

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE GOIÁS – UNIGOIÁS
SUPERVISÃO DA ÁREA DE PESQUISA CIENTÍFICA – SAPC
CURSO DE DIREITO

**A ECONOMIA DIGITAL E A EROSÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO TRADICIONAL.
UMA ANÁLISE CRÍTICA DO COMÉRCIO ELETRÔNICO, DOS MARKETPLACES
E DOS SERVIÇOS DE STREAMING NO BRASIL.**

SAMARA VITÓRIA LACERDA SANTOS PARREIRA
ORIENTADOR: THALES EDUARDO PEREIRA DA SILVA

GOIÂNIA
JUNHO/2026

A ECONOMIA DIGITAL E A EROÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO TRADICIONAL. UMA ANÁLISE CRÍTICA DO COMÉRCIO ELETRÔNICO, DOS MARKETPLACES E DOS SERVIÇOS DE STREAMING NO BRASIL.

Samara Vitória Lacerda Santos Parreira

Thales Eduardo

Resumo: Este trabalho analisa os impactos da economia digital sobre o sistema tributário tradicional, com enfoque no comércio eletrônico, nos marketplaces e nos serviços de streaming no Brasil. O tema se justifica pela crescente dificuldade de aplicação das categorias clássicas do Direito Tributário diante da desmaterialização das operações econômicas, da mobilidade dos ativos intangíveis e da possibilidade de geração de receitas sem presença física no território de consumo. A problemática central reside na insuficiência dos modelos tributários tradicionais para alcançar adequadamente as manifestações de riqueza produzidas no ambiente digital, bem como nos conflitos de competência tributária que decorrem dessa nova realidade. O objetivo geral consiste em examinar criticamente a erosão do sistema tributário tradicional diante da economia digital, analisando os conflitos normativos internos e internacionais e as propostas contemporâneas de harmonização tributária. A metodologia adotada é de abordagem qualitativa, mediante revisão bibliográfica e análise documental de legislação, jurisprudência e relatórios institucionais, com destaque para decisões do Supremo Tribunal Federal, a Emenda Constitucional nº 132/2023 e os relatórios da OCDE/G20 sobre o Projeto BEPS. O referencial teórico apoia-se, entre outros, em Ricardo Lobo Torres, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Heleno Taveira Torres, Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coêlho. Como resultado, verifica-se que a economia digital desafia os critérios tradicionais de territorialidade, presença física e materialidade da operação, exigindo adaptação normativa. Conclui-se que a Reforma Tributária do Consumo e as diretrizes internacionais do BEPS representam importantes caminhos para a recomposição da capacidade arrecadatória, o fortalecimento da segurança jurídica e a promoção da justiça fiscal no contexto digital.

Palavras-chave: desmaterialização. Territorialidade. Competência. Intangíveis. Harmonização

THE DIGITAL ECONOMY AND THE EROSION OF THE TRADITIONAL TAX SYSTEM. A CRITICAL ANALYSIS OF ELECTRONIC COMMERCE, MARKETPLACES AND STREAMING SERVICES IN BRAZIL

Abstract: This paper analyzes the impacts of the digital economy on the traditional tax system, focusing on electronic commerce, marketplaces and streaming services in Brazil. The subject is justified by the growing difficulty of applying classical Tax Law categories to the dematerialization of economic transactions, the mobility of intangible assets and the possibility of generating revenue without physical presence in the market jurisdiction. The central problem lies in the insufficiency of traditional tax models to properly reach wealth generated in the digital environment, as well as in the tax jurisdiction conflicts resulting from this new reality. The general objective is to critically examine the erosion of the traditional tax system in light of the digital economy, analyzing domestic and international normative conflicts and

contemporary proposals for tax harmonization. The methodology adopted is qualitative, based on bibliographic review and documentary analysis of legislation, case law and institutional reports, with emphasis on decisions of the Brazilian Supreme Federal Court, Constitutional Amendment No. 132/2023 and OECD/G20 reports on the BEPS Project. The theoretical framework is based, among others, on Ricardo Lobo Torres, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Heleno Taveira Torres, Hugo de Brito Machado and Sacha Calmon Navarro Coêlho. The results show that the digital economy challenges the traditional criteria of territoriality, physical presence and materiality of transactions, requiring normative adaptation. It is concluded that the Consumption Tax Reform and the international BEPS guidelines represent important paths for restoring tax capacity, strengthening legal certainty and promoting tax justice in the digital context.

Keywords: dematerialization. territoriality. jurisdiction. intangibles. Harmonization.

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unidade Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

INTRODUÇÃO

A introdução é a apresentação de qualquer trabalho, portanto, neste estudo ela se destina a expor a ideia central desenvolvida ao longo da pesquisa, qual seja, a análise da economia digital e da erosão do sistema tributário tradicional.

Para isso, inicialmente, é necessário contextualizar que os sistemas tributários modernos foram estruturados em um cenário em que a atividade econômica dependia essencialmente da presença física do contribuinte, da localização geográfica dos bens e da materialidade das operações. Essa lógica histórica influenciou a definição das competências tributárias, das bases de cálculo, dos fatos geradores e dos nexos de conexão adotados pelos Estados.

Com a globalização e, sobretudo, com a expansão da internet a partir da década de 1990, surgiu a economia digital, caracterizada pela desmaterialização dos bens e serviços, pela circulação transnacional instantânea de conteúdos e pela crescente centralidade dos ativos intangíveis.

