



REFLEXÕES SOBRE RECENTES DECISÕES DO STF E DO STJ ENVOLVENDO A ECONOMIA DIGITAL¹

José Eduardo de Paula Saran²

INTRODUÇÃO

O mundo, hoje, está no que se denomina Era Digital, Era da Informação ou Era do Conhecimento, como fenômeno tecnológico, histórico e social, cuja repercussão econômica é denominada de Economia Digital. Alguns autores a classificam como a Quarta Revolução Industrial, com a máquina a vapor, a eletricidade e a computação, respectivamente, marcando as três primeiras.³

1. Este artigo baseou-se no conteúdo de obras do mesmo autor ((i)SARAN, José Eduardo de Paula. *Tecnologia, Direito e Tributação: a tributação de aplicações na Internet por impostos sobre o consumo no Brasil*; no prelo; e (ii) SARAN, José Eduardo de Paula. *A tributação das aplicações over-the-top pelo ICMS e o ISS. O que são as Aplicações Over-the-Top e podem elas sofrer a incidência de impostos sobre o consumo no Brasil ? In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FEIGELSON, Bruno. *Tax 4.0 – Tributação na realidade exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 121-136.), além de referenciar outras, indicadas nas notas de rodapé e ao final.*

2. Doutorando em Direito Financeiro (USP). Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Master em Fazenda Pública e Administração Tributária (IEF-UNED/Espanha). Especialista em Direito Tributário (IBET). Especialista em Administração de Empresas (FGV/SP).

3. ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. *A insegurança jurídica na tributação do consumo de riquezas advindas de novas tecnologias e a reforma tributária*. No prelo.

Em termos tecnológicos, houve o desenvolvimento da tecnologia digital (sinal e arquivos digitais), acompanhada pela miniaturização dos computadores, pela telefonia móvel celular e pelos dispositivos informatizados. Houve o advento e popularização da internet e, mais recentemente, a massificação do uso do chamado *streaming* e das utilidades oferecidas por aplicativos (ou *APP*). A esse repertório tecnológico, deu-se o nome de Tecnologias de Informação e Comunicação, as *TIC*.

Com as *TIC*, passou a existir a circulação de bens digitais, no sentido de arquivos codificados digitalmente e que apresentam valor econômico, podendo ser objeto de comércio e de contratos⁴, como *softwares*, arquivos de música ou vídeo, jogos eletrônicos, arquivos de informações ou obras de arte digitais “únicas”. Mesmo serviços já tradicionais, como os de comunicação, passaram a utilizar as novas tecnologias, como é o caso da telefonia celular, mas também as comunicações que se operam *via* internet, como os chamados serviços ou Aplicações *Over-the-Top*, ou *OTT*.

Tal revolução tecnológica, produtiva e de informações transformou a forma como vivemos, trabalhamos e nos relacionamos. Na Economia Digital, o valor adicionado é criado pelo cérebro e pela inovação. O valor agregado na produção de bens passa a representar uma parcela pequena do total. O que efetivamente agrega valor é o conhecimento⁵.

Dessarte, as transformações que a Economia Digital trouxe aos meios e formas de produção e de consumo impactaram a forma como o Direito analisa e trata tais materialidades, com particular influência para sua tributação. O avanço da Economia Digital alterou, de modo significativo, os paradigmas que alicerçaram o regime tributário das economias extrativistas,

4. Nos quais podemos ter aquisição com cessão definitiva, ou acesso sem cessão definitiva, ou licenciamento de direitos ou apenas de uso.

5. Daí porque as sociedades que desenvolvem *software* geram mais riqueza que aquelas industrializadoras dos equipamentos que os irão utilizar (e.g. Estados Unidos (Califórnia) e Estônia).

agrícolas e industriais, inclusive no Brasil. Os novos modelos de geração de valor e de riqueza dificultam, mesmo no plano internacional, a utilização de critérios tradicionais para alocar a competência tributária e a construção da Regra-Matriz de Incidência Tributária das novas relações jurídicas.

Assim, vem ocorrendo, no Brasil e no mundo, uma erosão, em maior ou menor grau, das bases tributárias em função dos novos modos de produção⁶. O desaparecimento da tangibilidade dos fenômenos no mundo físico criou um descompasso entre os conceitos tradicionais, presentes em nosso atual sistema constitucional tributário, e os novos fenômenos digitais. Emergiu a dificuldade de tratar a incidência de impostos sobre as diferentes formas de uso, acesso ou aquisição de programas, músicas, vídeos e livros, assim como sobre as vendas por meio do comércio eletrônico, especialmente no caso de transações *on-line* com empresas situadas no estrangeiro.

As receitas tributárias no Brasil, como nos países em desenvolvimento, são fortemente baseadas nos impostos indiretos ou sobre o consumo. Portanto, assume grande relevo, entre nós, o estudo da tributação dos fenômenos (ou materialidades) da Economia Digital, que atingiram diretamente as hipóteses de incidência do ICMS e do ISS⁷, nossos principais tributos indiretos. O ICMS, inclusive, é o esteio financeiro dos estados e do Distrito Federal, sendo, isoladamente, o tributo de maior arrecadação no Brasil.

Vivemos, também, uma quadra histórica em que a prestação de serviços assume mais relevo, como fenômeno de geração de riqueza, que as atividades industrial-manufatureiras, especialmente as mais poluentes ou intensivas em recursos humanos. Nesse cenário, tributos sobre serviços, como o ISS, avultam em importância.

6. Que está na origem do Projeto BEPS, da OCDE.

7. ISSQN

Nada disso havia sido imaginado ao tempo da promulgação da Constituição Federal em 1988, que estruturou um sistema tributário rígido e detalhado, baseado em conceitos abstratos, como renda, mercadoria, comunicação e serviços, sem defini-los, pressupondo, também, uma economia tradicional fortemente baseada em bens tangíveis, cadeias, intermediação e presença territorial. No tocante aos dois impostos que estudaremos mais de perto, o ICMS e o ISS, sua concepção original, entre as décadas de 1960 e 1980, baseou-se nos seguintes princípios: (i) cadeias de produção e de comercialização de bens (ICMS), (ii) presença de intermediação humana nas etapas de circulação (ICMS), bem como na prestação de serviços (ICMS e ISS), e (iii) forte territorialidade das transações (ICMS e ISS).

Pela importância do ICMS e do ISS para o Federalismo Fiscal brasileiro, e, portanto, para a ordem democrática e constitucional, e pelas limitações de espaço deste artigo, deixaremos de analisar a *tributação direta* dos fenômenos digitais aqui objeto de estudo, nem tampouco abordaremos a *tributação indireta federal* sobre eles, representada especialmente pelo PIS/COFINS e pela CIDE-*Royalties*.

Nosso corte metodológico de estudo limitará o estudo à tributação do *software* e das chamadas Aplicações *Over-the-Top* pelo ICMS e o ISS.

Em função do escopo aqui eleito, não será tratada a tributação de outros fenômenos da Economia Digital, como a Internet das Coisas (*IoT*), as Impressoras 3D, as Criptomoe-das, o *Blockchain* e o *Marketplace*. Nada obstante, as análises jurídicas quanto à subsunção dos fatos jurídicos com as hipóteses de incidência do ICMS e ISS para o *software* e para as *OTT* eleitas são válidas para aquelas materialidades, no que possuírem de identidade fenomênica.

Neste artigo, analisaremos algumas decisões recentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) que versam sobre o tema, à luz de estudos doutrinários sobre a tributação dos fenômenos digitais e sob a ótica do Constructivismo Lógico-Semântico (CLS).

