

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO DESENVOLVIMENTO
E PESQUISA - IDP**

RAFAELA GONÇALVES DOS SANTOS

**A GUERRA FISCAL ENTRE O ICMS E O ISS EM RELAÇÃO AOS
CONTRATOS DE *STREAMING* E *SOFTWARE*: UM ESTUDO ACERCA
DA REFORMA TRIBUTÁRIA PREVISTA NA PEC 45**

**BRASÍLIA
NOVEMBRO 2020**

RAFAELA GONÇALVES DOS SANTOS

**A GUERRA FISCAL ENTRE O ICMS E O ISS EM RELAÇÃO AOS
CONTRATOS DE *STREAMING* E *SOFTWARE*: UM ESTUDO ACERCA
DA REFORMA TRIBUTÁRIA PREVISTA NA PEC 45**

Trabalho apresentado à banca examinadora como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

Orientadora: Prof. Me. Onízia de Miranda Aguiar Pignataro.

**BRASÍLIA
NOVEMBRO 2020**

**A GUERRA FISCAL ENTRE O ICMS E O ISS EM RELAÇÃO AOS
CONTRATOS DE *STREAMING* E *SOFTWARE*: UM ESTUDO ACERCA
DA REFORMA TRIBUTÁRIA PREVISTA NA PEC 45**

Trabalho apresentado à banca examinadora como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

Orientadora: Prof. Me. Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

Brasília - DF, 23 de novembro de 2019

Prof. Me. Onízia de Miranda Aguiar Pignataro
Professora Orientadora
Instituto Brasileiro de Ensino Desenvolvimento e
Pesquisa - IDP

Prof. Janete Ricken Lopes de Barros
Membro da Banca Examinadora

Deputado Federal Alexis Fontayne
Membro da Banca Examinadora

A GUERRA FISCAL ENTRE O ICMS E O ISS EM RELAÇÃO AOS CONTRATOS DE *STREAMING* E *SOFTWARE*: UM ESTUDO ACERCA DA REFORMA TRIBUTÁRIA PREVISTA NA PEC 45

Rafaela Gonçalves dos Santos

SUMÁRIO: Introdução; 1. Panorama atual tributário brasileiro da economia digital; 1.1 A realidade de softwares e streaming no Brasil; 1.2 Breve introdução sobre ICMS e ISS; 2. A guerra fiscal entre ICMS x ISS na economia digital; 2.1 ICMS x ISS e os licenciamentos de software; 2.2 ICMS x ISS e os contratos de streaming; 3. A Proposta de Emenda à Constituição número 45; 4. Considerações finais.

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo principal a análise da PEC 45, bem como a tributação acerca do ICMS e do ISS em relação aos licenciamentos de *softwares* e contratos de *streaming* da economia digital. Para tanto, foi realizado um estudo acerca das legislações e decisões do STF sobre a guerra fiscal que enfrentamos atualmente na tributação da economia digital. Ao final, um compilado sobre os principais pontos da PEC 45, com o fulcro em compreender a reforma tributária como hipótese de solução para guerra fiscal envolvendo o ICMS e o ISS relativo aos licenciamentos de *softwares* e contratos de *streaming* da economia digital. Neste trabalho utilizou-se o método dedutivo, com revisão bibliográfica e foco na reforma tributária prevista na PEC 45, conferindo-se relevância às várias nuances que a temática proporciona.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Economia Digital; Tributação; PEC 45.

ABSTRACT

The main purpose of this paper is the analysis of PEC 45, as well as the taxation on ICMS and ISS in relation to software licensing and streaming contracts in the digital economy. To this end, a study was carried out on the laws and decisions of the STF on the fiscal war that we currently face in the taxation of the digital economy. At the end, a compilation on the main points of PEC 45, with the focus on understanding tax reform as a hypothesis for a solution to tax war involving the ICMS and ISS related to software licensing and streaming contracts in the digital economy. In this work the deductive method was used, with bibliographic review and focus on the tax reform provided for in PEC 45, giving relevance to the various nuances that the theme provides.

Keywords: Tax reform; Digital Economy; Taxation; PEC 45.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é um dos mais caros que existe e também um sistema muito complexo. Com mais de 363 mil normas em matéria tributária editadas desde a Constituição Federal de 88, é visto como um sistema arcaico, burocrático e ineficiente. De 88 para cá, foram criados, por exemplo, tributos como a CPMF, Confins, Cide, CSLL, PIS Importação, entre outros. Essa complexidade dificulta o desenvolvimento e atividades de empresas tanto nacionais quanto investimentos internacionais, além de dificultar o exercício das obrigações tributárias pelo próprio contribuinte pessoa física.

Em contraponto a essa ancestralidade do nosso sistema tributário, temos o fenômeno da economia digital, que hoje está entrelaçada com a economia tradicional, dificultando um delineamento claro e objetivo de onde começa uma e termina a outra. *Softwares, streaming, impressoras 3D, inteligências artificiais, criptomoedas, fintecs* entre outros. As inovações tecnológicas passam a oferecer oportunidades valiosas para as empresas reinventarem seus modelos de negócio em meio aos avanços digitais, o que é inevitável e acontecem em ritmo acelerado. Dessa forma, em muitos casos, o texto da tributação atual não consegue se adequar à essas novas tecnologias, gerando insegurança jurídica, guerras fiscais, bitributações e necessidade de criar cada vez mais legislações complementares com um intuito de se adequar o velho ao novo.

Então, em meio de tantos outros problemas tributários que encontramos hoje no Brasil, especialmente em relação aos tributos sobre bens e serviços (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS), que possuem regras próprias e requerem conhecimento específico sobre as características de cada um deles, temos a PEC 45, em tramitação hoje na Câmara dos Deputados, que propõe simplificar essas questões.

Nesse contexto, o presente trabalho busca compreender se a reforma tributária prevista na PEC 45 seria uma hipótese de solução ou não para o fim da guerra fiscal que presenciamos na economia digital, especialmente em relação aos contratos de *streaming* e *softwares*.

Dessa forma, a hipótese de pesquisa é que, em relação à guerra fiscal que presenciamos em questões relativas ao ICMS e ISS na economia digital, haverá uma diminuição e/ou finalização dessas questões se for aprovada a Proposta de Emenda Constitucional número 45.

O primeiro capítulo deste trabalho revisitará a doutrina sobre conceitos gerais do que é tributo, do que é economia digital, uma visão geral dos principais tributos que se aplicam à economia digital, que é o ICMS, o ISS e alguns números sobre os contratos de *streaming* e licenciamentos de *softwares* hoje no Brasil.

O segundo capítulo objetivará compreender a guerra fiscal, em espécie, entre ICMS x ISS nos licenciamentos de *softwares* e contratos de *streaming*, trazendo as principais e mais atuais legislação e jurisprudência do STF sobre o assunto abordado, além que mencionar algumas dificuldades que o contribuinte passa em decorrência de se aplicar uma legislação obsoleta para uma economia nova que não foi abarcada na lei.

Por fim, o terceiro capítulo terá por escopo uma explicação sobre os principais pontos da Proposta de Emenda à Constituição número 45, sua tramitação e quais dispositivos previstos na letra da lei que servirá especificamente para o problema de guerra fiscal já dantes mencionado.

1 PANORAMA ATUAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO DA ECONOMIA DIGITAL

O estudo aprofundado dos tributos é algo altamente necessário no atual cenário brasileiro, principalmente pelo delicado momento de propostas de reformas legislativas que estamos passando. Segundo Geraldo Ataliba, “tributo é um conceito primário e fundamental, tendo a função de categoria de pensamento que aglutina todos os demais institutos do Direito Tributário”.¹ Já Érico Hack nos diz que tributo “é uma prestação obrigatória em dinheiro paga ao Estado e que tem a destinação principal de prover recursos para sua manutenção e para a realização de suas atividades.”² Imprescindível é, também, trazeremos a definição de tributo que encontramos no artigo 3º do Código Tributário Nacional, onde lemos que “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”.³

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.35.

