

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**SERVIÇOS OVER THE TOP: INCIDÊNCIA DE ISS E ICMS SOBRE SERVIÇOS DE  
*STREAMING***

**NATASHA LIMA DE ALMEIDA**

**RIO DE JANEIRO**

**2022**

**NATASHA LIMA DE ALMEIDA**

**SERVIÇOS OVER THE TOP: INCIDÊNCIA DE ISS E ICMS SOBRE SERVIÇOS DE  
*STREAMING***

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira.**

**RIO DE JANEIRO**

**2022**

### CIP - Catalogação na Publicação

d447s de Almeida, Natasha  
SERVIÇOS OVER THE TOP: INCIDÊNCIA DE ISS E ICMS  
SOBRE SERVIÇOS DE STREAMING / Natasha de Almeida. -  
Rio de Janeiro, 2022.  
53 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Tributário. 2. Tecnologia. 3. ISS. 4. ICMS.  
5. software. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND  
SECRETARIA DAS COORDENAÇÕES  
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA

### ATA DE APRESENTAÇÃO DE MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO

DATA DA APRESENTAÇÃO: 27 / 06 / 2022

Na data supramencionada, a **BANCA EXAMINADORA** integrada pelos (as) professores (as)  
Daniel Serra Lima (USP)

Marcos Maia (UCAM)

Eduardo Maneira (UFRJ - orientador)

Reuniu-se para examinar a **MONOGRAFIA** do discente:

Natasha Lima de Almeida

DRE 117046775

INTITULADA "SERVIÇOS OVER THE TOP: INCIDÊNCIA DE ISS E ICMS SOBRE  
SERVIÇOS DE STREAMING"

APÓS A EXPOSIÇÃO DO TRABALHO DE MONOGRAFIA PELO (A) DISCENTE, ARGUIÇÃO DOS MEMBROS DA BANCA E DELIBERAÇÃO SIGILOSA, FORAM ATRIBUÍDAS AS SEGUINTE NOTAS POR EXAMINADOR (A):

	Respeito à Forma (Até 2,0)	Apresentação Oral (Até 2,0)	Conteúdo (Até 5,0)	Atualidade e Relevância (Até 1,0)	TOTAL
Prof. Orientador(a)	2,0	2,0	4,0	2,0	9,0
Prof. Membro 01	2,0	2,0	4,0	1,0	9,0
Prof. Membro 02	2,0	2,0	4,0	2,0	9,0
Prof. Membro 03					
<b>MÉDIA FINAL</b>					<b>9,0</b>

PROF. ORIENTADOR (A): Eduardo Maneira NOTA: 9,0

PROF. MEMBRO 01: Daniel Serra Lima (USP) NOTA: 9,0

PROF. MEMBRO 02: Marcos Maia (UCAM) NOTA: 9,0

PROF. MEMBRO 03: \_\_\_\_\_ NOTA: \_\_\_\_\_

MÉDIA FINAL\*: 9,0

\*O trabalho recebe indicação para o PRÊMIO SAN TIAGO DANTAS? (Se a média final for 10,0 dez)

( ) SIM

( ) NÃO

## AGRADECIMENTOS

Os que me conhecem há mais tempo sabem que a caminhada até aqui não foi fácil. Meus pais, no entanto, estiveram comigo em cada um desses dias nublados e acreditaram que a realização deste sonho seria possível. Muito obrigada por não terem me deixado desistir e por terem fé em mim mesmo quando eu não tinha.

Aos meus avós paternos, Antônio (*in memoriam*) e Helena (*in memoriam*), agradeço por toda doçura que me dedicaram durante a infância e por serem exemplo de bondade e amor. À minha avó materna, Luzinete, agradeço por me ensinar a ser uma mulher forte e destemida, dona de minhas próprias escolhas e segura de minhas decisões.

Ao meu noivo, Pedro, por ter topado encarar essa caminhada comigo há 06 anos atrás e demonstrar todos os dias a importância do esforço e dedicação naquilo que fazemos. Sou incapaz de descrever tamanha felicidade, que me faz ter certeza de que fiz a escolha certa.

Ao meu irmão Lucas, por crescer ao meu lado e me fazer sentir acolhida nos momentos complicados. Obrigada por acreditar em mim e, mesmo do seu jeito, me apoiar incondicionalmente. Quero que saiba que estarei aqui sempre que você precisar.

Aos meus tios Lúcia e Fernando, que nunca deixaram de apoiar e incentivar meu crescimento: sou grata por toda sabedoria compartilhada, pelo afeto e torcida. Agradeço por sempre me guiarem pelo caminho dos estudos e orientarem minhas escolhas.

À Denise e Lindemberg, meus sogros, agradeço por toda compreensão, carinho e apoio. Muito obrigada por me acolherem e se tornarem parte da minha família. Vocês são os melhores que eu poderia desejar.

À Bia, Luizza, Mariana e Letícia, por serem luz e conforto nos meus dias. Ao Pedro Henrique, Bernardo e Gabriel, por sempre me fazerem rir descontroladamente. Sou grata à Catherine e à Marcelle, por trazerem sensatez e discernimento à minha caminhada. Muito obrigada, amigos.

Por fim, gostaria de agradecer ao Abrigo de Queimados, à Renata Hollanda e a todos dos voluntários. Fazer parte desse projeto fez com que eu passasse a enxergar um propósito em minha vida e trouxe mais um motivo para que eu continue seguindo em meus dias.

“O correr da vida embrulha tudo; a vida é assim: esquenta e esfria, aperta e daí afrouxa, sossega e depois desinquieta. O que ela quer da gente é coragem.” – Guimarães Rosa.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo discutir a incidência dos impostos de consumo nas tecnologias de *streaming*, a partir da análise do ordenamento jurídico nacional. Em um primeiro momento, são explicados os conceitos tecnológicos envolvidos neste estudo, delimitando as noções de *software*, *streaming* e *over the top services*. Uma vez compreendidas tais ideias, inicia-se a análise não apenas da legislação tributária, mas também dos dispositivos legais que regem as situações envolvendo direito e tecnologia no Brasil. Com a devida consideração, serão estudados os entendimentos dos tribunais ao longo dos anos sobre tributação de *software*, especialmente no que diz respeito ao ISS e ICMS. Por fim, com a análise do conjunto exposto, serão traçadas reflexões sobre as possibilidades de tributação das novas tecnologias dentro dos limites impostos pela legislação brasileira até então.

Palavras-chave: ICMS; ISS, *streaming*; *over the top*; tecnologia; ADI.



## ABSTRACT

The present work aims to discuss the incidence of consumption taxes on *streaming* technologies, based on the analysis of the national legal system. At first, the technological concepts involved in this study are explained, delimiting the notions of *software*, *streaming* and over the top services. Once these ideas are understood, the analysis begins not only of the tax legislation, but also of the legal provisions that govern situations involving law and technology in Brazil. With due consideration, the understandings of the courts over the years on *software* taxation will be studied, especially with regard to ISS and ICMS. Finally, with the analysis of the exposed set, reflections will be drawn on the possibilities of taxation of new technologies within the limits imposed by Brazilian legislation until then.

Key words: tax; *streaming*, over the top; technology.

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ARPA – Advanced Research Projects Agency

CF – Constituição Federal

CD – Compact Disc

CTN – Código Tributário Nacional

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias

ISS – Imposto Sobre Serviços

NIST – National Institute of Standards and Technology

OTP – Over The Top

SaaS – *Software* as a Service

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	CAPÍTULO I – NOÇÕES BÁSICAS SOBRE COMPUTAÇÃO E <i>SOFTWARE</i>	16
2.1	A tecnologia e os avanços da humanidade no campo da internet	16
2.2	Serviços Over The Top: considerações sobre as plataformas de <i>streaming</i>	18
3	CAPÍTULO II – ASPECTOS LEGAIS SOBRE A TECNOLOGIA NO BRASIL	22
3.1	Um panorama da normatização dos programas de computador no Brasil	22
4	CAPÍTULO III. – A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	25
4.1	Competência tributária	25
4.2	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte	28
4.3	A Lei Complementar nº 87/96	30
4.4	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)	31
4.5	A Lei Complementar nº 116/2003	34
4.5.1	A taxatividade da lista anexa da Lei 116/03	35
4.6	A Lei Complementar nº 157/2016	37
5	CAPÍTULO IV – A TRIBUTAÇÃO DE <i>SOFTWARE</i> A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA	39
5.1	Breve panorama sobre os julgados anteriores	39
5.2	Os Recursos Especiais 39.797-9 e 176.626	41
5.3	O Recurso Extraordinário 176.626/SP	43
5.4	As Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5659/MG e 1945-7/MT	44
5.4.1	A modulação dos efeitos do julgado	47
6	CONCLUSÃO	49
7	REFERÊNCIAS	52

# 1 INTRODUÇÃO

Bastante conhecidos do público em geral, os Serviços Over The Top (OTTS) operam na camada de aplicações da internet, onde os usuários trocam informações entre si. Essas plataformas, baseadas em aplicativos, permitem aos clientes acessar conteúdo de vídeo, áudio e comunicação sem a mediação de sistemas de radiodifusão, TV a cabo ou satélite ou operadoras de telecomunicações.

Se, antigamente, para assistir a algum filme e série era necessário ter um aparelho de televisão em casa e aguardar até o horário em que a emissora decidisse exibir o programa, hoje em dia é possível, acessando plataformas como Netflix ou Globoplay, escolher o momento mais adequado para o entretenimento.

Além disso, plataformas como Skype e Discord permitem que os usuários realizem chamadas de voz e de vídeo sem a necessidade de vínculo com operadoras de telefonia, sendo possível, inclusive, efetuar as ligações por aparelho diverso do telefone celular.

Em outras palavras, os Serviços Over The Top permitem que o usuário não apenas escolha o conteúdo que quer acessar, mas também o momento mais conveniente para o utilizá-lo. No caso dos serviços de *streaming*, especificamente, torna-se possível para o telespectador manejar a “programação” de acordo com seu gosto pessoal e encaixar o entretenimento na sua rotina diária.

Nesse sentido, as tradicionais empresas de televisão perdem espaço no cenário nacional e precisam se reinventar para continuar atraindo o público. Isso porque, além da possibilidade de escolha, esses serviços oferecem programação diversificada a um preço bastante atrativo, o que contribui ainda mais para sua popularização.

No Brasil, de acordo com dados levantados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2019), houve um aumento no número de pessoas que acessam a internet com o intuito de assistir vídeos, filmes e séries. Em contra partida, no mesmo período analisado, houve gradativa diminuição no número de domicílios com serviço de televisão por assinatura.

