradicional.

Em seguida, passaremos a abordar alguns pontos críticos do atual sistema tributário no contexto da economia digital. Realizando uma análise das limitações das normativas tributárias existentes e dos obstáculos inerentes a qualquer reforma que se pretenda efetiva, examinaremos as dificuldades enfrentadas na incidência tributária sobre produtos digitais e na aplicação das regulamentações.

Por fim, dedicamos especial atenção às possíveis soluções para a tributação efetiva dos produtos digitais, destacando as propostas de emenda constitucional que buscam extinguir a distinção entre bens e serviços para fins tributários, explorando os seus potenciais impactos e benefícios e analisando criticamente as propostas, considerando seus aspectos jurídicos e os seus desafios práticos.

2 A ASCENSÃO DA ECONOMIA DIGITAL: O IMPACTO DO *E-COMMERCE* E DOS PRODUTOS DIGITAIS

2.1 ECONOMIA E O COMÉRCIO ELETRÔNICO

A evolução natural da tecnologia, decorrente do desenvolvimento da indústria, vem influenciando a forma como interagimos com o mundo ao nosso redor. A rede mundial de computadores não levará muito tempo, com toda sua potencialidade, para atingir a economia tradicional como um todo, trazendo novos conceitos e operações que se proliferam criando forma e ambientes próprios, com mecanismos e procedimentos específicos.

Esse novo ambiente econômico pode ser tratado como economia digital, podendo ser facilmente definida como um conjunto de atividades econômicas que ocorrem em ambiente virtual. É fruto da crescente conectividade global proporcionada pela internet, transformando o funcionamento do mercado. Devido à ampla variedade de produtos e serviços disponíveis online e a potencialidade de novos negócios, a dinâmica das transações comerciais é afetada.

Não se configura como um novo setor da economia, pois se baseia na utilização de informação e dos dados para transações online. Pois a economia digital, muitas vezes, só digitaliza o que já existe, encontrando uma nova realidade no universo digital, mesmo que ainda se configure sob o paradigma tradicional. Mas, notoriamente, há a emergência de um paradigma diferente e suas consequências são referentes aos pilares da economia digital.

O grande responsável por impulsionar esse novo paradigma é o comércio eletrônico ou *E-commerce*. Este modelo trouxe o mercado para o meio virtual, através de plataformas, sites, marketplaces e aplicativos, facilitando a compra e venda de produtos pela internet, por qualquer dispositivo eletrônico conectado à rede, com transações rápidas e fáceis.

Tarcísio Teixeira nos traz uma definição interessante sobre *E-commerce* em sua obra:

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

Começamos a perceber então, um movimento de desprendimento do físico, do “à vista”, como base do comércio eletrônico e assim entender seu movimento evolutivo e suas modalidades.

Inicialmente, o comércio que migrou para o ambiente virtual ocorreu apenas de forma indireta. Até hoje as negociações são feitas por meio de plataformas online e lojas virtuais, enquanto o produto ou serviço se mantém amarrados à materialidade. Os produtos são entregues no endereço do consumidor ou os serviços estão associados a um estabelecimento físico.

Na segunda modalidade, encontramos o comércio eletrônico direto, que envolve a venda de materiais produzidos em formato digital - os produtos digitais. Que podem ser acessados imediatamente após a confirmação do pagamento ou do download, se destacando pela sua intangibilidade.

O desprendimento do físico, do tangível se torna uma característica de valor para os fornecedores, como observam Renato Faria e Alexandre Luiz Moraes Monteiro (2018):

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

Essa nova ordem possui seus próprios meios de retroalimentação, criando ramificações que a sustentam e a promovem. Um bom exemplo, pode ser encontrado aqui mesmo na realidade brasileira, por meio do sistema de pagamentos instantâneos criado pelo Banco Central, que se utiliza da tecnologia da informação para dinamizar o mercado e estruturar uma economia digital. Com ele é possível realizar transações diretas entre contas bancárias, bastando apenas ter uma conta no banco e cadastrar a chave Pix. Facilitando também o rastreamento das transações por parte do fisco.

2.2 PRODUTOS DIGITAIS

A transição para a economia digital com o incremento do *E-commerce* resultou na criação e disseminação de produtos e serviços que não possuem uma forma física tangível, como softwares, aplicativos, música digital, *E-books*, cursos online, serviços de *streaming*, entre outros. Eles são entregues instantaneamente pela internet, possibilidade que desperta interesse e logo agrega valor, pela capacidade de alcançar um público global.

Os produtos digitais são materiais incorpóreos criados por meio da tecnologia da informação. Também conhecidos como infoprodutos, são produzidos em formato digital para serem distribuídos por meio da internet, adquiridos e acessados apenas de forma digital.

