



UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA – UFRR  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO  
DISCIPLINA DE DIREITO TRIBUTÁRIO II



**ESTUDO DE CASO: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5576 E  
CORRELATAS. INCIDÊNCIA DE ICMS OU ISS SOBRE SOFTWARE**

Francisco Dors Neto<sup>1</sup>

Jhônicio Ramiro Almeida De Souza<sup>2</sup>

Jonathan Gomes Gonzaga<sup>3</sup>

Coordenador do artigo: Prof. Dr. José Edival Vale Braga<sup>4</sup>

**Sumário:** 1. Introdução. 2. A guinada jurisprudencial do STF: ADI 5576. 2.1 Análise da cronologia processual da ADI 5576. 2.1.1 Petição Inicial. 2.1.2 Prestação de informações. 2.1.3 Intervenção de Terceiros. 2.1.4 Decisões. 2.2.5 Recursos. 2.2 A Superação da Distinção entre Software de Prateleira e Software por Encomenda. 3. Da materialidade tributária no ambiente digital: evolução normativa e doutrinária. 3.1 O Decreto-Lei nº 406/1968 e a dicotomia clássica “mercadoria” (*dare*) versus “serviço” (*facere*). 3.2 A Lei Complementar 116/2003 e as alterações da LC 157/2016: a inclusão dos serviços digitais, a análise da mensagem de veto e disputas econômicas. 3.3 A Reforma Tributária e ampliação da base de incidência da tributação sobre o consumo no Brasil (conglobamento das bases digitais). 4. Perspectivas do direito comparado e o impacto nos novos modelos de negócio. 4.1 A Tributação de Bens Digitais na América Latina: Um Estudo de Caso sobre Representação, Arrecadação e a Figura do Contribuinte Substituto. 4.2 A Superação da Dicotomia “Mercadoria x Serviço” e os Reflexos nos Novos Modelos de Negócio (SaaS e *Streaming*). 5. Considerações Finais

## 1. INTRODUÇÃO

A tributação da economia digital impõe desafios complexos ao Sistema Tributário Nacional, especialmente no que tange à rigidez das competências constitucionais frente à desmaterialização das riquezas. O foco deste estudo de caso é a análise jurídica da resolução do conflito federativo entre Estados e Municípios quanto à tributação de softwares, com ênfase na mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) consolidada no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5576 e suas correlatas, que afastou a incidência de ICMS e firmou a competência municipal do ISS.

---

<sup>1</sup> Acadêmico de Direito da Universidade Federal de Roraima: [Francisco\\_dors@hortmail.com](mailto:Francisco_dors@hortmail.com)

<sup>2</sup> Acadêmico de Direito da Universidade Federal de Roraima: [jhoncioramiroo@gmail.com](mailto:jhoncioramiroo@gmail.com)

<sup>3</sup> Acadêmico de Direito da Universidade Federal de Roraima: [gonzaga.hue@gmail.com](mailto:gonzaga.hue@gmail.com)

<sup>4</sup> Professor de Direito da Universidade Federal de Roraima. Endereço eletrônico: [edivalbraga@bol.com.br](mailto:edivalbraga@bol.com.br)

A motivação para a presente investigação reside na insegurança jurídica que perdurou por décadas no ordenamento brasileiro, onde a tecnologia avançou em velocidade superior à da legislação, criando uma “zona cinzenta” disputada pela averse arrecadatória dos entes federados. A tributação de novos nichos, como o licenciamento de softwares e serviços de streaming, tornou-se palco de uma verdadeira guerra fiscal que necessitava de pacificação. Antes do julgamento definitivo, a jurisprudência oscilava baseada na teoria do suporte físico (*corpus mechanicum*). Entendia-se, majoritariamente, que o “software de prateleira” (padronizado, vendido em caixas) assemelhava-se a mercadoria (ICMS), enquanto o “software por encomenda” configurava serviço (ISS). Contudo, com o avanço do download e da computação em nuvem, essa distinção tornou-se obsoleta.

Diante desse cenário, a problematização que norteia este trabalho consiste na seguinte indagação: Diante da desmaterialização da economia, o critério tradicional de “circulação de mercadoria” é suficiente para atrair a competência do ICMS, ou a natureza de utilidade imaterial do *software* atrai, invariavelmente, a incidência do ISS, independente do meio de entrega?