Tabela 7388 - Pessoas de 10 anos ou mais de idade que utilizaram Internet no período de referência dos últimos três meses, por situação do domicílio e finalidade do acesso à Internet				
Variável - Pessoas de 10 anos ou mais de idade que utilizaram Internet no período de referência dos últimos três meses (Mil pessoas)				
Brasil				
Situação do domicílio - Total				
Finalidade do acesso à Internet	Ano			
	2016	2017	2018	2019
Total	116.212	126.343	136.483	143.836
Utilizaram a internet para assistir a vídeos, inclusive programas, séries e filmes	89.016	103.836	118.171	127.868
Fonte: IBGE - Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua Anual - 4º trimestre				

Tabela 7287 - Domicílios e Moradores com televisão, por situação do domicílio e existência de acesso a serviço de televisão por assinatura no domicílio				
Variável - Domicílios com televisão (Mil unidades)				
Brasil				
Situação do domicílio - Total				
Acesso a televisão por assinatura	Ano			
	2016	2017	2018	2019
Total	65.531	66.207	67.389	68.407
Havia acesso a serviço de televisão por assinatura	22.229	21.863	21.463	20.742
Fonte: IBGE - Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua Anual - 4º trimestre				

A partir dos dados acima, pode-se concluir que é crescente a procura do público brasileiro pelos serviços de *streaming* em contrapartida à queda no percentual de pessoas que buscam acessar conteúdo de entretenimento de modo tradicional, especialmente no que diz respeito às assinaturas de televisão.

Nesse contexto, surge o conceito de *Software as a Service* (SaaS), que nada mais é do que um novo modo de comercializar produtos de tecnologia, sem precisar de uma grande estrutura computacional física ou de programas tecnológicos arrojados, pois todo conteúdo fica armazenado em nuvem e pode ser acessado por qualquer dispositivo com acesso à internet.

Dados os avanços tecnológicos até aqui, a tributação de *software* é uma questão bastante controversa, de modo que os debates têm se arrastado nos tribunais brasileiros pelos últimos 20 anos, contados das ações mais recentes sobre o tema.

De um lado, há aqueles que defendem a incidência do Imposto Sobre Serviços, partindo da premissa de que há, essencialmente, um esforço intelectual em função do desenvolvimento

do *software* e que, portanto, não pode ser ignorada a existência de prestação de serviço, configurada pela criação de produto intelectual.

Em uma outra direção, caminham aqueles que enxergam a relação essencialmente como uma circulação de mercadorias, cabendo, portanto, a incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias.

Nos tribunais brasileiros, diversos foram os entendimentos exarados ao longo dos anos, sem que a questão tivesse uma resolução pacífica. No início dos anos 1990, o Superior Tribunal de Justiça, sob o entendimento de que o programa computacional não poderia ser confundido com o meio físico que lhe viabilizava, proferiu decisão no sentido de considerar a incidência do ISS como legítima nas relações envolvendo essas tecnologias.

Convocado para a discussão, o STF proferiu decisão no mesmo sentido nos autos do RE 176.626/SP<sup>1</sup>:

“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 comercializadas no varejo – como a do chamado *software* de prateleira’ (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.”

Em que pese a harmonia entre os julgados proferidos, as saídas encontradas pelos tribunais superiores foram suficientes apenas até dado momento, eis que com o avançar da tecnologia novos debates acerca da natureza dos *softwares* foram surgindo, pois as mudanças trazidas por essas ferramentas no campo prático do ser humano foram ganhando cada vez mais relevância.

---

<sup>1</sup> RE 176.626/SP (STF, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, J. em 10.11.1998)

Atualmente, no cerne dos debates sobre tributação de tecnologias, o julgamento conjunto da ADI 1.945/MT e da ADI 5659/MG foi acompanhado com certa expectativa pelos operadores do direito, já a decisão proferida nos autos resolveria uma questão arrastada por anos a fio.

Assim, a decisão proferida em novembro de 2020 será analisada de forma detida ao longo deste trabalho, cabendo, por hora, apenas revelar que foi adotada a incidência de ISS nas relações envolvendo programas de computador, sejam eles de qual tipo forem, já que seriam fruto da inteligência e esforço humano para este fim.

No entanto, ainda que as discussões sobre o tema tenham se acalmado por hora, a humanidade continuará a desenvolver novas tecnologias ao logo dos anos, ao que parece rudimentar a solução encontrada pelo STF, já que qualquer nova descoberta, de modo essencial, será criação intelectual fruto do engenho humano.

## 2 CAPÍTULO I – NOÇÕES BÁSICAS SOBRE COMPUTAÇÃO E *SOFTWARE*

### 2.1 A tecnologia e os avanços da humanidade no campo da internet

A curiosidade e a busca por novos conhecimentos caminharam desde sempre ao lado do desenvolvimento humano. Nesse sentido, é possível afirmar que sem os constantes avanços tecnológicos a humanidade, tal como conhecemos hoje, seria impossível.

Formado pelos termos latinos “*tenke*” (arte, técnica) e “*logos*” (conhecimento), o termo tecnologia pode ser compreendido como um conjunto de instrumentos que permitem a aplicação do saber científico.

Elementos do nosso dia-a-dia que atualmente parecem básicos, como o fogo e a eletricidade são resultado da constante busca humana por sobrevivência e, de um modo mais amplo, da necessidade de facilitar tarefas diárias, como cozinhar e se locomover entre longas distâncias. É a partir da aplicação desses saberes, portanto, que novas descobertas surgem diariamente, permitindo a manutenção da vida humana na terra.

O período compreendido entre os séculos XVII e XIX, conhecido como Revolução Industrial, a título de exemplo, gerou mudanças significativas, que foram responsáveis por moldar os aspectos políticos e econômicos que organizam a sociedade ocidental até os dias atuais. Isso significa que, mesmo após mais de um século, as mudanças ocorridas durante a Primeira Revolução Industrial ainda podem ser sentidas pelas gerações seguintes.

Primordialmente, no contexto da Revolução Industrial, mudanças mais relevantes foram sentidas no campo populacional, que aumentou significativamente com os avanços do período. Além disso, os meios de comunicação e a oferta de produtos e serviços também se desenvolveram de forma exponencial durante na época (HOBSBAWM, 2016).

Posteriormente, durante o desenrolar da Guerra Fria<sup>2</sup>, surge de forma mais contundente a necessidade de interligar diferentes grupos de trabalho, permitindo a comunicação e a troca de

---

<sup>2</sup> ROCHA, GC da; SOUZA FILHO, Veridiano Barroso. Da guerra às emoções: história da internet e o controverso surgimento do Facebook. **Encontro Regional Norte de História da Mídia**, v. 4, 2016.



informações entre indivíduos geograficamente distantes. Assim, foi a partir de interesses da ARPA<sup>3</sup>, setor do Departamento de Defesa dos EUA, que se iniciaram estudos para promover uma ferramenta que possibilitasse a comunicação entre indivíduos separados por longas distâncias e, mais tarde, o desenvolvimento da internet.

Importante ressaltar que uma grande preocupação dos setores era que as informações trocadas entre seus funcionários estivessem seguras, livres de interceptação por outras agências de defesa e que o sistema operacional fosse capaz de sobreviver a ataques e bombardeios, mantendo o conteúdo por ele veiculado a salvo, mesmo com a destruição física da rede de suporte tecnológico.

Os primeiros testes com a ARPANET, que seria a precursora da internet tal como temos hoje, começaram a ser feitos por volta de 1969. Inicialmente, apenas 13 computadores estavam ligados à rede e, no início de 1973, meses após a primeira demonstração pública do uso da rede, que ocorreu no outono de 1972, 38 máquinas já operavam ligadas ao sistema. A partir de 1975, a ARPANET passa a integrar de forma oficial a Agência de Comunicação e Defesa americana, que tinha como principal objetivo facilitar a comunicação entre o departamento de defesa americano.

Nos anos de 1980, com a ampliação do uso da ARPANET para fins científicos e universitários, alargam-se os usos feitos da internet, que ganha dois novos ramos de uso: a CSNET (para fins científicos) e a BitNET (universitária). Apenas em 1990, nos EUA, surge o primeiro provedor de internet comercial e a ARPANET deixa de existir oficialmente.

É curioso pensar que um instrumento desenvolvido para apaziguar necessidades de guerra tenha se tornado acessível à população comum, permitindo não apenas a aproximação de pessoas, mas também que acontecimentos e notícias ao redor do mundo sejam compartilhados em tempo real.

---

<sup>3</sup> “Advanced Research Projects Agency” – setor do Departamento de Defesa dos EUA, que impulsionou a criação de um meio de comunicação capaz de permitir a cooperação entre diversos grupos de trabalho, ainda que geograficamente distantes.

Com o avançar dos anos, porém, o uso da internet deixa de ser voltado apenas para questões militares e científicas e, diante da constante demanda humana por distração, surgem as primeiras formas de entretenimento na world wide web.

Nesse sentido, os serviços de *streaming* podem se encaixar tanto na condição de entretenimento, quando o usuário opta por assistir a um filme ou ouvir música, quanto no uso acadêmico, nas situações em que vídeo aulas são ministradas de forma ao vivo (ou não) para centenas de alunos que não podem ir presencialmente à universidade (como aconteceu durante à pandemia) ou que simplesmente optaram por esta modalidade de curso.

## 2.2 Serviços Over The Top: considerações sobre as plataformas de *streaming*

Antes de considerações mais precisas acerca da natureza dos serviços over the top, cabe diferenciar os conceitos de *software* e hardware, uma vez que essas definições serão bastante utilizadas pelos tribunais e doutrinadores para a defesa de um ou outro ponto de vista nas discussões sobre tributação dessas tecnologias.

De um modo geral, o hardware pode ser entendido como a estrutura física das máquinas, sejam computadores, celulares, tablets ou quaisquer outros dispositivos tecnológicos, enquanto o *software* é compreendido pelo público como um conjunto de códigos e informações que permitem ao hardware o desenvolvimento de suas funções.

Contudo, de acordo com as definições trazidas CASELLA (1986), o *software* deve ser compreendido como o conjunto entre o programa de computador, que permite a máquina desenvolver suas tarefas, a descrição do programa, que pode se dar em linguagem verbal, esquemática ou qualquer outra, desde que permita a compreensão do conjunto de instruções do programa de computador e, por fim, a documentação auxiliar que consiste em documentos anexos capazes de facilitar a compreensão do programa de computador como, por exemplo, a descrição dos usos e possíveis problemas.

Assim como a internet foi criada durante o séc. XX e se desenvolveu até os dias atuais, os *softwares* passaram por diversas mudanças ao longo dos anos, de modo que, ao contrário do que se tinha antes, com a necessidade de suporte físico (CD, DVD, disquete) para a circulação

desses programas, hoje em dia é possível acessá-los sem ao menos precisar de download, como acontece com as conhecidas plataformas de *streaming*.