² HACK, Érico. **Direito Tributário**. 2º ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2008, p.12.

³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e

Tributo é gênero e comporta cinco espécies, de acordo com entendimento da doutrina, e são eles: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições.⁴ Dentre os principais tributos no Brasil, podemos citar o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), o PIS (Programas de Integração Social), a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), o IR (Imposto de Renda), a Contribuição Social sobre o Lucro e as Contribuições sobre a folha de pagamento. A nossa tributação atual que recai sobre o consumo é composta especialmente por três impostos: IPI (Imposto sobre Produto Industrializado), ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e o ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza).

No Brasil, podemos classificar os tributos de várias maneiras. Alexandre Mazza nos ensina, em seu livro, que podemos classificar os tributos quanto à função, à competência, à vinculação, quanto ao objeto, ao tipo de incidência, à cumulatividade, à natureza, seletividade, progressividade, quanto à natureza jurídica e quanto ao impacto financeiro.⁵ Para os fins deste artigo, o que nos importa é somente a classificação quanto ao impacto financeiro, que nos diz que os tributos podem ser divididos em tributação direta e indireta.

Tributação direta é a taxação aplicada diretamente sobre a renda, patrimônio ou consumo. Como exemplo, podemos citar o Imposto de Renda, contribuição previdenciária sobre o salário, o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) e o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores). Já a tributação indireta é aquela cujo valor, embutido no preço final do produto, é repassado ao consumidor. Conforme Alexandre Mazza, os tributos diretos “são pagos por uma pessoa (contribuinte de direito) mas seu valor é embutido no custo do produto de modo a repercutir financeiramente no patrimônio de um terceiro (contribuinte de fato)”.⁶ Por

institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 25 out. 1966. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: set. 2020.

⁴ MIRANDA, Felipe Tavares. **O Tributo e Suas Espécies**. Jus Navigandi, abr 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/38158/o-tributo-e-suas-especies>> Acesso em: out. 2020.

⁵ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 151.

⁶ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 151.

exemplo, o lojista paga um tributo chamado ICMS, mas esse valor é repassado para o consumidor final, o que comprou o produto. Pode-se dizer, então, que é o consumidor final que de fato suporta a carga tributária. O IPI e o ISS também são classificados como impostos indiretos.

O sistema tributário brasileiro atual, tal qual podemos constatar em diversos estudos da área, vem encontrando grande dificuldade em se adaptar ao paradigma da economia digital. Como um fato que não podemos ignorar, a alta velocidade do progresso tecnológico é uma característica dos últimos anos e um fenômeno que vemos diariamente. Esse progresso tecnológico trouxe novos desafios aos Estados e aos contribuintes. Atualmente há diversas modalidades de *softwares*, internet das coisas, plataformas de economia compartilhada, jogos *online*, *e-commerce*, *market place*, *cloud computing*, *streaming*, *bitcoins* e outros negócios que desafiam as nossas leis tributárias atuais.⁷

A Economia digital usa, em sua base, tecnologias de computação digital, e também podemos achar referências a ela como Economia da Internet, Nova Economia ou Economia da Web. Hoje, já podemos dizer que a economia digital já está entrelaçada com a economia tradicional, o que traz uma dificuldade em delinear claramente onde começa uma e termina a outra. Não é à toa que o nosso mercado tradicional está a cada dia mais se modernizando e implementando serviços digitais em suas bases o tanto quanto possível. Como exemplo, podemos citar “o setor bancário com as *fintecs*, o *agribusiness* muito intensivo em IOT, o setor automotivo com seus carros autônomos, a educação com suas plataformas *online* e até a indústria de base com suas linhas de fábrica inteligentes.”⁸ O fenômeno da substituição do trabalho, que antes era realizado pelas pessoas, por essas tecnologias já em uma realidade que temos que lidar, e as consequências de tais fatos é objeto de estudo de grandes especialistas e instituições em preparação para o futuro.

Segundo a OCDE, citado por José Roberto Afonso, ao menos quatro características definem o que se convencionou chamar de economia digital:

⁷ OKUMA, Alessandra de Souza. **Breve panorama da tributação da economia digital**. Consultor Jurídico, fev 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-fev-16/alessandra-okuma-breve-panorama-tributacao-economia-digital>> Acesso em: out. 2020.

⁸ FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NÓBREGA, Marcos. **A tributação na economia digital**. Jota, set. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-na-economia-digital-19092019> Acesso em: out. 2020.

acentuada dependência de intangíveis; o uso maciço de dados especialmente os de caráter pessoal dos usuários e consumidores; a frequente adoção de modelos de negócios multilaterais; e a dificuldade de determinar a jurisdição na qual a criação de valor ocorre, notadamente em razão da marcante mobilidade dos ativos e estabelecimentos.⁹

Um dos problemas que tem sido importante foco de discussões aqui no Brasil em relação à economia digital é exatamente o fato de se saber se os serviços prestados por empresas de tecnologia estão sujeitos à tributação pelo ICMS ou ISS. Essa dita guerra fiscal entre ICMS e ISS traz desarmonia entre os entes federados e até perda de receita decorrente de falhas na legislação e uso de um sistema obsoleto e rígido que não mais acompanha o desenvolvimento da economia tal como presenciamos hoje, o que demanda um sistema claro e passível de incidir sobre todas as novas tecnologias. Ademais, essa discussão sobre incidir ICMS ou ISS “é uma discussão que não existe na maioria dos outros países, pois eles normalmente cobram um único imposto sobre vendas ou imposto sobre valor agregado (IVA)”.¹⁰ Tributos brasileiros como PIS, CONFINS, IPI, ICMS e ISS desempenham um papel semelhante ao IVA¹¹, e mais a frente nesse artigo falaremos sobre a possibilidade que encontramos na proposta de reforma tributária de unificar esses tributos e torná-los um só.

Podemos dizer que tais problemas em decidir se incide ICMS ou ISS nos serviços digitais se dá em decorrência de um Código Tributário Nacional totalmente obsoleto e rígido, conforme é o nosso, criado nos anos 60 e com um anteprojeto elaborado nos anos 50.

O nosso Código Tributário Nacional surgiu com a Lei nº 5.172 de 25 de

⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. **A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil**. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019. ISSN 2238-0604. Apud OECD. **Organisation for Economic co-operation and Development. Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action1-2015 Final Report, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>> Acesso em: nov. 2020.

¹⁰ UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Tecnologia no Brasil: Tributando produtos e serviços**. ITR, mar. 2020. Disponível em: <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky683fmpvg8k/tecnologia-no-brasil-tributando-produtos-e-servi231os>> Acesso em: nov. 2020.

¹¹ IVA é a sigla de Imposto sobre Valor Agregado. As características básicas do IVA estão delineadas na Primeira Diretriz emitida pelo Conselho da Comunidade Econômica Europeia (CEE) e podem ser resumidas da seguinte forma: imposto sobre consumo de bens e serviços, multifásico, não cumulativo, cuja base de cálculo é o respectivo preço dos bens e serviços. Mais informações disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/293/edicao-1/valor-agregado>>

outubro de 1966 como decorrência da reforma iniciada pela Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, que instituiu o Sistema Tributário Nacional.¹² Esse texto, por ser muito antigo, não aborda questões atuais da economia digital, necessitando de uma reforma também no âmbito infraconstitucional. Segundo a ministra do STJ, Regina Helena Costa:

Alguns ajustes poderiam ser feitos em nível infraconstitucional [por meio de leis ordinárias e complementares]. E se for mudar estruturalmente o sistema, também não se pode achar que a mudança constitucional vai resolver tudo. Há problemas que estão nas leis.¹³

1.1 A REALIDADE DE SOFTWARES E STREAMING NO BRASIL

Importante é o estudo, a indagação e a reflexão sobre a questão da tributação na economia digital no Brasil porque seus números são bem significativos e sabemos que a tendência é só aumentar exponencialmente. Como estamos nos modernizando e fazendo a cada dia mais uso de tecnologias, os *softwares*, por exemplo, estão intrínsecos no nosso dia-a-dia. Podemos dizer que *software* é todo programa rodado em um computador, celular, *smart-TV*, *videogame* ou qualquer outro dispositivo que permita ao mesmo executar suas funções.¹⁴ E alguém consegue, hoje, imaginar alguma realidade em que o uso de celulares e computadores não faça parte? Segundo pesquisa realizada pela Google em, parceria com a consultoria global Bain & Company, 9 em cada 10 brasileiros usam celular Android.¹⁵

Além disso, segundo estudo publicado pela Associação Brasileira das Empresas de Software – ABES, houve, em 2019, um crescimento de 10,5% do setor, com uma movimentação de R\$ 161,7 bilhões, se considerados os mercados de software, serviços, hardware e também as exportações do segmento. Nesse estudo, chamado “Mercado Brasileiro de Software – Panorama e Tendências 2020”, nos é

¹² Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/80anosir/Textos/1966/3.htm?InFram#:~:text=O%20C%3B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional%20surgiu,instituiu%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional>> Acesso em: nov. 2020.

