



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL: ISS X ICMS

Anna Carolina Quintanilha Coutinho da Silva

Rio de Janeiro
2020

ANNA CAROLINA QUINTANILHA COUTINHO DA SILVA

TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL: ISS X ICMS

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Lucas Tramontano

Nelson C. Tavares Junior

Ubirajara da F. Neto

Rio de Janeiro
2020

TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL: ISS X ICMS

Anna Carolina Quintanilha Coutinho da
Silva

Graduada pela Universidade Candido
Mendes - Niterói

Resumo - o avanço tecnológico e o desenvolvimento de novas mercadorias e serviços digitais causaram impacto nas relações e interações sociais e, conseqüentemente, nos diversos ramos do Direito que as tutelam. No caso do Direito Tributário, há dificuldade em classificar determinado fato econômico como prestação de serviços ou fornecimento de mercadoria, tendo em vista que nem sempre a legislação é clara sobre esses conceitos ou está desatualizada em suas definições. Em virtude da alta velocidade de surgimento de novas tecnologias, é comum que a legislação, assim como a jurisprudência e a doutrina, se torne desatualizada, abrindo espaço para divergências interpretativas por parte dos Entes Federativos, buscando aumento de suas arrecadações. No caso dos tributos indiretos, essa diferença ocorre de forma notável em relação ao ISS e ao ICMS. Nesse artigo, pretende-se analisar casos em que houve divergência interpretativa quanto aos fatos geradores desses dois tributos no contexto da economia digital, assim como as reações legislativas, jurisprudenciais e doutrinárias ocorridas posteriormente.

Palavras-chave - Direito Tributário. ISS. ICMS. Tributos Indiretos. Economia Digital.

Sumário - Introdução. 1. Economia Digital: Conceito e Inovações Tecnológicas. 2. Casos relevantes de divergência de interpretação sobre negócios digitais pelos Estados e Municípios. 3. Reações legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais sobre a tributação de ISS e ICMS envolvendo a Economia Digital. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa aborda os conflitos relacionados à tributação envolvendo o Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no âmbito da Economia Digital. Esta expressão se refere às atividades de natureza econômica desenvolvidas utilizando principalmente tecnologias digitais e/ou realizadas por meio eletrônico.

O desenvolvimento de mercadorias e serviços digitais fez surgir conflitos quanto a tributação deles. Devido à dificuldade de a legislação acompanhar as mudanças que ocorrem na economia, muitas vezes não é simples definir se determinada transação digital consiste em fato gerador de ISS, de ICMS ou de nenhum deles.

Por essa razão, há disputa entre Estados e Municípios que, ao darem classificações diversas aos negócios digitais, afirmam ter competência para tributá-los. Buscando resolver esse conflito, houve reações legislativas e jurisprudências, que também são objeto de estudo desta pesquisa.

Inicia-se o primeiro capítulo com a apresentação da natureza e do funcionamento de serviços e mercadorias que têm se destacado no âmbito tributário pela dificuldade de identificar o tributo que incide sobre suas operações, como serviços de *streaming*, computação na nuvem, transações em jogos online e licenças de softwares. Serão indicadas suas funcionalidades e como os entes federativos os têm classificado para fins tributários, sendo explicitado o conflito de competência entre eles.

No segundo capítulo, serão expostos os conflitos de competência envolvendo esses serviços e mercadorias. Serão indicadas as posições e fundamentos utilizados pelos Estados e Municípios para classificarem as operações e defenderem a incidência do tributo de sua competência.

Por fim, no terceiro capítulo, serão indicadas e analisadas as reações legislativas e jurisprudenciais envolvendo a questão.

A pesquisa é desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto o pesquisador pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa, para sustentar a sua tese.

1. ECONOMIA DIGITAL: CONCEITO E INOVAÇÕES TECNOLÓGICAS

A constante evolução tecnológica na sociedade impacta diretamente a dinâmica das relações sociais e, conseqüente, gera novos meios de negociação e novos modelos de contratos. A partir do século XX, cresceram exponencialmente as tecnologias voltadas para informação e comunicação, com destaque para o desenvolvimento de computadores e da internet.