O avançar da tecnologia, em muitos casos, tem como objetivo trazer facilidades para o dia-a-dia das pessoas. Os serviços de *streaming* seguem um caminho não muito diferente, ao passo que permitem ao telespectador assumir o controle da programação que deseja assistir, às empresas que possam fazer reuniões entre membros de diferentes filiais sem a necessidade de deslocamento físico dos funcionários, aulas e cursos podem ser ministrados online e diversos outros serviços são facilitados pelo uso da tecnologia.

Antes de aprofundar as discussões sobre os vínculos entre o direito e essas novas técnicas, especialmente no que diz respeito à tributação de *software*, torna-se necessário compreender a natureza desses programas e como eles permitem que o usuário controle a programação conforme sua escolha.

Se antigamente, para assistir um programa televisivo, era necessário aguardar até o horário programado pela emissora para exibição, hoje, com o uso de aplicativos de *streaming*, é possível escolher o momento mais conveniente para aproveitar o entretenimento.

Nesse mesmo sentido, a ida às locadoras para acessar catálogos de filmes recém saídos dos cinemas também é desnecessária nos dias atuais. Isso porque, os serviços de *streaming* possuem um vasto catálogo em suas plataformas, que traz ao usuário a possibilidade de escolher filmes e séries sem ao menos levantar do sofá.

No entanto, diferente das relações em que o usuário celebrava um claro contrato de locação com as locadoras ou optava pela prestação de serviços de uma ou outra operadora de TV a cabo, no caso das plataformas de *streaming*, que disponibilizam o conteúdo para o usuário final enquanto for paga a mensalidade e sem o intermédio de uma operadora, ainda não resta clara para o direito brasileiro a natureza contratual dessas atividades.

Isso porque, impensáveis há algumas décadas atrás, os serviços de *streaming* têm se tornado cada vez mais populares e conquistado inúmeros adeptos no mercado consumidor mundial, já que operam na camada mais superficial da internet, acessível ao público comum e não obrigam o consumidor a realizar o *download* de arquivos para sua máquina, o que traz

maior segurança ao usuário, que pode acessar o conteúdo sem a preocupação de estragar o próprio computador ou ter seus dados vazados para organismos não confiáveis.

Essas plataformas, também conhecidas como *over the top*, operam na camada mais superficial da internet, que pode ser acessada pelo usuário comum. Esse funcionamento ocorre através da tecnologia de *cloud computing*, que possibilita ao usuário o acesso a uma rede de serviços, de forma independente e sob demanda, como se toda infraestrutura e programas necessários estivessem instalados em seu computador (CÂNDIDO; JÚNIOR, 2022).

De acordo com a definição trazida pelo *National Institute of Standard and Technology - NTIS*, agência americana do Departamento de Comércio dos Estados Unidos, a computação em nuvem pode ser compreendida como um modelo que permite ao usuário o acesso a um conjunto de recursos, com o menor esforço possível (MELL; GRANCE, 2011).

Ainda conforme com a definição do NTIS, o modelo de computação em nuvem possui cinco características essenciais, são elas: o auto atendimento sob demanda, o amplo acesso a uma rede compartilhada de serviços, de forma rápida e elástica e com mínimo esforço de gerenciamento.

Neste sentido, diferente de outros produtos que estão há mais tempo no mercado, como a televisão a cabo, por exemplo, os OTTs funcionam sem a intermediação de uma operadora, o que implica na contratação direta entre a plataforma que oferece o conteúdo e o consumidor interessado em acessá-lo.

A transmissão de dados entre o usuário e a plataforma, portanto, ocorre de modo instantâneo, por meio da internet e o acesso ao conteúdo que, em alguns casos pode ser baixado via download, se dá enquanto durar o pagamento do serviço pelo consumidor, que perde a possibilidade de se conectar caso deixe de honrar sua parcela.

Daí surge a importância de compreender que, mesmo quando o usuário opta por fazer o download do conteúdo, ele não terá qualquer direito de propriedade sobre o produto, seja para venda ou locação. Desse modo, a partir do momento em que cessa a relação entre o consumidor e a plataforma, mesmo que o conteúdo tenha sido baixado para a sua máquina, também não há como o usuário continuar a acessá-lo.

Sendo assim, seguindo as diretrizes da NTIS, o tipo de atividade desenvolvida pelas plataformas de *streaming* encaixa-se no modelo de *software as a service (SaaS)*, uma vez que permitem o acesso simultâneo de vários clientes diferentes, que utilizam dispositivos distintos, sem que o cliente tenha o poder de controlar e gerenciar o servidor, salvo poucas configurações básicas.

Em meio a este cenário de desenvolvimento em que as plataformas de *streaming* ganham cada vez mais usuários, enquanto as assinaturas de televisão a cabo caem (IBGE, 2019), surge uma forte onda de regularização dessas atividades que, por sua natureza, muitas vezes são confundidas com o serviço de comunicação em si.

### 3 CAPÍTULO II – ASPECTOS LEGAIS SOBRE A TECNOLOGIA NO BRASIL

#### 3.1 Um panorama da normatização dos programas de computador no Brasil

Partindo da necessidade de organizar o ordenamento jurídico e as relações entre os seres humanos no campo da informática, os primeiros conceitos de *software* começaram a ser pensados no mundo jurídico já nos anos 1980, quando os desenvolvedores de programas computacionais passaram a demandar uma proteção específica ao fruto de seu trabalho que, até então, contava com a mesma proteção concedida aos hardwares<sup>4</sup>.

Data de 1984<sup>5</sup> a primeira norma brasileira a dar indícios de que surgiriam disposições legais acerca dos programas de informática. Na época, embora a norma apenas citasse os programas computacionais, ficou decidido que matérias relacionadas a temas como *software*, direitos relativos à privacidade e personalidade, dependeriam da criação de leis complementares pelo Congresso Nacional. Vejamos:

“Art. 43. Matérias referentes a programas de computador e documentação técnica associada (software) (Vetado) e aos direitos relativos à privacidade, com direitos da personalidade, por sua abrangência, serão objeto de leis específicas, a serem aprovadas pelo Congresso Nacional.”

Posteriormente, em 1987, a proteção jurídica dos programas de computador ganhou uma legislação específica, trata-se da Lei nº 7.646/1987, que não apenas trouxe um primeiro significado para o termo “programa de computador”, bem como dispôs sobre a proteção jurídica desses, que em meio as intensas discussões doutrinárias, ganharam status de direito autoral, conforme se extrai de seus arts. 1º e 2º:

“Art. 1º São livres, no País, a produção e a comercialização de programas de computador, de origem estrangeira ou nacional, assegurada integral proteção aos titulares dos respectivos direitos, nas condições estabelecidas em lei.  
Parágrafo único. Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”

---

<sup>4</sup> Enquanto os softwares podem ser definidos como um conjunto de instruções em linguagem computacional para o funcionamento do computador, os hardwares são a estrutura física da máquina, que permitira o funcionamento do sistema no nível corpóreo.

<sup>5</sup> BRASIL. Constituição (1984). Lei nº 7.232, de 29 de outubro de 1984. Brasília, DF.

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador é o disposto na Lei nº 5.988, de 14 de dezembro de 1973, com as modificações que esta lei estabelece para atender às peculiaridades inerentes aos programas de computador.”

Diante da assinatura do O Acordo Sobre os Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio, em 1994, posteriormente incorporado pelo o Decreto Legislativo nº 1.355 de 1994, foi reafirmada a tese de que os programas de computador seriam protegidos, conforme os termos da Convenção de Berna de 1971, por dispositivos de direito autoral. Assim, o Brasil caminhava em direção ao resto do mundo no que diz respeito à legislação aplicável aos *softwares*.

Revogada a antiga Lei (7.646/1987), o art. 1º da Lei 9.609 de 1998 dispõe que programas de computador podem ser definidos como uma obra intelectual, baseada em linguagem natural ou codificada, a ser aproveitado, necessariamente, “em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”<sup>6</sup>

A nova legislação, portanto, optou por manter a definição trazida pela antiga Lei nº 7.646/87, ou seja, a de que o *software*, primordialmente, é um conjunto de instruções decodificadas, capazes de garantir o proveito de uma máquina e que deve estar aportado em um dispositivo físico de qualquer natureza.

Nesse sentido, há que se perceber que a legislação brasileira não faz qualquer distinção entre diferentes tipos de *software* e que a separação entre “*software* de prateleira”, “*softwares* customizáveis” e “*software* em cópia única” trata-se de uma construção doutrinária e jurisprudencial que se desenvolveu ao longo dos anos. Desse modo, afirma Aires F. Barreto (2020) que essa separação não possui qualquer fundamento jurídico.

“Em síntese, não existe juridicamente mais de uma espécie de *software*. O *software* é um só (fruto da atividade intelectual), independentemente das diferentes maneiras pelas quais a licença de seu uso se dá.”<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

<sup>7</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. 223 p.

Outro aspecto relevante da Lei 9.609/98 está na obrigatoriedade de a relação entre as partes ser regida por um contrato de licença de uso. Nesse caso, uma das partes detém o direito de permitir o uso do *software* pela outra, conforme disposto no art. 9º da referida lei.

Evidente, portanto, que neste tipo de contrato não há a transferência da propriedade do *software*, mas sim a disponibilização do direito de uso. Nesse sentido, o detentor da propriedade intelectual protegida (licenciante) permite, a título oneroso ou gratuito, de forma exclusiva ou não, ao licenciado (terceiro interessado) utilizar o programa de computador.

Nessa perspectiva, difícil fica enquadrar a relação entre as partes em uma prestação de serviços a fim de caracterizar a incidência do ISSQN. Isso porque, da análise da natureza do contrato de licença de uso não há qualquer indício que demonstre a existência de esforço intelectual do cedente em prol do terceiro interessado, ou seja, não há na espécie uma obrigação de fazer, característica essencial da prestação do serviço sobre a qual recairia o imposto.

Por outro lado, tampouco poderia se falar em incidência de ICMS neste tipo de contrato, uma vez que, conforme veremos a seguir, a materialidade do Imposto sobre Mercadorias recai na transferência de titularidade jurídica do bem o que, por óbvio, não é o que acontece na celebração de um contrato de licença de uso.



## 4 CAPÍTULO III. – A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

### 4.1 Competência tributária

No sistema tributário brasileiro a definição das competências tributárias é dada de forma taxativa pelo texto dos arts. 145 a 149-A da Constituição Federal de 1988, o que implica dizer que só poderão ser instituídos tributos reconhecidamente permitidos pela CF, ao passo que não serão criadas hipóteses diferentes das já previstas pela Carta Magna.