¹³ COSTA, Regina Helena. **Nenhuma proposta de reforma se preocupa com justiça tributária**. Jota, ago. 2019. Disponível em: <<https://mauronegruni.com.br/2019/08/24/regina-helena-costa-nenhuma-proposta-de-reforma-se-preocupa-com-justica-tributaria/>> Acesso em: out. 2020.

¹⁴ GOGONI, Ronaldo. **O que é software?** Tecnoblog, c2020. Disponível em: <<https://tecnoblog.net/311647/o-que-e-software/>> Acesso em: out. 2018.

¹⁵ CARDOSO, Beatriz. **9 em cada 10 brasileiros usam celular Android, diz relatório do Google**. Techtudo, nov. 2020. Disponível em: <<https://www.techtudo.com.br/noticias/2020/09/9-em-cada-10-brasileiros-usam-celular-android-diz-relatorio-do-google.ghtml>> Acesso em: nov. 2020.

mostrado que “o crescimento brasileiro foi maior que a média mundial, pois o estudo aponta que o setor de TI cresceu 5% no mundo em 2019. O Brasil representa 1,8% do mercado mundial de TI e 40,7% do mercado da América Latina.”¹⁶

Em relação às plataformas de *streaming*, o Brasil acumula 37 milhões de assinaturas entre a *Globoplay* e *Netflix*, segundo pesquisa de mercado encabeçada pela Fundação Getúlio Vargas, *Research and Markets* e Conviva.¹⁷ Segundo pesquisa realizada por Toluna¹⁸, nove em cada dez pessoas usam serviços de *streaming* no Brasil. Foram entrevistadas 826 pessoas e mostra que 93% dos entrevistados acessam alguma dessas plataformas ou serviços de conteúdo em vídeo pela internet.¹⁹

Chega a ser contraditório o fato de o Brasil já ser o 3º país do mundo em que pessoas passam mais tempo em aplicativos²⁰ e ainda termos uma legislação tão ultrapassada no que se refere a tributação da economia digital.

1.2 BREVE INTRODUÇÃO SOBRE ICMS E ISS

O ICMS (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal e um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Dentre as legislações que regulam a incidência do ICMS, podemos citar a Constituição Federal no artigo 155, inciso II e nos parágrafos 2º a 5º, as Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (artigo 155, §

¹⁶ **SETOR cresce no Brasil 10,5% em 2019.** ABES, c2020. Disponível em: <<https://abesssoftware.com.br/dados-do-setor/>> Acesso em: nov.2020.

¹⁷ SOUZA, Ramon de. **Globoplay já tem 20 milhões de usuários e é líder nacional de streaming.** Canaltech, out. 2020. Disponível em: <<https://canaltech.com.br/entretenimento/globoplay-ja-tem-20-milhoes-de-usuarios-e-e-lider-nacional-de-streaming-172792/>> Acesso em nov.2020.

¹⁸ Toluna é uma plataforma de pesquisas online, mais informações disponível em : <<https://br.toluna.com/About>>

¹⁹ **NOVE em cada dez pessoas usam serviços de streaming no Brasil, segundo pesquisa.** Isto é Dinheiro, jul.2019. Disponível em: <<https://www.istoedinheiro.com.br/nove-em-cada-dez-pessoas-usam-servicos-de-streaming-no-brasil-segundo-pesquisa/>> Acesso em: out. 2020.

²⁰ **BRASIL é o 3º país do mundo em que pessoas passam mais tempo em aplicativos.** Canaltech, jan. 2020. Disponível em: <<https://canaltech.com.br/apps/brasil-e-o-3o-pais-do-mundo-em-que-pessoas-passam-mais-tempo-em-aplicativos-159152/>> Acesso em: out. 2020.

2º, XII, da CF, LC n. 87/96) e os convênios entre os estados (Convênios Confaz) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos. O fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior.

As regras de tributação de bens digitais pelo ICMS estão dispostas em apenas sete cláusulas, no Convênio ICMS 106/2017, sendo que a primeira somente circunscreve o âmbito de aplicação do Convênio: estão sujeitas às suas determinações “as operações com bens e mercadorias digitais [...], comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”²¹.

Sobre a tributação de bens digitais pelo ICMS, é relevante mencionar que, segundo Tathiane Piscitelli,

peço fato de a LC n. 116/2003 ter estabelecido que as licenças de uso de *software* seriam tributadas via ISS, resultou na delimitação da competência dos municípios para fazê-lo, em prejuízo do ICMS. Isso porque, o artigo. 146, inciso I, da Constituição determina que os conflitos de competência entre os entes da Federação serão solucionados por lei complementar. Ora, havendo dúvidas sobre a correta incidência tributária no caso de *software*, o legislador complementar optou por atribuir aos municípios o poder de tributar contratos de licença de uso, independentemente de qualquer ressalva quanto à padronização ou personalização sobre os programas.²²

De outro lado, os estados, para se valerem da possibilidade de tributar, editaram um Convênio estabelecendo os contornos da incidência do ICMS na hipótese de transações com *softwares* padronizados. Esse instrumento legislativo, contudo, não tem o condão de superar as determinações da LC n. 116/2003. Ademais, sua aplicação materializa a hipótese de bitributação e invasão de competência própria dos municípios.²³

²¹ BRASIL. Convênio ICMS n. 106/2017. Cláusula primeira. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 5 dez. 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17#:~:text=Disciplina%20os%20procedimentos%20de%20cobran%C3%A7a,sa%C3%ADda%20destinada%20ao%20consumidor%20final.&text=Publicado%20no%20DOU%20de%2005.10,%2C%20pelo%20Despacho%20139%2F17>. Acesso em: nov. 2020.

²² PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, 43-2019. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/43-2019/tributacao-indireta-da-economia-digital-o-brasil-esta-pronto-para-aderir-as-orientacoes-da-ocde/>> Acesso em: nov. 2020.

²³ UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Tecnologia no Brasil: Tributando produtos e serviços**. ITR, mar. 2020.

Já o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) é de competência dos municípios e está previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal e na Lei Complementar 116/2003 (alterada pela Lei Complementar 157/2016). Ou seja, o fato gerador do ISS é uma prestação de serviço, com regras gerais subordinadas a Lei Complementar 116/2003 e a Lei 11.438/1997 ainda que esses não se constituam prestador. A base de cálculo será o valor bruto do preço do serviço e, como é a cidade que o aplica, cabe a ela escolher a alíquota a ser adotada, por isso é fundamental que se conheça as leis municipais do local em que se irá pagar o ISS. Conforme entendimento de Alexandre Mazza sobre o assunto, o Imposto Sobre Serviços é “imposto cobrado com finalidade essencialmente arrecadatória, daí a doutrina considerá-lo como um tributo de função fiscal instituído somente para obtenção de receitas aos cofres públicos municipais e distritais”.²⁴

As regras gerais relativas ao ISS, previstas na LC n. 116/2003, são as aplicáveis a tal realidade da economia digital. Abaixo podemos ver na letra dessa lei quais serviços de tecnologia são tributados pelos municípios:

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

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

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

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

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

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

Disponível em: <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky683fmpvg8k/tecnologia-no-brasil-tributando-produtos-e-servi231os>> Acesso em: nov. 2020.