Nesse novo ambiente, empresas passaram a auferir receitas em diversos territórios sem a necessidade de manter estruturas físicas no local de consumo, o que passou a desafiar os critérios clássicos da tributação. A problemática do trabalho, portanto, reside na insuficiência do sistema tributário tradicional para alcançar adequadamente as novas formas de geração de riqueza no ambiente digital.

A justificativa do estudo encontra-se na relevância jurídica, econômica e institucional do tema, uma vez que a economia digital intensificou conflitos de competência tributária, favoreceu práticas de planejamento tributário agressivo e expôs a fragilidade dos modelos normativos tradicionais diante de operações realizadas por marketplaces, plataformas digitais e serviços de streaming.

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unita Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

No Brasil, esse cenário gerou forte tensão entre Estados e Municípios, especialmente na disputa entre ICMS e ISS, exigindo posicionamento do Supremo Tribunal Federal e, posteriormente, reformas estruturais no sistema tributário.

Assim, o objetivo geral do trabalho é analisar criticamente os impactos da economia digital sobre o sistema tributário tradicional, examinando a crise dos paradigmas clássicos da tributação e os caminhos normativos voltados à harmonização fiscal.

Como objetivos específicos, busca-se compreender a evolução histórica da tributação em contexto digital, analisar a crise do estabelecimento permanente no Direito Tributário Internacional, examinar a erosão da base tributável e o Projeto BEPS, estudar os conflitos federativos brasileiros na tributação de softwares e streaming, e avaliar os efeitos da Emenda Constitucional nº 132/2023 e dos mecanismos contemporâneos de conformidade tributária.

Para alcançar tais objetivos, o trabalho percorre, em um primeiro momento, os fundamentos históricos e internacionais da crise tributária gerada pela economia digital. Em seguida, analisa a experiência brasileira, especialmente os conflitos federativos, a natureza jurídica dos serviços digitais e o enfrentamento jurisprudencial pelo STF.

Por fim, examina a Reforma Tributária do Consumo, o Nexo Econômico Significativo, os Pilares Um e Dois do Projeto BEPS e os desafios relacionados à responsabilidade dos marketplaces e aos mecanismos de split payment.

Na construção teórica da pesquisa, foram utilizados autores que oferecem sustentação dogmática e crítica ao estudo, dentre os quais se destacam Ricardo Lobo Torres, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Heleno Taveira Torres, Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coêlho, além de relatórios da OCDE/G20 e de decisões relevantes do Supremo Tribunal Federal. Desse modo, a introdução apresenta o caminho argumentativo que será desenvolvido, delimitando a relevância do tema, a problemática enfrentada, os objetivos propostos e as bases teóricas que orientam o trabalho

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unità Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

MATERIAIS E MÉTODOS

Esta seção é importante, pois expõe ao leitor o caminho percorrido na elaboração do presente estudo. No caso deste trabalho, considerando que a pesquisa não envolveu aplicação empírica com participantes, questionários ou coleta de dados de campo, adota-se metodologia fundada em revisão bibliográfica e análise documental, razão pela qual o percurso metodológico está centrado no exame de fontes doutrinárias, legislativas, jurisprudenciais e institucionais relacionadas ao tema da tributação da economia digital.

A pesquisa possui abordagem qualitativa, pois busca compreender, interpretar e problematizar os impactos jurídicos da economia digital sobre o sistema tributário tradicional, sem a utilização de tratamento estatístico ou quantificação de dados. O foco recai sobre a análise crítica das transformações normativas e dogmáticas provocadas pela digitalização das relações econômicas, especialmente no âmbito da tributação do consumo e da renda.

Quanto ao tipo de pesquisa, trata-se de estudo exploratório e descritivo. Exploratório, porque se volta à investigação de fenômeno contemporâneo complexo, ainda em consolidação normativa e doutrinária, envolvendo a erosão das bases tributárias, os conflitos federativos e as respostas internacionais à digitalização da economia. Descritivo, porque sistematiza e apresenta as principais características jurídicas do problema, identificando os marcos teóricos, legislativos e jurisprudenciais aplicáveis.

No que se refere às técnicas de pesquisa, foram utilizadas a revisão bibliográfica e a análise documental. A revisão bibliográfica baseou-se em obras doutrinárias de Direito Tributário, com destaque para autores como Ricardo Lobo Torres, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Heleno Taveira Torres, Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coêlho, que oferecem suporte teórico para a compreensão da formação histórica dos sistemas tributários, da crise dos critérios tradicionais de conexão tributária e das disputas de competência em matéria digital.

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unità Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

A análise documental concentrou-se no exame da Constituição Federal de 1988, da Lei Complementar nº 116/2003, da Emenda Constitucional nº 132/2023, das ADIs 1945 e 5659 do Supremo Tribunal Federal e dos relatórios da OCDE/G20 relativos ao Projeto BEPS.

Quanto ao recorte temporal, a pesquisa concentra-se, sobretudo, nas transformações ocorridas a partir da consolidação da economia digital nas últimas décadas, com ênfase especial nos desenvolvimentos normativos e jurisprudenciais mais recentes, especialmente aqueles intensificados a partir de 2015, com o avanço do Projeto BEPS, e de 2021 a 2023, com as decisões do STF e a promulgação da Reforma Tributária do Consumo.

