

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo



Pontifícia Universidade Católica

Faculdade de Direito

**Os Desafios da Tributação na Economia Digital e as Mudanças
Previstas com a Reforma Tributária**

Franciele Maciel

São Paulo

2024

Franciele Maciel

**Os Desafios da Tributação na Economia Digital e as Mudanças
Previstas com a Reforma Tributária**

Projeto de Pesquisa do Trabalho de
Conclusão de Curso, como requisito
parcial para obtenção do título de
bacharel em Direito, sob orientação da
Prof^a Dra. Isabela Bonfa de Jesus.

São Paulo

2024

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
1.1. Conceitualização do Tema	4
2. ECONOMIA DIGITAL	7
2.1. Conceito de Economia Digital	7
2.2. Separação das Atividades.....	9
2.3. Mercadoria Digital	16
2.4. Serviços Digitais	19
3. TRIBUTAÇÃO REAL X TRIBUTAÇÃO IDEAL	22
3.1. Conceitualização de ICMS, ISS e Direito de Autor (IR)	22
3.2. Debates em Torno da Tributação de Software	26
3.3. Julgamento STF: ADIs nº 5.659/MG e nº 1.945/MT	27
4. REFORMA TRIBUTÁRIA	29
4.1. Breve Conceitualização.....	29
4.2. Mudanças Previstas na Tributação Digital.....	29
4.3. Desafios e Adaptações	32
5. CONCLUSÃO	35
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	37

1. INTRODUÇÃO

1.1. Conceitualização do Tema

Nos últimos anos, a ascensão da economia digital tem transformado radicalmente a maneira como conduzimos negócios, interagimos e até mesmo pagamos impostos. Nesse cenário de rápida evolução, a tributação sobre softwares emerge como uma questão crucial para os governos em todo o mundo, incluindo o Brasil.

A economia digital refere-se a uma estrutura econômica impulsionada pela tecnologia da informação e comunicação (TIC), onde a produção, distribuição e consumo de bens e serviços são amplamente mediados por plataformas digitais e redes *online*. Nesse contexto, a informação é uma *commodity* valiosa e a tecnologia desempenha um papel central na geração de valor econômico.

Nesse cenário, as transações comerciais ocorrem de forma virtual, muitas vezes sem a necessidade de interação física entre comprador e vendedor. Plataformas *online*, como aplicativos de celular, *websites* e redes sociais, servem como espaços onde os agentes econômicos se encontram e realizam transações comerciais, facilitando a compra e venda de produtos e serviços.

Um dos principais aspectos da economia digital é a digitalização de processos, produtos e serviços. Isso inclui a automação de tarefas, a entrega de conteúdo digital (como música, filmes e livros), a prestação de serviços *online* (como streaming de vídeo, consultas médicas virtuais e educação a distância) e a fabricação de produtos digitais (como *softwares* e aplicativos).

Além disso, ela é caracterizada pela rápida inovação tecnológica e pela criação de novos modelos de negócios. Empresas que operam nesse ambiente frequentemente adotam estratégias baseadas em dados, utilizando análise de *big data* e inteligência artificial para entender o comportamento do consumidor e personalizar suas ofertas.

A economia digital também tem um impacto significativo na economia global, facilitando o comércio internacional e a globalização dos mercados. Ela permite que empresas de todos os tamanhos alcancem uma audiência global e participem de cadeias de suprimentos globais, expandindo suas operações para além das fronteiras nacionais.

No entanto, esta também apresenta desafios, incluindo questões relacionadas à privacidade de dados, segurança cibernética, desigualdade digital, regulação de plataformas

online e o que tange à tributação, que é o tema central deste trabalho.

O rápido avanço tecnológico muitas vezes supera a capacidade dos governos e das instituições regulatórias de acompanhar e regular efetivamente as atividades nesse ambiente em constante evolução.

Esse tipo de economia representa uma transformação fundamental na maneira como a atividade econômica é conduzida, impulsionando a inovação, a eficiência e o crescimento, ao mesmo tempo em que apresenta novos desafios que exigem respostas políticas e regulatórias adequadas.

Tratando-se agora do conceito de tributação, como definida pelo sistema jurídico brasileiro, refere-se ao conjunto de impostos, taxas e contribuições que incidem sobre atividades econômicas, produtos, serviços e renda. É um instrumento essencial para financiar as atividades do Estado e promover o bem-estar social, mas também pode influenciar decisivamente o comportamento dos agentes econômicos e a dinâmica dos mercados, isso porque os impostos têm a capacidade de criar incentivos ou desincentivos para atividades específicas, moldando as escolhas dos indivíduos e das empresas. Por exemplo, altos impostos sobre importações podem desencorajar a entrada de produtos estrangeiros, enquanto incentivos fiscais para investimentos em determinados setores podem estimular o crescimento nesses segmentos.

Além disso, a tributação desempenha um papel crucial na distribuição de renda e riqueza. Impostos progressivos sobre a renda e a propriedade podem ajudar a reduzir a desigualdade, enquanto impostos indiretos podem impactar de maneira mais severa os contribuintes de renda mais baixa, exacerbando a disparidade econômica.

As políticas fiscais também influenciam as decisões de investimento das empresas e dos indivíduos. Incentivos fiscais para pesquisa e desenvolvimento, por exemplo, podem impulsionar a inovação e o crescimento econômico, enquanto altas taxas de imposto sobre as empresas podem desencorajar o investimento estrangeiro e a expansão dos negócios.

Os impostos indiretos, por exemplo, afetam diretamente o comportamento do consumidor, moldando padrões de consumo e escolhas de compra. Aumentos nos impostos sobre produtos específicos podem levar os consumidores a reduzir o consumo desses itens ou a buscar alternativas mais acessíveis.

A competitividade internacional de um país é diretamente influenciada pela sua carga tributária e estrutura fiscal. Regimes tributários mais favoráveis em outros países podem atrair investimentos e incentivar empresas a transferir suas operações para locais com impostos mais baixos.

Sendo assim, a tributação desempenha um papel multifacetado na economia brasileira, afetando o comportamento dos agentes econômicos, moldando decisões de investimento e consumo, influenciando a distribuição de renda e riqueza e impactando a competitividade internacional. Portanto, políticas tributárias bem planejadas e executadas são essenciais para promover o crescimento econômico sustentável e a estabilidade financeira.

No contexto brasileiro, as leis tributárias estão sendo desafiadas a acompanhar o ritmo frenético da inovação tecnológica. Softwares, uma parte essencial da economia digital, apresentam uma complexidade única quando se trata de tributação. Questões como definição, classificação e localização desses ativos intangíveis tornam-se cada vez mais relevantes à medida que a economia digital se expande.

Atualmente, o Brasil enfrenta um cenário tributário sobre softwares marcado pela falta de clareza e uniformidade. A ausência de uma legislação específica e abrangente deixa espaço para interpretações variadas, resultando em incertezas tanto para as empresas quanto para as autoridades fiscais. Além disso, a globalização das operações e a ausência de fronteiras físicas na economia digital ampliam os desafios relacionados à tributação desses bens intangíveis.

Diante desse panorama, surge a necessidade premente de reformas tributárias que abordem de maneira eficaz os desafios da tributação na economia digital. A reforma tributária em discussão até 2023 no Brasil ofereceu uma oportunidade para revisar e modernizar o sistema tributário, adaptando-o às demandas do século XXI.

Este trabalho propõe-se a explorar os desafios específicos enfrentados pela tributação de softwares na economia digital brasileira, bem como as mudanças previstas com a reforma tributária.

2. ECONOMIA DIGITAL

2.1. Conceito de Economia Digital

O conceito de economia digital refere-se à economia baseada em tecnologias digitais, que integra atividades econômicas e sociais facilitadas pela internet, dispositivos móveis, plataformas digitais e novas tecnologias de informação e comunicação.

É considerada como um modelo econômico, que em resumo é um conjunto de ferramentas para análise e tomada de decisão em diversas áreas, incluindo política econômica, planejamento empresarial, investimentos e pesquisa acadêmica. No entanto, é importante reconhecer as limitações dos modelos econômicos e interpretar seus resultados com cautela, levando em consideração as incertezas inerentes à complexidade da atividade econômica.

Este modelo econômico tem transformado profundamente a forma como bens e serviços são produzidos, distribuídos e consumidos, promovendo mudanças significativas em diversos setores, incluindo comércio, finanças, educação e entretenimento.

Caracteriza-se pela interconectividade e pelo fluxo de dados em tempo real, que permitem a criação de novos mercados e a redefinição de processos empresariais. Uma das principais características da economia digital é a desmaterialização dos produtos e serviços. Bens físicos, como livros, filmes e músicas, estão sendo cada vez mais substituídos por suas versões digitais, como *e-books*, *streaming* de vídeo e serviços de música *online*. Esse fenômeno não apenas modifica a maneira como os consumidores acessam conteúdo, mas também altera significativamente as cadeias de valor tradicionais (conjunto de atividades envolvidas na criação e entrega de um produto ou serviço, desde a matéria-prima até o consumidor final), bem como os modelos de negócios (lógica que define como uma empresa cria valor para seus clientes e como transforma esse valor em receita).