Nesse contexto, foi desenvolvida no meio econômico e corporativo a expressão “Economia Digital”. Ela abrange os negócios celebrados através de ferramentas digitais, tendo forte relação com o conceito de “Comércio Eletrônico”. Ambas as expressões não possuem uma definição limitada, de forma que, por vezes, podem se confundir. Quanto ao Comércio Eletrônico, Antonio Sergio Seco Ferreira¹ afirma que:

Não existe uma definição formal para “comércio eletrônico”, porém a mais difundida se refere a realização de transações comerciais utilizando um conjunto de tecnologias, infra-estruturas, processos e produtos que aproximam fornecedores e consumidores em um mercado global por meio da Internet. As tecnologias da informação que o suportam podem promover oportunidades para a melhoria global da qualidade de vida, proporcionando crescimento econômico e empregos nos países industrializados, emergentes e em desenvolvimento.

Além de novos métodos de realizar negócios, no contexto da Economia Digital também foram desenvolvidos nos serviços e mercadorias. São alguns deles os *softwares*, os serviços de *streaming* e a computação na “nuvem”.

Um computador é composto de *hardware* e *softwares*. O *hardware* compreende o conjunto de peças mecânicas que compõem fisicamente o computador, enquanto que os *softwares* são os programas contidos nele e que o fazem efetivamente funcionar.

Quanto a esse conceito, preceitua Rui Saavedra²:

Software do computador é um termo usado para contrastar com o de hardware; e tem um sentido amplo, abrangendo não apenas o ‘programa de computador’ – seu elemento principal – mas ainda a descrição detalhada do programa (v.g., gráficos e diagramas esquemáticos a partir dos quais as instruções dos programas foram codificadas para criar o programa) bem como a documentação escrita auxiliar deste (v.g., instruções operativas para o utilizador; manual do utilizador) e outro material de apoio – que pode apresentar-se em suporte de papel ou informático – relacionado com o programa (máxime, exemplos de possibilidade de aplicação).

[...]

Para que o computador-máquina (hardware) possa funcionar, ser instrumento útil, terá de incorporar um conjunto de programas com as instruções necessárias à execução de certo número de funções – o software. Sem o software o computador é um objeto. O Software e em especial o seu elemento principal – o programa de computador – apresenta-se como o *modus operandi* [...]

¹ FERREIRA, Antônio Sergio Seco. *Tributação do comércio eletrônico Perspectivas tecnológicas*. Brasília, 2001. Disponível em <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20488-20489-1-PB.pdf>> Acesso em: 25 mai. 2020.

² SAAVEDRA, Rui. *A Proteção Jurídica do Software e a Internet*. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998, p. 21 e 23.

O serviço de *streaming*, por sua vez, consiste na transmissão de dados através da internet, de forma que é possível o acesso a informações e arquivos armazenados, disponíveis ou criados por outros usuários. Essa tecnologia é muito utilizada na internet, principalmente na transmissão de vídeos e músicas.

É certo, ainda, que, para o acesso ao conteúdo, não há transferência dos dados para o computador do usuário que os recebe, de forma que nada é armazenado em seu próprio computador. O serviço de *streaming* é classificado em duas categorias: “*streaming on demand*” e “*live streaming*”.

A diferença entre elas é em relação ao momento em que o conteúdo é produzido em relação ao momento da transmissão. No caso do *streaming on demand*, o conteúdo já está pronto e é disponibilizado ao usuário e/ou consumidor no momento em que ele solicita. Tal modalidade é comum nos casos de *streaming* de filmes, séries e músicas. Por outro lado, no *live streaming* o conteúdo é produzido no momento da transmissão, com ocorre com a transmissão ao vivo de palestras e outros eventos.

Nesse sentido, esclarece Tatiana Revoredo³:

No *streaming on demand*, o usuário acessa conteúdos como filmes e séries de TV, documentários, músicas e outros, através da transmissão e reprodução automática de arquivos previamente armazenados num catálogo. Aqui, o usuário está no controle do que vai assistir, quando e onde (qual dispositivo), podendo controlar a exibição, pausando, avançando ou retrocedendo o vídeo ou a música escolhidos.