Em relação ao recorte espacial, o estudo se volta principalmente ao ordenamento jurídico brasileiro, sem desconsiderar a influência do cenário internacional, especialmente das diretrizes formuladas pela OCDE/G20.

Por fim, as técnicas de análise dos dados consistiram na interpretação sistemática, crítica e comparativa das fontes consultadas, buscando identificar de que forma a economia digital tensiona as categorias tradicionais do Direito Tributário e quais mecanismos normativos vêm sendo propostos para solucionar tais conflitos.

Assim, a metodologia adotada mostra-se adequada aos objetivos do trabalho, pois permite examinar, com profundidade teórica e coerência argumentativa, os desafios da tributação na economia digital e os caminhos contemporâneos para sua harmonização normativa.

1. Evolução Histórica e Transformações Estruturais na Tributação em Contexto Digital.

1.1. A formação histórica dos sistemas tributários e o surgimento da economia digital.

A compreensão da crise tributária atual provocada pela economia digital exige, inicialmente, uma análise histórica da formação dos sistemas fiscais e da lógica de tributação que os estruturou ao longo dos séculos. Os sistemas tributários modernos foram concebidos em um contexto no qual a atividade econômica dependia essencialmente da presença física, da localização geográfica dos bens e da materialidade das operações.

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unita Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

Essa moldura histórica influenciou profundamente a forma como os Estados definiram competências, bases de cálculo, fatos geradores e nexos de conexão. Nesse sentido, SCHOUEIRI (2023) explica que os sistemas tributários foram estruturados a partir de uma lógica econômica baseada na territorialidade e na presença física das atividades produtivas.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2015), “a noção de soberania fiscal, em sua conformação clássica, foi estruturada sobre a ideia de territorialidade, segundo a qual a incidência dos tributos se vinculava ao espaço físico do Estado e às manifestações tangíveis de riqueza nele verificadas”. O comércio internacional seguia parâmetros essencialmente materiais, possibilitando a identificação clara de onde se encontrava a fonte produtora e a presença do contribuinte.

Com a globalização e, especialmente, com o advento da internet na década de 1990, surge um fenômeno econômico que rompe com essa lógica: a economia digital, caracterizada pela desmaterialização dos bens, pela circulação transnacional instantânea de conteúdos e pela crescente centralidade dos ativos intangíveis. Hugo de Brito Machado (2018) destaca que os sistemas tributários, ao se desenvolverem em eras predominantemente industriais, “não foram preparados para lidar com prestações econômicas imateriais, fluidas e globais”.

Os primeiros modelos de e-commerce, seguidos pelos marketplaces e pelos serviços de streaming por assinatura, aceleraram a ruptura entre o local onde o valor econômico é gerado e o local onde o imposto é devido.

A OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) (2015, Ação 1) reconheceu que “a economia digital tornou obsoleto o vínculo tradicional baseado na presença física”, pois empresas podem auferir receitas substanciais em países onde não possuem instalações, funcionários ou qualquer elemento material, bastando que o consumidor final esteja lá.

Essa transformação estrutural marca o início da incompatibilidade entre as normas tributárias tradicionais e os modelos contemporâneos de negócio. Paulo de Barros Carvalho

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unita Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

(2018) afirma que a regra-matriz de incidência tributária não pode ser interpretada de forma meramente formalista: “a norma tributária deve apreender a materialidade econômica do fato, sob pena de deixar de incidir precisamente sobre aquilo que busca tributar”.

Assim, o surgimento da economia digital não representa uma mera inovação tecnológica, mas uma verdadeira inflexão no modo como a riqueza é produzida, distribuída e registrada. A virtualização das operações rompe com as bases históricas sobre as quais os tributos sobre consumo e renda foram estruturados, criando um vácuo normativo que permitiu tanto lacunas quanto sobreposições de competência. (OECD, 2020, p.15)

Nesse contexto, a economia digital desafia os critérios tradicionais de conexão tributária baseados na territorialidade e na presença física das atividades econômicas (TORRES, 2018). É dessa ruptura que emergem os desafios centrais estudados neste trabalho.

1.2. A crise do paradigma do Estabelecimento Permanente (EP) no Direito Tributário Internacional.

A crise da tributação da renda no cenário internacional decorre, em larga medida, da insuficiência do conceito de Estabelecimento Permanente (EP), tradicionalmente utilizado para definir quando um país pode tributar os lucros de empresas estrangeiras. O EP, consolidado no Modelo de Convenção da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) desde a década de 1960, pressupõe um “local fixo de negócios”, associado à presença física e material.

A economia digital, contudo, torna esse critério obsoleto. Empresas como plataformas de streaming, marketplaces e serviços de computação em nuvem, exploram mercados inteiros sem possuir qualquer infraestrutura física no território de consumo. (SCHOUERI, 2018, p. 112)

Nesse contexto, observa-se o enfraquecimento do critério tradicional da presença física como elemento de conexão para a incidência tributária, uma vez que os modelos digitais permitem a exploração econômica de determinados mercados sem a instalação de estruturas materiais no país em que os usuários se encontram (OECD, 2015).

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unita Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

A própria Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico destaca que os modelos de negócio digitais “quebram a ligação entre produção e presença física, permitindo significativa geração de receitas sem gatilhos tradicionais de tributação” (OECD, 2015).