Outra característica fundamental da economia digital é a conectividade global. A internet permite que empresas e consumidores interajam de forma instantânea, eliminando barreiras geográficas e temporais. Isso cria um ambiente onde pequenas e médias empresas podem competir em pé de igualdade com grandes corporações, ao mesmo tempo em que oferece aos consumidores uma gama mais ampla de opções e preços mais competitivos.

As plataformas digitais desempenham um papel crucial na economia digital. Essas empresas não apenas facilitam transações e comunicações, mas também agregam valor através da análise de grandes volumes de dados. A capacidade de coletar, processar e analisar dados

em tempo real permite que muitas plataformas ofereçam serviços personalizados, melhorem a eficiência operacional e desenvolvam novos produtos e serviços.

A economia digital também impulsiona a inovação e o empreendedorismo. A facilidade de acesso à informações e recursos *online* permite que indivíduos e empresas desenvolvam novas ideias e modelos de negócio com rapidez e menor custo. Isso resulta em um ambiente dinâmico e competitivo, onde a inovação é constante e as barreiras à entrada em diversos mercados são reduzidas.

No entanto, a economia digital apresenta desafios significativos. A rápida evolução tecnológica pode levar à obsolescência de habilidades e empregos tradicionais, exigindo uma adaptação contínua da força de trabalho. Além disso, questões relacionadas à privacidade, segurança de dados e regulação do mercado digital emergem como preocupações centrais. A concentração de poder nas mãos de poucas grandes plataformas digitais também levanta questões sobre concorrência e controle de mercado.

A tributação na economia digital é outro desafio relevante. A intangibilidade e a natureza global das transações digitais complicam a aplicação de impostos tradicionais, exigindo novas abordagens para garantir que a tributação seja justa e eficaz. Países e organizações internacionais estão em busca de soluções para garantir que as empresas digitais contribuam adequadamente para as receitas fiscais, sem prejudicar a inovação e o crescimento econômico.

Em resumo, a economia digital representa uma transformação profunda na maneira como os negócios e as atividades econômicas são conduzidos. Ao mesmo tempo que oferece oportunidades inéditas para inovação, eficiência e inclusão, também apresenta desafios que requerem novas abordagens regulatórias e políticas. Compreender e adaptar-se a essas mudanças é crucial para maximizar os benefícios e mitigar os riscos associados a essa nova era econômica.

É sabido que a internet e o avanço tecnológico revolucionaram a forma como as pessoas interagem entre si. A prevalência do uso de tecnologia fez com que surgisse esse modelo de economia. Relações comerciais que antes eram feitas presencialmente foram inteiramente transferidas para o meio digital, criando oportunidades e desafios para os muitos agentes (GRUPO VINCO, 2024).

A economia digital é uma realidade que vem transformando o mundo dos negócios e a sociedade, pois diz respeito à incorporação de tecnologia na atividade econômica (TOTVS, 2024). Ela se refere às atividades econômicas que usam tecnologias de computação digital, ou seja, produtos e serviços baseados no ambiente digital. Cada vez mais as interações e o trabalho

migram para o ambiente digital (GRUPO VINCO, 2024).

Ela funciona utilizando a integração de diversos recursos tecnológicos em prol de agilizar os produtos e serviços, para que sejam feitos no meio digital. A ideia é integrar informação, sistemas de gestão, armazenamento em nuvem e redes sociais para fazer negócios sem precisar ir a algum lugar ou usar meios físicos de pagamento (GRUPO VINCO, 2024).

É, portanto, a economia fundamentada no uso intensivo de tecnologias digitais, como inteligência artificial, *big data*, *blockchain* e outras, nos processos de negócio. Esses recursos permitem criar novos modelos de empreendimento, produtos, serviços e processos, que geram valor para os clientes e para a sociedade, ela também é chamada de economia da informação, pois depende da geração, armazenamento, processamento e distribuição de dados. Esses dados são transformados em informações e conhecimento, que podem ser usados para tomar decisões estratégicas, inovar e competir no mercado (TOTVS, 2024).

Sob essa perspectiva tem causado uma transformação profunda na forma como as pessoas se relacionam, consomem, trabalham, estudam e se divertem. Essa é a maior mudança, pois exige uma nova mentalidade e novos comportamentos dos agentes econômicos, que precisam se adaptar às novas demandas e oportunidades do mercado. Isso significa, também, vencer desafios como proteção de dados pessoais, segurança cibernética, inclusão digital e tantos outros, no entanto, ao superar esses problemas, as organizações podem experimentar muitos benefícios (TOTVS, 2024).

2.2. Separação das Atividades

Como dito na seção anterior, a economia digital representa uma transformação fundamental na forma como os negócios e as interações econômicas ocorrem, impulsionada pela inovação tecnológica e pela conectividade global. Neste capítulo, analisaremos as diferentes vertentes que compõem a economia digital, destacando suas características únicas e o impacto que cada uma delas exerce sobre o ambiente econômico e tributário. Exploraremos as dinâmicas dos *marketplaces*, o potencial revolucionário da Internet das Coisas (*IoT*), os avanços e aplicações da Inteligência Artificial (*IA*), o crescimento exponencial dos serviços de *streaming* e a importância do armazenamento na nuvem. A compreensão desses elementos é essencial para avaliar os desafios tributários emergentes e as mudanças necessárias para uma tributação eficaz e justa.

Marketplaces

São plataformas *online* que facilitam a compra e venda de produtos e serviços entre diversos vendedores e compradores. Eles atuam como intermediários, fornecendo um espaço digital onde transações comerciais podem ocorrer de forma eficiente.

Figura 1: Como Funciona um Marketplace



Fonte: VCX SOLUTION (2021)

Operam conectando vendedores, que listam seus produtos ou serviços, com compradores, que podem navegar, comparar e adquirir o que desejam. A plataforma geralmente cobra uma taxa ou comissão sobre as vendas realizadas. As funções essenciais dos marketplaces incluem processamento de pagamentos, gestão de inventário, logística e suporte ao cliente. Eles oferecem vantagens como maior alcance de mercado para os vendedores e maior conveniência e variedade para os compradores.

Para VCX Solutions (2021), os marketplaces podem ser divididos em cinco tipos de acordo com seu modelo de receita:

- Marketplace de Produtos Físicos: Normalmente são os marketplaces mais conhecidos que vendem diversos tipos de produtos, de eletrônicos e vestuário, até livros, móveis e calçados.
- Marketplace de Serviços: Segmento que cresce rapidamente em todo o mundo. São

plataformas onde pessoas físicas e jurídicas fazem um cadastro para oferecer seus serviços, tais como entrega de alimentos prontos e de supermercado e viagens de carro ou moto.

- **Marketplace de Aluguel:** Nesse caso a plataforma conecta turistas que estão procurando um espaço para alugar – normalmente por um curto período de tempo – com donos de locais para hospedagem, como casas, apartamentos e quartos, que disponibilizam seu espaço para locação. Mas o mercado imobiliário de forma geral também começou a ter um olhar mais atento para esse modelo de negócio, onde proprietários, corretores e imobiliárias podem anunciar imóveis para vender ou alugar, em contratos de locação mais longos.
- **Marketplace de Agendamento:** Esse tipo de *marketplace* é voltado para atender públicos de nicho, como médicos, fisioterapeutas, dentistas, psicólogos ou profissionais de estética, construção e reforma, entre outros, com a divulgação de seus serviços. Por meio de sites especializados esses profissionais liberais podem oferecer uma ferramenta simples e prática para que seus pacientes ou clientes agendem uma consulta ou horário, quando, como e onde quiserem.
- **Marketplace de Anúncio:** São os especialistas em marketing digital que oferecem uma plataforma robusta para que pessoas físicas e empresas divulguem seus produtos e serviços. Para isso, o usuário preenche um cadastro, completa com todos os dados e informações, como foto, descrição, valor e contato.

Em resumo, o marketplace basicamente é como um grande classificado, que não comercializa nenhum item, nem fornece meios de pagamento, apenas exhibe produtos e serviços em seus canais.

Eles tornaram-se pilares centrais do comércio eletrônico, conectando oferta e demanda em plataformas digitais de grande escala. Tais empresas facilitam transações, oferecem uma vasta gama de produtos e serviços, e influenciam os padrões de consumo global.

Este segmento da economia digital levanta questões tributárias significativas, especialmente em relação à determinação da jurisdição tributária e à coleta de impostos sobre vendas.

Internet das Coisas (IoT)

Refere-se à rede de dispositivos físicos interconectados que coletam, compartilham e agem com base em dados. Esses dispositivos podem variar de sensores simples à equipamentos

complexos e eletrodomésticos inteligentes.