A justificativa pauta-se na relevância de compreender os fundamentos jurídicos que levaram o STF a realizar um *overruling* (superação de entendimento), abandonando a distinção física versus imaterial para adotar a prevalência da “obrigação de fazer” e da utilidade econômica do serviço, mesmo em softwares padronizados. Tal análise é crucial para entender como essa decisão impacta não apenas as empresas de tecnologia, mas todo o ecossistema de novos serviços digitais, como aplicativos de transporte e entrega (Uber, iFood) e plataformas de *streaming* (Netflix).

Para responder ao problema proposto, definiu-se como objetivo geral analisar os fundamentos jurídicos adotados pelo STF na ADI 5576 para declarar a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares. Como objetivo específico, busca-se investigar como a superação da dicotomia “mercadoria x serviço” influencia a tributação de outros modelos de negócio da economia digital.

A hipótese de trabalho sustenta que o STF, ao julgar a ADI 5576, redefiniu o conceito de serviço para fins tributários, privilegiando a complexidade do esforço intelectual e a utilidade contínua do software em detrimento da transferência de propriedade, alinhando o Brasil às tendências internacionais de tributação do consumo digital e mitigando a bitributação.

Em termos metodológicos, a pesquisa será desenvolvida através do método dedutivo, com abordagem qualitativa. O procedimento adotado será o estudo de caso, mediante análise documental das peças processuais (petição inicial, *amicus curiae*, votos vencedores e vencidos) da ADI 5576 e suas correlatas (ADIs 1945 e 5659). O estudo utiliza fontes bibliográficas

doutrinárias e, para enriquecer o debate, promove uma breve análise de Direito Comparado com foco na América Latina, observando como países vizinhos têm tratado sobre a tributação de bens digitais.

## **2. A GUINADA JURISPRUDENCIAL DO STF: desenvolvimento correlacional das ADIs 1945, 5659 e ADI 5576<sup>5</sup>**

### **2.1 ANÁLISE DA CRONOLOGIA PROCESSUAL DA ADI 5576**

#### **2.1.1 Petição Inicial**

A ADI 5576 foi ajuizada em 28 de novembro de 2016 pela Confederação Nacional de Serviços (CNS), sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso. A petição inicial tinha como objetivo principal questionar a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de competência estadual sobre operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador (*softwares*).

##### **a) pedidos da ação;**

O requerente buscou a anulação de normas do Estado de São Paulo que permitiam ou reforçaram a cobrança de ICMS sobre softwares bem como a interpretação restritiva de leis federais e estaduais para excluir essa incidência, entre elas:

- A interpretação Conforme à Constituição (Pedido Principal): O CNS solicitou que o STF desse interpretação conforme à Constituição ao art. 2º da Lei Complementar federal nº 87/1996 (Lei Kandir) e ao art. 1º da Lei estadual nº 6.374/1989-SP. O objetivo era impedir que esses artigos fossem interpretados de modo a autorizar a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de softwares.
- Declaração de Inconstitucionalidade Direta: Foi pleiteada a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, inciso II, da Lei estadual nº 8.198/1992, e dos Decretos estaduais nº 61.522/2015 e nº 61.791/2016, todos de São Paulo.

##### **b) Fundamentos da Ação;**

A CNS utilizou argumentos baseados em conflito de competências, bitributação e na natureza jurídica do software:

- Conflito de Competência e Bitributação: O cerne da argumentação era que as operações com programas de computador já se enquadraram no âmbito de incidência do Imposto

---

<sup>5</sup>O presente capítulo teve todas as informações retiradas do inteiro teor das ADI 1945 (Brasil, 2021) ADI 5659 (Brasil, 2021) e ADI 5576 (Brasil, 2021), bem como do site institucional do Supremo Tribunal Federal (STF, 2025), onde se encontram as peças e informações de relevante valor para presente estudo de caso.

sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal, conforme os subitens da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (especialmente o item 1.05: "Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação"). A cobrança simultânea de ICMS configuraria, portanto, uma bitributação indevida e uma invasão da competência municipal (art. 156, III, da Constituição Federal).