Heleno Taveira Torres (2013) observa que “a fixação territorial como fator de competência tributária deixa de ter correspondência com a efetiva formação do lucro”, pois o valor econômico contemporâneo é gerado por elementos como algoritmos, big data, inteligência artificial e interações dos usuários. Dessa forma, a lógica do EP não mais captura a realidade da produção de riqueza.

A crise do estabelecimento permanente levou ao desenvolvimento das propostas da Ação 1 do Projeto BEPS e, posteriormente, dos Pilares Um e Dois da OCDE, que introduzem novos mecanismos de alocação de competência tributária e enfrentamento da erosão das bases fiscais decorrentes da economia digital (OECD, 2015; OECD, 2021).

O SEP constitui um marco teórico fundamental: permite que países consumidores tributem empresas digitais mesmo sem presença física, desde que determinados critérios econômicos sejam atendidos como volume de receitas, número de usuários ou grau de interação digital contínua com o mercado local (OECD, 2015).

Essa virada conceitual significa o abandono da ideia histórica de que a tributação depende da materialidade e, nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho (2017), representa “uma das mais profundas revisões da teoria do Direito Tributário Internacional desde a criação do imposto de renda moderno”.

A insuficiência do modelo clássico coloca os Estados em posição de fragilidade fiscal, gerando erosão da base tributável, planejamento agressivo e competição fiscal desleal entre jurisdições.

Nesse ambiente, surgem tanto tensões internacionais quanto internas, como se observa no conflito brasileiro entre ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ISS

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unità Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

(imposto sobre serviços) na tributação digital, especialmente diante da dificuldade de enquadramento das operações digitais nos critérios tradicionais de circulação de mercadorias ou prestação de serviços (SCHOUERI, 2023).

1.3. A erosão da base tributável e o Projeto BEPS (OCDE/G20): pilares conceituais e evolução normativa.

A crescente desconexão entre o local da geração de valor e o local da tributação resultou em intensa mobilidade de lucros, permitindo que multinacionais digitais direcionassem receitas para países com baixa ou nenhuma tributação. Esse fenômeno ficou conhecido como Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), ou erosão da base tributável e transferência artificial de lucros, caracterizando estratégias utilizadas por empresas multinacionais para explorar lacunas e assimetrias entre sistemas tributários nacionais, com o objetivo de reduzir sua carga fiscal global (OECD, 2013).

A OCDE, em seu relatório final de 2015, afirmou que a economia digital “não é apenas mais um setor econômico, mas o próprio tecido integrador da economia contemporânea”, o que exige reformas amplas e coordenadas. Entre as práticas problemáticas mapeadas estão:

- ➔ Transferência de ativos intangíveis para paraísos fiscais;
- ➔ Estabelecimento de subsidiárias artificiais em jurisdições de baixa tributação;
- ➔ Uso de estruturas híbridas para evitar dupla tributação;
- ➔ Segregação artificial de atividades para impedir a configuração de EP.

A resposta internacional ganhou forma com o BEPS 2.0, composto pelos Pilares Um e Dois, lançados em 2021:

Pilar Um – Realocação de Lucros e Nexo Econômico Significativo:

Define critérios para que parte do lucro residual das grandes multinacionais seja realocada aos países onde se encontram os consumidores. Esse é o eixo central da tentativa de corrigir a assimetria da economia digital.

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unità Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

Pilar Dois – Tributação Mínima Global:

Estabelece alíquota mínima de 15% sobre lucros globais de grandes grupos empresariais, combatendo a corrida fiscal entre países.

Segundo Carrazza (2015), “não há justiça fiscal possível quando o sistema permite que agentes econômicos escapem à tributação em razão de lacunas normativas previsíveis”. O BEPS representa, portanto, um esforço de harmonização internacional e busca restabelecer a capacidade dos Estados de tributar as manifestações de riqueza.

No contexto brasileiro, essas soluções dialogam diretamente com a Reforma Tributária do Consumo (EC 132/2023), que será analisada no Capítulo 3.

2.A Influência do Cenário Político-Econômico, da Midialização e das Tensões Federativas na Tributação de Serviços Digitais.

2.1. A natureza jurídica do software e do streaming no Direito Brasileiro: evolução doutrinária e jurisprudencial.

A discussão sobre a natureza jurídica das operações digitais, em especial o software, o licenciamento de uso e os serviços de streaming, foi historicamente marcada por intensa controvérsia doutrinária e jurisprudencial, decorrente da dificuldade de enquadrar tais operações nos modelos tributários tradicionais. Isso ocorre porque a economia digital não se baseia na transferência de um bem corpóreo, mas em uma prestação imaterial, acessada remotamente, desmaterializada e globalizada, o que desafia os critérios clássicos utilizados para diferenciar circulação de mercadorias e prestação de serviços no sistema tributário (TORRES, 2018).

A doutrina brasileira, desde a década de 1990, debate a classificação do software entre mercadoria e serviço. Os primeiros posicionamentos seguiam a estrutura física da operação: softwares “de prateleira” eram tratados como mercadorias; softwares “por encomenda”, como serviços. Contudo, com a crescente digitalização e o licenciamento online, essa distinção

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unità Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

tornou-se insustentável. Como observa Paulo de Barros Carvalho (2018), “a materialidade da incidência deve identificar a essência da operação, e não seus contornos formais ou tecnológicos”.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza (2015) afirma que o fato de o software ser disponibilizado por meio eletrônico não caracteriza circulação de mercadoria, pois não existe transferência de propriedade, mas mera concessão temporária de uso. Apesar da tentativa de alguns Estados de enquadrar tais operações no ICMS, a doutrina majoritária passou a reconhecer que se trata de prestação de serviço, pois envolve atividade humana organizada, suporte técnico, atualização e disponibilização contínua.