²⁴ UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Tecnologia no Brasil: Tributando produtos e serviços**. ITR, mar. 2020. Disponível em: <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky683fmpvg8k/tecnologia-no-brasil-tributando-produtos-e-servi231os>> Acesso em: nov. 2020.

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

1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).²⁵

Na economia digital, nesse novo e espaçoso mercado da tecnologia, podemos classificar as atividades da empresa, que podem ser fornecimento de serviços de comunicação, fornecimento de mercadorias digitais/intangíveis ou prestação de outros serviços. Nos dois primeiros casos, os governos estaduais poderiam impor o ICMS. Por outro lado, no terceiro caso, poderia haver a incidência do ISS.²⁶

As disputas federativas que atualmente cercam o debate sobre a tributação da economia digital são causa de profunda insegurança jurídica e consequente bitributação interna. Desse modo, fica claro que a divisão efetuada pelo legislador complementar foi no sentido de atribuir para cada obrigação a regra do tudo ou nada. Ou bem estamos diante de um fornecimento de um mercadoria sujeito ao ICMS, ou de uma prestação de serviço sujeita ao ISS,²⁷ o que não é o cenário ideal quando falamos sobre serviços digitais, pois podemos ter tecnologias que se enquadram muito bem nos dois conceitos de mercadoria e serviços assim como já temos debates sobre tecnologias que não se enquadram em nenhum dos conceitos. Nesse sentido, temos o entendimento de Luiz Guilherme Ferreira e Marcos Nóbrega, que nos dizem que há

a necessidade de um sistema baseado na tributação sobre o valor agregado, com alíquota única e no destino, de forma a neutralizar a

²⁵ BRASIL. Convênio ICMS n. 106/2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília, 29 set. 2017. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 5 out. 2017. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17#:~:text=Disciplina%20os%20procedimentos%20de%20cobran%C3%A7a,sa%C3%ADda%20destinada%20ao%20consumidor%20final.&text=Publicado%20no%20DOU%20de%2005.10,%2C%20pelo%20Despacho%20139%2F17>. Acesso em: nov. 2020.

²⁶UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Tecnologia no Brasil: Tributando produtos e serviços**. ITR, mar. 2020. Disponível em: <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky683fmpvq8k/tecnologia-no-brasil-tributando-produtos-e-servi231os>> Acesso em: nov. 2020.

²⁷ FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e o conflito de competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA Hadassah Laís. **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 104.

atual necessidade de tipificação de ofertas e separação de competências em razão dos segmentos da economia (comércio, indústria e serviços).²⁸

Dito isso, e compartilhando da visão dos autores acima citados, a problemática mostrada só contribui com a necessidade de se fazer uma legislação que englobe toda a economia digital, que muda e evolui tão constantemente, e deixe de lado a regra do tudo ou nada, visto que a economia digital tem um caráter intangível e que as categorias constitucionais de hoje não refletem a realidade vivenciada com as tecnologias em ascensão.

2 A GUERRA FISCAL ENTRE ICMS X ISS NA ECONOMIA DIGITAL

Nesse capítulo falarei especificamente sobre a guerra fiscal entre ICMS X ISS na economia digital, principalmente no que se refere à incidência desses tributos nos licenciamentos de *software* e nos contratos de *streaming*. Importante ressaltar que o problema aqui destacado se repete também em vários outros âmbitos da economia digital, por exemplo, em relação às impressoras 3D. Produtos resultantes de impressão em 3D estão sujeitos à cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no momento em que saem do estabelecimento industrial, segundo entendimento da Solução de Consulta 97 da Receita Federal. Já de acordo com o artigos 1º e 2º do RICMS/DF, incidirá ICMS na saída do objeto manufaturado em impressora 3D. Além disso, a impressora 3D pode ser enquadrada como um serviço de reprografia (incidindo ISS) e também pode ser usada para a produção e venda de produtos em grande escala.²⁹

2.1 ICMS X ISS E OS LICENCIAMENTOS DE SOFTWARE

O *software* é todo programa rodado em um computador, celular ou dispositivo

²⁸ Ibid., p. 120.

²⁹ FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e o conflito de competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA Hadassah Laís. **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 107.

que os permita executar suas funções. Os *softwares* são intangíveis, não palpáveis, imateriais, sem qualquer corpo físico e nascem a partir de ideias de seus desenvolvedores.

Em 1998, no RE 176.626-3, o Supremo Tribunal Federal definiu que *software* de prateleira (entende-se como *software* de prateleira, sistemas que são produzidos uniformemente em grande escala sem propriedades desenvolvidas especialmente para os seus clientes, que irão utilizar o sistema)³⁰ se encaixava no conceito de bens ou mercadorias, não remanescendo dúvida, segundo o julgado, quanto à tributação pelo ICMS; enquanto *software* de cópia única precisava ser tratado como serviço, porque era feito para um usuário em particular e, por consistirem em licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador, estavam sujeitos à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Vejamos a transcrição desse julgado:

EMENTA: [...] III. Programa de computador ("*software*"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "*software* de prateleira" (of the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.³¹

O que traz implicações para o nosso ditame atual é que, na época em que a decisão foi proferida os fornecedores realmente vendiam *software* inserido em mídia física, como disquetes ou CDs, isto é, um corpo físico contendo programas de computador. Hoje em dia é incomum utilizarmos esse tipo de serviço, o que traz a necessidades de novas atualizações.

Atualmente, em relação ao licenciamento de *software*, os Estados afirmam

³⁰ **SOFTWARES de prateleira e softwares personalizados.** Dotse, jun.2017. Disponível em: <<https://dotse.com.br/blog/software-de-prateleira-e-software-personalizados>> Acesso em out. 2020.

³¹ BRASIL. Superior Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Especial 176626. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS processamento de dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 10 nov. 1998. **Diário de Justiça**, 11 dez.1998. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740089/recurso-extraordinario-re-176626-sp>> Acesso em: nov.2020.

que existe ICMS, uma vez que os *softwares* são caracterizados como bens intangíveis e mercadorias intangíveis e, como tal, estão sujeitos ao ICMS. Em sentido contrário, “os municípios afirmam que o licenciamento de *software* não pode ser visto como uma venda de mercadorias, pois não há transferência de título, mas apenas uma permissão para o cliente ter o direito de usar um *software*”, conforme observa Ana Cláudia Utumi.³² A Lei Complementar nº 116/2013 determina que a licença de uso do *software* é considerada como serviço e está sujeita à ISS.

No que diz respeito especificamente ao estado de São Paulo, a Secretaria da Fazenda editou a Resposta à Consulta Tributária 15.093/2017³³ e entendeu que

I. A comercialização de *software* padronizado, ainda que seja ou possa ser adaptado, em regra, está sujeita à incidência do ICMS independentemente da forma como se dê, seja por mídia física ou por transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*).

II. Todavia, enquanto não houver definição do local de ocorrência do respectivo fato gerador as operações com *softwares* padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*) estão isentas do ICMS (artigo 37 das DDTT do RICMS/2000) e não será exigida pelo Estado de São Paulo a emissão de documentos fiscais relativos a tais operações.³⁴

Em resposta ao entendimento do estado, o município de São Paulo, por sua vez, também externou posicionamento oficial sobre o tema, dizendo, no Parecer Normativo 1/2017, que

O Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados, ou quando instalados em servidor externo enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003,³⁵

³² UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Tecnologia no Brasil: Tributando produtos e serviços**. ITR, mar. 2020. Disponível em: <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky683fmpvq8k/tecnologia-no-brasil-tributando-produtos-e-servi231os>> Acesso em: nov. 2020.