Já no *live streaming*, apesar de basear-se na mesma tecnologia, é voltado para eventos que estejam acontecendo no momento da transmissão, sendo possível, inclusive, que o usuário interaja com o evento que assiste. Dentro desta categoria (*live streaming*, que é a tendência atual), entram a transmissão ao vivo de festas, como as bodas e eventos corporativos.

A natureza do serviço de *streaming* ainda é objeto de debate, principalmente em relação ao *live streaming*, o que afeta, também a questão do imposto incidente sobre essa atividade econômica. Essa questão será exposta com maiores detalhes em capítulo próprio.

³ REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. *A tecnologia “streaming” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital*. Acesso em: 25 mai. 2020.

Por fim, é uma atividade surgida na economia digital a utilização de computação na “nuvem” para armazenamento de dados. Paulo Pedrosa e Tiago Nogueira⁴ definem essa atividade da seguinte forma:

A palavra nuvem sugere uma ideia de ambiente desconhecido, o qual podemos ver somente seu início e fim. Por este motivo esta foi muito bem empregada na nomenclatura deste novo modelo, onde toda a infraestrutura e recursos computacionais ficam “escondidos”, tendo o usuário o acesso apenas a uma interface padrão através da qual é disponibilizado todo o conjunto de variadas aplicações e serviços. [1] A nuvem é representada pela internet, isto é, a infraestrutura de comunicação composta por um conjunto de hardwares, softwares, interfaces, redes de telecomunicação, dispositivos de controle e de armazenamento que permitem a entrega da computação como serviço. [...] Enfim, a computação na nuvem representa um novo modelo de serviço capaz de fornecer todo o tipo de processamento, infraestrutura e armazenamento de dados através da internet (tanto como componentes separados ou uma plataforma completa) baseado na necessidade do usuário.

A computação na nuvem é classificada em três categorias, de acordo com as características e finalidades dos serviços, sendo elas: Infra-estrutura como Serviço (IaaS), Plataforma como Serviço (PaaS) e *Software* como Serviço (SaaS).

2. CASOS RELEVANTES DE DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO SOBRE NEGÓCIOS DIGITAIS PELOS ESTADOS E MUNICÍPIOS

O desenvolvimento de serviços e mercadorias no âmbito da economia digital muitas vezes não é acompanhado de reações legislativas, jurisprudenciais e doutrinárias na mesma velocidade. Dessa forma, há espaço para que os Entes Federativos interpretem as funcionalidades e características deles, resultando em incidência de tributos sobre eles.

Com essa conduta, é evidente a busca por aumento de arrecadação por parte desses entes, o que pode acarretar conflito entre eles e, em determinados casos, até mesmo violação ao princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88).

De acordo com esse artigo, “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou

⁴ PEDROSA, Paulo HC; NOGUEIRA, Thiago. *Computação em Nuvem*. Disponível em: <<https://www.ic.unicamp.br/~ducatte/mo401/1s2011/T2/Artigos/G04-095352-120531-t2.pdf>>. Acesso em: 25 mai. 2020.

aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Portanto, possíveis interpretações dos Entes Federativos que extrapolem as previsões legais seriam inconstitucionais.

O caso das interpretações envolvendo software foi um dos primeiros de destaque envolvendo conflito quanto à competência tributária de entes federativos no âmbito da Economia Digital, referente ao Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP⁵.

Nele, o Estado de São Paulo defendeu que incidiria o ICMS nos casos de comercialização dos chamados *softwares* “de prateleira”, que são *softwares* padronizados, produzidos em série e disponibilizados com as mesmas características para os usuários no mercado.

Conforme esse entendimento, esse tipo *software* seria considerado mercadoria e sua circulação, portanto, caracterizaria fato gerador do ICMS. O ISS incidiria apenas sobre os softwares produzidos “sob encomenda”, que possuiriam características específicas e atenderiam às necessidades específicas dos consumidores. Nesse caso, haveria a preponderância do serviço de produção do *software* encomendado.