O mesmo ocorre com os serviços de streaming. Obras como a de Gouvêa (2023) demonstram que não há circulação de mídias físicas, mas disponibilização por demanda, mediante infraestrutura tecnológica complexa. Como destaca Hugo de Brito Machado, “não se pode confundir transmissão de conteúdo com circulação de bem; a prestação é continuada, imaterial e dependente de atividade técnica” (Machado, 2018).

O STF enfrentou essas questões nas ADIs 1945 e 5659, reconhecendo que prevalece o ISS, não o ICMS, consolidando o entendimento de que softwares, streaming e conteúdos digitais são serviços. Esse marco jurisprudencial encerrou décadas de controvérsia, estabelecendo o que será aprofundado na seção seguinte.

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso . ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado . Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1 .05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado . Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido . Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1 . Consoante

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unita Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

a jurisprudência da Corte, o ICMS-comunicação “apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98” (RE nº 570.020/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux) . 2. Os critérios para a fixação da margem de valor agregado para efeito de cálculo do ICMS em regime de substituição tributária progressiva devem ser disciplinados por lei estadual, em sentido formal e material, não sendo possível a delegação em branco dessa matéria a ato normativo infralegal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária. 3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades . Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. 4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1 .05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5 . Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g ., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-asaService (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unita Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

da incidência do ISS. 7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei. 8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento. (STF - ADI: 1945 MT, Relator.: CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 20/05/2021)

2.2. O conflito federativo entre ICMS e ISS e o enfrentamento pelo STF.

A disputa federativa entre Estados e Municípios acerca da tributação das operações digitais representa um dos mais relevantes focos de insegurança jurídica no Direito Tributário brasileiro contemporâneo. A Constituição Federal de 1988 estruturou o sistema tributário nacional por meio de uma rígida repartição de competências tributárias, atribuindo a cada ente federativo o poder de instituir determinados tributos.

Nesse contexto, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, conforme previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, enquanto aos Municípios foi atribuída a competência para instituir o ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, nos termos do art. 156, III, do mesmo diploma constitucional.

A competência tributária pode ser compreendida como o poder jurídico conferido diretamente pela Constituição aos entes federativos para instituir tributos, delimitando os fatos geradores, as bases de cálculo, os sujeitos passivos e os limites de incidência de cada espécie tributária. Trata-se de competência privativa e indelegável, cuja função é preservar o equilíbrio do pacto federativo e evitar sobreposição de incidências tributárias entre os entes

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unita Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

da federação. (CARVALHO, 2019, p.223)

Contudo, no contexto da economia digital, a distinção entre circulação de mercadorias e prestação de serviços tornou-se cada vez mais complexa, especialmente nas operações envolvendo softwares, licenciamento de uso, plataformas digitais e serviços de streaming.

Diante desse cenário, instalou-se intensa disputa entre Estados e Municípios sobre qual ente seria competente para tributar tais operações. Os Estados passaram a defender que determinadas transações digitais configurariam circulação de mercadorias digitais, sujeitas à incidência do ICMS. Por outro lado, os Municípios sustentaram que tais atividades representariam prestação de serviços, atraindo a incidência do ISS. (ALEXANDRE, 2021, p.412)

Essa divergência interpretativa gerou um ambiente de profunda insegurança jurídica, marcado por autuações simultâneas, aumento significativo do contencioso administrativo e judicial e distorções relevantes na arrecadação tributária. A doutrina brasileira passou a identificar esse fenômeno como uma nova manifestação da chamada “guerra fiscal digital”, expressão utilizada por Sacha Calmon Navarro Coêlho para descrever a disputa entre entes federativos pela ampliação de suas bases tributárias no ambiente digital (COÊLHO, 2017).

Diante da multiplicidade de interpretações e da crescente litigiosidade, o Supremo Tribunal Federal foi chamado a se manifestar sobre a natureza jurídica dessas operações. A Corte enfrentou o tema de forma mais abrangente no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659, concluído em 2021. Na ocasião, o Tribunal firmou entendimento no sentido de que tanto o software padronizado quanto o software desenvolvido sob encomenda configuram prestação de serviços, estando, portanto, sujeitos à incidência do ISS.

O relator do processo, o Dias Toffoli, destacou em seu voto que “a evolução tecnológica tornou artificial a distinção entre software de prateleira e software sob encomenda”, ressaltando que o núcleo econômico dessas operações reside na prestação continuada de utilidade ao usuário, e não na circulação de um bem digital.

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unita Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

Com essa decisão, o Supremo Tribunal Federal superou entendimento anteriormente adotado no julgamento do Recurso Extraordinário 176.626, no qual se admitia a incidência de ICMS sobre softwares padronizados. Posteriormente, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945, o Tribunal reforçou essa compreensão ao afirmar que a disponibilização de software por meio digital não caracteriza circulação de mercadoria, mas sim licenciamento de uso, cuja natureza jurídica é obrigacional.