O doutrinador, Carlos Roberto Gonçalves nos traz uma definição interessante sobre bens incorpóreos, capaz de agregar a reflexão aqui desenvolvida:

Bens corpóreos são os que têm existência física, material e podem ser tangidos pelo homem. Incorpóreos são os que têm existência abstrata ou ideal, mas valor econômico, como o direito autoral, o crédito, a sucessão aberta, o fundo de comércio etc. São criações da mente reconhecidas pela ordem jurídica. (GONÇALVES, 2021, p. 111)

A ascensão desses produtos incorpóreos se deve aos significativos avanços em áreas como a internet, computação em nuvem, inteligência artificial e tecnologia de armazenamento e compartilhamento de dados, que abriram as portas para novas possibilidades, especialmente comerciais.

A atratividade deles advém da sua facilidade e do seu baixo custo de replicação e distribuição em grande escala. Não necessitam de estoque físico, complexo processo de fabricação ou de logística. Além de serem escaláveis, ou seja, capazes de atender a grandes demandas sem limitações ou mesmo grande investimento.

À medida que as transações passaram a ser realizadas por dispositivos eletrônicos, o suporte físico se tornou quase irrelevante e a dicotomia entre mercadoria e serviço passou a ser questionada na comunidade digital. Isso se deve ao fato de que muitos produtos digitais combinam elementos tanto de bens como de serviços, tornando sua classificação desafiadora.

Um bom exemplo disso é a multiplicidade de cursos virtuais disponíveis atualmente, que substituem os treinamentos presenciais e são produzidos em massa. A Arizton Advisory & Intelligence, estima que a expansão do mercado de cursos online deva chegar a impressionantes US\$375 bilhões em 2026. Isso se deve a sua combinação de materiais didáticos, tal como aqueles que eram comercializados em *CD-ROM*, e serviços como mentorias e tutorias. Essa complexidade, apresenta um desafio ao sistema tributário, uma vez que a transferência de propriedade, que é uma característica indispensável para os bens tradicionais, torna-se difusa e ambígua no contexto virtual.

Assim como o *Software as a Service* (SaaS), que envolve a transferência de propriedade (característica de um bem tangível), juntamente com a disponibilidade de serviços como atualizações, suporte técnico e recursos online. De igual modo, acontece com os aplicativos de *streaming*, nos quais ocorre a transmissão de um arquivo digital, como uma música, sem a necessidade de *download*, mas é acompanhado por serviços de reprodução e recomendação de conteúdo.

Ao adquirir um *E-book*, por exemplo, o consumidor opta por dispensar sua materialidade em favor de um custo mais acessível, porém, ele não adquire a obra em si, apenas uma licença para acessá-la. O mercado de livros eletrônicos se desenvolveu tanto nesse sentido que empresas como a Amazon, criaram seus próprios leitores digitais, destinados a acessar apenas esses livros na plataforma da própria empresa.

Diante disso, podemos identificar dois modelos de acesso aos produtos digitais: (1) O comércio eletrônico direto no caso dos infoprodutos, bastando um download para o único elemento físico necessário, o computador; (2) e o modelo por assinatura, que se baseia na manutenção da prestação e contraprestação, o consumidor paga uma taxa regular para ter acesso contínuo a um conjunto de bens e serviços. Esse tipo se popularizou com a disseminação dos *streamings*, mas foi implementada primeiramente por empresas como a Microsoft, Google e Amazon.

No atual contexto tecnológico, nos deparamos com mudanças significativas na economia, no consumo e na sociedade como um todo. Reconfigurando a realidade em que vivemos e criando uma demanda adaptativa, inerente a qualquer sistema legislativo que se proponha a manter a sua eficácia e eficiência.

3 DESAFIOS E LIMITAÇÕES DA TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS DIGITAIS: A NECESSIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

3.1 ESGOTAMENTO DO SISTEMA

O Sistema Tributário Nacional, engloba normas e princípios que organizam o poder de tributar do Estado, sendo composto primordialmente pela Constituição brasileira e o Código Tributário Nacional (CTN). O princípio da legalidade, indissolavelmente consagrados nas normativas, pode ser extraído do artigo 3º dessa última: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Essa definição de tributo deixa claro que não poderá haver cobrança sem a existência prévia de uma lei que preveja a hipótese de incidência. Considerando as últimas novidades tecnológicas, em especial as das últimas duas décadas, nos deparamos com as limitações legais para essas hipóteses.