- **Software não é Mercadoria:** O requerente defendeu que o licenciamento ou cessão do direito de uso de software não caracteriza uma operação de circulação de mercadorias (obrigação de dar), que é o fato gerador do ICMS. A operação não envolveria a transferência de propriedade definitiva do bem, mas sim a cessão de um direito de uso sobre um bem incorpóreo, abstrato e intangível, cuja natureza jurídica seria de direito autoral ou propriedade intelectual.
- **Violação a Princípios Constitucionais:** A CNS alegou que as normas estaduais impugnadas violavam diversos preceitos constitucionais, incluindo o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF), uma vez que o recolhimento do ICMS estaria sendo exigido com base em atos normativos que não instituíam o ICMS, mas sim tratavam de remissão de dívidas e benefícios fiscais.

A petição inicial também solicitou uma medida cautelar para suspender a eficácia das normas impugnadas. O Ministro Barroso, contudo, indeferiu a liminar em 13 de fevereiro de 2017, optando por aguardar o julgamento das ações correlatas (ADIs 1945 e 5659).

### **2.1.2 Prestação de Informações**

Por se tratar de uma ADI, não se figura a pessoa do réu, e portanto não se admite a peça de contestação. Com isso foi apresentada pelos interessados, principalmente o Governador do Estado de São Paulo e a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, além das manifestações da Advocacia-Geral da União (AGU) e da Procuradoria-Geral da República (PGR), que atuaram em defesa da constitucionalidade das normas impugnadas, a chamada Prestação de Informações, com intuito de contrapor as informações prestadas na peça inicial.

#### **a) Preliminares e Argumentos de Inadmissibilidade**

O Governador do Estado de São Paulo e a PGR levantaram argumentos preliminares que buscavam o não conhecimento ou a extinção da ação.

Um desses argumentos seria a ilegitimidade Ativa da CNS: O Governador de São Paulo argumentou que a CNS não teria demonstrado a pertinência temática, alegando que o provimento judicial pleiteado não teria efeito sobre seus representados, sujeitos ao ISS e não ao ICMS.

Outro ponto foi a ofensa Reflexa e Falta de Correlação Lógica. Tanto o Governador quanto a PGR sustentaram que a ação deveria ser conhecida apenas parcialmente ou não conhecida. Argumentaram que dispositivos específicos impugnados (como o art. 3º, II, da Lei nº 8.198/1992 e os Decretos nºs 61.522/2015 e 61.791/2016) não regulamentavam a incidência do ICMS, mas se limitavam a dispor sobre remissão de dívidas e benefícios fiscais. A PGR, em seu parecer, defendeu que, se as normas não instituíam o ICMS, não haveria correlação lógica entre a causa de pedir e o pedido, tratando-se de ofensa meramente reflexa à Constituição.

#### **b) Argumentos de Mérito em Defesa do ICMS**

No mérito da ADI 5576, a defesa apresentada pelo Estado de São Paulo, pela AGU e pela PGR sustentou a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre operações com programas de computador. A tese central baseava-se na circulação jurídica de mercadorias, defendendo que softwares padronizados (off the shelf) deveriam ser equiparados a bens móveis para fins tributários, independentemente da existência de um suporte físico (corpus mechanicum).

Essa linha argumentativa fundamentava-se na jurisprudência clássica do STF, consolidada em precedentes como o RE 176.626 e o RE 199.464, que estabeleciam uma distinção entre o software por encomenda (serviço) e o de prateleira (mercadoria). Alegou-se, ainda, que a desmaterialização do bem e a entrega via download ou streaming não alteravam a natureza mercantil da operação prevista na Lei Kandir (LC 87/1996) e na legislação paulista. Contudo, tal entendimento foi superado pelo Plenário do STF, que, ao priorizar a natureza da obrigação (obrigação de fazer intelectual), declarou a exclusividade do ISS sobre o licenciamento de qualquer software.

#### **2.1.3 Intervenção de Terceiros**

A participação de terceiros na ADI 5576 ocorreu por meio da figura do *amicus curiae*, com a admissão de entidades como BRASSCOM, ABRASF, ABES e CNM pelo relator, o Ministro Luís Roberto Barroso. Embora o ingresso do Município de São Paulo tenha sido indeferido, o setor tecnológico participou ativamente com sustentações orais dos doutores Sergio Paulo Gallindo (BRASSCOM) e Saul Tourinho Leal (ABES). Essa pluralidade de intervenções evidenciou o embate entre os interesses arrecadatários municipais (ISS) e estaduais (ICMS), confrontados com a busca por estabilidade tributária para o setor produtivo de software.