Dessa forma, nos termos defendidos por Aires F. Barreto (2020), os critérios definidores da competência tributária não serão encontrados em qualquer outra legislação senão na própria Constituição Federal, já que esta matéria pertence ao rol das que são tratadas de forma exaustiva pelo texto pátrio, inexistindo qualquer espaço para que o legislador infraconstitucional exerça algum tipo de inovação sobre ela.

Tem-se, portanto, que as normas estabelecidas na Magna Carta estão acima de quaisquer outras e que, caso haja um conflito em matéria constitucional, a resolução se dará igualmente por via de norma constitucional. Ademais, as leis infraconstitucionais devem, por óbvio, ser adequadas ao texto da CF ou, caso contrário, não poderão ser consideradas válidas em nosso ordenamento jurídico.

Feitas tais observações, o aludido texto outorgou aos Municípios a competência para instituir impostos sobre serviços, o que implica necessariamente na criação de tributos que incidam sobre fatos definidos pelo texto constitucional como serviço, nos termos do art. 156, III, da CF. Não à toa, qualquer fato que não seja definido como serviço não poderá ser objeto de tributação pelo ente municipal.

Em relação aos Estados, a lei máxima determina que esses poderão instituir tributos sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte municipal e intermunicipal, bem como os de comunicação.

Seguindo essa estrutura, não poderia um Município criar tributo sobre a prestação de serviço de transporte, sob pena de invadir a competência tributária dos Estados e, de modo contrário, não poderiam os Estados estabelecerem tributo sobre serviço diverso daqueles que

lhes foram atribuídos pelo texto constitucional, igualmente sob pena de infringir a esfera tributária de outro ente.

Contudo, embora não haja discussão quanto à taxatividade do texto constitucional em relação à divisão das competências tributárias, não se pode ignorar a existência de conflitos de ordem tributária ente os entes federativos. Neste estudo, serão abordados especificamente os conflitos entre Estados e Municípios.

Conforme defendido por Aires Barreto, as atividades sobre as quais poderão os Estados instituir tributos estão expressamente listadas no art. 155, II, da CF, ao passo que todos os outros serviços que não aparecem neste artigo deverão ser tributados pelo ISS, de competência municipal.

A Lei Complementar nº 116/03, com o fito de diminuir os conflitos de competência envolvendo prestação de serviços que envolvam o fornecimento de mercadorias, direcionou as operações tributárias no sentido de limitar a incidência de ICMS nessas situações, deixando claras as hipóteses em que pode haver incidência do imposto estadual sobre mercadorias utilizadas na prestação de determinado serviço e os casos em que o ISS irá incidir sobre o serviço que envolva, igualmente, a circulação de bens.

De plano, percebe-se que o texto constitucional delegou ao legislador infraconstitucional a função de dispor sobre possíveis conflitos envolvendo a competência tributária de Estados e Municípios. Contudo, conforme nos alerta Barreto (2020), a possibilidade dada ao legislador de sanar os possíveis conflitos de normas, não significa uma carta em branco para a criação de qualquer norma, devendo, sempre que possível, haver um esforço para discernir entre as operações mercantis e as de prestação de serviço.

Com o avançar das discussões nos tribunais, a jurisprudência tratou de criar uma nova possibilidade de resolução dos conflitos envolvendo o ISS e o ICMS. Ampliando-se a ideia trazida no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b” da Constituição, as decisões têm caminhado no sentido de compreender que, caso um serviço não esteja previsto na Lei Complementar 116/03, incidirá sobre ele o ICMS.

Contra essas decisões, Aires Barreto tece críticas contundentes, no sentido de que o intérprete deve proceder a leitura do dispositivo mencionado em conformidade com o texto da Constituição, sendo incabível estender a competência tributária dos Estados.

“Não pode o interprete perder de vista que a alínea b do inciso IX do § 2º do art. 155 é meramente explicitatória de que, se mercadorias forem fornecidas concomitantemente com a) serviços de comunicação ou b) serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, o imposto (ICMS) incidirá sobre o valor total da operação.

(...)

Com isso, busca a Constituição impedir que, mesmo diante da fixação de alíquotas (e/ou bases de cálculo, regimes de crédito, momentos de ocorrência do fato imponible etc.) diferentes para operações relativas a circulação de mercadorias e para os serviços referidos, se possa considera-los per si (como, por exemplo, aplicar uma alíquota (ou base) para a operação mercantil e outra para a prestação de serviços de transporte transmunicipal ou para os de comunicação).”

Em síntese, tomando como base os critérios constitucionais e a construção jurisprudencial (com as devidas ressalvas), são quatro as soluções encontradas para sanar os possíveis conflitos entre Estados e Municípios (NETO, 2016):

- a) competência estadual para com as relações envolvendo serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação;
- b) serviços de qualquer natureza, previstos em Lei Complementar, que envolvam o fornecimento de mercadorias, e haja expressa ressalva na lei sobre a incidência do imposto estadual, incidirá ISS sobre a parcela relativa ao serviço e ICMS sobre a parcela da prestação relativa à circulação de bens;
- c) serviços de qualquer natureza, previstos em Lei Complementar, que envolvam o fornecimento de mercadorias, sem a expressa ressalva na lei sobre a incidência do imposto estadual, incidirá ISS sobre o total da prestação;
- d) mercadorias fornecidas em conjunto com a prestação de serviço não explicitado na Lei Complementar 116/03, incidência de ICMS sobre o total da operação.

Dados os pressupostos aplicados para a resolução de conflitos envolvendo as prerrogativas estaduais e municipais em matéria tributária, cabe analisar com atenção os diplomas legais que dispõem sobre os dois tributos.

## 4.2 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte

De acordo com o previsto no art. 155, II, da Constituição Federal Brasileira<sup>8</sup>, é papel dos Estados e do Distrito Federal instituir impostos sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Nesse sentido, o ICMS tem como fato gerador as operações envolvendo tanto a circulação de mercadorias, quanto a prestação de alguns tipos de serviço.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre  
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)”

A partir da definição trazida pelo texto constitucional, portanto, o ICMS é tributo que incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, ou seja, o fato gerador do imposto é o negócio jurídico entre as partes, envolvendo o comércio de mercadoria ou serviço de transporte.

Nesse mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça ao proferir o entendimento sumular nº 166<sup>9</sup>, que indica a exigência de ato de comércio para caracterizar a ocorrência de fato gerador do ICMS, já que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte não é capaz de fazer com que o tributo possa ser exigido.

Sob este ponto de vista, José Eduardo Soares de Melo<sup>10</sup> ensina que o termo “circulação”, aplicado à incidência de ICMS, deve ser limitado à movimentação da titularidade do bem, pouco importando o deslocamento físico ou econômico do objeto.

Além disso, em relação ao termo “mercadoria”, importante dizer que se aplica apenas a produtos ou bens resultantes de uma atividade econômica habitual e com fins lucrativos. Assim,

---

<sup>8</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 09 fev. 2022.

<sup>9</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. DJ. Brasília, 23 ago. 1996. p. 29-382.

<sup>10</sup> MELO, José Eduardo Soares. ICMS – Teoria e Prática. 15ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado 2020. 15 p.

a título de exemplo, não incidiria ICMS na simples alienação de automóvel usado por seu dono, já que nem a venda de automóveis é atividade habitual e nem o lucro é a finalidade da ação. Nas palavras do jurista Leandro Paulsen<sup>11</sup>:

“Importa considerar, ainda, que mercadorias não são quaisquer produtos ou bens, mas apenas aqueles que constituem objeto de uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa consistente na venda de produtos, não se confundindo com a alienação eventual de um bem por pessoa física ou mesmo por pessoa jurídica cuja atividade econômica seja de outra natureza. Daí por que “a venda de bens do ativo fixo da empresa não se enquadra na hipótese de incidência [...] por esses bens não se enquadrando conceito de mercadoria e essas operações não serem realizadas com habitualidade, não há circulação de mercadorias”. Pela mesma razão, o STF entendeu que não pode incidir ICMS na alienação de bens salvados de sinistro, ou seja, daqueles bens dos quais as seguradoras se desfazem para diminuir seu prejuízo porque provêm de sinistros (acidentes, desastres) que implicaram perda total e que geraram pagamento ao segurado. Veja-se o enunciado da Súmula Vinculante 32: “O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistros pelas seguradoras”.

Outra questão interessante acerca da definição de mercadoria reside na possibilidade de considerar-se mercadoria os bens incorpóreos e, neles, podemos incluir também os serviços de *streaming*.

Segundo a definição trazida por Soares de Melo (2020), o termo mercadoria pode ser definido como o resultado da produção, seja empresarial, industrial ou comercial, destinada à distribuição para consumo. Desse modo, independentemente de o bem ser físico ou virtual, poderá ser considerado mercadoria, caso seja produzido com o intuito de comercialização.

Em outro momento, ao julgar a ADI nº 1.945/MT, o STF decidiu por manter a legislação do Estado do Mato Grosso que instituiu a incidência de ICMS sobre serviços de transmissão eletrônica de dados, o que abrange o *download* de *software*, músicas, que neste caso equivaleria a sua compra em CD. Seguindo esta tendência, portanto, necessário dizer que a jurisprudência até aquele momento não concebia a possibilidade de considerar mercadorias os bens incorpóreos.

Cabe adiantar, no entanto, que em fevereiro de 2021, ao dar continuidade ao julgamento da ADI 1.945/MT, o STF proferiu decisão no sentido de que a prestação de serviços no modelo *software as a service (SaaS)*, em que o consumidor tem acesso ao conteúdo por intermédio de

---

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 560 p.

uma plataforma em nuvem, ou seja, o produto sem o intermédio de uma operadora, atrai a incidência de ISS.

Em outras palavras, houve uma mudança daquele entendimento, que indicava a possibilidade de classificar bens incorpóreos como mercadorias para a posição de que programas de computador comercializados em via digital, sem cessão definitiva de uso, devem ser considerados serviços, não mercadorias.

#### 4.3 A Lei Complementar nº 87/96

Conhecida como Lei Kandir, a Lei Complementar 87/96 dispõe sobre a incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual. Este regramento é atualmente o dispositivo básico de regulação do ICMS, sendo mandatório que os Estados-Membro observem seu texto durante as operações tributárias.

O art. 2º do texto legal traz à baila as hipóteses de incidência do tributo, ou seja, as ocasiões em que deve incidir o ICMS. Contudo, conforme nos aponta o ilustre professor Sacha Calmon (2020), é interessante perceber que o próprio dispositivo legal se ocupou de dirimir possíveis conflitos existentes entre o tributo estadual e o municipal. Vejamos:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.”

Dos incisos acima destacados, três (I, IV e V) possuem o condão de solucionar possíveis divergências entre as legislações municipais e estaduais, ao passo que o inciso I da referida legislação pode ser interpretado como uma “invasão consentida” ao âmbito tributário dos municípios (CALMON, 2020).