³³ Segundo o site do Portal da fazenda de São Paulo, “a consulta tributária, formulada por escrito, é o instrumento que o contribuinte possui para esclarecer dúvidas quanto a determinado dispositivo da legislação tributária relacionado com sua atividade. O entendimento contido na resposta é vinculante, tanto para o contribuinte como para a Administração Tributária”.

³⁴ SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda Estadual. Resposta à Consulta Nº 15093/2017 de 18 abr. 2017. ICMS – Operações com filmes cinematográficos comercializados por meio de mídia física ou transferência eletrônica de dados (“*download*” ou “*streaming*”) – Incidência – Redução de base de cálculo – Inscrição Estadual - Emissão de documento fiscal. **Legisweb**. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=344181>> Acesso em: out. 2018.

³⁵ SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda Municipal. Parecer Normativo SF Nº 1 de 18 jun. 2017. Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS relativamente aos serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou

No entanto, ainda há grande discussão no âmbito do STF acerca da incidência ou não de ICMS ou ISS, o que trás grandes divergências entre as opiniões da Procuradoria Geral da República e dos tributaristas. Segundo Alexandre Leoratti, a PGR defende, por meio de seus pareceres, a incidência de ICMS sobre operações com bens e mercadorias digitais, tais como *softwares*; já os advogados consideram que o posicionamento da PGR não acompanha o desenvolvimento tecnológico digital.³⁶

O parecer assinado pelo Procurador-Geral da República, Augusto Aras, é referente à Ação Direta de Inconstitucionalidade 5958, que tramita no Supremo Tribunal Federal e contesta a constitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Esse convênio estabelece as hipóteses para a incidência do ICMS e, segundo ele, o imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização dos produtos digitais. Esse posicionamento da PGR utiliza como base duas decisões do STF, e uma delas está relacionada ao RE 176.626, de 1999, que já falamos no começo dessa análise.

A requerente da ADI 5958, a Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom), afirma que a incidência de ICMS sobre as mercadorias digitais gera uma bitributação, pois as operações com programas de computador já estariam submetidas à incidência do ISS.

Já em 26 de maio de 2010, o Plenário do STF manteve em vigor a Lei estadual nº 7.098/98, do Mato Grosso, que consolida normas referentes ao ICMS e que tratava da tributação de softwares, determinando a incidência do ICMS mesmo sobre operações realizadas por transferência eletrônica de dados. O PMDB propôs, em 1999, medida cautelar na ADI 1945 para fixar entendimento no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador, produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas. A

por transferência eletrônica de dados, ou quando instalados em servidor externo. **Legisweb**. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=346412>> Acesso em: out. 2018.

³⁶ LEORATTI, Alexandre. **PGR defende tributação de ICMS sobre comércio eletrônico de softwares**. Ibet, jan. 2020. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/pgr-defende-tributacao-de-icms-sobre-comercio-eletronico-de-softwares/>> Acesso em: out. 2020.

cautelar foi negada, prevalecendo a norma em vigor. Parte da controvérsia sobre a tributação de *softwares* tem como base essa decisão do STF, que entendeu que o avanço da tecnologia repercute na interpretação do texto constitucional, e que o *download* de *softwares* ou de músicas equivale à sua compra em CD. Ou seja, o posicionamento do STF indica que deveria incidir o ICMS sobre a disponibilização de *softwares* via *download*, não havendo distinção na venda em CD/DVD ou através da internet. De maneira semelhante a PGR exarou em seu parecer no RE-RG 651.703 PR que:

se o bem ou mercadoria digital (*softwares*, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres) é posto para venda no comércio (seja por meio físico ou digital), incidirá o ICMS. Todavia, se esses produtos digitais forem desenvolvidos por encomenda do adquirente, incidirá o ISS.³⁷

No último dia 05 de novembro de 2020, o STF retomou o julgamento dessas ações que discutem a incidência do ISS ou do ICMS sobre o direito de uso de *software*, ou seja, a ADI 1945 e a ADI 5659, e o entendimento já não é o mesmo que se tinha na época. Para Dias Toffoli, que iniciou o julgamento da 5659, incide ISS sobre os licenciamentos de *softwares*, independentemente de a transferência do uso ocorrer via download ou por meio de acesso à nuvem, padronizado ou por encomenda. Para ele, o simples fato de o serviço estar definido em lei complementar (LC116/2003) como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS. Além disso, ele também fundamentou que, no caso de fornecimento de *software* personalizado por meio do comércio eletrônico direto, é clara a identificação de dar e fazer, então deve incidir ISS. No mesmo sentido, votaram, também, os ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber e Ricardo Lewandowski e, na conclusão, o ministro Marco Aurélio votou pelo afastamento da incidência do ICMS sobre o licenciamento e a cessão de direito de uso de *software*.³⁸

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 651.703 PR. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal De Finanças De Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Ministro Luix Fux. Brasília, DF, 06 nov. 2012. **Diário de Justiça Eletrônico**, 18 nov. 2012. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311629256/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-651703-pr-parana/inteiro-teor-311629263>> Acesso em: nov.2020.

³⁸ **SUSPENSO julgamento de ações que discutem a incidência do ISS ou do ICMS sobre o direito de uso de software.** Portal STF, nov. 2020. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=454692&ori=>> Acesso em : out. 2020.

A ministra Cármen Lúcia, relatora da ADI 1945, e o ministro Edson Fachin, mantiveram seu entendimento ao votarem em ambas as ações. No entendimento deles, programas de computador só não são considerados mercadoria quando se contrata o serviço para desenvolvê-los. Quando a criação intelectual é produzida em série e há atividade mercantil, deve incidir o ICMS, e não o ISS.

O ministro Gilmar Mendes divergiu em parte, ao admitir a incidência do ISS sobre os *softwares* desenvolvidos de forma personalizada e do ICMS sobre os *softwares* padronizados, comercializados em escala industrial e massificada, retomando o entendimento que já havia sido exarado em 1998, no RE 176.626-3, conforme já exposto antes. Atualmente o processo se encontra com vista para o Ministro Nunes Marques, aguardando retorno pro julgamento.

2.2 ICMS X ISS E OS SERVIÇOS DE *STREAMING* DE MÚSICAS E VÍDEOS

O *Streaming* é a disponibilização temporária de conteúdo de áudio e vídeo por meio da internet sem a necessidade de efetuar *downloads* do que está se vendo e/ou ouvindo. O arquivo, que pode ser um vídeo ou uma música, é acessado pelo usuário online. O detentor do conteúdo transmite a música ou filme pela internet e esse material não ocupa espaço no computador ou no celular.³⁹Podemos citar como exemplo de plataforma de *streaming* o *Netflix* e o *Spotify*.

A LC 116/03, já alterada pela LC 157/16, prevê, em seu item 1.09 a incidência do ISS sobre a “disponibilização, sem sessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet(...)”⁴⁰, ou seja, estamos falando de uma cessão temporária de direito de acesso a determinados conteúdos⁴¹. “Logo,

³⁹ GOGONI, Ronaldo. **O que é streaming?** Tecnoblog, c 2005-2020. Disponível em: <<https://tecnoblog.net/290028/o-que-e-streaming/>> Acesso em: out. 2020.

⁴⁰ BRASIL. Convênio ICMS n. 106/2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília, 29 set. 2017. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 5 out. 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17#:~:text=Disciplina%20os%20procedimentos%20de%20cobran%C3%A7a,sa%C3%ADda%20destinada%20ao%20consumidor%20final.&text=Publicado%20no%20DOU%20de%2005.10,%2C%20pelo%20Despacho%20139%2F17>. Acesso em: nov. 2020.

⁴¹ SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA Hadassah Laís. **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 180.

estar-se-ia diante de serviço tributável pelo ISS, na medida em que se trata de serviço de qualquer natureza previsto em lei complementar, tal como determina a norma de competência prevista no artigo 156, III, da Constituição Federal”.⁴² No entanto, no artigo 156, inciso III da CF, entende-se que não é permitido a tributação de cessão de direitos.