Nesse sentido, destacou-se que não há transferência da titularidade de um bem corpóreo, mas apenas a concessão de um direito de utilização, o que afasta a materialidade típica do ICMS.

A mesma lógica foi aplicada pelo Supremo Tribunal Federal à tributação das plataformas de streaming. A Corte reconheceu que a disponibilização de conteúdo audiovisual sob demanda constitui prestação de serviço, uma vez que o usuário não adquire definitivamente o conteúdo digital, mas apenas acessa temporariamente a plataforma mediante remuneração.

Essa interpretação encontra respaldo na Lei Complementar nº 116/2003, cuja lista de serviços inclui expressamente a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”, reforçando a incidência do ISS nessas hipóteses.

A jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, portanto, passou a afastar a incidência do ICMS sobre softwares e serviços digitais semelhantes, por inexistir circulação de mercadoria e por não se verificar a materialidade típica do imposto prevista no art. 155, II, da Constituição Federal.

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96 . Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03 . Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unita Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

(download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância . Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer . Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades . Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia). 2 . A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar. 3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares . E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9 .609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 4. Associa-se a esse critério objetivo a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software . A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 5 . Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unità Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. 7. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento. (STF - ADI: 5659 MG 0001289-83 .2017.1.00.0000, Relator.: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 20/05/2021)

Tal posicionamento contribui para reduzir a sobreposição de competências tributárias e promover maior previsibilidade jurídica no tratamento fiscal das atividades digitais.

Além de tecnicamente consistente, essa orientação jurisprudencial também se alinha ao princípio da segurança jurídica e à necessidade de preservação do equilíbrio federativo. Conforme sustenta Roque Antonio Carrazza, “é intolerável que dois entes tributem o mesmo fato gerador sob fundamentos distintos; a Constituição estabelece balizas que devem ser observadas, sob pena de desarmonia federativa” (CARRAZZA, 2015).

Desse modo, ao definir a incidência do ISS nas operações digitais analisadas, o Supremo Tribunal Federal contribuiu para reduzir conflitos federativos e promover maior coerência na aplicação do sistema tributário brasileiro.

2.3. A atuação dos entes federados e o impacto das práticas de planejamento tributário na economia digital.

A economia digital intensificou disputas fiscais internas porque as operações digitais,

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unita Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

sendo imateriais, possibilitaram novas formas de planejamento tributário tanto por empresas privadas quanto pelos próprios entes federados. Estados, buscando ampliar suas receitas, editaram normas ampliando artificialmente o conceito de mercadoria para alcançar o software e o streaming, criando conflitos com Municípios.

Esse cenário foi agravado por legislações estaduais que insistiam em exigir ICMS sobre downloads ou sobre cessões eletrônicas de conteúdo, mesmo após a promulgação da Lei Complementar nº 157/2016, que reforçou a competência municipal para a tributação de determinados serviços digitais ao atualizar a Lista de Serviços do ISS prevista na Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2016).

Além do conflito entre entes públicos, a economia digital também favoreceu estratégias de planejamento tributário agressivo por grandes plataformas digitais, como o fracionamento de estruturas empresariais, manipulação de preços de transferência e alocação artificial de lucros em paraísos fiscais, amparadas pela ausência de um marco internacional uniforme e pela incapacidade dos Estados em tributar atividades transnacionais sem presença física. (OECD, 2013, P.15)

A OCDE (2023) reconhece que o ambiente digital “facilita a erosão da base tributável por meio da localização estratégica de intangíveis e da manipulação de estruturas societárias”. No Brasil, isso produz efeitos diretos: como as plataformas atuam no mercado nacional sem presença física, a tributação recai quase exclusivamente sobre o consumo, deixando lacunas significativas na tributação da renda.

Doutrinadores como Heleno Taveira Torres (2013), alertam que a falta de uniformidade conceitual entre os entes federados gera riscos sérios à neutralidade fiscal e à competitividade, pois empresas acabam sujeitas a regimes disfuncionais e inconsistentes, com alto custo de conformidade.

Essa desarticulação interna revela a urgência de reformas estruturais, como a EC 132/2023, que institui o IBS e a CBS, além da integração do Brasil às diretrizes globais do BEPS.

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unità Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

3. A Tributação Contemporânea da Economia Digital e os Caminhos para sua Harmonização Normativa.

3.1 A Reforma Tributária do Consumo (EC 132/2023): IBS/CBS e o princípio do destino.

A Emenda Constitucional nº 132/2023, representa a mais profunda reestruturação do sistema tributário brasileiro desde 1988, especialmente no que se refere à tributação do consumo. O modelo tradicional, fragmentado entre ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI, mostrou-se absolutamente disfuncional diante das operações digitais, incapaz de lidar com serviços imateriais, bens intangíveis e prestações transnacionais.

Ricardo Lobo Torres (2015) já advertia que “um sistema tributário eficiente deve alinhar sua estrutura à forma como a riqueza é, de fato, produzida e consumida”, evitando sobreposições e conflitos que inviabilizem a neutralidade econômica. A EC 132/2023 responde a essa exigência ao criar:

- IBS – Imposto sobre Bens e Serviços (substitui ICMS e ISS)
- CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços (substitui PIS/COFINS)

Ambos funcionam como tributos sobre valor agregado (IVA), adotando o princípio do destino, pelo qual o tributo é devido no local do consumo, e não no local do produtor ou fornecedor. Esse aspecto é fundamental para operações digitais, nas quais o fornecedor pode estar em qualquer parte do mundo.