Dispositivos IoT são equipados com sensores, *software* e outras tecnologias que permitem a comunicação entre si e com sistemas centrais via *internet*. Eles coletam dados do ambiente ou de suas operações, que são então transmitidos para uma base de dados ou sistema de controle. Esses dados podem ser analisados para otimizar processos, prever falhas, melhorar a eficiência e criar novas experiências de usuário.

Figura 2: Internet das Coisas



FONTE: ÉPOCA NEGÓCIOS (2019)

Em resumo, ela promove a interconexão de dispositivos físicos à internet, permitindo a coleta e troca de dados em tempo real. Dispositivos como sensores, eletrodomésticos inteligentes e sistemas industriais conectados estão transformando setores como manufatura, saúde e logística.

A IoT não apenas melhora a eficiência operacional, mas também cria desafios em termos de privacidade, segurança de dados e tributação dos serviços associados.

inovações gerados por essas tecnologias.

Streaming

É transmissão contínua de áudio, vídeo ou outros tipos de mídia pela *internet* em tempo real, sem a necessidade de *download* prévio pelo usuário.

Os serviços de *streaming* operam enviando dados de mídia em pequenos pacotes que são decodificados e reproduzidos quase instantaneamente pelo dispositivo do usuário. Isso permite que o conteúdo seja acessado de forma contínua e em tempo real, desde que haja uma conexão estável à *internet*.

O mercado de *streaming*, que abrange serviços de vídeo, música e jogos *online*, experimentou um crescimento exponencial nos últimos anos. As plataformas que prestam esse serviço oferecem acesso sob demanda a conteúdo digital, alterando significativamente os modelos tradicionais de consumo de mídia.

Esse segmento enfrenta desafios únicos em relação à tributação, incluindo a definição de onde os serviços são consumidos e a aplicação de impostos locais e internacionais sobre receitas geradas.

Armazenamento na Nuvem

Refere-se ao serviço de armazenamento de dados onde os dados são mantidos, gerenciados e disponibilizados remotamente em servidores que são acessados pela *internet*.

Figura 4: *Cloud Computing*



FONTE: INDICA (2018)

Os provedores de armazenamento na nuvem operam grandes *data centers* onde os dados dos clientes são armazenados. Os usuários podem enviar e acessar seus dados por meio de uma interface *web* ou de aplicações dedicadas. A nuvem oferece vantagens como escalabilidade (capacidade de aumentar ou diminuir recursos conforme necessário), acessibilidade (acesso a partir de qualquer lugar com *internet*), e custo-efetividade (paga-se apenas pelos recursos utilizados). Além do armazenamento, esses serviços frequentemente incluem funcionalidades adicionais como *backup*, recuperação de desastres, e ferramentas de análise de dados.

O armazenamento na nuvem transformou a maneira como dados e aplicações são gerenciados, permitindo que empresas e indivíduos armazenem, acessem e processem informações em servidores remotos. Os provedores de serviços oferecem infraestrutura escalável e flexível, suportando uma ampla gama de aplicações.

A crescente dependência do armazenamento na nuvem levanta questões sobre a localização dos dados, a soberania digital e a tributação dos serviços de *cloud computing*.

2.3. Mercadoria Digital

Uma mercadoria é um produto ou bem que é produzido e oferecido para venda no mercado. No contexto econômico, o termo refere-se a qualquer item tangível que pode ser comprado, vendido ou trocado por um determinado valor monetário. A noção de mercadoria é fundamental para o funcionamento dos sistemas econômicos, pois constitui a base das transações comerciais.

Em sua essência, uma mercadoria é qualquer coisa que tenha valor econômico e seja capaz de satisfazer as necessidades ou desejos das pessoas. Isso pode incluir uma ampla gama de produtos, desde alimentos e roupas até eletrônicos e veículos.

As mercadorias podem ser classificadas em diferentes categorias, como bens de consumo (destinados ao uso final pelos consumidores), bens de capital (utilizados na produção de outros bens e serviços) e *commodities* (mercadorias básicas que são intercambiáveis e negociadas em bolsas de valores).

Além disso, o conceito de mercadoria está intrinsecamente ligado à ideia de valor de troca. Em um sistema econômico de mercado, as pessoas trocam mercadorias umas com as outras em busca de satisfazer suas necessidades e maximizar seu bem-estar. Portanto, as mercadorias desempenham um papel crucial na alocação eficiente de recursos e na determinação dos preços e das condições de mercado.

Em suma, uma mercadoria representa qualquer produto ou bem que é produzido com o propósito de ser comercializado e trocado por valor monetário. É uma peça fundamental da atividade econômica e da vida cotidiana.

Nesse mesmo sentido, definiu Hely Lopes Meirelles (Imposto Devido por Serviço de Concretagem. Revista dos Tribunais. Ano 62, Julho/1973, vol. 453, pp. 45 a 52): “Mercadoria é toda coisa oferecida ao consumidor através da circulação econômica; enquanto a coisa não é posta em circulação econômica, não é mercadoria. O que caracteriza a mercadoria é a existência de um bem material posto em circulação econômica, para o consumo, mediante remuneração”.

Já uma mercadoria digital é um tipo específico de mercadoria que existe no formato digital, ou seja, é intangível e pode ser distribuída eletronicamente. Ao contrário das mercadorias físicas, as mercadorias digitais são produtos ou serviços que podem ser transmitidos e consumidos por meio de tecnologias digitais, como a internet, dispositivos móveis, computadores e outros dispositivos eletrônicos.

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) entende por "bens e mercadorias digitais" os "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" (MIGALHAS, 2024).

As mercadorias digitais têm várias vantagens em comparação com as mercadorias físicas, incluindo a capacidade de serem distribuídas instantaneamente, alcançar um público global, serem facilmente atualizadas e personalizadas, e exigirem menos recursos físicos para produção e distribuição. Geralmente, uma "mercadoria digital" refere-se a produtos intangíveis que são comercializados e distribuídos digitalmente.

Na maioria das vezes, esses produtos são adquiridos e entregues por meio da internet ou outras redes digitais, sem a necessidade de uma transação física envolvendo bens tangíveis. Por esse motivo, a tributação sobre mercadorias digitais pode apresentar desafios específicos, uma vez que as fronteiras geográficas tradicionais não se aplicam da mesma forma no ambiente digital, e a comercialização desses produtos pode ocorrer de forma global e descentralizada.

Deste modo, ao definir o que constitui uma "mercadoria digital" dentro do direito, é importante considerar não apenas a natureza dos produtos em si, mas também as características específicas da transação e as disposições legais aplicáveis em cada jurisdição.

O conceito de mercadoria digital refere-se então à produtos e serviços que são criados, distribuídos e consumidos em formato digital. Diferentemente das mercadorias físicas, as mercadorias digitais não possuem uma forma tangível; elas existem em forma de dados eletrônicos que podem ser transmitidos e acessados através da internet e de outras redes digitais.

Uma característica fundamental das mercadorias digitais é a sua intangibilidade. Ao contrário de um livro físico ou um CD, um e-book ou uma música digital pode ser distribuído instantaneamente para qualquer lugar do mundo, sem a necessidade de processos logísticos complexos. Isso reduz significativamente os custos de produção e distribuição, permitindo que criadores e empresas alcancem uma audiência global com mais facilidade e rapidez.

A replicabilidade é outra característica importante das mercadorias digitais. Uma vez criado, um produto digital pode ser copiado e distribuído inúmeras vezes sem perda de qualidade, e com custo marginal próximo de zero. Essa característica altera a economia tradicional de produção e distribuição, permitindo escalabilidade sem precedentes para empresas que trabalham com produtos digitais. Por exemplo, um software pode ser vendido

para milhões de usuários sem a necessidade de produzir uma nova unidade física para cada venda.

Além disso, a personalização é um aspecto crucial das mercadorias digitais. Tecnologias avançadas permitem que produtos digitais sejam ajustados para atender às necessidades e preferências individuais dos consumidores. Serviços de *streaming*, por exemplo, utilizam algoritmos para recomendar músicas, filmes e séries baseados no histórico de consumo do usuário, proporcionando uma experiência personalizada que seria difícil de replicar com mercadorias físicas.

As mercadorias digitais também estão integradas em ecossistemas de plataformas digitais.

Uma plataforma digital pode ser entendida como um ambiente *online* que facilita a interação entre diferentes usuários, permitindo a troca de informações, transações comerciais, colaboração e acesso a serviços. Essas plataformas são construídas com base em tecnologias digitais e geralmente operam na internet, embora também possam ser acessadas por meio de aplicativos móveis.

O conceito de plataforma digital tem se expandido para além de simples *websites* ou aplicativos, englobando ecossistemas complexos que conectam diferentes partes interessadas, como consumidores, fornecedores, produtores de conteúdo e desenvolvedores de aplicativos. Essas plataformas muitas vezes funcionam como intermediários, facilitando transações comerciais ou fornecendo serviços agregados.

Essas plataformas digitais geralmente se baseiam em modelos de negócios que envolvem a cobrança de taxas de transação, assinaturas, publicidade ou outras fontes de receita. Elas também podem se beneficiar da coleta de dados dos usuários para personalizar a experiência do usuário, melhorar os serviços oferecidos e até mesmo desenvolver novos produtos ou funcionalidades.