Por outro lado, a Companhia envolvida defendia que tanto a comercialização do *software* “sob encomenda”, quanto a do “de prateleira”, seriam hipóteses de incidência do ISS, em razão da atividade intelectual empregada no desenvolvimento do produto.

Nesse caso, a Suprema Corte adotou o entendimento do Estado de São Paulo, firmando jurisprudência nesse sentido. Contudo, em razão de edição de atos normativos posteriores, o tema não mais se encontra pacificado, como será analisado no Capítulo 3.

Além disso, ressalte-se que, no momento, tramita no STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.945/99⁶, que questiona o tema exposto.

Há também grande divergência de entendimentos em relação à incidência de ISS sobre a atividade de *streaming*. Apesar de ter sido incluído no Anexo da Lei Complementar 116/2003 como hipótese de incidência do imposto em questão, diversas críticas são feitas pela doutrina, inclusive com questionamento à legalidade dessa inclusão.

Um dos argumentos utilizados é que o *streaming* possui natureza de cessão não definitiva de direitos, não constituindo, assim, uma prestação de serviços, tendo em vista que não envolve

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1586587> >. Acesso em: 30 ago. 2020.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 1.945*. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: < https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%201945%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true >. Acesso em: 26 jun. 2020.

obrigação de fazer, requisito exigido pelo STF para reconhecimento da incidência do imposto. Nesse sentido, Betina Grupenmacher⁷:

Não temos qualquer dúvida de que os contratos de *streaming* não se subsumem à definição de serviço para fins de incidência de ISS e, portanto, não se inserem na materialidade do referido imposto. Segundo o que se depreende com segurança da regra atributiva de competência, constante do artigo 156, inciso III da Constituição Federal, os Municípios só podem instituir ISS sobre prestações de serviços que caracterizem obrigações de fazer, já que as obrigações de dar e os serviços de transporte e de comunicação estão insertos na competência impositiva dos Estados.

[...]O *streaming* é um mecanismo de distribuição de dados por meio de pacotes. As informações distribuídas não são armazenadas pelo usuário que recebe a mídia a ser reproduzida. Portanto, não há serviço enquanto *obrigação de fazer* de natureza física ou intelectual, desempenhada sob regime de direito privado, nos contratos em questão. Trata-se, como inclusive se verifica da própria redação do subitem em análise, de *disponibilização sem cessão definitiva* do conteúdo nele descrito. É extrema de dúvidas que as cessões de direitos não se equiparam às prestações de serviços. São, definitivamente, duas realidades jurídicas absolutamente distintas. Em relação à primeira, qual seja a cessão de direitos, não há previsão constitucional de cobrança de quaisquer impostos. O que queremos dizer é que o constituinte não contemplou entre as competências impositivas federais, estaduais, municipais e distritais, a cessão de direitos, como passível de incidência tributária. Assim, para que algum imposto pudesse ser cobrado em relação à remuneração dos contratos de *streaming*, a única hipótese viável seria o exercício, pela União, de sua competência residual, em razão da qual, atendidos os requisitos previstos no artigo 154, inciso I da Constituição Federal, um imposto sobre cessão de direitos poderia ser cobrado. No entanto, na ausência de lei complementar federal instituidora de tal exação, não há possibilidade de que a cessão de direitos seja objeto de tributação pelas pessoas políticas de direito público.

São feitas críticas, ainda, em relação a uma possível bitributação envolvendo a incidência do ISS. Isso ocorria em razão de o usuário já pagar o imposto sobre o pacote de internet contratado para ter acesso ao *streaming* e, portanto, o responsável pela produção não poderia ser tributado pela mesma atividade⁸.

Importante ressaltar, ainda, que esse entendimento se aplica às duas modalidades de *streaming* mencionadas (*on demand* e *live streaming*), cujas diferenças não impactariam na incidência tributária do ISS. Nesse sentido, Victor Ferreira⁹:

⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>. Acesso em: 25 mai. 2020.

⁸ GRILO, Brenno. *Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/imposto-streaming-igualar-cessao-uso-servico-dizem-advogados>>. Acesso em: 25 mai. 2020.