Renato Faria e Alexandre Luiz Moraes Monteiro, comentam dessa defasagem, não da seara tributária, mas do Direito como um todo para regular as interações humanas, afinal:

Na tentativa de ampliar seu alcance sobre as novas situações que é chamado a regular, o Direito atua sempre em atraso: os avanços tecnológicos são demasiado dinâmicos frente à necessidade de haurir a sua autoridade de regras oriundas de fontes sociais, cuja produção encontra empecilhos temporais - quando não políticos, constantes. (FARIA, MONTEIRO, 2018, p.323)

Ademais, as normativas tributárias foram elaboradas em uma época em que a economia era predominantemente baseada na saída física de mercadorias e na prestação de serviços vinculados a um estabelecimento físico. Tornando-se, evidente, que algumas definições podem não estar mais condizentes com a realidade de uma economia globalizada. Em especial a de bens e serviços, como Faria e Monteiro apontam:

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

A tributação, no mesmo sentido, choca-se com as peculiaridades dos produtos digitais que possuem fluidez entre as características de bens e serviços, o que desafia os preceitos estabelecidos na doutrina e tornam complexa a sua tributação.

3.2 DESAFIOS NA TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS DIGITAIS

Oferecendo elementos que o mercado tradicional não poderia alcançar na mesma escala, os infoprodutos representa um desafio constante para as autoridades fiscais que precisam lidar com a complexa e difícil tarefa de enquadrá-los.

Começando pela natureza transfronteiriça das transações realizadas online, que criam dificuldades na determinação geográfica e assim, na definição da jurisdição a ser associada, gerando disputas entre os entes sobre quem é responsável pela instituição, cobrança e recolhimento dos impostos.

Além disso, a imprevisibilidade é um desafio significativo, uma vez que é praticamente impossível para os legisladores anteciparem todas as possíveis hipóteses de incidência. O sistema tributário tradicional tem dificuldade em acompanhar o ritmo das mudanças e se adaptar de forma eficiente, resultando em lacunas e ineficiências na legislação.

A fiscalização e o controle das transações envolvendo produtos digitais não é uma tarefa fácil. A natureza digital cria barreiras para as autoridades fiscais, dificultando o monitoramento adequado das transações. Isso exige uma mudança no perfil da auditoria fiscal, com a necessidade de habilidades relacionadas às tecnologias da informação. A falta de um monitoramento robusto e a presença de práticas evasivas complicam ainda mais o processo de fiscalização.

Ademais, o anonimato das redes, a velocidade do compartilhamento de informações e a informalidade dos estabelecimentos digitais representam desafios adicionais à tributação. Questionando a dicotomia tradicional, exigindo a revisão e atualização das leis e regulamentações para se adequarem às peculiaridades da economia digital. A escolha arbitrária entre conceitos ortodoxos a serem aplicados à realidade existente pode recair sobre o legislador, o serviço público da administração tributária ou o juiz.

Fica evidente a necessidade de uma reforma tributária que aborde adequadamente os desafios trazidos pelos produtos digitais, buscando soluções que garantam uma tributação justa e eficiente nesse cenário em constante transformação. Isso requer uma abordagem adaptativa, atualizando as leis e os processos de fiscalização para lidar com as peculiaridades da economia digital e garantir a arrecadação adequada dos impostos.

Todavia, a sua estrutura limita a sua própria capacidade de se adaptar e se beneficiar das transformações. A complexidade da legislação, conforme é apontado por Bernardo Appy (2017), é ampliada pelo alto custo do cumprimento da burocracia e pelo elevado nível de litigância. Essas distorções na incidência tributária resultam em ineficiência e redução da produção do país.

Para o desenvolvimento do país em harmonia com a economia digital, mantendo a isonomia do mercado, é preciso uma reformulação do sistema de impostos visando igualar a competitividade dos produtos e serviços tradicionais aos produtos digitais.

3.3 DESAFIOS DE QUALQUER REFORMA

No entanto, mesmo evidente a necessidade de reformulação e atualização, o sistema brasileiro apresenta peculiaridades específicas e inerentes quando se trata do desenvolvimento e aplicação de qualquer proposta de reforma, que se possa pretender, em especial a tributária, apesar de quase indissociáveis entre si, são elas: (1) a rigidez constitucional; (2) os conflitos federativos; e (3) a autonomia financeira dos entes.

3.3.1 Rigidez constitucional

O sistema tributário nacional é marcado pelo seu caráter constitucional, consequentemente absorvendo a rigidez da constituinte - primeira limitação imposta a qualquer processo de reforma que deva ser trabalhada. Visto que a Constituição foi concebida com base no princípio da segurança jurídica, que visa garantir uma estrutura confiável, estável e até em certa medida previsível, se mostrando necessário observar como isso se reflete na falta de maleabilidade do sistema normativo quando se trata de mudanças.