Segundo a OCDE, “a tributação no destino é essencial para garantir neutralidade e evitar distorções competitivas em ambientes altamente digitalizados” (OECD, 2021). Com isso, o Brasil passa a integrar a lógica internacional de IVA, facilitando a tributação de plataformas digitais estrangeiras que não possuem presença física no país.

A Reforma também resolve a histórica disputa entre ISS e ICMS, reconhecendo que a distinção entre serviço e mercadoria se tornou artificial, especialmente em ambiente digital. Paulo de Barros Carvalho (2018) enfatiza que essa dicotomia clássica “não possui mais

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unità Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

aderência ontológica à realidade econômica”, e que a adoção de um tributo amplo reduz litígios e aumenta segurança jurídica.

Outro elemento estrutural importante é a harmonização das bases de incidência, eliminando divergências interpretativas e reduzindo drasticamente o contencioso tributário. Um estudo da Instituição Fiscal Independente (2024) demonstra que mais de 30% do contencioso nacional está relacionado ao conflito entre ISS e ICMS, especialmente em operações digitais, o que tende a ser eliminado com a reforma.

Assim, a EC 132/2023 inaugura um modelo coerente com as exigências da economia digital, garantindo que bens e serviços sejam tributados de maneira uniforme, simples e alinhada às práticas internacionais.

3.2. O Nexo Econômico Significativo (SEP) e as regras dos Pilares Um e Dois do BEPS.

O avanço da economia digital também impulsionou uma transformação global no tratamento da tributação da renda de empresas multinacionais. O marco teórico dessa transformação é o conjunto de medidas conhecido como BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), elaborado pela OCDE e pelo G20.

O Pilar Um introduz o conceito de Nexo Econômico Significativo (SEP), segundo o qual um país pode tributar parte dos lucros de uma empresa estrangeira mesmo sem presença física, desde que:

- ➔ a empresa gere receita relevante naquele território;
- ➔ haja número significativo de usuários locais;
- ➔ exista interação digital contínua e direcionada.

A OCDE (2023) afirma que “a presença física deixou de ser critério adequado para definir a jurisdição tributária, especialmente em setores digitalizados”. Esse conceito rompe com o paradigma do Estabelecimento Permanente e inaugura uma nova lógica internacional: o mercado, e não a sede, passa a ser elemento central de conexão tributária.

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unita Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

O SEP está atrelado à realocação de lucros (Amount A), que redistribui parte do lucro residual de grandes multinacionais aos países onde estão seus consumidores. Isso é crucial no setor digital, onde valor econômico é criado principalmente pela participação do usuário e pela coleta de dados.

Já o Pilar Dois estabelece um sistema de tributação mínima global de 15%, destinado a impedir que empresas transfiram artificialmente seus lucros para jurisdições de baixa tributação. Segundo Sacha Calmon (2017), “a tributação mínima representa um freio necessário à competição fiscal predatória, que corrói as bases tributárias nacionais e estimula distorções globais”.

Para o Brasil, a adesão aos Pilares Um e Dois é estratégica: permite que o país recupere parte significativa da base tributável perdida para multinacionais que exploram o mercado brasileiro sem presença física. Além disso, aproxima o país das práticas internacionais, facilitando sua entrada formal na OCDE.

Assim, o SEP e o BEPS 2.0 atuam como complemento conceitual às mudanças internas trazidas pela EC 132/2023, compondo um arcabouço moderno e consistente para enfrentar os desafios da economia digital.

3.3. Os desafios de conformidade, a responsabilidade dos marketplaces e os mecanismos de split payment.

Um dos maiores desafios trazidos pela economia digital é a conformidade tributária, especialmente em operações realizadas através de marketplaces e plataformas intermediárias. A globalização das transações, a multiplicidade de vendedores, o anonimato relativo do ambiente digital e a complexidade das cadeias de fornecimento dificultam a fiscalização e aumentam a evasão fiscal. (OECD, 2019, p. 67)

A Emenda Constitucional nº 132/2023 enfrentou diretamente esse problema ao introduzir regras específicas sobre:

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unità Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

- ➔ responsabilidade solidária dos marketplaces pela cobrança e repasse do IBS/CBS;
- ➔ split payment, mecanismo de separação automática do imposto no momento do pagamento.

A responsabilidade solidária busca impedir fraudes e reduzir a inadimplência. A OCDE (2020) recomenda expressamente que países adotem regimes de “intermediary liability”, afirmando que “a plataforma possui posição privilegiada para garantir o cumprimento das regras fiscais, dada sua centralidade na relação comercial”.

O *split payment*, por sua vez, é considerado um dos mecanismos mais eficientes de *compliance* em tributação sobre consumo. Ele funciona de forma semelhante aos sistemas adotados na Itália e na Romênia: quando o consumidor realiza o pagamento por meio digital, o valor do tributo é automaticamente segregado e direcionado ao fisco, reduzindo o risco de sonegação e simplificando os mecanismos de fiscalização. Experiências internacionais demonstram que esse modelo pode aumentar significativamente a eficiência da arrecadação e reduzir fraudes relacionadas ao imposto sobre valor agregado (OECD, 2017).