⁹ FERREIRA, Victor Costa. *A Tributação dos serviços de streaming e a legalidade da Lei Complementar nº 157/2016*. Disponível em: <https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/3_2018/pdf/VictorCostaFerreira.pdf>. Acesso em: 25 mai. 2020.

Na modalidade on demand, mais especificamente, não há qualquer dúvida de que é impossível a subsunção do fluxo de mídia à hipótese tributária do ISS. Nestes casos, o software de transmissão on line é apenas um instrumento que possibilita o acesso a filmes, séries, música, dentre outros, de modo que o objeto do contrato entre usuário e empresa não é a utilização do software, mas sim o acesso a conteúdo préestabelecido. Já o live streaming, embora se funde na mesmíssima tecnologia, este é utilizado para transmissões ao vivo de eventos. Assim, é possível, mas não mandatório, a interação do usuário com a transmissão. Neste caso, o esforço humano pode ocorrer, mas é absolutamente prescindível. Isso porque, aqui também há utilização de um ou mais softwares empregados para o exercício da atividade fim. Assim, resta clara a inconstitucionalidade (além de ilegalidade) da Lei Complementar nº 157/2016, sendo certo que o streaming não possui a natureza jurídica de mercadoria, tampouco de serviço, mas sim de direito autoral e propriedade intelectual.

Por fim, são tecidas críticas doutrinárias também em relação à incidência do ICMS sobre as atividades de *streaming*. O principal argumento é no sentido de que não há relação necessária de comunicação entre a transmissão do *streaming* e quem a recebe.

Apesar de ser possível a comunicação, principalmente nos casos de live *streaming*, ela não é parte essencial da atividade. Além disso, também não é possível subsumir o *streaming* as demais hipóteses de incidência do ICMS.

3. REAÇÕES LEGISLATIVAS, DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE ISS E ICMS ENVOLVENDO A ECONOMIA DIGITAL.

Ao determinar as competências tributárias dos entes federativos, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) estabeleceu que cabe aos Estados instituir imposto sobre a realização de operações de circulação de mercadoria e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme seu artigo 155, II¹⁰. Por outro lado, seu artigo 156, III, confere aos Municípios a competência de instituir imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar.

Quanto ao ICMS, é importante ressaltar que não é a circulação de qualquer bem que caracteriza seu fato gerador, mas apenas daquele considerado mercadoria. De acordo com Eduardo Sabbag, que adota entendimento que vai ao encontro do defendido pela doutrina majoritária, mercadoria é bem móvel destinado ao comércio de forma habitual.

¹⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 mai. 2017.

No âmbito da economia digital, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 176.626/SP¹¹, decidiu que o conceito de mercadoria deveria ser aplicado exclusivamente aos bens com suporte físico (*corpus mechanicum*). Contudo, ao realizar o julgamento de medida cautelar na ADI nº 1.945/MT¹², adotou o posicionamento segundo o qual o suporte físico é dispensável, sendo possível, portanto, que bens virtuais, como os softwares, possam ser considerados mercadorias e, assim possibilitar a incidência do ICMS.

Em relação a esse entendimento, parte da doutrina entende que, apesar de ser essencial à tributação da circulação de mercadoria na economia digital, também constitui desafio em relação à identificação do fato gerador e à fiscalização por parte das autoridades fiscais. Isso ocorre devido à dificuldade de se rastrear a operação realizada, que muitas vezes é registrada apenas nos livros contábeis das empresas. Nesse sentido, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira¹³:

[...] Essa dificuldade ganha ainda mais realce na prática tributária. Dentre os suportes físicos mais comuns para identificação do fato gerador estão a análise da natureza jurídica de determinada oferta, frequentemente apreendida a partir de seu contrato e de sua exteriorização no mundo físico. Logo, a verificação do fato jurídico tributário ao longo dos anos esteve fundamentalmente calcada em uma análise contratual e sua compatibilidade com sua exteriorização no mundo real [...]. Com a digitalização da economia, esse binômio clássico de aferição do fato jurídico tributário perde um de seus pilares fundamentais, que é a tangibilidade de sua exteriorização no mundo físico, implicando no enfraquecimento do substrato de linguagem encontrada no mundo material, dificultando muito a atividade de subsunção do fato à norma, de acordo com a teoria das provas.