Como uma Constituição que se propõe a ser analítica, abrangendo todos os assuntos que entende relevante, estabelece competências políticas, econômicas, administrativas e legislativas, dos entes supranacionais, indicando os princípios a serem observados visando a manutenção do Estado de Direito.

Logo, não poderia deixar de detalhar minuciosamente a matéria tributária: estabelecendo limites claros ao poder de tributar e garantindo os direitos fundamentais dos contribuintes a partir do art. 150 da CF/88; dispondo de forma exaustiva sobre as competências tributárias, através dos arts. 149, 153, 154, 155 e 156 da CF/88; abordando a partilha do produto da arrecadação de impostos, conforme arts. 157, 158 e 159; e

especificamente no caso do Imposto sobre a Comercialização de Mercadorias, com o processo metucioso do § 2º do art. 155 CF/88, estabelecendo seus requisitos necessários.

O ponto de maior destaque e ressalvas quando se trata de reforma é a necessidade de observar os procedimentos e limites estabelecidos no artigo 60, especialmente no seu § 2º:

SUBSEÇÃO II - DA EMENDA À CONSTITUIÇÃO

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 Assembleias 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.

[...] (Brasil, 1988). Grifos nossos.

Explanando a mutabilidade da nossa constituição como rígida, que querendo ser alterada exige um procedimento mais formal e cerimonioso do que para as normativas infraconstitucionais, torna o procedimento mais lento e complexo pelo elevado grau de consenso ante o quórum necessário para uma aprovação.

3.3.2 Conflito federativo

Advindo da minuciosidade constitucional, o conflito federativo surge como um desafio recorrente nas propostas de reforma. Devido aos diferentes níveis de competência tributária atribuídos aos entes, surgem disputas de interesse que ameaçam a harmonia federativa. Somada à capacidade limitada do poder judiciário em fornecer respostas rápidas e práticas, encontramos o cenário perfeito para o alongamento de qualquer conflito.

No momento de distribuição de competências a constituição, delimitou de forma exclusiva a competência tributária do ICMS (art.155, II da CF/88) aos Estados, incumbindo a Lei Complementar a definição de mercadoria. Enquanto o Impostos Sobre Serviços (ISS), através do art. 156, III da CF/88 ficou na competência dos municípios para promoverem a instituição e tributação de serviços. Configuração que facilita conflitos, ao passo que a definição de bens e serviços pode determinar quem tributa o que e conseqüentemente a quantia a ser arrecadada.

De forma quase inevitável, chegamos ao choque do sistema tributário brasileiro com os produtos digitais, em que a definição de competência para tributar softwares precisou

passar pelo Supremo Tribunal Federal, pois a moldura legislativa era incapaz de dar uma resposta coerente para os dilemas apresentados, restando a corte definir diante das características mistas de mercadoria e serviço dos programas de computador a melhor abordagem tributária.

3.3.2.1 Jurisprudência ADI 5659/MG

Tudo começa no ano de 1998, com o julgamento do Recurso Extraordinário n. 176.626 no Supremo Tribunal Federal, que resultou na distinção entre “Software de Prateleira” e “Software Customizado”. Determinando a incidência do Imposto Sobre a Comercialização de Mercadorias (ICMS) de competência dos Estados para o primeiro e o Imposto Sobre Serviço (ISS) destinados aos municípios, sob o segundo.

No entanto, o tempo logo mostraria que essa questão estava longe de ser resolvida. Surgiram inúmeras ações, julgamentos, recursos e pareceres de especialistas na seara tributária para rediscutir e arrastar o tema por mais de duas décadas.

A decisão do Supremo, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5659/MG, em 2021, fixou entendimento sobre a natureza do software como serviço, passível de exigência do Imposto Sobre Serviços. A decisão foi em encontro aos interesses das empresas de tecnologia, devido à onerosidade reduzida do tributo se comparado ao seu irmão que incide sobre as operações de mercadorias. Apesar de importante, o entendimento foi demasiado tardio para a harmonia federativa.

A necessidade do elemento humano para a produção de programas de computador foi o ponto determinante para a decisão, coadunando com o ideário de que o Imposto sobre Serviços (ISS) se destina tanto às obrigações de realizar algo quanto às que envolvam aspectos mistos.

O ministro Dias Toffoli, relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade, acrescentou o seguinte raciocínio à discussão:

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

A Corte entendeu pela superação da classificação criada em 1998, entre os programas de computador de prateleira (padronizados) e por encomenda (customizados), pois não seriam

mais suficientes para definir a competência tributária de negócios jurídicos envolvendo programas de computador e similares.