Em relação ao contribuinte, determina a Lei Kandir, em seu art. 4º, que será aquele que, com habitualidade realize operações envolvendo circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, mesmo que as operações tributadas tenham início no exterior. Importante destacar que este artigo aponta a possibilidade de que a habitualidade seja apurada em relação ao volume de operações feitas pela pessoa física ou jurídica.

Com a pretensão de estabelecer um marco para o fato gerador da operação, determina o art. 12, I, da discutida Lei que o fato gerador ocorre no momento da saída da mercadoria para o estabelecimento comercial de titularidade diversa ao qual se destina. Sobre esse aspecto, aponta Jose Eduardo Soares de Melo que definir a saída como marco do fato gerador do ICMS é algo irrelevante, já que para a incidência do tributo é insuficiente a circulação física da mercadoria, sendo imprescindível a realização de negócio jurídico mercantil.

No caso dos serviços de *streaming* tratados no presente trabalho, caso feita a opção por adequá-los à hipótese de incidência do ICMS, seria necessária a definição de um marco para a “saída” da mercadoria, o que se tornaria demasiado complexo haja vista o modo de disponibilização desses recursos.

#### 4.4 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

Nos termos do art. 156 da Constituição Federal de 1988 e seus incisos, cabe aos Municípios brasileiros instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, a transmissão “*inter vivos*” da propriedade de bens imóveis e os serviços de qualquer natureza não listados no disposto pelo art. 155, II, do texto constitucional. Vejamos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

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

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

De plano, percebe-se a extensão dada à competência tributária municipal, que abrange todo e qualquer serviço que não seja tributável pela União ou pelos Estados. Assim, conforme

Sacha Calmon (2020), cabe ao Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição, promover o entendimento do texto, dando significado compreensível às palavras do legislador.

Seguindo a missão que lhe foi dada, o STF, ao proferir o entendimento sumular nº 31<sup>12</sup> determinou a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Isso porque, conforme pode-se depreender da natureza do contrato de locação, a obrigação envolvida é a de dar, entregar coisa, não a de fazer, como se espera da prestação de um serviço.

Nesse mesmo sentido, Aires F. Barreto alerta para o significado do termo “serviço” no campo do direito tributário. De uma forma geral, o conceito está ligado ao esforço humano em realizar tarefa para terceiro, ou seja, um dever desenvolvido em uma relação que abarca, ao menos, outra pessoa. Sendo assim, não há que se falar em prestação de serviço para si próprio, já que neste caso não existe elo entre duas partes.

Quanto ao serviço tributável, ou seja, aquele sobre o qual poderá incidir ISS, pelo princípio da isonomia, não poderão ser fato gerador do tributo as prestações destituídas de conteúdo econômico.

“Só é serviço tributável, destarte, o esforço humano com conteúdo econômico. Somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que a sua ocorrência concreta dimensione, de alguma maneira, o tributo, e, portanto, possa ser reconhecida como indicio de capacidade contributiva.”<sup>13</sup>

Neste ponto, torna-se importante ressaltar que a doutrina é uníssona ao compreender que o sistema constitucional brasileiro em matéria tributária é rígido, sendo a própria Carta Magna responsável por criar e distribuir competências, e que seu texto esgota os parâmetros de divisão das competências tributárias.

Assim, de acordo com Aires F. Barreto, uma vez que a Constituição Federal trata a atividade tributária de forma rígida, não há qualquer brecha para que o legislador infraconstitucional disponha sobre a matéria tributária, o que torna inconstitucional qualquer

---

<sup>12</sup> É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.



legislação infraconstitucional que extrapole o conceito de serviço pactuado no art. 156, III, da CF/88.

“Todos os fatos sobre os quais é possível instituir imposto estão previstos, expressamente, de forma explícita ou implícita, na Constituição Federal, no bojo da discriminação das competências tributárias outorgadas às pessoas políticas. Sobre os fatos nela não explicitamente previstos, a própria Magna Carta atribuiu à União, de modo expresse, competência para instituir impostos (desde que não se confundam com os nela discriminados).”<sup>14</sup>

Destarte, cabe salientar que a Constituição Federal, ao descrever os fatos sobre os quais poderiam incidir o ISS, optou por enfatizar a prestação de serviço como atividade desencadeadora da hipótese de incidência do tributo. Desse modo, levando-se em conta o critério constitucional, o destinatário da carga tributária é, portanto, o prestador de serviços, já que se beneficia do proveito econômico da atividade desenvolvida.

“Em verdade, quem extrai o conteúdo econômico é o prestador; ele é que se beneficia da remuneração pela prestação. É ele, destarte, o destinatário constitucional tributário. É certo que quem presta serviço o faz com o fito econômico, atual ou futuro, o que dá ao fato exatamente aquele conteúdo econômico constitucionalmente requerido.”<sup>15</sup>

Em outras palavras, para Ayres F. Barreto, o legislador deve criar as normas complementares em matéria tributária dentro dos limites impostos pela Constituição Federal. Assim, inverter a sujeição passiva, ignorando totalmente o que diz a Carta Magna, seria, em tese, inadmissível no direito brasileiro.

Na prática, contudo, a sujeição passiva pode ser dividida entre o contribuinte de fato e o de direito, ainda que o encargo se destine àquele que não percebe benefício econômico na operação.

Seguindo tais premissas, foi elaborada a Lei Complementar nº 116/2003, que estabeleceu diretrizes para a incidência do ISS, estabelecendo a regra geral de que o imposto será devido no local da prestação do serviço e solucionando certos conflitos que existiam na legislação anterior.

---

14 BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. 35p

15 BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018. 39p

#### 4.5 A Lei Complementar nº 116/2003

O texto constitucional, em seu art. 146, III, atribui especificamente à Lei Complementar a edição de regras gerais em matéria tributária, conferindo, assim unidade e uniformidade ao sistema tributário brasileiro, o que é indispensável para um tratamento isonômico do contribuinte (PADILHA, 2016).

Conforme visto, a Constituição Federal de 1988 outorgou aos Municípios a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza. Isso significa, portanto, que dentro dos limites constitucionais, caberá a estes entes a tributação sobre fatos abrangidos pelo conceito de serviço que, ou seja, as relações de fazer instituídas de caráter econômico e que ocorrem entre, pelo menos, dois polos.

Desse modo, não poderá a lei complementar estabelecer elementos de regra-matriz em direito tributário, salvo hipóteses necessárias para dirimir conflitos de competência tributária. Também não poderia existir lei complementar que, invadindo a competência constitucional outorgada aos Estados, incluísse serviços de transporte intermunicipal na esfera de tributação dos Municípios.

Nesse sentido, caberia a Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, determinar os fatos geradores do tributo, os contribuintes e as bases de cálculo, nas hipóteses de conflito entre diferentes normas. Isso porque, nos termos defendidos por Aires F. Barreto, o legislador infraconstitucional estaria balizado pelas diretrizes dispostas na CF de 1988, não podendo extrapolar as prerrogativas que lhe foram postas.

Assim portanto, a LC 116/03 traz em seu texto elementos que facilitarão a aplicação da norma, reforçando o aspecto constitucional do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e elucidando conceitos postos na Constituição.

Destarte, não é à toa que seus arts. 1º, §2º<sup>16</sup>, e 3º<sup>17</sup>, deste dispositivo legal reforça que os serviços contidos naquela lei não serão tributados pelo ICMS, ainda que a sua prestação envolva mercadorias tributáveis pelo imposto estadual e que a prestação ocorre e o imposto é devido no local do estabelecimento.

#### 4.5.1 A taxatividade da lista anexa da Lei 116/03

O texto constitucional exige, em seu art. 156, III, a edição de lei complementar capaz de transpor as diretrizes para o exercício da competência tributária municipal, cabendo à edição da norma definir quais serviços podem ser alcançados pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Não à toa, a Lei Complementar 116/03 traz em sua lista anexa o rol de itens e subitens a serem considerados serviços tributáveis pelo ISS, ou seja, aqueles que trazem características consideradas pelo legislador constitucional ao conceder aos entes municipais a possibilidade de instituir o tributo. Dentre os itens e subitens apontados pela legislação, a dizer de exemplo, encontram-se aqueles ligados à medicina veterinária, à estética, à limpeza, educação, entre outros.

Em relação à lista anexa, no entanto, a doutrina tributária não é uníssona ao apontar ou não a sua taxatividade. Isso significa dizer que, para alguns intérpretes do direito, os Municípios poderiam extrapolar o disposto na lei complementar e, baseando-se na prerrogativa constitucional, instituir tributos sobre uma série de outros serviços que não estão, necessariamente, apontados no rol anexo.

Seguindo esta corrente, Aires F. Barreto (2020) defende que a eficácia e validade da lista se dá tão somente em relação a garantir que os Municípios não invadirão a esfera tributária dos

---

<sup>16</sup> Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

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

<sup>17</sup> Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

entes estaduais, incluindo em seu rol de serviços aqueles explicitamente definidos pelo constituinte como de incidência do ICMS.

Dessa forma, poderiam os Municípios, com base nas atividades desenvolvidas por seus contribuintes, incluir em suas legislações outras hipóteses de incidência diferentes daquelas apontadas pela lista anexa. Para o doutrinador (BARRETO, 2020), a inibição dos entes locais parte de duas variáveis: a primeira, de terem as legislações se limitado a copiar o rol listado pela 116/03. Em segundo plano, ainda que prevista na legislação a chamada “cláusula ônibus” – item genérico que, em tese, permitiria a inclusão de outros serviços não previstos na lei complementar, dificilmente ela é invocada para estabelecer serviços outros que não estejam no anexo.

Por outro lado, Leandro Paulsen defende expressamente que a lista anexa prevista na Lei Complementar 116/03 é taxativa, admitindo, no entanto, a interpretação extensiva de seus itens. Esta corrente tem sido amplamente aceita tanto por doutrinadores, quanto pela jurisprudência, o que tem, de certo modo, moldado a cobrança do ISS ao redor do Brasil.

Para Paulo de Barros Carvalho, a expressão “definidos em lei complementar”, contida no inciso III do art. 155 do Texto Constitucional veda expressamente que seja conceituado como serviço aquilo que não é. Admitir, portanto, conduta diferente implicaria na subversão da hierarquia das normas brasileira.

As palavras de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha corroboram com essa ideia de rigidez, na medida em que a autora compreende que o legislador infraconstitucional possui pouquíssima chance para adaptar o modelo de tributação às particularidades de sua região, já que as definições constitucionais estariam tomadas de “termos contundentes”, isto é, com significados muito bem delimitados.