Dessa forma, Rafael Korff Wagner, vice-presidente do Instituto de Estudos Tributários (IET) e sócio da Lippert Advogados, e Evandro Grili, sócio do escritório Brasil Salomão e Matthes entendem que a Lei Complementar 157/2016, que permitiu a incidência de ISS sobre serviços de *streaming*, erra ao tratar um produto, que é o conteúdo disponibilizado pela empresa, como serviço. Efetivamente não é um serviço, pois não há caracterização de prestação de serviços. Segundo o vice-presidente do IET, quando há um serviço, existe obrigação de fazer, mas no caso do streaming a obrigatoriedade é de dar. Ele explica que as empresas desse ramo de negócios nada mais são do que cedentes, por tempo determinado, de um direito autoral já adquirido por elas.⁴³

Segundo o artigo 60 da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações – LGT), o serviço de telecomunicações caracteriza-se pelo “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”, então o *streaming* também não é um serviço de comunicação⁴⁴ já que não disponibiliza meios que possibilitam a transmissão de mensagens entre um emissor e um receptor por si sós. Segundo Daniel Szelbracikowski,

no caso do *streaming*, a utilidade comumente negociada entre as empresas e os consumidores é o conteúdo comunicado (filmes, vídeos, séries, músicas, novelas, etc) que, em função da aludida tecnologia, é acessado em tempo real desde que haja acesso a um serviço de comunicação (já tributado pelo ICMS) que disponibilize internet. Por essas razões, não havendo serviço de comunicação, o

⁴² GOMES, Eduardo; DIAS, Felipe; FROTA, Phelipe. **A disputa entre estados e municípios pela tributação do streaming.** Consultor Jurídico, abr.2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opiniao-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-dostreaming>> Acesso em: nov. 2020.

⁴³ GRILLO, Brenno. **Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados** Consultor jurídico, jan. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/imposto-streaming-igual-a-cessao-uso-servico-dizem-advogados>> Acesso em: nov. 2020.

⁴⁴ Vide: GREGO, Marco Aurélio; LOURENZO, Anna Paola Zonari de. ICMS - **Materialidade e Princípios Constitucionais.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de Direito Tributário.** 2. ed. Belém: Cejup, 1993. p. 155.

streaming igualmente não pode ser tributado pelo ICMS (artigo 155, II, da CF)⁴⁵

Para aqueles, assim como Daniel Szelbracikowski, que adotam tal entendimento, eventual tributação do *streaming* seria constitucionalmente possível somente pelo exercício da competência residual da União, prevista no artigo 154, I, da CF.

Por outro lado, não se pode ignorar que, recentemente, no julgamento do RE 651.703, realizado sob a sistemática da repercussão geral, o STF firmou entendimento no sentido de que o conceito de “serviço” tributável pelo ISS está relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, obtida pelo exercício de atividades materiais ou imateriais realizadas com habitualidade e intuito de lucro, que pode estar atrelada ou não à entrega de bens. Logo, de acordo com o conceito recentemente fixado pela suprema corte, a existência de uma obrigação de fazer é irrelevante para incidência do ISS, inexistindo, portanto, óbices à incidência do tributo municipal sobre a atividade de *streaming*.⁴⁶

Independentemente dessa decisão do STF, esses espaços para diversas interpretações entre ICMS e ISS não deveriam existir na legislação, principalmente na que recai sobre a tributação da economia digital, demandado uma edição de texto na Constituição de maneira que abandone essa rigidez que só permite que algo seja enquadrado ou como serviço, ou como mercadoria, ou como produto industrializado e assim por diante, pelo simples motivo que a economia digital vem se desenvolvendo de maneiras que não estão previstas na legislação e não se tem ideia das tecnologias que ainda advirão. Um texto rígido e restrito trás a necessidade de emendas e legislação complementar constantemente, o que acaba dificultando ainda mais a realidade tributária, e , simplificação, é que vem sido buscado atualmente, principalmente pela PEC 45.

Um dos exemplos que podemos citar para ilustrar essa problemática é

⁴⁵ SZELBRACIKOWSKI, Daniel. **Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária**. Consultor Jurídico, jan. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jan-20/daniel-correa-novas-tecnologias-exigem-reforma-tributaria#_ftn8> Acesso em: nov. 2020.

⁴⁶ GOMES, Eduardo; DIAS, Felipe; FROTA, Phelipe. **A disputa entre estados e municípios pela tributação do *streaming***. Consultor Jurídico, abr. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opiniao-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-dostreaming>> Acesso em: nov. 2020.

quando se compara os serviços prestados dentro de pacotes de TV a cabo com serviços de *streaming*. Se eu assisto um filme na plataforma da *Netflix*, que tem natureza jurídica de serviços de *streaming*, eu estou sujeito ao ISS. Agora, se eu consumo o mesmo filme por serviços como a *Globoplay*, por exemplo, eu estou sujeito ao ICMS, pois tem natureza de serviços de telecomunicação.⁴⁷ De um lado, cobra-se ISS a 2,9% e de outro ICMS comunicação de 10 a 25%, o que demonstra mais uma distorção do sistema tributário.

Com os exemplos de tributação de *softwares* e *streaming* trazidos acima, podemos constatar um nítido conflito de competência tributária e um grande espaço para interpretações divergentes dos legisladores, o que resulta em insegurança jurídica prejudicando, severamente, a tomada de decisão e o planejamento dos contribuintes que desejam pagar o imposto adequado, mas ficam confusos quanto ao pagamento de ICMS aos estados ou ISS aos municípios. A única certeza que se tem nesse contexto, é que as penalidades por descumprimento por parte do contribuinte previstas em lei virão e, dependendo da cidade ou estado, a multa pode atingir 100% do valor da transação.

Importante ressaltar, também, que a guerra fiscal entre ICMS e ISS trazida acima não se limita somente aos contratos de *streaming* e *software*, mas também é presente em outras tecnologias da economia digital a até da economia tradicional, o que corrobora com a necessidade de uma legislação tributária mais simples e objetiva que nos traga segurança jurídica.

3 A PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO NÚMERO 45

A PEC 45 tem como principal objetivo a alteração do Sistema Tributário Nacional e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços - base tributável atualmente compartilhada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Dessa forma, pretende extinguir o IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS e os fundir em dois novos impostos: (i) um imposto sobre bens e serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na

⁴⁷ FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e o conflito de competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA Hadassah Laís. **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 100.

maioria dos países desenvolvidos; e (ii) um imposto específico sobre alguns bens e serviços, chamado Imposto Seletivo (IS).⁴⁸ Atualmente a PEC está na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania Proposição Sujeita à Apreciação do Plenário, com regime de tramitação especial.

A base de incidência do IBS é sobre bens e serviços, exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, operações que, em regra, escapam da tributação do ICMS estadual e do ISS municipal no quadro normativo atualmente em vigor. Na visão do Deputado Federal Alexis Fontayne, a questão de incluir a tributação da locação de bens é um fato muito importante, porque hoje temos setores que não pagam nada de tributação ao tempo que outros setores tem um custo elevadíssimo, como por exemplo o setor de autopeças/automotivo, que tem aproximadamente 35% do custo de produção das montadoras envolvendo impostos.⁴⁹

Um importante aspecto a ser mencionado é que o IBS será semelhante à um IVA, ou seja, a alíquota incidirá sobre o valor agregado. Um dos objetivos é simplificar o sistema, já que os impostos atuais têm regras consideradas burocráticas, com diferentes alíquotas de acordo com o produto e regimes diversos.⁵⁰ Segundo o advogado tributarista Guilherme Ablas, o IVA poderia acabar com a cobrança em cascata. “Hoje, impostos como o PIS/Cofins são cobrados em cada etapa da produção. Com isso, acabam sendo aplicados mais de uma vez e se acumulam, aumentando o preço para o consumidor final”.⁵¹

A PEC 45 tem muitos outros aspectos a serem discutidos e estudados. No entanto, como objeto dessa pesquisa, a questão na nova distribuição de alíquotas vem a ser fator principal para uma resolução da questão da guerra fiscal entre o ICMS x ISS na economia digital. Hoje, e durante todos esses anos sem uma decisão definitiva do STF, na compra de um *software*, por exemplo, o contribuinte está

⁴⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros *et alii*. **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019**. Câmara dos Deputados, jan. 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019> Acesso em: nov. 2020.