Diante da insuficiência teórico legislativa para tributar produtos digitais, a Suprema Corte tomou uma decisão prática sob as possibilidades que tinha, adotando o entendimento de que o software não poderia ser tratado como mercadoria, pelo seu aspecto intangível e seu esforço humano. Mesmo que seja vendido e copiado, não há transferência de propriedade, impedindo a caracterização do fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). A caracterização da cessão ou licença de uso desviam da mera comercialização de um produto físico e foram aspectos fundamentais para a definição da controvérsia.

3.3.3 Autonomia financeira

No mesmo sentido da rigidez constitucional e do conflito federativo, encontramos a autonomia financeira dos entes. Como já trabalhado, todo ente possui suas competências específicas para lhe garantir certo grau de autonomia para arrecadar tributos e alimentar sua própria máquina governamental.

No entanto, essa autonomia pode fomentar competições em busca do aumento da receita. De modo que garantir o acesso a recursos suficientes para o desempenho das funções primordiais de cada ente é indispensável a qualquer reforma. A unificação de tributos - pauta comum às propostas de reforma, pode se tornar um problema, é preciso garantir que os entes não serão prejudicados.

4 EXPLORANDO OS CAMINHOS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: DIVERGÊNCIAS, DESAFIOS E SOLUÇÕES

Diante da necessidade de uma reforma tributária no Brasil, torna-se relevante explorar os possíveis caminhos a serem traçados.

Nesse contexto, é inevitável nos depararmos com a divergência de interesses, uma vez que a quantidade de impostos e suas variações entre os entes federativos geram impactos distintos em diferentes setores da economia, cada um com suas perspectivas, necessidades e interesses.

Outro aspecto importante a ser considerado para o avançar de uma reforma, é o amplo apoio político, envolvendo articulações e negociações entre os diversos partidos, a fim de

viabilizar um consenso e facilitar a tramitação no Congresso Nacional. Reconhecendo que esse é um processo complexo e demorado, dada a abrangência das mudanças normalmente propostas e a necessidade de passar por várias comissões e por duas votações em plenário.

Assim, é válido analisar as propostas que visam emendar a constituição, para reforma tributária que estão sendo desenvolvidas atualmente. Especialmente aquelas que propõem a criação de um único imposto sobre bens e serviços, superando a necessidade da distinção jurídica tributária existente entre eles, proporcionando uma tributação mais eficiente sobre os produtos digitais, devido à sua ampla abrangência e características híbridas. Isso Impediria ambiguidades e facilitaria o cumprimento das obrigações fiscais pelas empresas do setor.

4.1 AVALIANDO POSSIBILIDADES

As Propostas de Emenda Constitucional , PEC 45/2019 e PEC 110/2019, se destacam por visar reorganizar o sistema por meio da simplificação e unificação de tributos, buscando o equilíbrio fiscal. Propondo a criação do Impostos Sobre Bens e Serviços (IBS), visando reduzir o peso sobre o consumo, eliminar a cumulatividade de impostos ao longo da cadeia produtiva e descomplicar a vida do contribuinte.

Entretanto, apesar de ambas terem bases idênticas, há diferenças significativas quanto à competência tributária do IBS, o número de tributos a serem substituídos, alíquota, concessão de benefícios fiscais e a partilha da arrecadação.

A Proposta de Emenda Constitucional 45 de 2019 propõe a criação do IBS, de competência federal, instituído por meio de lei complementar, substituindo cinco tributos: Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI); Programa de Integração Social (PIS); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); e Impostos Sobre Serviços (ISS).

Na destinação da alíquota do IBS, cada ente teria uma parcela fixa da alíquota total por meio de lei ordinária. A partir de cada sub alíquota dos níveis federativos se formaria a alíquota única, taxando bens e serviços por uma mesma alíquota, mas que não representaria uniformidades no território brasileiro. Tendo a arrecadação partilhada por meio da aplicação direta dessas sub alíquota. Ademais, não prevendo nenhuma hipótese que permita a concessão de benefício fiscal.

Enquanto, que na Proposta de Emenda Constitucional 110 /2019, o IBS é um tributo estadual, instituído pelo Congresso nacional. Sendo mais abrangente que a proposta anterior, por alcançando nove tributos a serem unificados: Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI); Impostos sobre operações Financeiras (IOF), Programa de Integração Social (PIS); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-combustíveis), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); e Impostos Sobre Serviços (ISS); e Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Restando a lei complementar determinar as alíquotas do imposto, com a possibilidade de diferenciação em relação a determinados bens ou serviços, mas sendo aplicada uniformemente em todo território nacional. Partilhando a arrecadação entre cada ente.