“Em razão da particularizada e abundante disciplina tributária plasmada pelo constituinte, assevera Geraldo Ataliba<sup>196</sup> que a nossa Carta Republicana não se caracteriza pela plasticidade e elasticidade jurídicas, próprias das constituições sintéticas e genéricas que autorizam o legislador a agir em ampla esfera de liberdade para adaptar o sistema tributário às necessidades emergentes ou às solicitações das mutações sociais e econômicas. Ao contrário, a nossa Constituição, marcada pela rigidez em matéria de fixação de competência tributária e formas de seu exercício, não deixou margem – jurídica – para grandes desenvolvimentos e integração pela legislação ordinária, e menos ainda, pelos costumes, colaborando restritivamente o

legislador infraconstitucional brasileiro no delineamento jurídico das feições e traços fundamentais do sistema tributário”<sup>18</sup>

Conforme nos ensina Fernando Bittencourt (2021), no entanto, esses limites ao poder de tributar podem ser encarados como um modo de proteção ao contribuinte contra possíveis abusos cometidos pelo Estado, de modo que, a delimitação das hipóteses de incidência e objetos de tributação nada mais são do que um freio ao poder de tributar dos entes federativos.

#### 4.6 A Lei Complementar nº 157/2016

Data de 2016 a inclusão dos serviços *over the top* na hipótese de incidência do ISS. Na época, foi editada a Lei Complementar nº 157/2016 que, entre outras medidas, incluiu a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio e vídeo ao rol da lista anexa da LC 116/2003.

“1 – Serviços de informática e congêneres.  
(...) 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)”.

Dentre as inovações trazidas pelo diploma legal, além da inclusão dos OTTs na lista anexa da LC 116/03, está a definição da alíquota mínima de 2% para a cobrança do imposto municipal, a caracterização de improbidade administrativa nas situações em que benefícios fiscais sejam concedidos sem consonância com a Lei e a ampliação da incidência do tributo.

Inobstante à natureza complexa dos *serviços over the top*, o legislador optou por inseri-los nas hipóteses de previsão do Imposto Sobre Serviços, mesmo sem a existência de uma definição segura acerca da essência de tais operações. Desse modo, ainda que aparentemente tenha sido resolvida a discussão sobre a incidência do ISS ou do ICMS, ainda há muito espaço para debates que, por certo, apenas começaram quando da edição da norma.

---

<sup>18</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente. 2016. 369 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

A constitucionalidade do dispositivo que incluiu os serviços de *streaming* na lista anexa da LC 116/03 teve início com a sanção da norma que, para muitos juristas, teve como plano de fundo a insatisfação das empresas de TV por assinatura, que viam nos baixos custos dos contratos praticados por empresas como a Netflix, que iniciou sua operação no Brasil com assinaturas a partir de R\$ 14,99 em 2011.

O argumento trazido por aqueles que defendem a inconstitucionalidade da Lei Complementar 156/2016 é que, sendo o *streaming* um mecanismo que permite a cessão de dados através de pacotes, não estariam previstas as características atribuídas pelo texto constitucional aos serviços e, portanto, seria inexistente a obrigação de fazer, tanto em relação à produção intelectual, quanto à prestação de natureza física.

Por outro lado, há aqueles que, além de considerarem a Lei 157/2016 constitucional, acreditam que esta norma deve ser vista com bons olhos pelas empresas de streaming, já que impedem os Estados de instituírem ICMS, com alíquotas mais altas, sobre as atividades desenvolvidas por estas empresas (JESUS; KAMLOT; JESUS, 2019).

## 5 CAPÍTULO IV – A TRIBUTAÇÃO DE *SOFTWARE* A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA

### 5.1 Breve panorama sobre os julgados anteriores

Em relação aos Estados, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, II<sup>19</sup>, determina que cabe a esses entes legislar sobre a transmissão *causa mortis*, sobre a propriedade de veículos automotores e, ainda, a tributação sobre serviços de transporte municipal, intermunicipal e de comunicação é de responsabilidade desses entes. Trata-se, pois, de uma competência privativa, que alcança, inclusive, operações iniciadas no exterior.

Aos entes municipais e ao Distrito Federal, coube legislar sobre a incidência de tributos nas operações de transmissão *inter vivos* de bens imóveis, sobre a propriedade predial localizada em área urbana e, ainda, sobre serviços que não estejam elencados no rol do artigo 155, II, da Constituição<sup>20</sup>.

Em outras palavras, cumpre aos entes federativos estaduais, municipais e ao Distrito Federal definir parâmetros não apenas para a incidência de impostos, mas, também, promover os mecanismos que serão utilizados para a cobrança e a fiscalização dos contribuintes, conforme os moldes prescritos pela Constituição.

Definidos os limites ao poder de tributar, a Constituição Federal determina, ainda, que o rol de serviços tributáveis pelo ISS será definido por Lei Complementar. Assim, coube à LC 116, de julho de 2003, dispor sobre a incidência de ISS. Resta notar que, em 2003, ano em que

---

<sup>19</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (...)”

<sup>20</sup> “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

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

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (...)”

a Lei Complementar 116/2003 foi editada, a discussão sobre a tributação de *software* já se arrastava nos tribunais há alguns anos.

**“TRIBUTARIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO. 1. SE AS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A EXPLORAÇÃO ECONOMICA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR SÃO REALIZADAS MEDIANTE A OUTORGA DE CONTRATOS DE CESSÃO OU LICENÇA DE USO DE DETERMINADO "SOFTWARE" FORNECIDO PELO AUTOR OU DETENTOR DOS DIREITOS SOBRE O MESMO, COM FIM ESPECIFICO E PARA ATENDER A DETERMINADA NECESSIDADE DO USUARIO, TEM-SE CARACTERIZADO O FENOMENO TRIBUTARIO DENOMINADO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, PORTANTO, SUJEITO AO PAGAMENTO DO ISS (ITEM 24, DA LISTA DE SERVIÇOS, ANEXO AO DL 406/68). 2- SE, POREM, TAIS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO SÃO FEITOS EM LARGA ESCALA E DE MANEIRA UNIFORME, ISTO E, NÃO SE DESTINANDO AO ATENDIMENTO DE DETERMINADAS NECESSIDADES DO USUARIO A QUE PARA TANTO FORAM CRIADOS, SENDO COLOCADOS NO MERCADO PARA AQUISIÇÃO POR QUALQUER UM DO POVO, PASSAM A SER CONSIDERADOS MERCADORIAS QUE CIRCULAM, GERANDO VARIOS TIPOS DE NEGOCIO JURIDICO (COMPRA E VENDA, TROCA, CESSÃO, EMPRESTIMO, LOCAÇÃO ETC), SUJEITANDO-SE PORTANTO, AO ICMS. 3- DEFINIDO NO ACORDÃO DE SEGUNDO GRAU QUE OS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO EXPLORADOS PELAS EMPRESAS RECORRENTES SÃO UNIFORMES, A EXEMPLO DO "WORD 6, WINDOWS", ETC, E COLOCADOS A DISPOSIÇÃO DO MERCADO, PELO QUE PODEM SER ADQUIRIDOS POR QUALQUER PESSOA, NÃO E POSSIVEL, EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA, A REDISCUSSÃO DESSA TEMATICA, POR TER SIDO ELA ASSENTADA COM BASE NO EXAME DAS PROVAS DISCUTIDAS NOS AUTOS. 4- RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. CONFIRMAÇÃO DO ACORDÃO HOSTILIZADO PARA RECONHECER, NO CASO, A LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO ICMS.”**

(STJ - REsp 123022 / RS. Relator: Min. José Delgado. Data de Julgamento:14.08.1997.Data de Publicação 27.10.1997).

Na época da edição da Lei Complementar 116/2003, uma saída encontrada pela jurisprudência para definir a competência tributária sobre *software* foi dividi-los nas categoriais “customizáveis” e “de prateleira”. Dessa forma, incidiria ICMS sobre aqueles produtos que poderiam ser comprados em lojas, comercializados em via física e produzidos em larga escala. Por outro lado, o ISS seria o imposto cobrado nas situações em que a tecnologia fosse desenvolvida sob encomenda, ou seja, a partir de especificidades que envolveriam a customização de um produto para adequá-lo ao desejo do cliente.

Até certo ponto, com as devidas ressalvas às legislações regionais que acabavam por misturar ambos os conceitos, essas definições deram conta de sustentar as hipóteses de incidência sobre esses produtos. No entanto, com o avançar da tecnologia, surgem novas



discussões sobre o tratamento tributário que deve ser concedido a esse tipo de produto e, nesse contexto, passa a importar o enquadramento dos serviços de *streaming*.

Assim, no ano de 2013, a edição da Lei Complementar nº 157/2016 modificou a LC 116/2003 para incluir no rol de serviços tributáveis pelo ISS a disponibilização, sem cessão definitiva, de áudios, imagens, vídeos e textos por meio da internet. A essa altura, os serviços de *streaming* já haviam conquistado significativamente o mercado brasileiro e diversos Estados e Municípios vinham encontrando seus próprios meios para a tributação dessa tecnologia.

No caso dos Estados, firmado o Convênio ICMS 106 de 2017, formalizou-se a incidência de ICMS sobre “operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados<sup>21</sup>”. Assim, a prática que já era adotada pelo Estado de São Paulo, por exemplo, ganhou espaço para ser aplicada por demais entes estaduais, o que apenas fomentou a discussão sobre a tributação.

Por hora, as discussões acerca da tributação dos *softwares* e, em especial, os serviços de *streaming* parece ter chegado ao fim com o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/MT. Contudo, um assunto tão complexo quanto este levou anos para ser dirimido e as mudanças de posicionamento nos tribunais serão exploradas a seguir.

## 5.2 Os Recursos Especiais 39.797-9 e 176.626

Foi com base na definição trazida pela Lei nº 7.646/1987, vigente até então, que o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o 39.797-9 SP no ano de 1993, definiu que o programa de computador não se confunde com o meio físico que lhe dá suporte. Ou seja, ainda que a legislação determine que o *software* fosse considerado um conjunto de códigos veiculado em suporte físico de qualquer natureza, não se pode considerá-lo mercadoria sujeita a tributação pelo ICMS.

Isso porque, de acordo com o entendimento proferido à época do julgamento, os programas de computador são resultado do esforço intelectual de seu criador e, portanto, revelase um produto imaterial. Desse modo, conforme o julgado, sendo o esforço intelectual uma

---

<sup>21</sup> Redação do Convênio ICMS nº 106/2017, publicado no DOU em 05.10.2017.

atividade cuja exploração econômica se dá por um contrato de licença de uso, atrai a incidência do ISS.

Esse primeiro entendimento, no entanto, não perdurou e o STJ decidiu rever o entendimento anteriormente proferido, passando a considerar que os *softwares* produzidos em larga escala seriam tributáveis pelo ICMS, enquanto aqueles produzidos especificamente para um fim se encaixariam na hipótese de incidência do ISS. Daí, portanto, houve uma mudança de paradigma, ao passo que a Corte deixou de considerar a natureza imaterial do *software* para definir o tributo incidente e passou a considerar o volume das operações.