#### **2.1.4 Decisões**

O processo da ADI 5576, ajuizada contra normas do Estado de São Paulo que previam a cobrança de ICMS sobre softwares, resultou na consolidação da guinada jurisprudencial do STF em favor da incidência exclusiva do ISS. O julgamento da ADI 5576 ocorreu em Sessão Virtual e foi concluído em 02 de agosto de 2021.

##### **a) Conhecimento Parcial (Preliminares)**

O Tribunal, por maioria de votos, conheceu parcialmente da ação acatando o argumento da defesa de que parte da impugnação não era cabível em controle concentrado:

- Não Conhecimento: Foi rejeitado o pedido de declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, II, da Lei nº 8.198/1992 e dos Decretos nº 61.522/2015 e nº 61.791/2016 (todos de SP), pois se referiam a remissão de dívidas e benefícios fiscais, e não à instituição da exigência do ICMS, caracterizando ofensa meramente reflexa à Constituição.

##### **b) Mérito e Interpretação Conforme**

- No mérito, o Plenário do STF decidiu, por unanimidade, dar interpretação conforme à Constituição ao art. 2º da Lei Kandir (LC 87/1996) e à Lei paulista nº 6.374/1989, com o fim de excluir a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou a cessão do direito de uso de programas de computador. Fundamentada nos julgamentos das ADIs 1945 e 5659, a Corte superou a antiga distinção entre software "de prateleira" e "por encomenda", definindo que todas essas operações possuem natureza complexa com preponderância de esforço intelectual (obrigação de fazer). Dessa forma, consolidou-se o entendimento de que tais atividades se enquadram no subitem 1.05 da lista anexa à LC 116/2003, sujeitando-se exclusivamente ao ISS, de competência municipal.

##### **c) Fixação da Tese**

O STF fixou a seguinte tese de julgamento (com repercussão geral): "É inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador."

##### **d) Modulação de Efeitos**

Por maioria de 10 votos a 1, o STF modulou os efeitos da decisão nas ADIs 1945 e 5659 com eficácia prospectiva (ex nunc) a partir de 3 de março de 2021, visando resguardar a segurança jurídica e a boa-fé. Para fatos geradores ocorridos até 2 de março de 2021, proibiu-se a repetição de indébito para quem recolheu o ICMS, ao passo que se vedou aos Municípios a cobrança retroativa do ISS e aos Estados a exigência de ICMS atrasado. Entretanto, foram abertas exceções para ações judiciais já em curso em 2 de março de 2021, casos comprovados de bitributação — nos quais cabe a restituição do ICMS pago — e situações de inadimplência

total, nas quais o ISS torna-se devido ao Município, respeitados os prazos decadenciais e prescricionais. A decisão, publicada integralmente em 20 de setembro de 2021, registrou a divergência isolada do Ministro Marco Aurélio, que defendeu a retroatividade (*ex tunc*) por considerar a norma inconstitucional "natimorta".

#### **2.2.5 Recursos**

O processo da ADI 5576 não registrou recursos e incidentes posteriores notórios após a decisão de mérito, tendo transitado em julgado em outubro de 2021, tendo como única divergência notável no processo, que poderia eventualmente levar a um questionamento parcial (como Embargos de Declaração), concentrou-se na modulação dos efeitos da decisão, e não no mérito central da inconstitucionalidade do ICMS. O Ministro Marco Aurélio foi o único voto vencido na modulação, mantendo sua posição de que a declaração de inconstitucionalidade deveria ter efeitos retroativos plenos (*ex tunc*), e não prospectivos (*ex nunc*).

O Ministro Marco Aurélio argumentou que a modulação excessiva, ao restringir a retroatividade, compromete a supremacia constitucional e a nulidade absoluta de normas inconstitucionais, permitindo o enriquecimento ilícito dos Estados.

A ausência de recursos pós-julgamento reflete a consolidação da tese de que é inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador e permitiu que a decisão gerasse segurança jurídica, orientando a aplicação do ISS.