Prevê a possibilidade de concessão de benefícios fiscais conforme os percentuais definidos na Constituição sobre a receita bruta. Autorização que visa incentivar determinados setores como os de alimentos, medicamentos e transporte público.

Além dessas diferenças a PEC 45/2019 adota o imposto seletivo com caráter extrafiscal, visando desestimular o consumo de determinados itens. Em outra via a PEC 110/2019 tem o imposto seletivo de caráter arrecadatório sobre determinados produtos e operação como gás natural, cigarros entre outros a que se refere o artigo 21, XI da CF/88.

4.2 ADOÇÃO DA PEC 110/2019

A Proposta de Emenda Constitucional 110/2019 estaria no melhor caminho para solucionar os principais problemas que o sistema tributaria atual enfrente. Primeiramente, por superar a dicotomia entre bens e serviços para a tributação de produtos digitais que flutuam entre as duas definições.

O número de tributos a serem unificados é um ponto positivo da proposta, podendo alcançar uma gama maior de questões tributárias. Assim como, a possibilidade de concessão de benefícios fiscais, que desoneram a cadeia produtiva beneficiando consumidor final, distanciando-se cada vez mais da proposta 45/2019.

Além disso, o imposto seletivo dessas propostas se volta a gerar recursos para áreas específicas, demonstrando preocupação em equilibrar as demandas sociais com as necessidades de um sistema tributário eficiente e equitativo. Mostrando uma alternativa mais

promissora, no intuito de promover a justiça fiscal, incentivo à inovação e promover um ambiente propício ao crescimento econômico.

Segundo o economista brasileiro e mentor da proposta de reforma tributária em tramitação no Congresso, Bernard Appy (2017), “embora não seja possível fazer um cálculo preciso deste impacto, é razoável supor que uma boa reforma tributária pode levar a um aumento de 10% ou mais do PIB potencial (e da renda real de cada brasileiro) em um prazo entre dez e vinte anos”.

Em conclusão, a PEC 110/2019, por sua abrangência, apresenta-se como uma solução promissora, para os desafios que economia digital promove, atendendo às necessidades emergentes do sistema tributário. Após o levantamento de todos os pontos pertinentes em comparação a outra possibilidade com bases similares, sem dúvidas essa proposta ensejaria em vantagens para o caso brasileiro mediante sua aprovação.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho apresentou os conceitos da economia digital e evidenciou o crescimento do comércio eletrônico, bases que transformaram para sempre a dinâmica do mercado, impulsionados pelo desenvolvimento dos produtos digitais.

Exploramos as complexidades desse último, frente a sua tributação, abordamos as dificuldades para classificá-los como bens ou serviços, destacando os desafios relacionados a sua fluidez. Exigindo uma abordagem mais flexível e ágil por parte da legislação para com os novos elementos, evidenciando a dificuldade que o sistema tributário atual enfrenta para absorver novos modelos de negócios que se desprendem do físico.

Desse modo, foram apresentados diversos desafios frente a possibilidade de qualquer reforma tributária que vislumbre a ser eficaz e adaptativa ao universo virtual, como: a rigidez constitucional, o latente conflito de competências e a necessária independência financeira dos entes.

Além disso, examinamos - mesmo que de forma breve, as decisões do STF proferidas nas últimas décadas sobre essa temática, com maior relevância para o cenário atual. Em especial a mais recente, que definiu a incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS), de caráter municipal sobre o licenciamento de softwares, investigando os componentes que levaram a essa decisão.

O presente trabalho, não teve por objetivo esgotar o tema ou mesmo abordar completamente a análise de todos os desafios existentes na economia digital. Se propondo apenas a examinar a complexidade da tributação de produtos digitais e observar as possíveis medidas a serem adotadas para dinamizar esse processo e superar a distinção juridicamente relevante entre bens e serviços.

Podemos concluir assim, que para lidar melhor com a economia digital, é necessário que o sistema tributário seja mais ágil e maleável de maneira a englobar com maior facilidade novos modelos de negócios e se afastar dos paradigmas atuais, centrando mais na operação econômica do que no objeto transacionado, sem que isso represente em nenhuma medida o afastamento dos fundamentos do Direito Tributário.

Nesse sentido, a reforma tributária viabilizada pela Proposta de Emenda Constitucional 110/2019 se mostra uma opção interessante, ao vislumbrar a unificação e logo

a simplificação de vários impostos, eliminando a necessidade de uma classificação minucioso dentro da dicotomia tradicional de bem ou serviço, com a criação de um imposto único sobre essas categorias. Se dispendo a equilibrar e harmonizar as relações entre os entes federativos, garantindo a arrecadação necessária a cada um, mostra ser um caminho mais seguro para a justiça fiscal, promovendo um ambiente propício ao crescimento econômico.