Assim sendo, a produção de um programa de computador para dezenas, centenas, milhares de interessados, passa a caracterizar circulação de mercadoria, uma operação de compra e venda, ensejando a incidência do ICMS. Por outro lado, o desenvolvimento de *software* especificamente para um fim, sendo o resultado de um esforço intelectual voltado diretamente para este objetivo e, portanto, tributável pelo ISS.

Seguindo ainda esta linha de raciocínio, no ano de 1999 o Supremo Tribunal Federal, ao proferir o acórdão que julgou o Recurso Extraordinário nº 176.626 dividiu os programas de computador em três categorias diferentes, sendo elas (i) “*software* de prateleira” ou “padronizados”, vendidos no varejo e produzidos de forma seriada, (ii) os *softwares* “sob encomenda” ou “à medida do cliente”, criados para atender necessidades específicas do usuário e (iii) os *softwares* “customizados” ou “adaptados ao cliente”, que seriam feitos a partir daqueles vendidos de forma seriada e que são modificados a partir da necessidade do consumidor (BITTENCOURT 2021).

Tal classificação, proposta pelo Ministro Rui Saavedra, como adiantado, não encontra respaldo nem na legislação sobre *software* e nem nas leis tributárias, o que gera inúmeras discussões e controvérsias sobre a sua aplicação pelos tribunais. Contudo, a conclusão que se firmou naquela época foi a de que, inobstante à ausência de transferência de propriedade do *software* entre o criador e o usuário, não haveria como negar a aquisição da “manifestação física” do programa pelo cliente.

No ano de 2016, a edição da Lei Complementar nº 157/2016 modificou a LC 116/2003 para incluir no rol de serviços tributáveis pelo ISS a disponibilização, sem cessão definitiva, de

áudios, imagens, vídeos e textos por meio da internet. A essa altura, os serviços de *streaming* já haviam conquistado significativamente o mercado brasileiro e diversos Estados e Municípios vinham encontrando seus próprios meios para a tributação dessa tecnologia.

No caso dos Estados, firmado o Convênio ICMS 106 de 2017, formalizou-se a incidência de ICMS sobre “operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados<sup>22</sup>”. Assim, a prática que já era adotada pelo Estado de São Paulo, por exemplo, ganhou espaço para ser aplicada por demais entes estaduais, o que apenas fomentou a discussão sobre a tributação.

### 5.3 O Recurso Extraordinário 176.626/SP

Trata-se de RE interposto contra o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, que julgou procedente a Ação Declaratória proposta por MUNPS Processamento de Dados LTDA com o objetivo de ver reconhecida a não incidência de ICMS sobre as operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador.

O acórdão regional, proferido pelo TJSP, em conformidade com a então vigente Lei Complementar nº 7.646/87 manteve a sentença que determinou a não incidência do ICMS sobre as operações discutidas, já que, de acordo com o entendimento exarado, não ocorreria operação de compra e venda no caso em apreço, ficando descaracterizada a circulação jurídica que motivaria a incidência do imposto estadual.

Assim, interposto o Recurso Extraordinário pelo Estado de São Paulo para, com base no conceito de *software* de prateleira, amplamente aceito pelos tribunais até então, questionar o julgado quanto à existência de circulação jurídica nas operações envolvendo comércio em larga escala de programas de computador, inclusive com inúmeros pontos de venda.

De acordo com o exposto pelo ente federativo, não haveria, de fato, a possibilidade de cobrança do ICMS sobre os programas customizados, elaborados de acordo com as necessidades de um usuário específico, mas sim sobre a circulação daqueles conhecidos como *software* de prateleira, vendido em larga escala.

---

<sup>22</sup> Redação do Convênio ICMS nº 106/2017, publicado no DOU em 05.10.2017.

Até esta época, os serviços de *streaming* eram inexistentes ou pouquíssimo difundidos no Brasil, ao passo que os pontos levantados foram apenas as diferenças entre o comércio em larga escala e o desenvolvimento de programa conforme as necessidades específicas de um usuário.

Na ocasião, apesar de reconhecer a distinção entre os tipos de *software*, o Min. Sepúlveda Pertence, Relator do caso, entendeu que este não era o objeto da demanda e, portanto, não poderia ser julgado, ao passo que reduzindo a questão ao licenciamento da cessão de uso do *software*, não haveria incidência de ICMS por tratar-se de bem incorpóreo, não caracterizável como mercadoria e, dessa forma, não sendo hipótese de incidência do imposto estadual.

“A distinção é, no entanto, questão estranha ao objeto desta ação declaratória, reduzido ao licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, bem incorpóreo sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS; por isso, não conheço do recurso: é o meu voto.”

Apesar do caminho demonstrado pelo voto nos autos da Declaratória, os Municípios continuaram a cobrar ISS sobre toda e qualquer operação envolvendo *software*. Os Estados, em contrapartida, continuaram a exigir o imposto de sua lavra nas operações em que entendiam por sua incidência.

Assim, apesar de elucidadas as questões envolvendo a classificação dos *softwares*, é certo que as definições trazidas não foram suficientes para aplacar os debates no campo tributário, que ainda teriam mais reviravoltas com o avançar tecnológico e o desenvolvimento das operações em nuvem, sem a cessão definitiva de propriedade dos programas, como ocorria no caso dos classificados como de prateleira.

#### 5.4 As Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5659/MG e 1945-7/MT

Com o avançar da tecnologia e o desenvolvimento da computação em nuvem, tornam-se dispensáveis os meios físicos (disquetes, CDs, DVDs) para a comercialização dos programas computacionais.

Trata-se a primeira de Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pela Confederação Nacional de Serviços – CNS, contra a Lei 6.763/75 do Estado de Minas Gerais, que consolida a matéria relativa ao Imposto sobre circulação de mercadorias em âmbito estadual, e a Lei Complementar Federal nº 87/96, que versa sobre a mesma matéria e tem abrangência nacional.

Ao longo dos anos, as questões envolvendo conflitos entre ISS e ICMS eram resolvidas conforme as disposições legais sobre esses tributos. Ou seja, caso a operação tratada estivesse abarcada e definida pela Lei Complementar 116/03 como um serviço, deveria, portanto, incidir o primeiro imposto e, caso contrário, o segundo.

Em relação à tributação de *software*, no entanto, o critério adotado vinha sendo a diferenciação entre “de prateleira”, vendido em larga escala, e “por encomenda”, comercializado de forma customizada. Com o avançar da tecnologia, entretanto, a distinção entre apenas duas categoriais tornou-se insuficiente para o campo do direito e novas discussões passaram a surgir acerca da tributação dos programas de computador.

Nesse sentido, o legislador infraconstitucional, amparado pelas prerrogativas dos arts. 146, I, e 156, III, editou a Lista Anexa da Lei Complementar 116/03 para adicionar o subitem 1.05, qual seja, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computador. Desse modo, a divisão que já estava pacificada pela jurisprudência ganha mais um contorno e as discussões sobre a tributação dos *softwares* reacende.

Em sentido quase idêntico, foi proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB - contra a Lei 7.098/98 do Estado do Mato Grosso, tendo como pontos atacados (i) a natureza ordinária da legislação que, de acordo com a tese do autor, violaria as prerrogativas impostas pelo art. 146, III, art. 152, § 2º, XII e pelo art. 59, II, todos da Constituição Federal e (ii) a suposta invasão perpetrada pelo art. 2º, § 1º, VI, e art. 6º, § 6º, da legislação estadual (Lei 7.098/98).

Ao julgar a medida cautelar na ADI 1.945/MT, optou o STF, ao contrário dos julgados anteriores, por reconhecer a incidência do ICMS sobre *software* comercializados sem a necessidade de aporte físico, seja por *download*, *streaming* ou qualquer outro meio diferente daqueles mais difundidos até então.

Na sessão de julgamento do dia 19 de abril de 1999, o Relator da ADI, Min. Octavio Gallotti, assim se pronunciou:

“Sr. Presidente, a regra da lei estadual diz que ‘incidirá sobre operações com programas de computadores *software*, ainda que realizados por transferência eletrônica de dados’. O que se tem no comércio de programas de computação? Transfere-se determinado bem que, no caso específico, é uma linguagem matemática binária que compõe os programas de *software*, dependendo da natureza e sofisticação. Pois bem. Como é que se transfere, através de um mecanismo eletrônico, se não tinha acesso à internet? O programa era conduzido ao consumidor pelas vias de um disquete – não estou falando em CD ROM, e sim, em programas de incorporação. Muito bem. Quando se difunde a Internet, o que se cria? Cria-se a possibilidade de você, em vez de receber, comprar o disquete com o programa e, se tratar do disquete, colocar no disco rígido, você adquire o mesmo programa, acessando o ‘site’ da empresa distribuidora e escolhe o programa que você quer, paga por mês com cartão de crédito ou pelo sistema ‘cleanbox’, em que você tem uma caixa eletrônica no sistema da Internet, com o depósito de valores em moeda nacional conversível em moeda estrangeira – você compra isso. E como isso é transferido para o seu disco rígido do seu computador? Pelo sistema que eles denominam ‘download’, ou seja, acessa, depois de feitos todos os mecanismos, você autoriza, e o computador fica parado uns 10, 15 minutos, dependendo do tamanho do programa, e você incorpora para dentro do programa. Qual é a diferença entre um e outro? É que a linguagem matemática binária que compõe o ‘*software*’ ou é transmitida tendo como base um disquete ou por meio do sistema da internet. Adquirido, então, o que se contém dentro do disquete ou aquilo que me é transmitido via sistema de internet. Qual a diferença entre um bem e outro? Nenhuma. O que eu adquirei foi um *software*. A diferença fundamental foi a forma pela qual me foi transferido esse sistema.”

Ao longo dos anos, foram proferidos diversos votos no âmbito da ADI 1.945/MT, sendo a maior parte das decisões proferidas favoráveis à ideia de que é possível a incidência do ICMS sobre operações envolvendo mercadorias e bens incorpóreos, o contrário do definido anteriormente pelo próprio STF quando da discussão nos autos do RE 176.626/SP e do RE 199.464.

Eis o que ponderou o Min. Ayres Britto na sessão de julgamento ocorrida em 25 de outubro de 2010:

“Estou raciocinando como raciocinou o Ministro Gilmar Mendes: eraclitianamente. O ser das coisas é o movimento, e as palavras, para efeito de movimento, são as coisas. Hoje temos uma realidade virtual, isso é tão verdadeiro que a própria expressão ‘realidade virtual’ é paradoxal; seria paradoxal há dez anos, porque virtual era o oposto de real. E hoje já falamos de realidade virtual eliminando toda e qualquer contradição. [...]