É um ambiente *online* que facilita a interação entre diferentes usuários e partes interessadas, oferecendo serviços, transações comerciais e colaboração por meio de tecnologias digitais. Elas desempenham um papel fundamental na economia digital contemporânea, impulsionando a inovação, a conectividade e o crescimento econômico.

Essas plataformas não apenas facilitam a distribuição e a venda de produtos digitais, mas também proporcionam mecanismos de monetização, análise de dados e marketing direcionado. A presença nesses ecossistemas permite que os criadores alcancem uma ampla base de consumidores com eficiência e que os consumidores acessem uma vasta gama de produtos de maneira conveniente.

Contudo, a mercadoria digital também apresenta desafios significativos. A proteção dos direitos autorais é uma questão central, pois a facilidade de replicação e distribuição aumenta o risco de pirataria e uso não autorizado. Os criadores e as empresas precisam implementar medidas de segurança robustas e estratégias de gestão de direitos digitais (DRM) para proteger suas obras.

Além disso a intangibilidade e a natureza transfronteiriça desses produtos complicam a aplicação de impostos tradicionais e a regulação do mercado. Governos e organismos internacionais estão continuamente desenvolvendo novas políticas e *frameworks* para lidar com essas questões e garantir que a economia digital opere de maneira justa e sustentável.

A acessibilidade e a inclusão digital também são preocupações importantes. Embora as mercadorias digitais ofereçam amplas oportunidades de acesso ao conhecimento, entretenimento e ferramentas, ainda existem disparidades significativas em termos de acesso à tecnologia e habilidades digitais. Trabalhar para reduzir a brecha digital é essencial para garantir que os benefícios das mercadorias digitais sejam amplamente distribuídos.

Em suma, as mercadorias digitais representam uma transformação profunda nos modelos econômicos tradicionais, trazendo consigo uma combinação de oportunidades e desafios. A compreensão das dinâmicas específicas desse tipo de mercadoria é fundamental para empresas, criadores, reguladores e consumidores, permitindo que todos aproveitem ao máximo as vantagens oferecidas pela digitalização, ao mesmo tempo em que enfrentam de maneira eficaz as questões associadas.

2.4. Serviços Digitais

Serviços digitais são aqueles oferecidos por meios eletrônicos, em que todas as informações são transmitidas e acessadas por meio de uma rede de dados, como a internet. São funções que, antes, só eram possíveis por meios analógicos, como a criação e envio de documentos ou o contato entre marca e cliente, por exemplo (NEO BLOG, 2024).

Ao pensar no que são serviços digitais, é importante ter em mente que uma característica central desse modelo é o uso de inteligência artificial. Assim, muitos processos passam a ser automatizados, se tornando responsabilidade do sistema computadorizado e não da atividade humana (NEO BLOG, 2024).

Mesmo assim, as empresas têm buscado cada vez mais uma humanização das atividades realizadas digitalmente. Afinal, digitalizar processos não precisa significar torná-los impessoais e robóticos, mas sim garantir otimização e melhores experiências para os usuários

(NEO BLOG, 2024).

Referem-se a uma ampla gama de atividades e funcionalidades fornecidas por meio de tecnologias digitais e plataformas online. Diferentemente dos serviços tradicionais, que geralmente requerem interação física ou presencial, os serviços digitais são entregues e consumidos através da *internet* e de outras redes digitais, proporcionando conveniência e acessibilidade sem precedentes.

Um dos principais atributos dos serviços digitais é a sua intangibilidade. Assim como as mercadorias digitais, os serviços digitais não possuem uma forma física. Eles são oferecidos na forma de *software*, aplicativos, plataformas *online* e outras ferramentas digitais que podem ser acessadas remotamente. Exemplos incluem serviços de *streaming* de vídeo e música, plataformas de *e-commerce*, serviços de nuvem, educação *online*, e telemedicina.

A escalabilidade é uma característica marcante dos serviços digitais. Uma vez desenvolvidos, esses serviços podem ser replicados e oferecidos a um número ilimitado de usuários sem a necessidade de recursos adicionais significativos. Por exemplo, uma plataforma de streaming pode atender milhões de espectadores simultaneamente sem precisar aumentar proporcionalmente sua infraestrutura física.

A personalização também desempenha um papel crucial nos serviços digitais. Utilizando grandes volumes de dados e algoritmos avançados, os provedores de serviços digitais podem oferecer experiências altamente personalizadas para os usuários. Serviços como recomendações de filmes, *playlists* de música personalizadas, anúncios direcionados e conteúdos educacionais adaptativos são possíveis graças ao uso sofisticado de análise de dados e inteligência artificial.

A conveniência e a acessibilidade são benefícios centrais dos serviços digitais. Eles podem ser acessados de qualquer lugar e a qualquer momento, desde que haja uma conexão à *internet*. Isso elimina muitas das barreiras tradicionais associadas a serviços físicos, como localização geográfica e horários de funcionamento. Por exemplo, plataformas de *e-learning* permitem que estudantes em qualquer parte do mundo acessem cursos e materiais educativos a qualquer momento, promovendo a educação continuada e o desenvolvimento profissional.

No entanto, os serviços digitais também enfrentam desafios específicos. A segurança e a privacidade são questões críticas, já que esses serviços frequentemente envolvem o manuseio de grandes quantidades de dados pessoais e sensíveis. A proteção contra violações de dados, ataques cibernéticos e uso indevido de informações é essencial para manter a confiança dos usuários e a integridade dos serviços.

A regulamentação e a tributação dos serviços digitais são outras áreas de preocupação.

A natureza global e intangível desses serviços torna difícil a aplicação de regulamentos tradicionais e a cobrança de impostos. Diferentes jurisdições têm abordagens variadas para a regulamentação e tributação, criando um ambiente complexo e, por vezes, fragmentado para os provedores de serviços digitais. Há um esforço contínuo por parte de governos e organizações internacionais para desenvolver políticas harmonizadas que possam abordar essas questões de maneira eficaz.

A inovação constante é uma característica inerente aos serviços digitais. A rápida evolução tecnológica significa que novos serviços e melhorias estão constantemente surgindo. Isso cria um ambiente altamente competitivo, onde as empresas devem continuamente inovar para permanecer relevantes e atrativas para os consumidores.

Por último, a inclusão digital é um aspecto vital a ser considerado. Embora os serviços digitais ofereçam inúmeras vantagens, há disparidades significativas no acesso a esses serviços, devido a fatores como infraestrutura de *internet*, habilidades digitais e socioeconômicos. Abordar essas desigualdades é fundamental para garantir que os benefícios dos serviços digitais sejam acessíveis a uma população mais ampla.

Em resumo, os serviços digitais representam uma transformação fundamental na forma como serviços são oferecidos e consumidos. Eles proporcionam escalabilidade, personalização e conveniência, ao mesmo tempo em que apresentam desafios em termos de segurança, regulamentação e inclusão digital. Compreender as dinâmicas dos serviços digitais é essencial para aproveitar plenamente suas vantagens e mitigar os desafios associados, garantindo um desenvolvimento sustentável e equitativo na era digital.

3. TRIBUTAÇÃO REAL X TRIBUTAÇÃO IDEAL

3.1. Conceitualização de ICMS, ISS e Direito de Autor (IR)

Neste capítulo, exploraremos os principais impostos que incidem sobre as atividades econômicas no Brasil: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto de Renda (IR). Compreender a estrutura e as características de cada um desses tributos é fundamental para analisar o impacto da economia digital e as implicações das reformas tributárias.

O ICMS, administrado pelos estados, é crucial para o comércio de mercadorias e alguns serviços; o ISS, de competência municipal, incide diretamente sobre a prestação de serviços; e o IR, que inclui tanto pessoas físicas quanto jurídicas, representa uma parcela significativa da arrecadação federal.

A seguir, detalharemos as definições de cada um desses impostos, fornecendo uma base sólida para a compreensão dos desafios e mudanças previstas na tributação da economia digital.

Como base vamos considerar o fato que, de acordo com Hauser (2017), o ICMS e ISS por serem cobrados do consumidor final no momento da venda da mercadoria, produto ou serviços são considerados impostos indiretos. Já o IR recai sobre a renda da pessoa jurídica ou física, sendo considerado então um imposto direto.

ICMS

É a sigla para Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação: um tributo que incide sobre a movimentação de mercadorias em geral, ele é cobrado sobre os mais variados produtos tributáveis (de alimentos à eletrodomésticos) que circulam entre as cidades e também sobre serviços de transporte interestadual/intermunicipal e de comunicação (BLOG CONTA AZUL, 2024).

Devido à sua abrangência, é uma das principais fontes de arrecadação dos estados e está incluso no valor da maioria dos produtos que consumimos.