PREMISSAS UTILIZADAS

Delimitado o escopo do artigo, passemos às premissas que adotamos para o desenvolvimento e as conclusões. São elas:

- a) a Constituição Federal admite interpretação dinâmica;
- b) os bens tributáveis podem ser tangíveis ou intangíveis (e.g. a energia elétrica);
- c) as mercadorias podem ser corpóreas ou digitais (e.g. novamente a energia elétrica, de há muito tributada pelo ICMS, as obras de arte digitais “únicas”, que empregam a tecnologia *NFT*⁸; ou os *e-books*, não fosse a imunidade constitucional);
- d) serviço é, fundamentalmente, uma *obrigação de fazer*, embora já haja jurisprudência admitindo, em interpretação econômica, que pode ser o *oferecimento de utilidade*;⁹
- e) serviço pode compreender a entrega de bens ao tomador, mas não consiste em cessão de direito de uso;
- f) o avanço científico e tecnológico promoveu uma convergência tecnológica;
- g) essa convergência tecnológica ocasionou uma convergência semântica, que dificulta enquadrar os novos negócios da Economia Digital nos conceitos

8. *Non-Fungible Token*.

9. Para estabelecer esta premissa, partimos da evolução histórica do ISS no Brasil, que teve um precursor no imposto sobre indústrias e profissões, do Império; passou por um Imposto de Diversões Públicas, municipal, com a Constituição de 1934; novamente com um Imposto de Indústrias e Profissões, de competência municipal, incidente sobre o efetivo exercício de atividade lucrativa e que abrangia atividades industriais, comerciais e profissionais, com a Constituição de 1946; até a criação do ISS municipal, com a EC n. 18/1965, acolhido pela CF/88, que modificou-o para ISSQN, mantendo-o na competência municipal contendo lista exaustiva de serviços atingidos pelo imposto. Portanto, nota-se que o constituinte de 1988 optou por deixar, aos municípios, as atividades que requerem eminentemente um “*fazer humano*” e uma personalização, reservando ao ICMS as atividades industriais, comerciais e de serviços que pressupõem padronização, cadeias e forte intermediação.

clássicos de bem, mercadoria e de serviços, e, nestes, os serviços de comunicação.

Nossas premissas passam, também, por definições dos suportes fáticos da Economia Digital objeto de nosso estudo.

Iniciamos pela definição de *software*. Também conhecido como *programa de computador*,¹⁰ é o conjunto dos elementos lógicos do computador que permitem ao *hardware* (a parte física, mecânica e eletrônica do equipamento) executar uma variedade de ações, ou ainda, a superestrutura intelectual do processamento eletrônico de dados.¹¹ Em outras palavras, são os sistemas operacionais e programas para funcionamento de equipamentos, consistentes em algoritmos e comandos em linguagem de programação. Sua atividade-fim é fazer equipamentos funcionarem, e não a interface com os sentidos humanos do usuário daqueles.

Juselder Cordeiro da Mata e Ronan Alves Martins de Carvalho identificam as espécies do gênero software: (i) *softwares* de programação (e.g. Java); (ii) *softwares* de sistema (e.g. iOS e Android); (iii) *softwares* de aplicações (e.g. Microsoft Office, Google Earth); (iv) aplicativos de *smartphones* em geral (e.g. Uber e iFood); (v) soluções *cloud computing* (e.g. Dropbox, Google Drive, Office 365); e (vi) plataformas de *streaming* (e.g. Netflix e Spotify).¹² Esses autores ali identificam *softwares* criados por encomenda e consideram a possibilidade da tradição total da propriedade do bem imaterial. De nossa parte, consideramos alguns dos exemplos acima não como *software*, mas como Aplicações *Over-the-Top*, como explicamos adiante.

10. Vide artigo 1º da Lei n. 9.609/98.

11. PAULINO PADILHA, Maria Ângela Lopes. *Tributação de software*. São Paulo: Noeses, 2020. p. 30.

12. MATA, Juselder Cordeiro da; CARVALHO, Ronan Alves Martins. A tributação de softwares e o entendimento das cortes superiores brasileiras. In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FEIGELSON, Bruno. *Tax 4.0 – Tributação na realidade exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 123.

Deve-se conhecer, também, o que é Serviço de Valor Adicionado, ou *SVA*. Trata-se de conceito ligado à atividade de telecomunicações, que consiste num serviço acessório, preparatório ou complementar ao serviço de comunicação. Sua definição encontra-se artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei n. 9.472/97).¹³ Como não se confunde com a prestação de serviço de comunicação, os *SVA* não sofrem a incidência do ICMS-Comunicação. Exemplos são o serviço-despertador, toques de celular, ligações 0800, ou o provimento de acesso a internet discada (STFC).

Em 2011, a legislação nacional incorporou o conceito de Serviço de Acesso Continuado, ou *SeAC*, que está definido no artigo 2º da Lei n. 12.485/2011.¹⁴ Consiste em disciplina legal para os chamados “*serviços por demanda*” ou “*serviços por diretório ou menu*”. Trata-se da TV por assinatura, com: (i) sinal por cabo (CATV); (ii) micro-ondas (MMDS); (iii) por satélite (DTH); e (iv) sinal de UHF (TVA), todas modalidades tecnológicas sem uso da internet.

Outro termo importante, de uso internacional mais recente, é o *Over-the-Top*, ou *OTT*. Ele é empregado para nomear, indiferentemente, as aplicações, as plataformas e os provedores na oferta de bens, serviços e conteúdos diversos pela internet.¹⁵ Ao nos referirmos a esse fenômeno, preferi-

13. Lei 9.472/97 - Art. 61. *Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.*

§ 1º *Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.*

14. Lei 12.485/2011 - Art. 2º - *Para os efeitos desta Lei, considera-se:*

(...) VI - Comunicação Audiovisual de Acesso Condicionado: complexo de atividades que permite a emissão, transmissão e recepção, por meios eletrônicos quaisquer, de imagens, acompanhadas ou não de sons, que resulta na entrega de conteúdo audiovisual exclusivamente a assinantes;

15. ALVES DOS SANTOS, Ricardo Augusto. Tributação das Aplicações Over-the-Top no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet. *In:*

mos adotar a expressão Aplicações *Over-the-Top*, pois não consistem apenas em serviços, mas num conjunto de ofertas e utilidades. Identificarmos, ao menos, nove (9) espécies de *OTT*, que são:

- a) Aplicações *Over-the-Top* de Redes Sociais (e.g. *Facebook*, *LinkedIn*, etc);
- b) Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais (e.g. *WhatsApp*, *Telegram*, *Zoom*, *Teams*, etc);
- c) Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais (e.g. *Netflix*, *iTunes*, *Netflix*, *HBO Prime*, etc);
- d) Aplicações *Over-the-Top* de Partilha e Armazenamento de Arquivos (e.g. *Google Drive*, *iCloud*, etc);
- e) Aplicações *Over-the-Top* de Motores de Busca (e.g. *Google*);
- f) Aplicações *Over-the-Top* de Serviços de Localização, Rotas e Opções de Transporte (e.g. *Google Max*, *Waze*, etc);
- g) Aplicações *Over-the-Top* de Compartilhamento de Produtos e Serviços (e.g. *Uber*, *iFood*, *Airbnb*, etc);
- h) Aplicações *Over-the-Top* de Plataformas de Comércio Eletrônico (e.g. *Amazon*, *Alibaba*, *Netshoes*, etc);
- i) Aplicações *Over-the-Top* de Jogos Multijogadores *Online* (e.g. *World of Warcraft*, etc).