Por outro lado, não havendo substrato no mundo material, ganham relevo as disposições contratuais e registros contábeis, praticamente como fontes únicas de informação sobre o fato jurídico. Nota-se aí um aumento de complexidade na atividade de subsunção pela dificuldade de caracterização do fato, diante de sua intangibilidade.[...]

Quanto ao ISS, de acordo com a doutrina majoritária, está ligado a obrigações de fazer, em oposição ao ICMS, que está relacionado a obrigações de dar. Dessa forma, seu fato gerador consiste na prestação dos serviços previstos da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003¹⁴,

¹¹ BRASIL. op. cit., nota 5.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1.945. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%201945%22&base=acordaos&sino_nimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 26 jun. 2020.

¹³ FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital no Brasil e o conflito de competência 4.0: Perspectivas e desafios. *Brasília: Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, 2019, p. 9-10.

¹⁴ BRASIL. *Lei Complementar nº 116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 26 jun. 2020.

mesmo que seja realizada de forma não habitual pelo prestador e independente que qual nome seja dado à atividade no meio privado.

Na economia digital, algumas situações desafiam o conceito de fato gerador do ISS, de forma que há debate sobre a incidência ou não do referido imposto, como no caso dos serviços de *streaming*. O *streaming* consiste na transmissão de dados via internet, sem necessidade de armazenamento destes. Tal atividade permite que o usuário tenha acesso a um conteúdo sem a necessidade de se transferir a posse ou a propriedade de bens ou de direitos relacionados a ele. Como exemplo de plataformas que utilizam essa tecnologia, é possível citar o YouTube, Netflix e Spotify.

Diversas posições surgiram para definir a natureza do *streaming*. Há tese que defende se tratar de serviço, consistente em disponibilizar conteúdo para terceiros. Por outro lado, também se defende que é serviço de comunicação, em virtude da transmissão de dados, e, assim, fato gerador do ICMS. Existe também posição que afirma ser caso não tributável por ISS ou por ICMS, sendo caso de competência residual tributária da União e, por fim, entendimento que sequer se trata de serviço, tendo em vista que a disponibilização das mídias digitais não está relacionada a uma atividade intelectual.

A cobrança de ISS sobre o *streaming* já foi questionada nas Cortes brasileiras, predominando o entendimento que se trata de serviço, sendo tributável pelos Municípios por estar previsto no item 1.09 da LC nº 116/2003¹⁵. Veja-se decisão nesse sentido:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS SOBRE STREAMING E DOWNLOADS DE CONTEÚDO PELA INTERNET. LEGALIDADE. PRELIMINARES DE ILEGITIMIDADE E INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. 1. A empresa impetrante possui legitimidade para impetrar o presente mandamus, porquanto presta o serviço objeto da tributação que entende eivada de ilegalidade e incidente sobre atividade que não se subsume a norma, violando direito líquido e certo que alega possuir. 2. É legal a incidência do ISS sobre a atividade de streaming e download, pois envolve obrigação de fazer. 3. Vigência da lei municipal nº 809/2016 posterior à publicação e à produção dos efeitos da LC 157/2016, em respeito aos princípios da anuidade tributária e da anterioridade nonagesimal, na medida em que o tributo só passou a ser exigido a partir de 30-3-2017.

Em relação à tributação de *software* no envolvendo tributação na nuvem, o conflito entre Estados e Municípios ocorreu por meio da edição de atos normativos. Inicialmente, foi publicado

¹⁵ BRASIL, op. cit., nota 14.

o Convênio ICMS 181/2015¹⁶, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), em que há previsão para incidência de ICMS sobre qualquer tipo de *software*, independente da forma como é armazenado e disponibilizado.

Posteriormente, a Lei Complementar 157/2016¹⁷ incluiu item específico referente à tributação na nuvem na Lei Complementar 116/2003¹⁸, que já possuía item incluindo a comercialização de *software* como sujeito à incidência do ISS.