Enquanto os consumidores pagam o tributo indiretamente, já embutido no valor dos produtos e serviços, os empresários precisam estar atentos às alíquotas do ICMS e acertar as contas com a Receita em todas as operações. Cabe aos estados e Distrito Federal definirem os valores e regras do imposto para os contribuintes, considerando fatores como a origem e destino

do produto, empresa, cliente, entre outros critérios (BLOG CONTA AZUL, 2024).

Os convênios de ICMS são regulamentados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Este é dirigido pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada estado e pelo Ministro de Estado da Fazenda. Sua missão é promover a harmonização tributária entre os Estados da Federação (BLOG CONTA AZUL, 2024).

De acordo com a CF/1988 e a LC n. 87/1996, o ICMS é um tributo não cumulativo, sendo permitido creditar-se do imposto anteriormente cobrado relativo à mercadoria de entrada em seu estabelecimento. Importante observar que só podem gerar créditos as entradas de mercadorias destinadas à revenda e as entradas de insumos utilizados na elaboração de produtos destinados a venda, desde que a saída seja tributada. Para o ICMS, há a possibilidade de crédito sobre energia elétrica quando utilizada em processo produtivo e sobre os bens do ativo imobilizado (Brasil, 1996).

O ICMS “é considerado um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro devido à diversidade de regras possíveis ao referido imposto, assim como pela quantidade de legislação diferente em cada Estado.” (Hauser, 2017, p.143)

ISS

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) é um tributo brasileiro de competência municipal e do Distrito Federal, que incide sobre prestação de serviços por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, regido pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. (JUSBRASIL, 2016).

Para definir o que são serviços para fins de tributação, é necessário olhar ao Código Civil para a definição de bens imateriais, quais sejam, bens que não tem existência física. Que não podem ser apreendidos ou vistos. Os serviços se enquadram nesse tipo de bens, sendo oferecido a um terceiro um trabalho do prestador e não a entrega de uma mercadoria (JUSBRASIL, 2016).

Assim, Franco Ramos Mangieri define serviços como "o produto do trabalho humano destinado à satisfação de uma necessidade, através da circulação econômica de um bem imaterial ou incorpóreo". (JUSBRASIL, 2016).

É de se notar, também, que desde o início do ISS, foi considerado como serviço não somente o "fornecimento de trabalho", mas, também a "locação de bens móveis e a de cessão de direito" (JUSBRASIL, 2016).

A causa jurídica que dá lugar à incidência do ISS é a seguinte situação de fato gerador: prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como

atividade preponderante do prestador definidos na presente Lei Complementar. Seguindo a linha de raciocínio, os serviços não contemplados na lista de serviços anexa a legislação, não podem ser tributados pelo ISS (JUSBRASIL, 2016).

O ISS é “um imposto considerado indireto, uma vez que é repassado ao consumidor do serviço no preço constante no documento fiscal [...] é considerado cumulativo, pois não há previsão de apropriação de créditos na aquisição de insumo” (Hauser, 2017, p.139).

O art. 3 da Lei Complementar nº 116/2003 diz que “o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador [...]” (Brasil, 2003).

IR

É fundamental entender o que é o direito do autor e como ele se relaciona com a tributação de produtos e serviços digitais, considerando a possibilidade de utilizar o imposto de renda como forma de tributação.

O direito do autor é um conjunto de normas jurídicas que protegem as obras intelectuais, garantindo aos criadores o controle sobre o uso de suas criações. Essas obras podem incluir literatura, música, arte, software, entre outros. O direito do autor assegura ao criador uma série de prerrogativas, divididas em direitos morais e patrimoniais. Os direitos morais são inalienáveis e irrenunciáveis, garantindo ao autor o reconhecimento de sua autoria e a integridade de sua obra. Já os direitos patrimoniais referem-se à exploração econômica da obra, permitindo ao autor ou titular dos direitos receber remuneração pelo uso de sua criação.

Todo criador de uma obra intelectual tem direitos sobre a sua criação e sobre o uso desta. Direitos autorais são os direitos que todo criador de uma obra intelectual tem sobre a sua criação. Esse direito é exclusivo do autor, de acordo com o artigo 5º, XXVII, da Constituição Federal (SEBRAE, 2022).

Além disso, a matéria é abordada em vários tratados e convenções internacionais, entre os quais a mais significativa é a Convenção de Berna. No Brasil, a Lei nº. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, consolida a legislação sobre os direitos autorais (SEBRAE, 2022).

Segundo Spilborghs e Newman (2023), "o imposto de renda é um exemplo de imposto que respeita plenamente o princípio da capacidade contributiva, pois leva em consideração a situação econômica específica de cada contribuinte" (p. 51).

O fato gerador é, como de costume a maioria dos impostos, determinado pelo Código Tributário Nacional (Brasil, 1966):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer

natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

As mercadorias digitais incluem uma ampla gama de produtos e serviços distribuídos em formato digital, como e-books, músicas, filmes, software e aplicativos. Essas mercadorias frequentemente são protegidas pelo direito do autor, uma vez que envolvem a criação intelectual. A distribuição de mercadorias digitais apresenta particularidades que desafiam os modelos tradicionais de tributação, dado que a intangibilidade dos produtos digitais e a facilidade de sua distribuição global complicam a aplicação de impostos tradicionais, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

O imposto de renda é um tributo que incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Diferentemente dos impostos sobre o consumo, como o ICMS ou o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o imposto de renda leva em consideração a capacidade contributiva dos indivíduos e empresas, ou seja, a sua situação econômica específica. A aplicação do imposto de renda à mercadoria digital respeitaria o princípio da capacidade contributiva, já que a tributação seria proporcional à renda do contribuinte. Por exemplo, dois indivíduos que adquirissem o mesmo software poderiam pagar impostos diferentes, dependendo de suas deduções permitidas, como despesas médicas e educacionais.

A utilização do imposto de renda poderia promover uma maior equidade na tributação das mercadorias digitais, pois indivíduos e empresas com maior capacidade financeira contribuiriam mais, enquanto os de menor capacidade teriam uma carga tributária reduzida. No entanto, a implementação do imposto de renda sobre mercadorias digitais poderia ser complexa, exigindo um sistema robusto para avaliar corretamente a renda e as deduções aplicáveis a cada contribuinte.

A digitalização da economia e o surgimento de mercadorias digitais desafiam os sistemas tributários tradicionais, exigindo novas abordagens para garantir uma tributação justa e eficiente. A utilização do imposto de renda para tributar mercadorias digitais apresenta vantagens, como o respeito ao princípio da capacidade contributiva e a promoção de equidade. Contudo, a complexidade administrativa dessa implementação deve ser cuidadosamente considerada para garantir sua eficácia.

3.2. Debates em Torno da Tributação de Software

A tributação de *software* no Brasil é um tema complexo e multifacetado, refletindo as transformações tecnológicas, econômicas e jurídicas pelas quais o país passa. A definição da natureza jurídica do *software* é um dos principais pontos de debate. Esse debate gira em torno de determinar se o *software* deve ser considerado um bem ou um serviço, uma distinção que influencia diretamente os impostos aplicáveis. O *software* de prateleira, que é vendido em massa, geralmente é tratado como um bem, enquanto o *software* desenvolvido sob encomenda para atender às necessidades específicas de um cliente é considerado um serviço. Se for classificado como um bem, ele estará sujeito ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). Por outro lado, se for considerado um serviço, o ISS (Imposto sobre Serviços) se aplica.

A disputa entre estados e municípios sobre a competência para tributar *software* é um ponto crucial nessa discussão. Os estados argumentam que o *software* de prateleira, por ser comercializado como mercadoria, deve ser tributado pelo ICMS. Em contrapartida, os municípios defendem que tanto o *software* de prateleira quanto o sob encomenda devem ser tributados pelo ISS, uma vez que consideram a atividade de desenvolvimento e licenciamento como serviços. Essa disputa de competência gera conflitos e incertezas que impactam as empresas fornecedoras.

Outro debate significativo envolve a tributação do licenciamento e o uso de software hospedado na nuvem, também conhecido como SaaS (*Software as a Service*). Com a expansão dos serviços digitais, surgem questões sobre como tributar contratos de licenciamento de uso, onde não há transferência de propriedade, mas apenas o direito de uso. Além disso, serviços em nuvem, onde ele é acessado via *internet* sem necessidade de *download*, levantam ainda mais dúvidas sobre o tema.

A insegurança jurídica e os conflitos de competência são exacerbados pela falta de uma regulamentação clara e pela existência de decisões judiciais conflitantes. Tribunais superiores têm emitido decisões que ora favorecem a tributação pelo ICMS, ora pelo ISS, criando um cenário de incerteza para as empresas. A ausência de uma legislação específica que trate da tributação de novas modalidades de *software* e serviços digitais dificulta a conformidade fiscal e aumenta a insegurança jurídica para as empresas de tecnologia.