Para efeito deste artigo, nos limitaremos à análise da tributação das Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais e daquelas de Conteúdos Audiovisuais.

Não existe, ainda, uma regulamentação nacional para o *Over-the-Top*.

FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 692-710.

Em relação a ele, adotamos as seguintes premissas adicionais:

- a) *Over-the-Top* não é Serviço de Valor Adicionado (*SVA*), embora deva ter o mesmo trabalho jurídico e tributário deste. *SVA* e *OTT* estão na chamada “camada de aplicativos”, dentro do modelo de *estrutura de camadas* em que são divididas a infraestrutura física, lógica, de aplicativos e conteúdos das telecomunicações. De baixo para cima, trata-se da terceira camada, acima da “camada física” (a primeira camada, de terminais, servidores, fibras óticas etc); também acima da “camada lógica” (a segunda camada, do sistema de protocolos e endereçamento, TCP/IP), daí o emprego do advérbio “over” (acima). Todavia, *SVA* e *OTT* estão abaixo da “camada de conteúdos” (a quarta e última, de voz, dados, textos, imagens, vídeos e músicas acessadas pelos usuários). Todavia, *SVA* é um conceito ligado às telecomunicações tradicionais, ao passo que *Over-the-Top* refere-se a entregas de conteúdo pela internet. Por isso, são coisas distintas. Entretanto, o *OTT* não tem regulamentação nacional. Por isso, e pela falta de subsunção com as normas de incidência daqueles impostos, entendemos que, na atual configuração constitucional e normativa, as *OTT* não podem ser tributadas nem pelo ICMS, nem pelo ISS;
- b) *Over-the-Top* envolve tecnologia digital. Contém algoritmos e envolve programação em linguagem codificada. Portanto, sintaticamente é um *software*. Mas semanticamente não equivale a *software*. Este último também consiste em algoritmos, mas sua atividade-fim é fazer funcionarem equipamentos e aplicações. Já as Aplicações *Over-the-Top*, embora também digitais, têm atividade-fim consistente em entrega de conteúdos apreensíveis aos sentidos humanos, onde o *software* é atividade-meio. Portanto, no aspecto finalístico ou utilitário, são coisas distintas.¹⁶ Os negócios jurídicos

16. Seria como dizer que todo automóvel é um caminhão apenas porque também possui motor e rodas.

também são distintos na maior parte das vezes, conforme explicado mais adiante. Por isso, seu tratamento regulatório e tributário igualmente deve ser distinto;

- c) Não existe uma única natureza jurídica para as Aplicações *Over-the-Top*. Há tantas naturezas jurídicas quantas são as naturezas jurídicas dos bens, produtos, conteúdos ou serviços que seus provedores oferecem aos usuários e na forma como o fazem. Pode-se, mesmo, dizer que possuem uma *natureza jurídica própria*, diversa das clássicas “*obrigação de dar*”, “*obrigação de fazer*”, “*cessão de direito*” ou “*cessão de uso*”;
- d) Nas *OTT* de Conteúdo Audiovisual, a cessão de direito ou de uso existe no negócio jurídico entre o *produtor* de conteúdos (estúdios de cinema e vídeo, gravadoras, produtores musicais ou músicos; e.g. *Universal Pictures*, *O2* ou *Sony Music*) e o *provedor* (veiculador) de conteúdos (a plataforma de *OTT*, como *Netflix*, *Spotify* ou *Youtube*), mas não entre este último e o assinante/usuário.

Outro termo importante é *download*. Ele representa não propriamente uma tecnologia, mas o resultado de uma ação tecnológica. Trata-se do ato de transferir (ou “*baixar*”) dados ou arquivos de um computador remoto para um computador ou dispositivo local. Essa cópia de arquivos pode ser feita tanto a partir de servidores dedicados (FTP, por exemplo), quanto pelo simples acesso a uma página da Internet no navegador. Os arquivos para *download* podem ser textos, imagens, vídeos, programas etc. Fazer *download*, ou “*baixar arquivos*”, é transportar cópia de arquivos de um *hardware* (equipamento) para outro, que lá ficará residente (gravado). Esse conceito será muito relevante para a incidência ou não do ICMS, que pressupõe uma cessão definitiva de conteúdo.

Por fim, temos que definir o que é *streaming*. Trata-se de um *download* temporário de dados, que não são armazenados permanentemente no equipamento de destino. Os dados são enviados de forma comprimida, em “*pacotes*”, num fluxo

permanente (*stream*), disponibilizando-os imediatamente ao usuário, mas excluindo-os do dispositivo logo depois de reproduzidos, fazendo com que o conteúdo multimídia não fique armazenado no computador ou dispositivo local. É a tecnologia empregada por Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais (e.g. *Netflix, Prime Video, Spotify, Deezer* etc).

Quando o usuário é assinante de uma plataforma *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, pode fazer *download* de conteúdos para acessá-los quando não houver internet disponível. Todavia, o acesso é cessado com o fim da assinatura. Por isso, não equivale a um *download* com transferência definitiva de conteúdo. A ausência de cessão definitiva, a princípio, afasta sua tributação pelo ICMS-Mercadoria. Como será visto mais adiante, muitos estudiosos, e também este autor, consideraram inconstitucional a inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços da Lei Complementar n. 116/03 para tributar esses acessos sem cessão definitiva. Por isso, também deve ser afastada a tributação pelo ISS. O *streaming* é um dos principais meios de fornecer conteúdos multimídia pela internet.

AS INOVAÇÕES LEGISLATIVAS PARA TRIBUTAR, PELO ICMS OU O ISS, O SOFTWARE E AS APLICAÇÕES OVER-THE-TOP DE COMUNICAÇÕES SOCIAIS E DE CONTEÚDOS AUDIOVISUAIS

Nos últimos anos, estados e municípios têm procurado tributar, no consumo, determinados suportes fáticos da Economia Digital. Especificamente quanto à aquisição, licenciamento ou uso de *software* e de algumas espécies ou subespécies de Aplicações *Over-the-Top*, deve-se mencionar as inovações normativas que foram: (i) o Convênio ICMS n. 106/2017; (ii) a alteração, dos itens 1.03 e 1.04, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03¹⁷, sem falar no item

17. Alterações promovidas em 2016, pela Lei Complementar n. 157:

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

1.05 daquela lista, que já existia; (iii) e, por fim, a inclusão do item 1.09 na mesma Lista de Serviços.¹⁸ No estado de São Paulo, especificamente, o Convênio ICMS referenciado foi internalizado pelo Decreto n. 63.099/2017 e Portaria CAT n. 24/18.

Tais iniciativas legislativas para ampliar a incidência do ICMS e do ISS a aos novos fenômenos digitais, de 2016 a esta parte, foram fortemente criticados por juristas, argumentando por sua inconstitucionalidade ou ilegalidade. As razões podem ser sintetizadas da seguinte forma: (i) a impropriedade na utilização de Convênio ICMS, decretos e outras normas infralegais para ampliar hipóteses de incidência e definir sujeitos passivos do ICMS; (ii) a inconstitucionalidade da inclusão novas atividades na lista de serviços da LC n. 116/2003 pela ampliação indevida do tipo constitucional de serviço consagrado pela CF/88; (iii) o descompasso entre as hipóteses de incidência do ICMS e do ISS com as materialidades da Economia Digital; (iv) a imunidade constitucional dos fonogramas e videofonogramas.