### **2.2 A Superação da Distinção entre Software de Prateleira e Software por Encomenda**

A mudança jurisprudencial do STF quanto à tributação de softwares consolidou-se nos julgamentos das ADIs 1945, 5659 e 5576. Nessas decisões, a Corte afastou definitivamente a incidência do ICMS, reconhecendo que o licenciamento e a cessão de uso de programas de computador, em qualquer modalidade, submetem-se exclusivamente ao ISS. As ADIs 1945 e 5659, julgadas em fevereiro de 2021, fixaram que tais operações configuram prestação de serviços, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal e do subitem 1.05 da LC nº 116/2003. A ADI 5576, julgada em agosto de 2021, reafirmou essa orientação, declarando inconstitucionais as normas estaduais que previam a cobrança do ICMS. Essa virada interpretativa representou a adequação do sistema tributário às dinâmicas da economia digital, ao uniformizar a tributação dos softwares e eliminar antigos conflitos de competência entre Estados e Municípios.

Historicamente, a tributação de softwares no Brasil baseava-se na distinção entre produtos "de prateleira" (ICMS) e "por encomenda" (ISS), conforme o RE 176.626/SP (1998). Contudo, a evolução para modelos de Software as a Service (SaaS) e computação em nuvem tornou essa dicotomia obsoleta, gerando bitributação. Na ADI 1945, o Supremo Tribunal Federal (STF), sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, superou essa classificação ao priorizar o esforço intelectual humano e a desmaterialização da economia, em harmonia com o Projeto BEPS da OCDE. Assim, fundamentada nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, a Corte declarou a inconstitucionalidade do ICMS sobre softwares, definindo a incidência exclusiva do ISS. A natureza prestacional é confirmada pelas obrigações de suporte, manutenção e atualizações remotas permanentes, o que afasta a tese da "mercadoria virtual" e consolida o entendimento de que tais operações são obrigações complexas com predominância de atividade humana.

A ADI 5576, ajuizada pela CNS contra a legislação paulista e relatada pelo Ministro Luís Roberto Barroso em 2021, consolidou o entendimento das ADIs 1945 e 5659 ao afastar a incidência do ICMS sobre o licenciamento de softwares. O STF reafirmou a natureza mista dessas operações, com predominância da obrigação de fazer, enquadrando-as na LC nº 116/2003 (subitem 1.05) sob competência exclusiva do ISS. Essa pacificação encerrou a histórica distinção entre softwares padronizados e por encomenda, abrangendo desde soluções em nuvem e SaaS até NFTs e inteligência artificial. Tal uniformização garantiu estabilidade normativa e adequação ao cenário tecnológico contemporâneo, preparando o ambiente federativo para a implementação do IBS conforme a Reforma Tributária (EC nº 132/2023).

### **3. DA MATERIALIDADE TRIBUTÁRIA NO AMBIENTE DIGITAL: EVOLUÇÃO NORMATIVA E DOUTRINÁRIA**

#### **3.1 O Decreto-Lei nº 406/1968 e a dicotomia clássica “mercadoria” (*dare*) versus “serviço” (*facere*).**

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) possui origem na Emenda Constitucional nº 18/1965, ainda sob a vigência de Constituição diversa, a qual dispunha, em seu art. 12: “Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.” (BRASIL, 1964).

Em tal ocasião, o supramencionado tributo era denominado imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), nota-se, portanto, a existência de uma base de incidência menos ampla em comparação ao atual imposto sobre consumo de competência

estadual, haja vista sua não-incidência com relação aos serviços, os quais, em seu turno, eram tributados exclusivamente por meio do ISSQN, positivado no art. 15 de tal Carta Magna, com a seguinte redação (BRASIL, 1964):

“Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.”

Tais exações (ICM e ISSQN) foram regulamentadas, à época, pelo Decreto-Lei nº 406/68, o qual consagrava a dicotomia existente entre mercadorias e serviços, estes associados à obrigação de fazer e aquelas relacionadas à obrigação de dar, ou seja, a conceituações clássicas do Direito Privado.

Porém, cumpre ressaltar que não era todo bem que se subsume ao termo “mercadoria”, seria necessário a existência de intenção de revenda, ou seja, a busca habitual por lucro (definição adotada, ainda, atualmente), razão pela qual os produtos comprados por consumidor final para uso estritamente próprio não atraíam a incidência do ICM, pois não encaixáveis no conceito citado.

Ocorre que o ICM foi posteriormente substituído pelo ICMS, o qual abarcou em seu bojo, também, a tributação de serviços, cuja exação anteriormente acontecia exclusivamente por meio do ISSQN.