A forma como o *software* é tributado também pode afetar a competitividade das empresas brasileiras no mercado global e influenciar o custo dos produtos e serviços de tecnologia da informação. A sobreposição de tributos, como ICMS e ISS, pode aumentar

significativamente a carga tributária sobre as empresas de tecnologia, impactando seu crescimento e sua competitividade. Além disso, toda essa situação pode desestimular investimentos em inovação tecnológica e no desenvolvimento de novos produtos e serviços digitais.

No contexto das propostas que foram apresentadas na reforma tributária no Brasil, buscou-se simplificar o sistema tributário. A criação do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) visa unificar tributos como ICMS, ISS, PIS e Cofins, o que simplificará a tributação de software. Também houve considerações sobre a criação de um imposto específico para serviços digitais, alinhado com as práticas internacionais e recomendações da OCDE.

Em resumo, os debates em torno da tributação de *software* no Brasil refletiram a complexidade de adaptar um sistema tributário tradicional às novas realidades tecnológicas. As decisões tomadas nesse âmbito terão impacto significativo não apenas para o setor de tecnologia da informação, mas para toda a economia digital do país.

De acordo com a Secretaria de Comunicação social a reforma tributária foi aprovada em dois turnos, em 15 de dezembro, pela Câmara dos Deputados e a PEC 45/2019, agora, seguirá para promulgação. Ela estabelece um período de transição para a unificação de impostos. A ideia é que o prazo dure sete anos, de 2026 a 2032. A partir de 2033, os impostos atuais serão extintos e passará a valer a unificação (Brasil, 2024).

O resultado da resolução desses debates será essencial para proporcionar segurança jurídica, estimular investimentos e promover a competitividade das empresas brasileiras no cenário global no futuro.

3.3. Julgamento STF: ADIs nº 5.659/MG e nº 1.945/MT

As Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 5.659/MG e nº 1.945/MT foram julgadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e abordaram questões relacionadas à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre programas de computador, também conhecidos como softwares.

ADI 5.659/MG:

Esta ADI questionava a constitucionalidade de dispositivos da Lei estadual de Minas Gerais que previam a incidência do ICMS sobre a transferência de programas de computador, considerados mercadorias para efeito de tributação estadual. A discussão central girava em torno da natureza dos softwares e se deveriam ser tratados como mercadorias sujeitas ao ICMS

ou como serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O STF, ao julgar a ADI 5.659/MG, decidiu que a transferência de programas de computador não constitui circulação de mercadoria, mas sim prestação de serviço, devendo, portanto, ser tributada pelo ISS e não pelo ICMS. Esta decisão estabeleceu um importante precedente para a tributação de softwares em todo o país, esclarecendo a competência tributária dos estados e municípios nesse âmbito.

ADI 1.945/MT:

Esta ADI, por sua vez, questionava dispositivos da Constituição do Estado de Mato Grosso que também previam a incidência do ICMS sobre operações com programas de computador. O cerne da discussão era semelhante ao da ADI anterior: se os softwares deveriam ser considerados mercadorias sujeitas ao ICMS ou serviços sujeitos ao ISS.

O STF, ao julgar a ADI 1.945/MT, seguiu a mesma linha de entendimento da ADI 5.659/MG, decidindo que a transferência de programas de computador não configura circulação de mercadoria, mas sim prestação de serviço, devendo, portanto, ser tributada pelo ISS e não pelo ICMS.

Esses julgamentos do STF foram importantes para estabelecer uma jurisprudência nacional sobre a tributação de softwares, esclarecendo a competência dos estados e municípios para a cobrança de impostos sobre esse tipo de operação.

4. REFORMA TRIBUTÁRIA

4.1. Breve Conceitualização

O sistema tributário brasileiro tem sido objeto de debates e críticas ao longo das últimas décadas devido à sua complexidade, cumulatividade e falta de eficiência. A necessidade de reforma tributária tem sido reconhecida por diversos setores da sociedade, incluindo empresários, acadêmicos e políticos, como uma medida essencial para promover o desenvolvimento econômico, simplificar a arrecadação de tributos e aumentar a competitividade do país.

O Brasil possui um sistema tributário fragmentado, com uma multiplicidade de impostos, taxas e contribuições incidentes sobre diferentes bases econômicas. Esta fragmentação resulta em altos custos de conformidade para as empresas, dificuldades de planejamento tributário e distorções na alocação de recursos. Além disso, a carga tributária elevada e a complexidade do sistema afetam negativamente a capacidade de investimento, inovação e crescimento econômico.

Diante desse cenário, diversas propostas de reforma tributária têm sido discutidas ao longo dos anos com o objetivo de simplificar o sistema, reduzir a carga tributária sobre a produção e o consumo, e tornar a tributação mais justa e eficiente. Entre as principais propostas em debate destacam-se a PEC 45/2019, apresentada na Câmara dos Deputados, e a PEC 110/2019, apresentada no Senado Federal, que visam promover uma ampla reforma no sistema tributário brasileiro, com a unificação de tributos sobre o consumo e a simplificação do sistema de arrecadação.

A reforma tributária ganhou ainda mais relevância no contexto pós-pandemia, uma vez que a crise econômica agravou os desafios enfrentados pelo país, tornando ainda mais urgente a necessidade de medidas que estimulem a recuperação econômica e a retomada do crescimento.

Nesse sentido, a reforma tributária representa uma oportunidade histórica para o Brasil modernizar seu sistema tributário, tornando-o mais simples, transparente e justo, e contribuindo para o desenvolvimento econômico e social do país.

4.2. Mudanças Previstas na Tributação Digital

A promulgação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) número 45 do ano de 2020

2019 marca um marco significativo na história tributária do Brasil. Esta reforma tributária aborda diretamente o sistema de impostos relacionados ao consumo, com o objetivo de simplificar sua estrutura complexa e torná-la mais transparente e eficiente.

No centro dessa reforma está a adoção do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Dual, representado pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) em âmbito federal e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) em âmbito estadual e municipal. Essa mudança representa uma quebra de paradigma no sistema tributário brasileiro, substituindo uma miríade de tributos por dois impostos principais, simplificando o processo tanto para os contribuintes quanto para as autoridades fiscais.

Para as pessoas físicas, a reforma promete uma tributação mais clara e equitativa sobre o consumo. Com a tributação no destino, os consumidores serão tributados com base no local de consumo do bem ou serviço, garantindo uma arrecadação mais equitativa entre os estados e municípios. A ampliação da base de tributação para incluir uma variedade de bens, serviços e direitos significa que mais produtos estarão sujeitos a impostos, embora com alíquotas diferenciadas. Isso pode resultar em mudanças nos hábitos de consumo e na distribuição geográfica de empresas.

Para as pessoas jurídicas, a reforma traz mudanças significativas nos processos de incidência, creditamento e concessão de benefícios fiscais. A adoção do princípio da não cumulatividade permite que as empresas tomem crédito integral dos impostos pagos nas etapas anteriores da cadeia produtiva, evitando a sobreposição de tributos e aumentando a competitividade. No entanto, o período de transição de oito anos pode representar um desafio para as empresas se adaptarem às novas regras e procedimentos. Durante esse período, as empresas precisarão revisar seus sistemas contábeis e processos para garantir conformidade e eficiência na gestão tributária.

Além disso, a criação de regimes específicos de tributação para diferentes setores econômicos reflete uma abordagem flexível para acomodar as necessidades específicas de cada atividade. Isso pode ter impactos positivos ou negativos, dependendo do setor e das circunstâncias individuais de cada empresa. Setores como saúde, educação e cultura podem se beneficiar de alíquotas reduzidas, enquanto outros setores podem enfrentar desafios para se adaptar às novas regras.

Em resumo, a reforma tributária no Brasil representa uma jornada rumo à simplificação e eficiência do sistema tributário. Seu sucesso dependerá da implementação eficaz das mudanças propostas e da capacidade das empresas e dos indivíduos de se adaptarem a um novo ambiente tributário. Essa é uma oportunidade única para modernizar o sistema

tributário brasileiro e promover o crescimento econômico sustentável no país. A promulgação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) número 45 do ano de 2019 marca um marco significativo na história tributária do Brasil. Esta reforma tributária aborda diretamente o sistema de impostos relacionados ao consumo, com o objetivo de simplificar sua estrutura complexa e torná-la mais transparente e eficiente. No centro dessa reforma está a adoção do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Dual, representado pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) em âmbito federal e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) em âmbito estadual e municipal.

Uma das mudanças mais significativas é a unificação de diversos tributos em dois novos impostos do IVA Dual. A CBS substitui o PIS, Cofins e o IPI, enquanto o IBS substitui o ICMS e ISS. Essa unificação visa simplificar a cobrança e administração dos impostos, eliminando a sobreposição e a complexidade do sistema tributário anterior.

Para as pessoas físicas, a reforma promete uma tributação mais clara e equitativa sobre o consumo. Com a tributação no destino, os consumidores serão tributados com base no local de consumo do bem ou serviço, garantindo uma arrecadação mais equitativa entre os estados e municípios. Além disso, a ampliação da base de tributação para incluir uma variedade de bens, serviços e direitos significa que mais produtos estarão sujeitos a impostos, embora com alíquotas diferenciadas.