A tentativa de tributar a aquisição de *software*, na verdade, é bem mais antiga que aquela referente ao fenômeno das Aplicações *Over-the-Top*. Remonta à segunda metade da década de 1990, quando alguns estados pretenderam tributar o que entendiam por “*operação de circulação de mercadoria*”: a aquisição de programas de computador. Criou-se a polêmica se *software* seria uma atividade intelectual, qualificável como serviço, ou se estaria protegido por direitos de autor ou direitos de uso, quando então o negócio jurídico seria de licenciamento de direito ou de uso. Lembre-se, também, que, nos anos 1990, não havia, ainda, ou não era comum, a figura do *download* de *software*, e a comercialização do produto dava-se

1.04 - *Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres;*

(...) 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 Condi-*cionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

18. Igualmente pela Lei Complementar n. 157/2016.

por meio de mídias físicas (disquetes flexíveis ou *compact-discs*, CD).

O assunto chegou ao Supremo Tribunal Federal. Ficou paradigmática, por mais de vinte anos, a decisão do STF no RE 176.626/SP (1999). Na ocasião, o STF diferenciou o que seria “*software de prateleira*”, e “*software personalizado*”. Ainda assim, entendeu-se que *software* seria um produto intelectual, sujeito a direito de autor, além de ser um bem intangível. Haveria que se falar, portanto, em licenciamento ou cessão de direito de uso, e não em circulação de mercadoria. À época, a Corte Magna considerou que o ICMS não poderia tributar bens intangíveis, posição revista posteriormente pelo mesmo tribunal. O certo é que, naquela decisão, admitiu o STF somente a tributação do suporte físico (“*corpus mechanicum*”) pelo ICMS. Tal entendimento somente veio a mudar com as decisões do STF, em 2021, nas ADI 5.659/MG e 1.945/MT, que foram julgadas em conjunto.¹⁹

A seguir, trataremos das recentes decisões do STF e STJ versando sobre tributação do *software* e da veiculação de conteúdos musicais pela internet (*via streaming*).

DECISÕES DO STF ENVOLVENDO O SOFTWARE

Neste tópico, tratamos especificamente de decisões do Supremo Tribunal Federal envolvendo a tributação do *software*.

a) ADI 1.945/MT (2021)

Nesta específica ADI, o STF apreciava originalmente a constitucionalidade de legislação do estado de Mato Grosso para tributar, pelo ICMS, o *download* de *software*. Em 2021, houve decisão conjunta com a ADI 5.659/MG. O Tribunal, por

19. Sobre esse importante julgamento, vide DE SANTI, Eurico Marcos Martins et alii. *Posições interpretativas fiscais em face do RE 176.626-3*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/posicoes-interpretativas-fiscais-em-face-do-re-176-626-3/>>. Acesso em 25 novembro 2021.

maioria, julgou prejudicada a ação direta em relação ao art. 3º, § 3º, da Lei 7.098/98 do Estado de Mato Grosso. Não conheceu da ação no tocante aos artigos 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da mesma lei. No mérito, julgou parcialmente procedente a ADI, declarando a inconstitucionalidade do seguinte:

(i) das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei 7.098/98, redação dada pela Lei 9.226/09;

(ii) da expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei 7.098/98;

(iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei, tudo nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, Redator para o acórdão.

Aqui, o Supremo Tribunal Federal considerou que o *software*, ainda que padronizado, é o resultado de esforço humano (fruto do intelecto).²⁰

Em voto-vista, o Ministro Toffoli argumentou que a União Europeia, desde 1977, e com base na Sexta Diretiva 77/388/CEE, considerou que deveriam ser considerados serviços, para efeito do tributo, “todas as transmissões electrónicas e quaisquer bens incorpóreos fornecidos por esses meios”.²¹

Em seguida, o Tribunal deliberou pela modulação dos efeitos da decisão.²²

b) ADI 5.576/SP (2021)

20. SANTOS, Ramon Tomazela. Os desafios da tributação da economia digital. In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FEIGELSON, Bruno. *Tax 4.0 – Tributação na realidade exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 38.

21. Como já apontamos, o IVA europeu tributa indiferentemente bens e serviços e lá não há, como no Brasil, a tradição jurídica de diferenciar as “obrigações de dar” das “obrigações de fazer” com intervenção humana, desde a EC 18/65, pela dicotomia tributária que se estabeleceu entre a tributação de bens e mercadorias (ICMS) e a tributação de serviços (ISS). Por isso, tal remissão, *data máxima vênia*, não nos parece apropriada.

22. A SEFAZ/SP já vem reconhecendo a aplicabilidade dessa decisão conforme a Resposta à Consulta Tributária n. 24.512/2021, de 13 de outubro de 2021.

Neste processo, o STF julgou pedido de reconhecimento da inconstitucionalidade da legislação do Estado de São Paulo que tratou de benefício fiscal envolvendo tributação dos *softwares* disponibilizados por transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*).

No caso, o tribunal seguiu na linha do decidido nas ADI 1.945/MT e 5.659/MG.

Portanto, o STF afastou a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, e, de maneira análoga ao decidido nas ADIs 1.945 e 5.659, modulou os efeitos dessa decisão, para atribuir eficácia *ex nunc*, a contar de 03.03.2021.

c) ADI 5.659/MG (2021)

Neste julgado, o STF decidiu pelo afastamento do ICMS e pela incidência do ISS na aquisição ou licenciamento de *software* por meio físico ou por meio eletrônico (*download*, *streaming* etc.).

A ADI cuida de operações com programa de computador (*software*), pelo critério objetivo do subitem 1.05 da Lista de Serviços anexa à LC n. 116/2003, mas não do Convênio ICMS 106/2017 (que será tratado pela ADI 5.958/DF).

O STF decidiu, também, pela irrelevância de distinção entre *software* por encomenda ou padronizado.

Entendeu que haveria um contrato de licenciamento de uso de programas de computador, onde assume relevância o trabalho humano desenvolvido, sendo, assim, um contrato complexo ou híbrido. Entendeu, também, pela insuficiência da dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer.

Embora o ICMS não tenha por elemento essencial a existência de bem corpóreo, para sua incidência, seria indispensável a transferência da propriedade do bem, o que não ocorre na licença ou cessão do direito de uso. Pesou, na decisão, a existência do subitem 1.05 da Lista Anexa à LC 116/2003, para

fazer incidir o ISS e não o ICMS, sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador.²³

No seu voto, o Ministro Dias Toffoli partiu das premissas de que o regime de proteção de obras literárias, que é dado pela legislação de direitos autorais, também protege a propriedade intelectual dos *softwares* e o “uso” destes é objeto de contrato de licença que não transfere propriedade (conforme art. 9º da Lei 9.690/98).²⁴

Optou o Tribunal pela modulação dos efeitos da decisão.

O STF decidiu, também, que incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.²⁵⁻²⁶

Trata-se de decisão que pode ter influência em materialidades relativas às Aplicações *OTT*, porém de Conteúdos Audiovisuais.

d) ADI 5.958/DF (2021)

Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade objetivando a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017, do Confaz, e a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do inc. I do art. 2º da Lei Complementar 87/1996 para “*afastar qualquer possível interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de softwares e congêneres*”.

23. MATA, Juselder Cordeiro da; CARVALHO, Ronan Alves Martins. *A tributação de softwares e o entendimento das cortes superiores brasileiras* cit., p. 134-135.