⁴⁹ FONTEYNE, Alexis. Entrevista concedida a Rafaela Gonçalves dos Santos. Brasília, 18 nov.2020.

⁵⁰ MARCHESAN, Ricardo. **O que é IVA, tributo único que pode ser criado? Você pagará menos imposto?** Uol Economia, nov. 2019. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2019/09/05/o-que-e-o-iva-imposto-sobre-valor-agregado.htm?cmpid=> Acesso em: out. 2020.

⁵¹ *Ibid.*

passível de pagar os dois tributos, pois, como vimos, há entendimentos dos estados e municípios sobre as duas hipóteses de incidência.

Com a proposta de reforma em questão, cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal, que vamos chamar de sub-alíquota; uma vez fixado o conjunto das sub-alíquotas federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos IPI, PIS, Cofins, ICMS e do ISS municipal.⁵² Ou seja, agora não precisamos mais da discussão sobre qual produto estou comprando, se é um bem tangível ou intangível, se é de competência dos estados ou municípios ou se é passível de incidência de ICMS ou ISS. O que agora vai acontecer é: independente do que eu estiver comprando, eu vou pagar uma alíquota única que será dividida entre a União, DF e os Estados e o Municípios.

Dessa forma, o que o cidadão comprar será taxado por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional, pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota. Cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua sub-alíquota⁵³, e essa divisão do que for arrecadado em tributo ficará à postos de um Comitê Gestor. Em resumo, o IBS faz com que o contribuinte pague o imposto com apenas uma alíquota. Entretanto, internamente, o valor arrecadado seria dividido entre o poder federal, estadual e municipal.⁵⁴ No texto da proposta de emenda, está assim configurado, *in verbis*:

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios (...)

⁵² CORREIA NETO, Celso de Barros *et alii*. **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019**. Câmara dos Deputados, jan. 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019> Acesso em: nov. 2020.

⁵³ Ibid.

⁵⁴ SOUZA, Thiago . **Reforma tributária: diferenças entre PEC 45 e sistema atual**. Dootax, ago. 2019. Disponível em: <<https://dootax.com.br/reforma-tributaria-diferencas-entre-pec-45-e-sistema-atual/>> Acesso em: nov. 2020.

Art. 159-A. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pela União será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – seguridade social; II – financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º do art. 239; III – financiamento de programas de desenvolvimento econômico, nos termos do § 1º do art. 239; IV – Fundo de Participação dos Estados; V – Fundo de Participação dos Municípios; VI – programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos termos do art. 159, I, “c”; VII – transferência aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados; VIII – manutenção e desenvolvimento do ensino; IX – ações e serviços públicos de saúde; X – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota federal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IX deste artigo.”

Art. 159-B. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Estados e pelo Distrito Federal será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: I – manutenção e desenvolvimento do ensino; II – ações e serviços públicos de saúde; III – transferência aos municípios de cada Estado; IV – outras destinações previstas na Constituição do Estado ou do Distrito Federal; V – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota estadual ou distrital do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IV deste artigo.”

“Art. 159-C. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Municípios será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: I – manutenção e desenvolvimento do ensino; II – ações e serviços públicos de saúde; III – outras destinações previstas na lei orgânica do Município; IV – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota municipal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a III deste artigo.”⁵⁵

A redação da PEC 45 também engloba alguns âmbitos da economia digital, trazendo termos genéricos como “intangíveis” e “cessão e licenciamento de direitos”, o que não temos hoje previsto no nosso Código Tributário Nacional. Tal entendimento depreende-se com a leitura do parágrafo 1º, inciso I do artigo 152-A da PEC 45, *in*

⁵⁵ BRASIL, Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional N°45 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências de Abril de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=255B362C8829DED8B95DD39006D4F3A4.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019> Acesso em: out. 2020. Texto Original.

verbis:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1o. O imposto sobre bens e serviços: I – incidirá também sobre:

- a) os intangíveis;
- b) a cessão e o licenciamento de direitos;
- c) a locação de bens;
- d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

⁵⁶

O Deputado Federal Alexis Fontayne, do partido NOVO, tem seu posicionamento a favor da PEC 45. De acordo com ele, a proposta configurada dessa forma “elimina as zonas de conflito entre o contribuinte e o fisco, não importando o que você está comprando. A PEC 45 resolve a guerra fiscal da economia e também a guerra entre os estados sobre origem e destino pra onde vai o produto.”⁵⁷

A reforma, então, ainda de acordo com o Deputado, teriam 4 pilares, que seriam: simplicidade, para ser acessível; transparência, para o brasileiro saber o quanto esta pagando de imposto em suas compras; neutralidade, para os entes não ficarem atraindo empresas para os seus territórios de maneira errada em decorrência de incentivos fiscais; e equanimidade, para respeitar a capacidade contributiva.

A reforma que enfrentamos agora é sobre o consumo.

Alexis Fonteyne nos dá a sua visão de que a PEC 110, que também é uma proposta de reforma tributária, também poderia resolver essa questão da guerra fiscal da economia digital. No entanto, seria pior em relação à uma aprovação dessa PEC, pois ela tem um projeto mais difícil, já que mistura imposto de propriedade com imposto de consumo e imposto de renda, trazendo então uma discussão mais ampla. Já a PEC 45 é só impostos sobre o consumo, então primeiro se arruma a questão do consumo, feito isso se começa as discussões sobre reforma no âmbito da renda e depois no âmbito da propriedade. Ele justifica esse entendimento explicando que imposto na renda só seria relevante quando a renda da população subir, pois hoje,

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ FONTEYNE, Alexis. Entrevista concedida a Rafaela Gonçalves dos Santos. Brasília, 18 nov.2020.

no Brasil, se tributaria só uma pequena parte da população. Então resolvendo primeiro os entraves relativos à tributação do consumo, se entra em um ciclo virtuoso de aumento de renda, empregabilidade, geração de emprego e oportunidades, fazendo a renda subir, e aí sim possibilitando uma tributação sobre a renda.

Já o período de transição é um elemento mais sensível da PEC 45. Isso pelo fato de termos um período de transição relativamente grande e já encontrarmos autores criticando esse período. Segundo o Comparativo da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019 feito pelos Consultores Legislativos da Área III Direito Tributário e Tributação da Câmara dos Deputados, “durante dois anos é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição dura oito anos, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um oitavo ao ano”⁵⁸ mais 50 anos para a transição da partilha de recursos.

Em síntese, é uma reforma grande e complicada, demorada mas necessária, que precisa do apoio de todos os setores direta ou indiretamente afetados no intuito de se buscar um bem maior para o futuro do Brasil.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema tributário brasileiro atual é complexo, rígido e obsoleto. Não só pela pesada carga de tributos, mas também pelo emaranhado de normas que regulam o recolhimento. Como resultado de um texto elaborado na década de 50 e uma aprovação da década de 60, já nos primeiros anos da nossa Constituição Federal de 88 encontramos entraves na hora de enquadrar a economia nas três categorias constitucionais vigentes.

Maior problema enfrentamos agora, com o fenômeno da economia digital, onde temos vários produtos e serviços digitais que não conseguem ser enquadrados na legislação vigente. Dessa forma, foi necessária a criação de legislações

⁵⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros *et alii*. **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019**. Câmara dos Deputados, jan. 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019> Acesso em: nov. 2020.

complementares com o intuito de encaixar a nova economia em uma realidade ancestral, o que ainda não foi suficiente para liquidar nosso entrave, e, de acordo com o apresentado, só abriu espaço para discussões, guerras fiscais, bitributações em umas economias, falta de arrecadação em outras e um cenário nada favorável para o crescimento e expansão digital, não sem uma tributação insuficiente, incorreta e injusta.