### **3.2 A Lei Complementar 116/2003 e as alterações da LC 157/2016: a inclusão dos serviços digitais, a análise da mensagem de veto e disputas econômicas.**

Diante da multiplicidade de serviços existentes no mundo fático e a substituição do ICM pelo ICMS, acrescentando à base de incidência de tal tributo, também, os serviços, urgiu a necessidade de definir quais serviços atrairiam a incidência do ICMS e quais atrairiam a incidência do ISSQN, diante de tal panorama, foi aprovada a Lei Complementar nº 116/03, a qual trouxe uma lista entendida, pela doutrina majoritária, como taxativa, embora a jurisprudência tenha permitido a utilização de interpretação extensiva em determinados casos concretos (PONTALTI, 2025).

Portanto, ficou definido que, em regra, haveria a incidência exclusiva de ISSQN ou de ICMS, a depender da presença ou não de tal serviço na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03. Caso o serviço estivesse presente em tal relação, haveria a incidência do tributo de competência municipal, contudo, caso não estivesse em seu quadro, incidiria o ICMS (PONTALTI, 2025).

Não obstante o exposto, a própria Lei Complementar nº 116/03 prevê a possibilidade excepcional de incidência conjunta de ICMS e ISSQN, contudo tal fato depende de previsão

expressa na legislação supramencionada.

Entretanto, diante da rápida evolução, especialmente do mundo digital, notou-se dificuldades com relação à incidência do ISSQN e do ICMS, notadamente com relação à subsunção de seus fatos geradores a institutos como “*softwares*”, “*streamings*” e “*apps*”, de modo que foram movidas diversas ações judiciais com o escopo de definir qual de tais tributos seria incidível em cada caso, instaurando-se grande guerra econômica entre Estados e Municípios pela tributação de tal nicho.

Em tal contexto, foi aprovada a Lei Complementar nº 157/16, a qual acrescentou, dentre outros, os seguintes serviços na lista passível de tributação pelo ISSQN, cita-se (BRASIL, 2016):

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

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

[...]

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

Ocorre que tal diploma legislativo foi objeto de veto presidencial por meio da mensagem nº 270, de 29 de dezembro de 2016, sob os seguintes argumentos:

“Os dispositivos comportariam uma potencial perda de eficiência e de arrecadação tributária, além de redundar em aumento de custos para empresas do setor, que seriam repassados ao custo final, onerando os tomadores dos serviços”

É notória, portanto, a preocupação do Chefe do Executivo nacional com o aumento do preço de tais produtos digitais, haja vista que o ICMS e o ISSQN possuem, normalmente, a característica de tributo indireto, isto é, aqueles cujo valor é repassado ao consumidor final (contribuinte de fato), circunstância que desestimularia o consumo a tais serviços e, conseqüentemente traria grande impacto na economia nacional.

Contudo, conforme positivado no art. 66, § 4º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), em 30 de maio de 2017, tal veto foi apreciado em sessão conjunta, ocasião em que a maioria absoluta de Deputados e Senadores promoveram a derrubada de tal veto, permitindo que a tributação por meio do ISSQN alcançasse o nicho digital, afastando, em grande parte, o desejo econômico dos Estados sobre tal nicho.

### **3.3 A Reforma Tributária e ampliação da base de incidência da tributação sobre o consumo no Brasil (conglobamento das bases digitais)**

Inicialmente, discutiu-se um modo de simplificação de tributação sobre consumo para

o território brasileiro, o qual conta com um sistema complexo, especialmente pela existência de diversos tributos de competência de diferentes entes. Destarte, foi sugerido, primeiramente, um modelo baseado puramente no Imposto sobre Valor Agregado (IVA) europeu, no qual haveria a incidência sobre o consumo de um único tributo, este que seria de competência da União, a qual repassaria parte da verba arrecadada aos Estados e Municípios (PONTALTI, 2025).

Todavia, tal modelo foi criticado sob o argumento de ofensa ao pacto federativo, porquanto os demais entes federativos (Estados e Municípios) ficariam dependentes de repasses da União, fato que configuraria a existência de vínculo hierárquico.