24. SOUZA, Alisson Carvalho de; NASCIMENTO, Augusto César Pereira Sampaio do; BORDA, Victória Sório da Motta. *A tributação dos softwares no contexto do ICMS e do ISS*. In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FEIGELSON, Bruno. *Tax 4.0 – Tributação na realidade exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 152-153.

25. Decisão de 24.02.2021.

26. A SEFAZ/SP já vem reconhecendo a aplicabilidade dessa decisão conforme a Resposta à Consulta Tributária n. 24.512/2021, de 13 de outubro de 2021.

Entendeu a Ministra Cármen Lúcia, relatora, que a ação “*perdeu seu objeto*”, em função da caducidade do Convênio 106/2017 do Confaz, desde o julgamento da ADI 5.659, sendo que a Administração Pública deve se submeter aos efeitos *erga omnes* e vinculantes das decisões do Supremo Tribunal proferidas no controle abstrato de constitucionalidade (§ 2º do art. 102 da Constituição da República).

A decisão transitou em julgado em 31.03.2021.

A decisão não tratou do mérito da questão. Não especifica o que seriam os “*congêneres*” a *software*. Logo, e como já adiantado em capítulo anterior, remanesce a dúvida se, a partir dela, ainda poderiam os estados tributar, pelo ICMS (ICMS-Mercadoria), as cessões definitivas de conteúdos digitais. Observe-se que, pela não análise do mérito, continua constitucional o inciso I do artigo 2º da Lei Complementar n. 87/1996, que rege o ICMS.

Estas foram as decisões do STF que estabeleceram um novo entendimento sobre a tributação do *software*. Ressalvamos que é possível questionar uma tão grande ampliação do conceito de serviço, conforme exporemos mais a seguir. Além disso, não ficou pacificado se esse entendimento pode ser aplicado a outros suportes fáticos digitais, como as Aplicações *Over-the-Top*, ou à cessão definitiva de conteúdos digitais. A seguir, trataremos de uma decisão razoavelmente recente do STJ sobre esse último fenômeno.

DECISÃO DO STJ ENVOLVENDO O *STREAMING*

A respeito da tributação das transmissões de conteúdo musical por *streaming*, que, na classificação aqui adotada, é uma Aplicação *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais, há um único julgado em tribunais superiores. Trata-se do REsp 1.559.264/RJ.

a) REsp 1.559.264/RJ (2017)

Neste julgado, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que “*a tecnologia streaming enquadra-se nos requisitos de incidência normativa, configurando-se, portanto, modalidade de exploração*”

econômica de obras musicais a demandar autorização prévia e expressa pelos titulares de direito”, e que a exploração pela internet se distingue das demais pelo modo de transmissão.

Portanto, aquele tribunal entendeu que a divulgação de músicas, não importa o meio, está protegida por direito autoral. Trata-se do único julgado, mas sem efeito repetitivo e que não tratou de *software*. Vincula-se ao tema das Aplicações *Over-the-Top*. Por isso, ainda é insuficiente para estabelecer uma jurisprudência ao menos duradoura. De toda sorte, aponta no sentido de atribuir-se, à transmissão de conteúdos audiovisuais, não importando o meio, a natureza jurídica de *cessão de uso* ou *cessão de direitos autorais*.

Há, ainda, outras decisões recentes e importantes do STF, que demarcam o entendimento, da Suprema Corte, de serviço não mais apenas uma “*obrigação de fazer*”, mas como o “*oferecimento de utilidade*”. Referimo-nos aos julgados no RE 651.703/PR (2016, planos de saúde) e no RE 603.136/RJ (2020, contratos de franquia). Pelas limitações deste artigo, não as analisaremos. Passamos, a seguir, à sua última parte, em que trazemos algumas reflexões sobre as decisões em comento.

CONCLUSÃO

Como vimos, o ano de 2021 foi pródigo de decisões importantes no STF e que têm consequências muito relevantes para a tributação do *software*. Tais decisões poderão refletir-se, também, na tributação das Aplicações *Over-the-Top* e mesmo em relação à cessão definitiva de bens digitais.

Concordamos com Ramon Tomazela Santos, quando afirma que não há, ainda, jurisprudência dos tribunais superiores no Brasil sobre as consequências tributárias de vários tipos de atividades inerentes à Economia Digital, quais sejam a computação na nuvem, a distribuição digital de músicas e vídeos por meio do *streaming*, a impressão 3D, as plataformas de mercados conhecidas como “*marketplaces*”, entre outros.²⁷

27. SANTOS, Ramon Tomazela. Os desafios da tributação da economia digital. *In*:

O mesmo autor indaga se o STF irá ou não “suavizar” os conceitos constitucionais de “mercadorias” e de “serviços”, a fim de permitir a cobrança de ICMS e ISS em atividades puramente digitais, ou se essas novas atividades apenas poderão ser alcançadas por novos impostos, da competência residual da União, ou, acrescentaríamos nós, por outros tributos no âmbito de uma reforma tributária. Considerando que as operações realizadas na Economia Digital têm natureza complexa, e não raro combinam as materialidades daqueles dois tributos, o prognóstico fica ainda mais difícil. Logo, conclui ele, a jurisprudência relacionada à economia digital ainda é incerta no Brasil.²⁸⁻²⁹

Note-se, ainda, que o tema do *download* de *software*, com decisão favorável ao ISS no julgamento das ADI 5.659/MG e 1.945/MT pelo STF, ocorreu quando tipo de acesso já se mostrava anacrônico, pois foi massificado, tecnológica e economicamente, o acesso a *software* em nuvem (*SaaS*).

Note-se que o julgamento das ADI 1.945/MT e 5.659/MG acabou por influenciar grandemente na decisão da ADI 5.958/DF. Como apontado na análise específica deste último julgado, a construção lógica da decisão foi pela inconstitucionalidade do Convênio ICMS 106/2017 do Confaz. Isso, a princípio, teria retirado o suporte legislativo para leis, decretos, portarias e outros instrumentos infralegais dos estados para tentar tributar, pelo ICMS, a cessão definitiva de conteúdos digitais. Portanto, o corolário seria a afetação da legitimidade para a incidência do ICMS em *OTT* de Conteúdos Audiovisuais que tivessem por base última o referido Convênio.

Confira-se a afirmativa de Camila Vilaça:

Com isso, conclui-se que a decisão foi de suma relevância não tão somente aos estados e municípios, rompendo possivelmente com

LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FEIGELSON, Bruno. *Tax 4.0 – Tributação na realidade exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, pp. 27-41.

28. SANTOS, Ramon Tomazela. *Os desafios da tributação da economia digital* cit., p. 38.

29. *Ibidem*, p. 41.

critérios antigos, o que poderá influenciar novos rumos da tributação em aspectos que se tangenciam a decisão ao se concluir majoritariamente que as operações não implicam a transferência de propriedade do software e sim licenciamento ou cessão de direito de uso (item 1.05 da lista da LC 116/2003), que, na visão do Ministro Relator, inaugura um fazer humano, com consequência na tributação municipal incidente na prestação do serviço anexo à lista da lei complementar e sobretudo pelo respaldo da importância do papel do legislador complementar.³⁰

Reiteramos que já temos decisões na Corte Suprema sobre o *software* e com efeitos *erga omnes*. O mesmo não se dá em relação ao tema das *Over-the-Top*, que também é claramente disruptivo, em vários sentidos, e bem mais recente. Por outro lado, já temos legislação complementar do ISS que faz incidir esse imposto sobre os acessos a conteúdos audiovisuais por *streaming*, sem cessão definitiva³¹, que consistem numa pequena parcela, porém muito relevante economicamente, das *Over-the-Top* existentes.