Como exemplo do problema acima exposto, trouxemos o caso dos contratos de *streaming* e licenciamentos de *softwares* da economia digital, onde temos os Estados defendendo a incidência do ICMS sobre esses serviços e os Municípios afirmando que deve incidir o ISS, e, mesmo estando em discussão no STF qual imposto incidirá sobre qual produto, tal discussão demorou 20 anos para ser debatida, deixando o contribuinte no meio dessa guerra sem saber qual imposto pagar, ou pagando os dois impostos, ou então ficando sem pagar e sendo cobrando por multas.

Dessa forma, afiam-se os debates sobre uma reforma tributária, onde ganha destaque a PEC 45, que extingue o ICMS, ISS, PIS, CONFINS e IPI (impostos esses foco dos debates da guerra fiscal da economia digital) e cria um IBS, com uma alíquota única que incidirá em tudo o que for comprado pelo contribuinte, e com valor de arrecadação dividido entre a União, os Estados, DF e os Municípios, através de uma comissão gestora.

Então, conclui-se que, em relação à economia digital, a PEC 45 é eficiente no quesito de por um fim na guerra fiscal entre ICMS x ISS nos contratos de *streaming* e licenciamentos de *softwares*, pois agora não se entra em discussão se um produto é tangível ou intangível, nem se é competência dos estados ou municípios, nem se incide ICMS ou ISS (até pelo fato que essas figuras serão extintas), e nem necessitando de debate e decisão do STF sobre o tema. O que pode acontecer é a incidência de uma alíquota uniforme que irá recair sobre qualquer compra feita pelo contribuinte e dividida entre os entes federados.

No entanto, é importante ressaltar que a reforma tributária deverá ser feita tanto no âmbito constitucional quanto no âmbito infraconstitucional, principalmente no meio digital onde as bases tributárias existentes não alcançam todas as faces da nova economia.

Ou seja, o Brasil carece de uma reforma tributária afim de que o sistema tributário seja menos complexo. Assim, uma reforma que levará 50 anos de

transição tem que abarcar todo o tipo de tributação existente. De forma contrária, além de todo esse tempo de transição, ainda estaremos suscetíveis à inúmeras reformas para tentar adequar o texto constitucional às novas realidades, tal qual acontece hoje.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.35.

HACK, Érico. **Direito Tributário**. 2º ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2008, p.12.

MAZZA, Alexandre. Manual de direito tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NÓBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e o conflito de competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA Hadassah Laís. **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 104.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e o conflito de competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA Hadassah Laís. **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 104.

GREGO, Marco Aurélio; LOURENZO, Anna Paola Zonari de. ICMS - Materialidade e Princípios Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Belém: Cejup, 1993. p. 155.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA Hadassah Laís. **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 180.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 25 out. 1966. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: set. 2020.

BRASIL. Convênio ICMS n. 106/2017. Cláusula primeira. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília, 29 set. 2017. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 5 out. 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17#:~:text=Disciplina%20os%20procedimentos%20de%20cobran%C3%A7a,sa%C3%ADda%20destinada%20ao%20consumidor%20final.&text=Publicado%20no%20DOU%20de%2005.10,%2C%20pelo%20Despacho%20139%2F17>. Acesso em: nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Especial 176626. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS processamento de dados LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 10 nov. 1998. **Diário de Justiça**, 11 dez.1998. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740089/recurso-extraordinario-re-176626-sp>> Acesso em: nov.2020.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 651.703 PR. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal De Finanças De Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 06 nov. 2012. **Diário de Justiça Eletrônico**, 18 nov. 2012. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311629256/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-651703-pr-parana/inteiro-teor-311629263>> Acesso em: nov.2020.

1 SUSPENSO julgamento de ações que discutem a incidência do ISS ou do ICMS sobre o direito de uso de software. Portal STF, nov. 2020. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=454692&ori=>>> Acesso em : out. 2020.

BRASIL, Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional N°45 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências de Abril de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=255B362C8829DED8B95DD39006D4F3A4.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019> Acesso em: out. 2020. Texto Original.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda Estadual. Resposta à Consulta N° 15093/2017 de 18 abr. 2017. ICMS – Operações com filmes cinematográficos comercializados por meio de mídia física ou transferência eletrônica de dados (“download” ou “streaming”) – Incidência – Redução de base de cálculo – Inscrição Estadual - Emissão de documento fiscal. **Legisweb**. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=344181>> Acesso em: out. 2018.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda Municipal. Parecer Normativo SF N° 1 de 18 jun. 2017. Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS relativamente aos serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados, ou quando instalados em servidor externo. **Legisweb**. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=346412>> Acesso em: out. 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros et alii. **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019**. Câmara dos Deputados, jan. 2019. Disponível em:<<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>> Acesso em: nov. 2020.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NÓBREGA, Marcos. **A tributação na economia digital**. Jota, set. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-na-economia-digital-19092019> Acesso em: out. 2020.

FONTEYNE, Alexis. Entrevista concedida a Rafaela Gonçalves dos Santos. Brasília, 18 nov.2020.

GOGONI, Ronaldo. **O que é streaming?** Tecnoblog, c 2005-2020. Disponível em:

<<https://tecnoblog.net/290028/o-que-e-streaming/>> Acesso em: out. 2020.

GOMES, Eduardo; DIAS, Felipe; FROTA, Phelipe. A disputa entre estados e municípios pela tributação do streaming. Consultor Jurídico, abr. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opinioao-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-dostreaming>> Acesso em: nov. 2020.

GRILLO, Brenno. **Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados** Consultor jurídico, jan. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/imposto-streaming-igual-cessao-uso-servico-dizem-advogados>> Acesso em: nov. 2020.

LEORATTI, Alexandre. **PGR defende tributação de ICMS sobre comércio eletrônico de softwares.** Ibet, jan. 2020. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/pgr-defende-tributacao-de-icms-sobre-comercio-eletronico-de-softwares/>> Acesso em: out. 2020.

MARCHESAN, Ricardo. **O que é IVA, tributo único que pode ser criado? Você pagará menos imposto?** Uol Economia, nov. 2019. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2019/09/05/o-que-e-o-iva-imposto-sobre-valor-agregado.htm?cmpid>> Acesso em: out. 2020.

MIRANDA, Felipe Tavares. **O Tributo e Suas Espécies.** Jus Navigandi, abr 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/38158/o-tributo-e-suas-especies>> Acesso em: out. 2020.

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

PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, 43-2019. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/43-2019/tributacao-indireta-da-economia-digital-o-brasil-esta-pronto-para-aderir-as-orientacoes-da-ocde/>> Acesso em: nov. 2020.

SOFTWARES de prateleira e softwares personalizados. Dotse, jun.2017. Disponível em: <<https://dotse.com.br/blog/software-de-prateleira-e-software-personalizados>> Acesso em out. 2020.

SOUZA, Thiago . **Reforma tributária: diferenças entre PEC 45 e sistema atual.** Dootax, ago. 2019. Disponível em: <<https://dootax.com.br/reforma-tributaria-diferencas-entre-pec-45-e-sistema-atual/>> Acesso em: nov. 2020.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel. **Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária.** Consultor Jurídico, jan. 2017. Disponível em:<https://www.conjur.com.br/2017-jan-20/daniel-correa-novas-tecnologias-exigem-reforma-tributaria#_ftn8> Acesso em: nov. 2020.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Tecnologia no Brasil: Tributando produtos e serviços.** ITR, mar. 2020. Disponível em: <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky683fmpvq8k/tecnologia-no-brasil-tributando-produtos-e-servi231os>> Acesso em: nov. 2020.