Dessa forma, ambos os dispositivos preveem a incidência de imposto sobre a comercialização de *softwares*. Tal conflito ainda não está pacificado na jurisprudência e no âmbito administrativo. Parte considerável da doutrina entende que, nesse caso, não há incidência do ICMS, mas do ISS. Nesse sentido, Eduardo Gomes, Felipe Dias e Phelipe Frota¹⁹:

A nosso ver, não é legítima a incidência do ICMS, na medida em que, nas operações com software, ainda que padronizados, via de regra, não há transferência de titularidade, a qual é imprescindível para exigência do imposto estadual. Logo, independentemente da forma de disponibilização do software (via download, “na nuvem” ou mídia física), o usuário somente obtém acesso ao software em razão de um contrato de licenciamento de uso, negócio jurídico que não resulta na transferência de titularidade do software, o que somente se verificaria caso o próprio código-fonte fosse transacionado (ou seja, caso a propriedade intelectual subjacente ao software fosse transferida). [...] Portanto, adotando-se o critério material da regra-matriz de incidência tributária fixado pelo STF, seria legítima a incidência de ISS sobre o licenciamento de uso de software, independentemente da forma pela qual o software é disponibilizado (suporte físico, download ou em nuvem).

Dessa forma, verifica-se que a doutrina jurídica e o Poder Judiciário exercem função de grande relevância na interpretação da lei nos casos envolvendo tributação na economia digital, tendo em vista que envolvem conceitos e tecnologias muitas vezes não compreendidos na legislação, mas que não deixam de representar atividades lucrativas tributáveis. Contudo, a demora na atualização de seus entendimentos afeta diretamente a segurança jurídica no âmbito tributário.

¹⁶ BRASIL. *Convênio ICMS nº 181*, de 28 de dezembro de 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15>. Acesso em: 26 jun. 2020.

¹⁷ BRASIL. *Lei Complementar nº 157*, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm>. Acesso em: 26 jun. 2020.

¹⁸ BRASIL. *Lei Complementar nº 116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 26 jun. 2020.

¹⁹ GOMES, Eduardo de Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. *Incertezas sobre a tributação do software na computação em nuvem*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opiniaotributacao-software-computacao-nuvem>>. Acesso em: 25 mai. 2020.

CONCLUSÃO

As constantes evoluções tecnológicas e desenvolvimento de mercadorias e serviços digitais revolucionou as relações pessoais e negociais e trouxe um novo desafio aos operadores do Direito Tributário: acompanhar as evoluções para garantir uma efetiva tutela jurídica e jurisdicional à sociedade, além de implementar maior segurança jurídica tanto para contribuintes quanto para a Receita.

Os demais ramos do direito também sofreram impacto com a evolução tecnológica e, para não deixarem de tutelar novos casos, novas leis foram editadas. Como exemplo, destacam-se a Lei Geral de Proteção de Dados, que protege a privacidade do consumidor no âmbito da economia digital, e as alterações no Código Penal para incluir crimes praticados com uso de meios digitais.

No âmbito do Direito Tributário, deve-se ressaltar que os negócios firmados cujo objeto seja o fornecimento de mercadorias ou a prestação de serviços digitais envolvem grande complexidade, tendo em vista a natureza peculiar que cada um deles apresenta. Esse fato abre espaço para divergência de interpretações quanto aos fatos geradores dos tributos.

No caso do ISS e do ICMS, os Estados e Municípios adotam interpretações diversas sobre a natureza e classificação jurídica de um mesmo serviço ou mercadoria, em verdadeira disputa pela arrecadação respectiva. Tal fato ocorreu com casos relativos aos *softwares*, serviços de *streaming* e tributação na nuvem, por exemplo.

Tendo em vista que não é simples a elaboração de uma norma que abranja a totalidade dos atos digitais tributáveis existentes, é essencial o papel interpretativo do Poder Judiciário e da Doutrina Jurídica para conferir maior eficácia ao ato normativo. Desse modo, é possível apaziguar possível divergência de interesses entre entes federativos e conferir maior segurança às Fazendas ao tributarem e aos contribuintes, quando celebrarem negócios envolvendo serviços e mercadorias digitais.