Inquestionável que as últimas recentes decisões do STF inclinam-se pelo afastamento do ICMS sobre a tributação indireta de alguns fenômenos da Economia Digital, em favorecimento ao ISS. Isso é recentíssimo, porém. Outras iniciativas legislativas de estados e municípios no Congresso Nacional ainda podem sobreviver, e há a perspectiva da criação de novo ou novos tributos que afetem a Economia Digital e o *Over-the-Top*. De tal sorte, cremos que é prematuro dizer que já dispomos de uma jurisprudência consolidada e mais perene sobre o assunto e que represente um vetor de segurança jurídica por todos esperado.

Em nosso entendimento, a transferência de propriedade de bens, mesmo imateriais (que compreendem os bens digitais), com cessão definitiva, deve ser tributada pelo ICMS-Mercadoria. Vide o exemplo, há décadas, da incidência desse

30. VILAÇA, Camila. *Possíveis reflexos da decisão do STF pós ADIs 1945 e 5659 para além dos softwares*. Portal Jota. 23 de julho de 2021. Disponível em: <https://bit.ly/3ERZA7A>. Acesso em: 10 set. 2021.

31. Conforme o item 1.09 da Lista de Serviços anexa à LC n. 116/03.

imposto sobre a energia elétrica. De outro lado, se não houver cessão definitiva, caso do acesso a conteúdos audiovisuais por *streaming*, não cabe a incidência desse imposto.

De outra banda, coincidimos com vários doutrinadores que veem inconstitucionalidade na inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03³², já que um acesso temporário a conteúdo digital por *streaming* não pode caracterizar serviço. Em consequência, não pode, tampouco, haver a incidência do ISS.

Afora a apontada inconstitucionalidade do item 1.09, existe ainda uma assimetria tributária e concorrencial se prevalecer a tributação do ISS: o mesmo filme, visto em TV por Assinatura (uma *SeAC*), será tributado pelo ICMS, ao passo que visto numa plataforma *Over-the-Top* (e.g. *Netflix*), será tributado pelo ISS. Isso afronta, em tese, o princípio constitucional da igualdade.

A assimetria acima apontada, além do aspecto financeiro (para o usuário) e concorrencial (entre as empresas provedoras de conteúdos), afronta, também, o federalismo fiscal. Lembre-se que o ICMS é não-cumulativo; tem natureza nacional (em que pese ser da competência dos estados e do DF); sua receita é compartilhada entre estados (75%) e municípios desse mesmo estado (25%); e as administrações tributárias estaduais estão presentes em todo o território nacional e são muito bem aparelhadas. O ISS, de outro lado, é cumulativo; seus serviços não podem estar compreendidos na competência do ICMS (ou seja, é residual em relação a este último) e devem estar previstos em lei complementar; tem natureza estritamente local; suas receitas ficam exclusivamente com o município instituidor; muitos municípios nem sequer instituíram o imposto em suas jurisdições e a maioria não tem

32. Como José Eduardo Soares de Melo, Betina Treiger Gruppenmacher, Carlos Augusto Daniel Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Lucas de Lima Carvalho, Rogério Baptista Fedele, Eduardo Muxfeldt Bazzanella e Victor Oliveira Fernandes. Pelas limitações deste artigo, deixamos de demonstrar tal inconstitucionalidade.

estrutura adequada para administrá-lo. Por certo que a operacionalização do ICMS, como de qualquer tributo não-cumulativo, é mais complexa que a do ISS, porém é mais justa para os contribuintes e, federativamente, é mais eficiente.

Coincidimos com Antônio Machado Guedes Alcoforado³³ em que o afastamento da incidência do ICMS em suportes fáticos digitais não implica, necessariamente, na incidência do ISS. Como demonstraremos a seguir, há impropriedade na incidência de ambos os tributos em muitas situações dessas novas materialidades.

A prevalecer a tributação de licenciamento de *software* e dos provedores de *OTT* de Conteúdos Audiovisuais pelo ISS³⁴, prevemos uma guerra fiscal entre municípios e a ocorrência de não-tributação efetiva em muitos casos (pela instalação formal de provedores em municípios que efetivamente não instituíram o ISS ou têm estruturas fiscalizatórias insuficientes).

Considerando, ainda, que há pouquíssimos provedores de *software* (nas modalidades de sistema, especialmente) e de Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais no Brasil, muito concentrados em pouquíssimos municípios do Sudeste, haverá uma clara concentração da arrecadação tributária advinda desse setor, mais uma vez, em ofensa ao federalismo fiscal e a princípios constitucionais, como a redução de desigualdades regionais.

A decisão do STF por esse imposto na tributação do *software* possivelmente olvidou que, na União Europeia, o IVA (seja sobre bens, mercadorias ou serviços) incide no destino. Já a aplicação do item 1.05 da Lista de Serviço atribui a receita tributária ao município onde está instalado o licenciador do *software*. A observação vale para a aplicação do item 1.09 da Lista de Serviços: o ISS é cobrado no município de situação

33. ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. *A insegurança jurídica na tributação do consumo de riquezas advindas de novas tecnologias e a reforma tributária*. No prelo.

34. Na dicção do item 1.09 da Lista de Serviços da LC n. 116/03.

do provedor dos conteúdos audiovisuais, sem cessão definitiva, transmitidos por *streaming*. Historicamente, os municípios tributam atividades profissionais com largo emprego de atividade humana, o que não se coaduna com os fenômenos digitais aqui descritos, com forte emprego de Inteligência Artificial.

Defendemos a tese de que os julgamentos do Supremo Tribunal Federal que decidiram pela tributação, pelo ISS, na aquisição ou licenciamento do *software* não devem ter aplicação para o acesso a conteúdos audiovisuais, por *streaming*, pela internet. Dizendo de outra forma, não devem criar precedente para que se tribute, pelo ISS, as Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais (caso do inconstitucional item 1.09 da Lista de Serviços). Isso vale, com mais razão ainda, para as *OTT* de Comunicações Sociais, pela completa ausência de previsão legal.

Em primeiro lugar, porque, como demonstramos, a definição técnica e legal de *software* é distinta daquela de *Over-the-Top*. Depois, porque as Aplicações *Over-the-Top*, seja de Comunicações Sociais, seja de Conteúdos Audiovisuais, não se subsomem à norma de incidência do ISS.

Há julgados recentes de tribunais superiores atribuindo um conceito econômico aos serviços, para vê-los não apenas como “*obrigação de fazer*”, mas também como “*oferta de utilidade*” a outrem. Há que de analisar, porém, o objeto dos contratos dos casos concretos e sua natureza jurídica intrínseca. Trata-se do já citado julgamento do RE 651.703/PR (2016). Pode-se argumentar que seria uma visão mais moderna sobre o tema. Consistiu, na verdade, na troca de um conceito jurídico por outro econômico. Além disso, ao considerar incidente o ISS sobre planos de saúde e seguro-saúde naquele julgamento, isso provocou não poucas discussões. Deve-se ressaltar que, no caso concreto desse julgado, e naquele do RE 603.136/RJ, sempre havia ao menos um componente do negócio jurídico que correspondia a uma “*obrigação de fazer*”. Além disso, a Súmula Vinculante 31 daquele Tribunal, que afasta a incidência do ISS em aluguel de coisa móvel, permanece vigendo.