E aqui, se torna fundamental ressaltar que os princípios gerais que norteiam nosso sistema tributário, devem ser mantidos e essencialmente respeitados como componentes indissociáveis das criações normativas. A reforma deve ser direcionada às formas de tributação, buscando alcançar clareza, uniformidade, equidade e neutralidade na tributação não só dos produtos digitais, mas de toda a cadeia que se recaia os impostos, refletindo em uma concorrência coerente no mercado independentemente da natureza corpórea ou incorpórea.

No entanto, diante da realidade atual e da inevitabilidade da economia digital, o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5659/MG, como uma solução prática se apresenta aceitável e coerente, especialmente quando se considera as possibilidades suscitadas.

O sistema tributário brasileiro está forjado à economia tradicional e vislumbrar uma rápida aprovação de qualquer Proposta de Emenda Constitucional é arriscado. De modo que devemos lidar com a realidade atual dentro das possibilidades que temos, sem deixar de vislumbrar e buscar um futuro não utópico, mas assertivo. O artigo 208 da Constituição Federal, entre outros pontos, discorre sobre o dever do Estado de incentivar o desenvolvimento da ciência, da pesquisa e da inovação e menosprezar a produção intelectual inerente aos produtos digitais é ir contra esses paradigmas.

REFERÊNCIAS

- ALBERTIN, A. L. **Comércio eletrônico: benefícios e aspectos de sua aplicação**. Revista de Administração de Empresas, v. 38, n. 1, p. 52–63, jan. 1998.
- ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. **Materialidades do imposto sobre bens e serviços previsto na proposta de reforma tributária: incidências do IBS previstas na PEC 45/2019**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 26, n. 6399, 7 jan. 2021. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/87677>. Acesso em: 16 mai. 2023.
- ANTUNES, Priscila de Fátima Cavalcante Bueno. **A tributação dos bens digitais à luz da segurança jurídica 2019**. 119 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/22565>. Acesso em: 16 abr. 2023.
- APPY, Bernard. **Reforma tributária ampla ou fatiada?** Jornal Estado de São Paulo. São Paulo, 7 fev. 2017. Disponível em: <https://ccif.com.br/reforma-tributaria-ampla-ou-fatiada/>. Acesso em 16 mai. 2023.
- BARBOSA, Jéssyca R. **Tributação indireta sobre os contratos de softwares: ISSQN, ICMS – mercadorias ou ICMS - comunicação**. Disponível em: <https://ariel.pucsp.br/jspui/bitstream/handle/25923/1/Jessyca%20Verucy%20Ribeiro%20Barbosa.pdf>. Acesso em: 08 jan. 2023.
- BITTENCOURT, Fernando. **Desafios da tributação do software como serviço: uma análise sob as perspectivas do ICMS e do ISS. São Paulo, 2021**. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30284/Bittencourt.Desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20do%20software%20as%20a%20service.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 08 jan. 2023.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **REFORMA TRIBUTÁRIA: COMPARATIVO DA PEC 45/2019 (CÂMARA) E DA PEC 110/2019**. Jun, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 13 mai. 2023.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. Coursify me. **Mercado De Cursos Online em 2020: Dados e Previsões para os Próximos Anos**. [S.I.]. Disponível em: <https://blog.coursify.me/pt/mercado-de-cursos-online-2020/#:~:text=O%20relat%C3%B3rio%20da%20Arizton%20Advisory%20%26%20intelligence%20apontou,de%20intera%C3%A7%C3%A3o%20entre%20os%20usu%C3%A1rios%20finais.%20Mais%20itens>. Acesso em: 19 jun. 2023.
- BRASIL. E-commerce Brasil. **E-commerce brasileiro cresceu 20% em 2022, mostra novo painel do MDIC**. 2023. Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/e-commerce-brasileiro-cresceu-20-em-2022-mostra-novo-painel-do-mdic>. Acesso em: 15 jun. 2023.

BRASIL. FGV. **Reforma Tributária: cenário atual e perspectivas**. 2022. Elaborada por Arnaldo Marques de Oliveira Neto. Disponível em: <https://portal.fgv.br/artigos/reforma-tributaria-cenario-atual-e-perspectivas>. Acesso em: 08 mar. 2023.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. **Ministério lança plataforma de acompanhamento do comércio eletrônico**. MDICS, 11 mai. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/noticias/2023/maio/em-3-anos-e-commerce-no-pais-movimentou-quase-meio-trilhao-de-reais-1>. Acesso em 14 mai. 2023.