Para as pessoas jurídicas, a reforma traz mudanças significativas nos processos de incidência, creditamento e concessão de benefícios fiscais. A adoção do princípio da não cumulatividade permite que as empresas tomem crédito integral dos impostos pagos nas etapas anteriores da cadeia produtiva, evitando a sobreposição de tributos e aumentando a competitividade. No entanto, o período de transição de oito anos pode representar um desafio para as empresas se adaptarem às novas regras e procedimentos.

Além disso, a criação de regimes específicos de tributação para diferentes setores econômicos reflete uma abordagem flexível para acomodar as necessidades específicas de cada atividade. Isso pode ter impactos positivos ou negativos, dependendo do setor e das circunstâncias individuais de cada empresa.

Em resumo, a reforma tributária no Brasil representa uma transformação profunda no sistema de impostos, com o potencial de simplificar e tornar mais eficiente a estrutura tributária do país. No entanto, seu sucesso dependerá da implementação eficaz das mudanças propostas e da capacidade das empresas e dos indivíduos de se adaptarem a um novo ambiente tributário.

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é uma proposta de reforma tributária que tem como objetivo unificar diversos impostos sobre o consumo em um único tributo. Esta proposta

busca simplificar o sistema tributário brasileiro, reduzindo a complexidade e os custos de conformidade para as empresas, além de aumentar a eficiência na arrecadação de impostos.

O IBS seria um imposto de competência compartilhada entre União, estados e municípios, com alíquotas únicas e uniformes em todo o país. Ele substituiria tributos como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Programa de Integração Social (PIS), entre outros.

Essa unificação simplificaria significativamente o cumprimento das obrigações tributárias pelas empresas, eliminando a necessidade de lidar com múltiplos regimes tributários estaduais e municipais. Além disso, o IBS poderia reduzir a sonegação fiscal e aumentar a arrecadação, uma vez que sua estrutura unificada facilitaria a fiscalização e o controle por parte das autoridades tributárias.

A proposta do IBS foi discutida como parte das diversas iniciativas de reforma tributária proposta ao longo dos anos no Brasil, incluindo as Propostas de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019 e 110/2019. Embora ainda não tenha sido aprovada integralmente, a unificação dos impostos sobre o consumo por meio do IBS é vista por muitos como uma medida fundamental para modernizar o sistema tributário brasileiro e estimular o crescimento econômico.

4.3. Desafios e Adaptações

A reforma tributária tem objetivo de simplificar, o sistema tributário brasileiro que já está ultrapassado, assim como em outros campos do Direito, no Tributário não é diferente, a evolução social está sempre a frente da evolução legislativa. As demandas da sociedade muitas vezes, demoram a ser atendidas o que cria um intervalo longo entre o real e o ideal.

Porém, em um sistema de regramento complexo, que possui pontos interligados entre uma lei e outra, seja se tratando da lei constitucional, ou de leis infraconstitucionais, não é tão simples para implantar mudanças, é necessário fazer inúmeras análises de possíveis impactos, positivos e negativos, para que se coloque na balança e assim torne a tomada de decisão mais assertiva. Não à toa, o texto da reforma tributária passou mais de três décadas sendo discutido, e com o passar do tempo passou por várias alterações.

Dentre os desafios enfrentados, ao longo do tempo em que essa discussão aconteceu, um dos principais fatores da demora são as barreiras impostas pela Constituição Federal promulgada em 1.988, quando não havia previsões da realidade em que vivemos atualmente, e

com isso, foi estruturado um sistema tributário bastante detalhado e rígido, que fazia sentido para aquela realidade, de bens tangíveis, presença física nas negociações, limitações territoriais e esteiras de processos, onde era possível rastrear sempre a origem e destino, de qualquer objeto comercializado. E fazendo jus ao peso que tem, a carta magna, lei mãe, que esta acima das demais e rege todo o ordenamento jurídico da União, não é simples aprovar propostas que vão resultar em alterações constitucionais.

A Constituição, tem em seu texto, por exemplo, artigos destinados a delimitação da competência de tributar, como os antigos, 153 que trata dos impostos de competência da União, 155 que trata dos impostos de competência dos estados e 156 dos impostos de competência dos municípios. Competência essa, que para parte da nova forma de tributação, passara a ser compartilhada pelos entes públicos, esse certamente é um dos principais pontos desse novo modelo. Isso devido, as constantes guerras fiscais, geradas justamente pela disputa criada em torno da competência para cobrar impostos.

Outra questão, é a da quantidade de impostos, que irá diminuir, sendo substituídos por um imposto único, com descrição genérica, para que com isso, haja a possibilidade de tributação, sem amarras como acontece ainda no modelo ainda utilizado atualmente, que por ser bastante detalhado, não possui grande margem de interpretação, e que dificulta a equiparação, tão usada para resolução de conflitos jurídicos.

É preciso ressaltar, que para além das mudanças de texto em leis, esse movimento vai fazer com que seja necessária, uma reeducação geral referente a nova forma de tributação, as empresas privadas e as instituições públicas, precisarão passar por adaptações, para que se encaixem no novo cenário apresentado. Há também de se superar, as incertezas que toda mudança provoca, por mais que houvesse já a constatação de que o sistema atual, não estava mais condizente com a realidade que vivemos, nem todos irão concordar que esse novo modelo é o ideal para resolver esse problema.

E é daí, que surgem inúmeras dúvidas e especulações, nas empresas do ramo tecnológico principalmente, que nasceram e cresceram muitas vezes se valendo dessa instabilidade provocada pela falta de leis atualizados. Já estão sendo debatidas previsões de implicações que podem ocorrer, por conta da reforma, algumas que tem surgido com bastante frequência em estudos de mercado, pesquisas e debates empresariais, e tem preocupado empresários do setor, como questões voltadas a um possível aumento da carga tributária, pois com a unificação de alguns impostos e aplicação de alíquota única, existe o temor que os valores sejam maiores que os praticados atualmente, de impostos ao que são submetidos esses serviços. E com o aumento dessa carga tributária, pode haver queda no poder de competitividade no

cenário global, redução no potencial de investimento em inovação, diminuição da oferta de vagas de emprego, entre tantas outras possibilidades.

Mas por outro lado, em contrapartida, foi justamente o avanço da tecnologia que trouxe essa urgência, em atualizações legislativas seja no campo tributário, ou em outros campos do Direito que também foram diretamente impactados. A velocidade de disseminação das novas possibilidades de mercado, é o que mais tem gerado questionamentos, um exemplo simples, são os aplicativos de transporte particular, que em poucos anos, fizeram o sistema antigo de Táxi, se tornar algo do passado, e que mesmo com tentativas de atualização, ainda assim foi ultrapassado pelo novo formato.

E dada a constatação, de que vivemos em um ambiente que ainda está passando por mudanças, onde ainda há inúmeras possibilidades, em que já se fala inclusive em uma quarta revolução industrial, ou um termo mais conhecido, a indústria 4.0, do qual fazem parte todas essas novas tecnologias, também é difícil sustentar, que daqui até o final da transição esse novo modelo, não estará novamente ultrapassado, diante do que poderemos vir a ter no futuro.

O fato é, que mesmo diante de tantos questionamentos, isso é o que se tem e é preciso adaptar-se da melhor forma. Uma vez que a reforma já foi aprovada e a emenda constitucional já promulgada, e embora haja um prazo razoável para que ocorra essa adaptação, essa já pode ser tida como a nova realidade. Portanto, o momento não é mais de debates e está mais propício a sanar as dúvidas, e buscar entender e estudar as mudanças, e incorporá-las a realidade já vivida a algum tempo.

5. CONCLUSÃO

Em tempos de evolução tecnológica, foi inserida a nossa realidade atual, a economia digital, que veio para ficar e tem apresentado crescimento constante, mas que foi acelerado principalmente no período da pandemia da Covid-19, onde até serviços que não eram comumente utilizados ou prestados virtualmente passaram a ser. A *internet* ganhou força e se tornou item essencial para inúmeras atividades, alterando a maneira como trabalhamos, consumimos, nos comunicamos, entre tantas outras novidades que passaram a fazer parte do dia-a-dia da sociedade. Em tempos passados, era impensável que uma consulta médica ou compras no supermercado, por exemplo, fossem feitas totalmente a distância, ou mesmo que algum dia teríamos acesso às plataformas de *streaming*, que disponibilizam conteúdos musicais, filmes, séries, documentários, de um jeito nunca visto antes. Até mesmo o dinheiro, conhecido em suas inúmeras formas físicas, apresentadas ao longo do tempo, passou a ser "invisível" e existir em um universo paralelo ao nosso, dentro dos meios digitais.

Essas mudanças, foram extremamente importantes e trouxeram muita facilidade, assistimos e participamos de uma revolução que está em andamento, mas essas mesmas mudanças, também criaram desafios de adaptação a nível mundial, o que impôs aos entes de administração pública e privada, ações, desde as relacionadas a atualização de aparelhos, até as alterações jurídicas cabíveis, visando regular esse novo modelo de comércio.