Dizendo de outra forma, o conceito de serviço não é tão elástico. A rigor, qualquer fato jurídico pode ser uma “*oferta de utilidade*” numa relação em que se procura dar ou obter um benefício: uma venda de bem tangível, um aluguel de coisa móvel, o usufruto de um imóvel, o câmbio de uma moeda, a transformação de uma matéria-prima. Nenhuma dessas materialidades, porém, é tributada pelo ISS. Nem se argumente a existência de item na Lista de Serviços da LC 116/2003 para a incidência do ISS, se sua inclusão foi inconstitucional.

A nosso ver, *é impróprio enquadrar, como serviço, utilidades massificadas, sem atividade humana, sem personalização e totalmente incorpóreas, como é o caso da visualização de conteúdos audiovisuais pela internet*. Ainda que se argumente que isso ocorre no setor de diversões públicas, como o cinema, onde há tributação pelo ISS, mesmo assim temos fazeres humanos envolvidos, ainda que mínimos (bilheteria, vigilância, limpeza, operação de máquinas etc). Não é o caso, porém, de consumo de músicas ou de vídeos pela internet, em que *a realização dos serviços precedeu sua oferta*.

Note-se que, o STF, nas decisões a favor da incidência do ISS em licenciamento de *software*, fala na ocorrência de “*fazeres humanos*”. Ora, no caso das *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais, os “*fazeres humanos*” (vale dizer, os serviços) estão presentes na *produção dos conteúdos*, fase que antecede sua veiculação. Nesta última, que é a atividade das plataformas de *Over-the-Top*, temos apenas a presença de Inteligência Artificial, de algoritmos que trabalham com o *Big Data*, o conjunto de dados que são fornecidos pelos usuários dessas plataformas de *streaming*. Como dizer que há fazeres humanos nessa fase ?

Em verdade, verificamos, cada vez mais, a transição de um modelo de consumo em massa de bens corpóreos e de prestação de serviços com intervenção humana, para o consumo de bens digitais e de serviços, muitas vezes sem qualquer ou com a mínima intervenção humana. Portanto, *nem tudo pode ser classificado como serviço*. Do contrário, haverá clara ofensa ao art. 110 do Código Tributário Nacional. Se é

admissível uma interpretação dinâmica da Constituição e de suas expressões, há limites semânticos que não podem ser ultrapassados.

Afastamos, de outro lado, o argumento, trazido por respeitáveis doutrinadores³⁵, de que a inconstitucionalidade do item 1.09 das Lista de Serviços ligar-se-ia ao fato de que a disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva consistiria em *cessão de direitos*. Em nosso entendimento, não há, ali, cessão de direitos. A explicação é simples. Não se está autorizando, ao *usuário* de Aplicação *OTT*, a reprodução pública de conteúdos musicais ou audiovisuais, situação típica de eventos nos quais há o pagamento de direitos autorais. Não se trata, necessariamente, de exibição pública ou coletiva, que foi a *ratio decidendi* do STJ, por maioria, no REsp 1.559.264/RJ. Quem é o autorizado à reprodução e transmissão coletiva é o *provedor* da plataforma *OTT*, e não o usuário individual. Este último fará um consumo para si próprio e não para terceiros. Trata-se do típico consumo doméstico.

A decisão no REsp supra citado, pelo Superior Tribunal de Justiça ³⁶, é, até o momento, o único que versa sobre a transmissão de conteúdos musicais pela tecnologia *streaming*. Entendeu aquela Corte que, no caso examinado, tratava-se de execução pública de obra musical, cabendo-se falar em pagamento de direitos autorais, e não tributação sobre o consumo. Discordamos do voto vencedor por maioria. A cessão de direitos ocorreu, sim, porém em fase anterior à sua disponibilização, na internet, ao usuário de Aplicação *Over-the-Top*, como já explicado. O cedente do direito é o produtor do conteúdo (e.g. *Sony Music*), que, somente depois da produção, será veiculado pela plataforma *OTT* (e.g. *Spotify*). O provedor dessa última é aquele que faz a reprodução do conteúdo; ele, sim, é o cessionário do direito. Se houver coincidência de pessoas,

35. Como José Eduardo Soares de Melo e Betina Treiger Grupenmacher.

36. REsp 1.559.264-RJ – 2ª. Seção – rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva – j.08.02.2017 – DJe 15.02.2017.

há coincidência de cedente e cessionário (e.g. quando a *Netflix* produz e veicula os próprios conteúdos). Em nenhum momento há a presença do usuário individual da Aplicação *OTT* nessa relação jurídica entre produtor e veiculador de conteúdo pela internet.

Direitos autorais podem ser licenciados ou cedidos. Pelo licenciamento, o autor permite que um terceiro se utilize de sua obra por determinado tempo. Equivaleria a um “aluguel”. No licenciamento, se paga, por determinado tempo, pela utilização de uma obra (musical, por exemplo). Findo o prazo, a obra retorna ao seu titular. Já a cessão de direito autoral implica transmissão de titularidade do autor original ao cessionário.³⁷

Correto o voto vencido divergente no REsp 1.559.264/RJ. Veiculação de conteúdo musical (ou audiovisual) pela internet não significa “*execução pública*” ou de “*frequência coletiva*”. A decisão, naquele julgamento, não teve efeito repetitivo e, portanto, o entendimento que a fundamentou, e que a nosso ver é equivocado, ainda poderá ser revisto.

Ressalve-se a situação em que o usuário adquire, numa “loja virtual”, uma música ou filme para que fique residente em seus equipamentos, independentemente de ser assinante de uma plataforma *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais. Nesse caso, como há cessão definitiva, temos a aquisição de um bem intangível; cabível a incidência do ICMS (ICMS-Mercadoria).

Para os que entendem que não se trata de um bem, pode-se argumentar que seria a aquisição de uma cessão de uso, sendo o adquirente o titular de um direito de uso por tempo indeterminado.

A diferenciação semântica de *software* e *Over-the-Top* igualmente afasta a possibilidade de se aplicar, a estas últimas, o artigo 7º da Lei 9.606/98, que trata de licença de uso de programa de computador. Repisamos: o conteúdo de uma

37. CARNEIRO, Thiago Jabur. *O autor pode transferir seus direitos para outra pessoa?* Disponível em: <https://bit.ly/3m3g2Jo>. Acesso em: 10 set. 2021.

Aplicação *Over-the-Top*, especialmente de Conteúdos Audiovisuais, não é *software, stricto sensu*; não se destina a operacionalizar aparelhos, mas a veicular arquivos digitais de informação ou entretenimento a usuários humanos. Em outras palavras, não faz sentido dizer-se que, para consumo próprio pela internet, com uso de *streaming*, sem cessão definitiva, o assinante ou usuário da aplicação seja um cessionário de direito (autoral ou de uso). O negócio jurídico ali existente é o contrato, oneroso ou gratuito, entre o provedor *OTT* de conteúdos e o seu usuário ou assinante, pelo direito de acessar a plataforma de reprodução de conteúdos audiovisuais. Há um outro contrato, preexistente, entre o produtor de conteúdos e a plataforma *Over-the-Top* que irá divulgá-los. Assim, o cedente de direitos de reprodução e uso é a indústria de audiovisuais ou a indústria fonográfica; o cessionário daqueles direitos é o provedor da plataforma da Aplicação *OTT*, nunca o usuário ou assinante individual desta.