Brasil. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, 2019**.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em: 24 fev. 2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 20 mai. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659/MG**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em: 24 fev. 2021. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 20 mai. 2021.

BÚRIGO, Artur. **Ecommerce explode durante a pandemia, mas deve continuar crescendo no país**. Folha de S. Paulo, [S.I], 28 mar.2021. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/seminariosfolha/2021/03/ecommerce-explode-durante-pandemia-mas-deve-continuar-crescendo-no-pais.shtml>. Acesso em 12 jun. 2023.

CAMPOS, Paula; CUNHA, Carlos. **A complexidade da tributação dos negócios jurídicos realizados em ambiente virtual no sistema tributário brasileiro**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 9, n. 1, pág. 70-99, 2022. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/559>. Acesso em: 15 abr. 2023.

CAVALCANTI. Eduardo M.M. **O STF e a compreensão conceitual de serviços para fins de incidência do ISS**. Revista Consultor Jurídico. 18 jul. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-18/cavalcanti-stf-conceito-servicos-fins-iss>. Acesso em 16 mai. 2023.

COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

DANI, Érica Elisa. **Aspectos Conceituais da Tributação de Bens Digitais**. 2005. 58f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/124783>. Acesso em 10 de abr. 2023.

FARIA, Renato V.; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do R.; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. *E-book*. ISBN 9788553604500. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604500/>. Acesso em: 12 jun. 2023.

FERREIRA, Rui M. Z. **A Economia Digital: O enquadramento, os problemas e os desafios que se colocam aos sistemas fiscais**. Revista Eletrônica de Direito Internacional e

Globalização Econômica - DIGE. v. 10 n. 10 (2023). Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/DIGE/article/view/59560>. Acesso em 19 de abr. 2023.

FREIRE, Bianca Reis. **Análise da Tributação do Streaming à Luz da Legislação Tributária Brasileira**. 2018. 78f. TCC- Direito, Universidade Federal de Lavras, Lavras-MG, 2018. Disponível em: <http://repositorio.ufla.br/jspui/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>. Acesso em: 24 mai. 2023.

GONÇALVES, C. R. **Direito Civil Brasileiro v 1 - Parte Geral**. 19. Ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2021.

IGLESIAS, Tadeu P. **O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos Softwares**. Revista Direito Tributário Atual nº 44. ano 38. p. 408-435. São Paulo: IBDT. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/685/545>. Acesso em 19 abr. 2023.

NETO, Celso de B; AFONSO, José Roberto R; FUCK, Luciano F. **A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil**. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 15, n. 1, pág. 145-167, jan./jun. 2019.

OLIVEIRA, Euklenecy F. **Tributação do comércio eletrônico de bens digitais e o princípio da legalidade tributária**. Dissertação (Graduação em Direito) - Universidade Federal Rural do Semiárido, Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas - CCSAH. Disponível em: <https://repositorio.ufersa.edu.br/handle/prefix/3444>. Acesso em: 19 de abr. 2023.

PISCITELLI, T. **Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está pronto para aderir às Orientações da OCDE?**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 43, pág. 524-543, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1459>. Acesso em: 15 abr. 2023.

RICCETTO, Brígida. **Software: uma mercadoria ou serviço para fins de tributação?** Revistas Jus Navigandi; 09 set. 2021. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/92994/software-uma-mercadoria-ou-servico-para-fins-de-tributacao>. Acesso em: 16 mai. 2023.

ROSA FILHO, Jorge N. **O Legado De Bens Digitais Híbridos: planos da existência, da validade e da eficácia**. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências jurídicas. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/242659/PDPC1623-D.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 19 de abr. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Comentado**. 2. ed. ver. atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. São Paulo. Edipro, 2016.

SILVA, Danielle Andrade. **Principais desafios da tributação na economia digital: análise da tributação de impostos sobre bens digitais à luz da jurisprudência do STF**. 2022. 64 f. Dissertação (Graduação em Direito) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, Faculdade de Direito. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/handle/10899/32061>. Acesso em: 16 abr. 2023.

SOUZA, Almir. **ISS, tributação de softwares e o fim de um debate tributário de mais de duas décadas**. Revista Conjur. São Paulo. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-18/almir-iss-tributacao-software-fim-debate-duas-decadas>. Acesso em: 16 mai. 2023.

TEIXEIRA, Tarcísio. **Comércio Eletrônico - conforme o marco civil da internet e a regulamentação do e-commerce no Brasil**. 1^a edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

TEIXEIRA, Tarcísio. **Direito Digital e Processo Eletrônico**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.