Há, ainda, possíveis conflitos internacionais envolvendo o fornecimento de mercadorias e prestação de serviços digitais. Nesses casos, o conflito ocorreria por estar o fornecedor localizado em um país e o contratante em outro e terem os países normas de tributação diversas, o que pode resultar em dupla tributação ou em ausência de tributação ou elisão fiscal, afetando a economia e a arrecadação a nível internacional.

Em tais casos, a solução tem sido buscada por meio da realização de acordos internacionais visando a justiça tributária entre os países. Nesse ponto, ressalta-se a relevância de questões políticas e de diplomacia para evitar diminuição de arrecadação por planejamento tributário empresarial que busca evitar a tributação em duplicidade.

Salienta-se, portanto, que, apesar da dificuldade em se manter a atualização das leis, jurisprudência e doutrina, é essencial que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, assim como os demais operadores do Direito Tributário, mantenham-se atentos às inovações tecnológicas e observem como os casos foram tratados em outros países. Dessa forma, é possível uma reação mais rápida à evolução da economia digital sem grandes prejuízos aos cofres públicos e à segurança jurídica dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Código Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 13 mai. 2020.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 13 mai. 2020.

_____. *Lei Complementar nº 116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 13 mai. 2020.

_____. *Lei Complementar nº 157*, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 10 abr. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *EREsp nº. 456650/PR*. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7173312/embargos-dedivergencia-no-recurso-especial-eresp-456650-pr-2003-0223462-0-stj/relatorio-e-voto12903342?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 13 mai. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no AREsp 357107/SC*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Acesso em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1265256&num_registro=201301800884&data=20130925&formato=PDF>. Acesso em: 13 mai. 2020.

CASTRO, Aldemario Araujo. *Os meios eletrônicos e a tributação*. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30477-31869-1-PB.pdf>> Acesso em: 13 mai. 2020.

FERREIRA, Victor Costa. *A tributação dos serviços de streaming e a legalidade da Lei Complementar nº 157/2016*. Disponível em: <https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/3_2018/pdf/VictorCostaFerreira.pdf>. Acesso em: 25 mai. 2020.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital no Brasil e o conflito de competência 4.0: Perspectivas e desafios. *Brasília: Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, 2019.

FERREIRA, Antônio Sergio Seco. *Tributação do comércio eletrônico Perspectivas tecnológicas*. Brasília, 2001. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20488-20489-1-PB.pdf>> Acesso em: 13 mai. 2020.

GOMES, Eduardo de Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. *Incertezas sobre a tributação do software na computação em nuvem*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opinio-tributacao-software-computacao-nuvem>>. Acesso em: 25 mai. 2020.

GRILO, Brenno. *Lei que tributa streaming iguala cessão de uso a serviço, alertam advogados*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-14/imposto-streaming-igual-a-cessao-uso-servico-dizem-advogados>>. Acesso em: 25 mai. 2020.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>. Acesso em: 25 mai. 2020.

LOPREATO, Francisco Luiz C. *Taxação no comércio eletrônico*. IE/UNICAMP, Campinas, n. 108, abr. 2002. Disponível em <<http://150.162.138.5/portal/sites/default/files/anexos/20433-20434-1-PB.pdf>> Acesso em: 13 mai. 2020.

PEDROSA, Paulo HC. NOGUEIRA, Thiago. *Computação em Nuvem*. Disponível em: <<https://www.ic.unicamp.br/~ducatte/mo401/1s2011/T2/Artigos/G04-095352-120531-t2.pdf>>. Acesso em: 25 mai. 2020.

REVOREDO, Tatiana Trícia de Paiva. *A tecnologia “streaming” (fornecida pela Netflix, Spotify e outros) no contexto do direito tributário brasileiro e do direito digital*. Disponível em: http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18609> Acesso em: 13 mai. 2020.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SAAVEDRA, Rui. *A Proteção Jurídica do Software e a Internet*. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998.