Heleno Taveira Torres (2020) destaca que “o split payment reduz drasticamente a assimetria de informação entre contribuinte e administração tributária, fortalecendo a neutralidade e melhorando a arrecadação sem elevar a carga tributária”.

Outro aspecto crucial é a uniformização das definições legais de bens e serviços digitais. A ausência de critérios claros nos modelos anteriores gerava disputas entre entes federados e incertezas para contribuintes. Com o IBS/CBS, todos os bens e serviços, independentemente de sua natureza material ou imaterial, são tratados dentro de um único arcabouço tributário, eliminando conflitos interpretativos e fortalecendo a segurança jurídica. (BRASIL, 2023; SCHOUERI, 2023)

Os desafios, contudo, não desaparecem totalmente. A implementação efetiva da reforma depende de regulamentações detalhadas, integração de sistemas eletrônicos e adaptação das administrações tributárias municipais e estaduais ao novo modelo centralizado.

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unità Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

4. Considerações finais.

A análise desenvolvida ao longo deste trabalho permitiu compreender que a economia digital provocou uma ruptura estrutural nas bases tradicionais da tributação, desafiando categorias jurídicas historicamente consolidadas e expondo a insuficiência do modelo brasileiro para lidar com atividades imateriais, transnacionais e altamente dinâmicas. A desmaterialização dos bens e serviços, a mobilidade dos ativos intangíveis, a centralidade dos dados e a possibilidade de exploração econômica sem presença física transformaram profundamente a relação entre o mercado, o Estado e o Direito Tributário.

O Capítulo 1 evidenciou que a lógica tributária clássica, fundada na territorialidade, na presença física do contribuinte e na materialidade das operações, não acompanha a nova realidade econômica. O conceito tradicional de Estabelecimento Permanente, por exemplo, tornou-se obsoleto diante de modelos de negócios que prescindem de qualquer estrutura física para a geração de lucros em territórios estrangeiros. A OCDE, por meio do Projeto BEPS, reconheceu esse descompasso e propôs soluções inovadoras, como o Nexo Econômico Significativo (SEP) e a realocação de lucros (Amount A), abrindo caminho para um redesenho global da tributação da renda.

No Capítulo 2, demonstrou-se como o Brasil viveu conflitos intensos decorrentes de sua própria fragmentação federativa. A disputa entre Estados e Municípios pela tributação de softwares, streaming e operações digitais gerou insegurança jurídica, multiplicou demandas judiciais e expôs o quanto o sistema era inadequado para a era digital. A jurisprudência do STF, especialmente nas ADIs 1945 e 5659, pacificou a questão ao reconhecer a natureza jurídica de serviço nessas operações, reforçando a supremacia do ISS e afastando a incidência do ICMS. Contudo, a solução jurisprudencial, embora relevante, não eliminou todas as distorções do sistema.

O Capítulo 3 demonstrou que a resposta estruturante a essa problemática veio com a Emenda Constitucional nº 132/2023, que reformula profundamente a tributação do consumo no Brasil. A criação do IBS e da CBS, alinhada aos princípios internacionais do IVA e à

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unità Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

tributação no destino, corrige parte expressiva dos conflitos federativos e aproxima o país das melhores práticas globais. A responsabilização dos marketplaces, a adoção do split payment e a harmonização das bases tributáveis representam avanços significativos tanto para a arrecadação quanto para a segurança jurídica. Além disso, a integração entre a Reforma Tributária brasileira e as diretrizes internacionais do BEPS cria um ambiente jurídico mais coerente e alinhado ao contexto econômico global.

Diante de todo o exposto, conclui-se que a modernização do sistema tributário brasileiro não é apenas desejável, mas indispensável. Sem ajustes normativos profundos, internos e internacionais, o país permaneceria preso a categorias ultrapassadas, incapazes de tributar adequadamente a geração de riqueza na economia digital. A convergência entre a Reforma Tributária nacional e o BEPS representa uma oportunidade histórica de reconstrução das bases fiscais brasileiras, permitindo a recomposição da capacidade arrecadatória, o fortalecimento da justiça fiscal e a promoção de um ambiente econômico mais estável, transparente e competitivo.

Assim, o presente estudo demonstra que o enfrentamento dos desafios da economia digital exige não apenas adequações legislativas, mas uma nova compreensão dogmática das relações jurídico-tributárias, orientada pelos princípios constitucionais, pela realidade econômica e pela integração global. Espera-se que as reflexões aqui desenvolvidas contribuam para o avanço do debate acadêmico e para a consolidação de um sistema tributário capaz de responder às exigências de uma sociedade marcada pela inovação permanente.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT. Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 24 fev. 2021.

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samarapareira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unita Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659/MG. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 24 fev. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

GOUVÊA, Adriana Buarque de. **A economia digital e a tributação no streaming: caso Netflix**. Trabalho de Conclusão de Curso. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report**. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org>. Acesso em: 16 mar. 2026.

OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One: Amount A – Final Report**. Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org>. Acesso em: 16 mar. 2026.

OECD. **Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE) – Pillar Two**. Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org>. Acesso em: 16 mar. 2026.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2015.

¹ Discente do curso de Direito do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Lattes: E-mail: samaraparreira11@gmail.com.

¹ Professor do Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Unità Faculdade e Ciências Criminais pelo Centro Universitário de Goiás – UNIGOIÁS que se titulou. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/6949507082957762>. E-mail: thales.pereira@unigoias.com.br.