À medida em que a Economia Digital foi avançando, ficou cada vez mais claro que a tributação no Brasil, tornou-se obsoleta e ocorre de maneira ineficiente em relação as mudanças nas novas formas de consumo trazidas pela tecnologia. Outro grande problema atual, é a dificuldade de identificação, do que é mercadoria/produto, o que é serviço, e até o que não se enquadra em nenhuma dessas definições. As leis brasileiras não acompanharam a evolução tecnológica, e isso trouxe a necessidade de criar meios de encaixar os novos formatos no ordenamento existente, criando um ambiente instável e o que podemos chamar, em linguagem informal de uma verdadeira "gambiarra jurídica", devido a defasagem das bases tributárias.

Porém, as tentativas de equiparar modelos não previstos a modelos que já existem na legislação, além de dar margem aos debates que geram as conhecidas guerras fiscais, em que há as discussão em torno de quem deve tributar, e o que pode tributar, ainda gera possíveis perdas na arrecadação de tributos, uma vez que, quando não há uma definição clara, abre-se espaço para interpretações equivocadas, e considerando também o alcance global de consumo, já chegamos a um estagio em que é bastante complexo identificar a origem de alguns serviços

que são prestados integralmente por meios digitais, em que não é necessária nenhuma interação física.

Tornou-se urgente a demanda de modificar a lei tributária para que se fechem essas lacunas, mas há de se ter muita cautela em relação a realização de alterações no ordenamento jurídico, pois como é sabido, o Direito não é e nem nunca será uma ciência exata, portanto, sempre irão surgir questões que não foram previamente pensadas pelo legislador, e muitas dessas questões podem ser resolvidas por meio da utilização de outras fontes do Direito e não somente a lei seca. Mas, como já entendido, para a tributação na era da economia digital, já foram findados os meios de resolução, o que justifica a tão esperada reforma tributária.

Visto que, como já explicitado anteriormente, todas essas mudanças causaram um esgotamento na capacidade de expansão do sistema tributário brasileiro, colocando em dúvida a sua eficiência de arrecadamento. Não sendo um problema exclusivo do Brasil, mas que claramente, fica em evidência para nós que vivemos no país, o que nos faz ter a dimensão que estamos muito próximos do limite e é chegada a hora de realizar atualizações, que não são tão simples por atingirem diretamente um tema sensível, e que gera muitos debates, os tão temidos tributos.

A aprovação tardia da reforma tributária, que já estava em discussão a mais de três décadas, ainda gera muitas dúvidas, se o modelo, agora promulgado pela emenda constitucional 132, é o ideal. Apresentando um apelo popular, uma das mudanças propostas visa reduzir a quantidade, unificando tributos para simplificar a tributação e até o entendimento em torno dela, visto que, a quantidade de tributos existentes atualmente gera muitas críticas.

Ainda é cedo, para saber se esse novo sistema vai de fato, trazer as melhorias defendidas para que fosse aprovada a reforma, principalmente em torno de como ficará a carga tributária, pois, no sistema atual, as alíquotas apresentam variação de acordo com o que está sendo tributado e o local onde está sendo tributado, e no novo sistema teremos um modelo genérico de imposto que vai englobar várias modalidades de serviços e produtos tributados da mesma maneira. O que já sabemos, e que não é novidade é que o modelo de sistema tributário, ainda em vigor, já não supri mais as necessidades dos tempos atuais, e que a mudança se faz necessária.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BLOG CONTA AZUL. **O que é ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços?** Disponível em <<https://blog.contaazul.com/o-que-e-icms/>> Acesso em: 02 mai. 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 18 de mai. 2024

BRASIL. **Lei complementar nº 116 de 31 de julho de 2003.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em: 01 mai. 2024.

BRASIL. **Lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm Acesso em: 01 mai. 2024.

CONSULTOR JURÍDICO. **Licenciamento de software não pode ser considerado mercadoria virtual.** <<https://www.conjur.com.br/2017-dez-13/alberto-macedo-stf-desvirtuar-conceito-mercadoria/>> Acesso em: XX mai. 2024.

ÉPOCA NEGÓCIOS. **Conheça 6 aplicações da internet das coisas que já estão tornando o mundo melhor.** Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Tecnologia/noticia/2019/03/conheca-6-aplicacoes-da-internet-das-coisas-que-ja-estao-tornando-o-mundo-melhor.html>> Acesso em: 10 de mai. 2024

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **ICMS.** Disponível em <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/ICMS.aspx>> Acesso em: 01 mai. 2024.

GRUPO VINCO. **Economia digital: o que é, como funciona e quais os seus pilares.**

Disponível em <<https://blog.vinco.com.br/economia-digital-o-que-e-como-funciona/>>

Acesso em: 12 mai. 2024.

HAUSER, Paolla. **Contabilidade tributária: dos conceitos à aplicação.** 1 ed. Curitiba:

Intersaberes, 2017. Disponível em

<<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/149610/pdf/0?code=TqqUJdWlQqe0p5kqq+zVI2cytbHsKy+x+6OmoSe+uHU6rCAwQsLJMIKtmNY2DVI5n0zxVBYG4gRJtwe4LdOG5Q==>>

Acesso em: 15 mai. 2024.

HIGH SALES. **Serviços digitais.** Disponível em <<https://highsales.digital/blog/servicos-digitais>>

Acesso em: 10 mai. 2024.

INDICCA. **Nuvem de armazenamento, por que utilizar?** Disponível em:

<<https://indicca.com.br/porque-utilizar-a-nuvem-de-armazenamento/>>

Acesso em: 10 de mai. 2024

INSPER NOTÍCIAS. **Mercado de Inteligência Artificial cresce cada vez mais**

acelerado. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/noticias/mercado-de-inteligencia-artificial-cresce-cada-vez-mais-acelerado/>>

Acesso em: 01 de mai. 2024

JUSBRASIL. **O que é Direito Autoral?** Disponível em

<<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/o-que-e-direito-autoral/364858217>>

Acesso em: 12 mai. 2024.

JUSBRASIL. **Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).** Disponível em

<<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss/405053452>>

Acesso em: 01 mai. 2024.

LINKEDIN. **Tributação de serviços digitais.** Disponível em

<<https://pt.linkedin.com/pulse/tributacao-de-servicos-digitais-helenilson-pontes>>

Acesso em: 10 mai. 2024.

MIGALHAS. **Novos horizontes à tributação de bens e mercadorias digitais? O convênio ICMS 106/17 do CONFAZ.** <<https://www.migalhas.com.br/depeso/267580/novos-horizontes-a-tributacao-de-bens-e-mercadorias-digitais--o-convenio-icms-106-17-do-confaz>> Acesso em: 23 abr. 2024.

NEO BLOG. **Serviços digitais no atendimento ao cliente: saiba por que investir.** Disponível em <<https://neoassist.com/servicos-digitais-no-atendimento-ao-cliente-saiba-por-que-investir/#:~:text=Serviços%20digitais%20são%20aqueles%20oferecidos,marca%20e%20cliente%2C%20por%20exemplo>> Acesso em: 12 mai. 2024.

NOTA TÉCNICA Nº 005/2012. **Tratamento Tributário do Fornecimento de Água Encanada.** <https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/notas_tecnicas/2012/nota_tecnica_12_005.htm#:~:text=O%20conceito%20de%20mercadoria%20deve,na%20mesma%20espécie%20ou%20manufaturado> Acesso em: 15 mai. 2024.

OABRJ. **Aspectos tributários no Direito Autoral e na cultura.** Disponível em <https://www.oabRJ.org.br/arquivos/files/CDADIE_CEAT_Cartilha_Aspectos_tributarios_no_Direito_Autoral_e_na_Cultura_FINAL_web%284%29.pdf> Acesso em: 10 mai. 2024.

SEBRAE. **O que são direitos autorais?** Disponível em <<https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/o-que-sao-direitos-autorais,9acecdbc74834410VgnVCM1000003b74010aRCRD>> Acesso em: 01 mai. 2024.

SPILBORGHS, Alessandro, NEWMAN, Eduardo. **Direito tributário**. 1 ed. São Paulo: Editora Rideel, 2023. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/213154/pdf/0?code=qDjRmwKjXP+4y7K93YfQ6ohEJWnXk3gHA+3zh1uRZJjhkkuRqzEArbdz3RWjx8sMNLLhpKenQud8g1qcgadyUg==>> Acesso em: 14 mai. 2024.

TOTVS. **Economia digital: o que é, exemplos, vantagens e mais!** Disponível em <<https://www.totvs.com/blog/gestao-para-assinatura-de-documentos/economia-digital/>> Acesso em: 05 mai. 2024.

VCX SOLUTIONS. **O Marketplace é um excelente canal para quem compra e para quem vende. Saiba mais sobre o que é, como funciona e suas vantagens na contratação de serviços.** Disponível em: <<https://vcx.solutions/o-que-e-marketplace/>> Acesso em: 10 de mai. 2024