O substantivo ‘circulação’, ele é que exige do intérprete um novo olhar hermenêutico. Porque a mercadoria circula, só que circula virtualmente. Não podemos ver a mercadoria circulando. Cuida-se de circulação virtual de mercadoria.”

Passados mais de 20 anos do início das discussões em ambas as Ações, foi apenas em fevereiro de 2021 que se chegou ao resultado final da discussão, com entendimento favorável à incidência do ISS nas operações envolvendo *software*, sejam eles veiculados por meios corpóreos ou incorpóreos, de prateleira ou customizáveis.

Ao julgar a ADI 5659 / MG, O Supremo entendeu pela aplicação de critério objetivo, ou seja, a definição do serviço como tal na lista anexa da Lei Complementar 116/03. No caso das operações envolvendo *software*, resta claro para a Corte que cabe a incidência de ISS, uma vez que a aquisição de programa de computador, seja ela por meio físico ou via download, está prevista no subitem 1.05 da referida legislação federal.

Como apontado pelo acórdão, o legislador infraconstitucional, baseando-se nas prerrogativas a ele conferidas pelos arts. 146, I, e 156, III, buscou dirimir previamente o conflito entre Estados e Municípios, quando adotou critério diferente daquele que a jurisprudência vinha adotando.

Além do mais, o julgado aponto a imprescindibilidade de esforço humano para a criação dos *softwares*, sejam eles de qual tipo forem, um esforço humano destinado ao cumprimento de uma obrigação de fazer. Dessa forma, nos termos dos votos proferidos, existiria uma evidente prestação de serviço, encaixando-se na hipótese de incidência do ISS.

#### 5.4.1 A modulação dos efeitos do julgado

Com o – até então – fim das discussões sobre a incidência do ISS ou do ICMS sobre os *softwares* comercializados via computação em nuvem e download, surge a importância de definir parâmetros para a aplicação da recente jurisprudência.

Em relação aos temas comuns aos dois julgados foi determinado o efeito *ex nunc* para, a partir da publicação da ata de julgamento do mérito (I) impedir a repetição de indébito daqueles que pagaram ICMS sobre operações envolvendo *software*, impossibilitando, também, a cobrança de ISS por parte dos municípios sobre os mesmos fatos geradores, (II) impedir a cobrança do ICMS sobre fatos geradores ocorridos até a véspera do julgado.

Quanto aos efeitos acima, foram feitas duas ressalvas pelo órgão julgador:

- a) a possibilidade de discussão nas ações já em curso, inclusive repetições de indébito e execuções fiscais que versem sobre ICMS;
- b) hipóteses em que seja comprovada a bitributação, tendo o contribuinte direito à restituição do ICMS.

Tratando-se apenas da ADI nº 1.945/MT, restou acordada a atribuição de efeito *ex nunc*, contado a partir da data de publicação do acórdão de mérito, para declarar a inconstitucionalidade das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, e efeitos *ex tunc* à expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98, vez que essa já havia sido suspensa no julgamento da liminar.



## 6 CONCLUSÃO

Conforme narrado, a discussão acerca da incidência de ICMS ou ISS sobre programas computacionais data de mais de 20 anos, época em que o Brasil sequer contava com rede banda larga de internet difundida e, muito menos, consumia de forma ávida o conteúdo das plataformas de *streaming*.

Entre as soluções propostas pelos juristas, perdurou por muitos e muitos anos a divisão conforme o “tipo” de *software* discutido na relação econômica, o que não possui mais qualquer relevância nos dias atuais, visto a complexidade e diferenças entre as operações tecnológicas. Assim, centrar a discussão apenas no modo de apresentação do programa, de fato, não parece ser o caminho mais adequado.

Neste mesmo sentido, a tecnologia tem avançado em velocidade mais rápida do que a que os tribunais brasileiros são capazes de acompanhar, de modo que a questão dos serviços de *streaming* sequer poderia ter sido alvo das análises do STF, por não serem relevantes na época da propositura das ADI 5659/MG e 1945-7/MT.

Sendo certa a vigência da Lei nº 9.610/98, que define o *software*, primordialmente, como um conjunto de instruções decodificadas, capazes de garantir o proveito de uma máquina e declara de forma expressa que as relações entre as partes terão natureza contratual de cessão de uso, impossível seria falar em incidência de ICMS sobre o comércio de programas computacionais, sejam eles de qual tipo forem.

Tal conclusão parece lógica à medida que, embora equiparados à bem móveis, por força do art. 3º da legislação, não há como se falar em compra e venda de direitos autorais e, portanto, não poderia existir circulação jurídica de mercadoria nos termos necessários para configurar a ocorrência de fato gerador do imposto estadual.

Por outro lado, ao optar por enquadrar a tributação de *software* à incidência do ISS, a Corte desconsiderou o fato de que a obrigação desenvolvida entre o consumidor e a plataforma não tem como objetivo principal o desenvolvimento de um produto e que, portanto, o esforço intelectual empreendido pelo desenvolvedor é irrelevante para a discussão.

De modo sagaz, o legislador infraconstitucional ao editar a Lei Complementar nº 157/2016, incluindo o subitem 1.09 ao item 1 da lista anexa dos serviços tributáveis pelo ISS, pretendeu atingir as plataformas online, entre elas, as de *streaming*. Contudo, devido à forma de arrecadação do imposto municipal, parece ter sido desvantajoso para esses entes a decisão do modo como posta.

Em uma análise pouco aprofundada da situação, em virtude do alto consumo desse tipo de conteúdo por todo Brasil, poderia ser benéfico permitir que os entes municipais realizassem a cobrança do tributo, o que aumentaria a arrecadação mesmo em cidades mais remotas, em que a oferta de serviços em geral é bem menor.

No entanto, uma vez que essas tecnologias concentram sua infraestrutura em um único lugar, sendo desnecessária a constituição de inúmeros servidores no país, não precisarão as empresas espalhar estabelecimentos pelos Municípios brasileiros e, uma vez que o ISS é devido no local do estabelecimento do prestador, pouquíssimos entes irão se beneficiar da arrecadação.

Em outras palavras, por conta da forma de arrecadação do imposto municipal, que não ocorre em função do tomador de serviços, a arrecadação do imposto no caso das operações envolvendo plataformas online não vai chegar a essas unidades da federação, cenário diferente do que ocorreria caso a decisão determinasse a incidência do ICMS, que tem parte do arrecado pelos Estados divididos entre seus municípios.

Destarte, além de parecer uma saída desvantajosa para os Municípios, a decisão exarada pelo STF tampouco se ateu à natureza contratual da relação estabelecida entre o consumidor e o desenvolvedor do *software*, de modo que o conceito de serviço, à luz destas reflexões, parece ter sido deturpado para conceder uma resposta à questão que já se arrastava há anos.

Por este mesmo ângulo, tendo em vista o avançar veloz dos recursos tecnológicos, fatalmente a decisão proferida em 2021 tornar-se-á obsoleta à medida em que novos e novos produtos forem oferecidos no mercado, de modo que discussão, ainda que com outra roupagem, voltará aos tribunais mais cedo ou mais tarde.

Acompanhando o raciocínio de Aires F. Barreto (2020), tem-se que a lista da Lei Complementar 116/03, ao pretender a inclusão da cessão de uso no rol dos serviços tributados

pelo ISS, incorreu em grave erro, eis que não se trata de hipótese de prestação de serviço por não haver qualquer obrigação de fazer na espécie descrita.

Isto posto, tem-se que a natureza dos serviços de *streaming* ainda não possui definição clara na doutrina ou jurisprudência pátria e que, muito embora a Lei 9.609/98 tenha trazido uma primeira definição sobre a natureza dos *softwares*, diante dos avanços da tecnologia, esse significado não parece mais dar conta de absorver as diversas modalidades de programas computacionais desenvolvidos mais de 20 anos após a sua edição.

Da mesma forma, embora julgadas apenas no ano de 2020, as ADIs 1.945/MT e 5659/MG já parecem obsoletas diante da configuração tecnológica dos dias atuais. Isso porque, passados muitos anos diante da propositura de ambas as ações, novas descobertas já foram feitas no campo dos *softwares* e a relação da sociedade brasileira com esses programas já ganhou contornos muito mais complexos do que os do passado.

Por esse motivo, embora as discussões tenham se apaziguado por hora, certamente novos questionamentos irão surgir já que, limitar a discussão sobre prestação de serviço *x* circulação de mercadorias à existência ou não de esforço intelectual para a tarefa, assim como as distinções entre *software* de “prateleira” e “customizável”, parece ter validade determinada diante do rápido caminhar da humanidade.

## 7 REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4 ed. São Paulo. Noeses, 2018.

BITTENCOURT, Fernando. **DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE AS A SERVICE: UMA ANÁLISE SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS**. 2021. 111 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021.

BRASIL. Constituição (1984). Lei nº 7.232, de 29 de outubro de 1984. Brasília, DF

BRASIL. Constituição (1984). Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Brasília, DF

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 123022. Relator: Min. José Delgado. Brasília, DF, 14 de agosto de 1997. DJ. Brasília, 27 out. 1997.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 39.797-9. Relator: Min. Garcia Vieira. Brasília, DF, 15 de dezembro de 1993. Diário de Justiça. Brasília, 20 fev. 1994.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. DJ. Brasília, 23 ago. 1996. p. 29-382.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945. Relator: Min. Carmem Lucia. Brasília, DF, 24 de fevereiro de 2021. Diário de Justiça. Brasília, 20 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 24 de fevereiro de 2021. Diário de Justiça. Brasília, 20 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176626. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 10 de novembro de 1998. Diário de Justiça. Brasília, 11 dez. 1998.

CÂNDIDO, Ana Clara; ARAÚJO JÚNIOR, Rogério Henrique de. Potencialidades do desenvolvimento de cloud computing no âmbito da gestão da informação. **Perspectivas em Ciência da Informação**, [S.L.], v. 27, n. 1, p. 57-80, mar. 2022. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/1981-5344/25731>.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17 ed. Rio de Janeiro. Forense LTDA, 2020.

JESUS, Diego Santos Vieira de; KAMLOT, Daniel; JESUS, Henrique de Oliveira Santos Vieira de. “Você não tem o controle”: a lei complementar 157/2016 e a Netflix no brasil. **Revista Brasileira de Direito**, [S.L.], v. 15, n. 3, p. 204, 1 dez. 2019. Complexo de Ensino Superior Meridional S.A. <http://dx.doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i3.2035>.

MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing: recommendations of the national institute of standards and technology.** Gaithersburg: U.s. Department Of Commerce, 2011. 7 p. Disponível em: <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2022.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – Teoria e Prática.** 15 ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2020.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **TRIBUTAÇÃO DE *SOFTWARE*** Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente. 2016. 369 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.