Pelo exposto, um provedor de plataforma *Over-the-Top* de conteúdos musicais (e.g. *Deezer*) é o cessionário de direitos de reprodução de música na internet, cujo cedente é a gravadora (e.g. *Sony Music*), ou o próprio músico ou conjunto musical que efetuou a gravação ou a exibição em tempo real.³⁸ Um provedor de plataforma *Over-the-Top* de vídeos (e.g. *Prime Video*) é o cessionário de direitos da empresa cinematográfica (e.g. *Universal Pictures*) ou de produção audiovisual (e.g. *O2*) que o realizou tecnicamente em sinal digital. Note-se que, em ambos os casos, o usuário final, assinante individual, não participa da relação jurídica entre cedente e cessionário dos direitos autorais ou direitos de uso. O negócio jurídico entre provedor de conteúdos digitais por *streaming* é o *acesso aos mesmos conteúdos*, uma natureza jurídica específica e diversa. Dessarte, é impróprio falar-se que a materialidade do acesso a conteúdos audiovisuais pela internet, sem cessão definitiva, consiste, juridicamente, em cessão de direitos.

38. As usualmente chamadas “*lives*”.

Em suma, entendemos que é inconstitucional tributar-se as Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais pelo ICMS ou pelo ISS. Há um descompasso entre os critérios materiais do ICMS (seja o ICMS-Mercadoria, seja o ICMS-Comunicação) e do ISS com os suportes fáticos das Aplicações *Over-the-Top* mencionadas, como visto ao início deste artigo.

O atual sistema constitucional tributário baseia-se, de um lado, em conceitos abstratos; de outro, requer a materialização destes no mundo físico e fenomênico. A Economia Digital, nos seus suportes fáticos, é o oposto disso. Isso sem contar a vagueza de certas expressões empregadas na Carta Magna e no arcabouço da legislação tributária.³⁹ Dizendo de outra maneira, há conceitos nem sempre suficientemente definidos na Carta Magna ou nos diplomas infraconstitucionais, e que se mostram distanciados das novas atividades econômicas, dos novos modos de produção e dos novos fenômenos de riqueza.

Discordamos daqueles que invocam, para as Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais, a imunidade para fonogramas e videofonogramas musicais, produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros.⁴⁰ Tal imunidade, como vimos, é prevista no art. 150, VI, “e”, da Constituição Federal.

O primeiro motivo é que, como já exposto, a relação jurídica entre provedor de plataforma *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais e seu usuário não consiste em cessão de direitos. A relação jurídica desta última precede sua veiculação pela internet e envolve outro conjunto de sujeitos. Ainda que consistisse em cessão de direitos, teríamos uma quase insuperável dificuldade prática de se operacionalizar isso. Assim, uma

39. A exemplo de “comunicação”.

40. A favor dessa imunidade, vide BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. A imunidade dos fonogramas e videofonogramas e sua aplicação no serviço de streaming. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018. p. 346-357.

mesma plataforma *Over-the-Top* pode veicular fonogramas e videofonogramas musicais que não foram produzidos no Brasil, ou, se o foram, podem não conter obras de autores brasileiros; ou ainda, sendo de autores estrangeiros, podem não ter sido interpretadas por artistas brasileiros.

Referida imunidade foi inserida na Carta Magna por intermédio da Emenda Constitucional 75/2013, cuja tramitação levou muitos anos. Sua motivação era o combate à contrafação (“pirataria”), o fortalecimento do mercado fonográfico brasileiro e a difusão da cultura musical a todas as classes sociais do Brasil. Pode-se dizer que, com o virtual desaparecimento das mídias musicais físicas, bem como a popularização dos *smartphones* e das plataformas de *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais, cujo acesso é, na maior parte das vezes, gratuito, ocorrências posteriores à propositura da imunidade, ela praticamente perdeu seu sentido original e sua aplicabilidade, ao menos para as *OTT* de Conteúdos Audiovisuais.

Por todo o exposto, concluímos que, em relação ao *software*, se não houver tradição com cessão definitiva, efetivamente não cabe a sua tributação pelo ICMS. Já em relação às Aplicações *Over-the-Top*, ao menos as de Comunicações Visuais e de Conteúdos Audiovisuais, igualmente descabe a tributação pelo ICMS, como pelo ISS. Entendemos que, a se pretender uma tributação indireta desses suportes fáticos digitais, é necessária uma das seguintes providências: (i) a ampliação constitucional das bases de incidência do ICMS e/ou do ISS; (II) a criação de um novo tributo sobre o consumo que se amolde a tais materialidades sem cessão definitiva (*software* e *Over-the-Top*); ou (III) que ocorra uma reforma tributária que venha a substituir os atuais ICMS e ISS para a incidência pretendida.

REFERÊNCIAS

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. *A insegurança jurídica na tributação do consumo de riquezas advindas de novas tecnologias e a reforma tributária*. No prelo.

BAZZANELLA, Eduardo Muxfeldt. *Tributação sobre os vídeos sob demanda: a influência da globalização sobre as normas tributárias*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2016.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. A imunidade dos fonogramas e videofonogramas e sua aplicação no *serviço de streaming*. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018. p. 346-357.

CARNEIRO, Thiago Jabur. *O autor pode transferir seus direitos para outra pessoa?* Disponível em: <https://bit.ly/3m3g2Jo>. Acesso em: 10 set. 2021.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogasawara de Araújo. O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – reflexos na tributação. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 322-338.

DE SANTI, Eurico Marcos Martins et alii. *Posições interpretativas fiscais em face do RE 176.626-3*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/posicoes-interpretativas-fiscais-em-face-do-re-176-626-3/>>. Acesso em 25 novembro 2021.

FERNANDES, Victor Oliveira. *Regulação de serviços Over-the-Top (OTT) e pós-convergência tecnológica*. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços over-the-top. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018. p. 325-345.

LIMA CARVALHO, Lucas de; FEDERE, Rogério Baptista. A Tributação de SaaS e SaaP no Brasil por ISS ou ICMS: Estudo de Casos de Massively Multiplayer Online Games (MMOGs). In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da;

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 657-676.

MATA, Juselder Cordeiro da; CARVALHO, Ronan Alves Martins. A tributação de softwares e o entendimento das cortes superiores brasileiras. In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FEIGELSON, Bruno. *Tax 4.0 – Tributação na realidade exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 121-136.

PAULINO PADILHA, Maria Ângela Lopes. *Tributação de software*. São Paulo: Noeses, 2020.

SANTOS, Ramon Tomazela. Os desafios da tributação da economia digital. In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FEIGELSON, Bruno. *Tax 4.0 – Tributação na realidade exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, pp. 27-41.

SARAN, José Eduardo de Paula. A tributação das aplicações over-the-top pelo ICMS e o ISS. O que são as Aplicações Over-the-Top e podem elas sofrer a incidência de impostos sobre o consumo no Brasil? In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FEIGELSON, Bruno. *Tax 4.0 – Tributação na realidade exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 121-136.

SARAN, José Eduardo de Paula. *Tecnologia, Direito e Tributação: a tributação de aplicações na Internet por impostos sobre o consumo no Brasil*. No prelo.

SOARES DE MELO, José Eduardo. A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 269-282.

SOUZA, Alisson Carvalho de; NASCIMENTO, Augusto César Pereira Sampaio do; BORDA, Victória Sório da Motta. A

tributação dos softwares no contexto do ICMS e do ISS. *In*: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FEIGELSON, Bruno. *Tax 4.0 – Tributação na realidade exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 152-153.

VILAÇA, Camila. *Possíveis reflexos da decisão do STF pós ADIs 1945 e 5659 para além dos softwares*. Portal Jota. 23 de julho de 2021. Disponível em: <https://bit.ly/3ERZA7A>. Acesso em: 10 set. 2021.