Destarte, com o objetivo de preservação do pacto federativo, encontrou-se como solução a existência de um IVA dual, no qual há a instituição de 2 tributos, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, a qual extinguirá o PIS e a COFINS, assim como acarretará a liquidação da alíquota do IPI (salvo para produtos cuja produção é incentivada na Zona Franca de Manaus) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados e Municípios, havendo a substituição, portanto, do ICMS e do ISSQN (PONTALTI, 2025).

Em tal sistema tributário, organizado para simplificação do complexo modelo de tributação sobre consumo adotado no Brasil, houve a instituição de uma base de incidência extremamente ampla, de modo que os tributos retromencionados incidirão, em vias gerais, sobre: “[...] operações onerosas com bens ou com serviços” (BRASIL, 2025).

Percebe-se, por conseguinte, a substituição do termo “mercadorias” pela expressão “bens”, impondo-se o fim da discussão dicotômica clássica entre “mercadorias” e “serviços” corroborada pelo Decreto-Lei nº 406/68, dessa maneira, não há mais espaço para discussão acerca da incidência de tributação sobre consumo em casos de objetos comprados por pessoa física para uso próprio, situação que ensejou a necessidade de disposição constitucional própria para incidência de tributação, visto que o conceito de “mercadorias”, não abarcava tal espécie de bem como ante exposto.

Da mesma maneira, houve a retirada da elocução “circulação” (entendida como transferência de propriedade para outrem) da nomenclatura dos tributos ante citados, de modo que seria possível, embora excluída expressamente pela Lei Complementar nº 214/25, a incidência de tais exações sobre a circulação de bens entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Quanto aos serviços, sempre foi perceptível a indecisão jurisprudencial do STF acerca do modelo teórico a ser adotado (definição de serviço sob perspectiva econômica ou jurídica), conforme notável em diferentes precedentes, a citar a incidência do ISSQN sobre a locação de

bens móveis, ocasião em que foi adotada a perspectiva jurídica do termo (serviço como obrigação de fazer) e, posteriormente, na celeuma acerca da tributação sobre contratos de “leasing financeiro”, momento em que o Pretório Excelso optou pela adoção do modelo teórico econômico de serviço, declarando a constitucionalidade da incidência de ISSQN em tais situações (PONTALTI, 2025).

Diante de tal panorama, a Emenda Constitucional nº 132/2023, acrescentou à Lei Maior o art. 156-A, § 8º, em que é conferida ao legislador infraconstitucional ampla discricionariedade sobre o modelo teórico a ser adotado legalmente, cita-se (BRASIL, 2023):

“§ 8º: Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o **caput** poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.”

Desse modo, inaugura-se uma nova era de tributação sobre o consumo no Brasil, por meio da concretização de uma ampla base de incidência, em contraste com o positivado em momentos anteriores, especialmente no Decreto-Lei nº 406/68 e sob a vigência da Lei Complementar nº 116/06 (ISSQN) e da Lei Complementar nº 87/96 (“Lei Kandir” - ICMS)

#### **4. PERSPECTIVAS DO DIREITO COMPARADO E O IMPACTO NOS NOVOS MODELOS DE NEGÓCIO**

##### **4.1 A Tributação de Bens Digitais na América Latina: Um Estudo de Caso sobre Representação, Arrecadação e a Figura do Contribuinte Substituto**

A tributação da economia digital deve focar na realidade operacional das plataformas no Brasil. A Netflix Brasil, como subsidiária nacional sob soberania brasileira (Serasa Experian, 2026), exemplifica o cumprimento da exigência legal (IN DREI 81/2020; Código Civil, Art. 1.134) de manter representante residente para fins judiciais e fiscais (Brasil, 2020; Brasil, 2002). Esse fator de conexão garante a eficácia jurisdicional e a responsabilidade de atores globais no país.

A imperatividade desse modelo é evidenciada pelo caso da plataforma X (antigo Twitter) em 2024, no qual a retirada deliberada de seus representantes legais foi interpretada pelo STF como uma tentativa de fraude à jurisdição e obstrução de justiça, resultando na suspensão total de suas atividades no Brasil, a denominada “morte digital” (Brasil, 2024). Essa submissão à lei brasileira é reforçada pelo Artigo 11 do Marco Civil da Internet (Lei 12.965/2014), que estabelece que o oferecimento de serviços ao público brasileiro implica,

necessariamente, a submissão à jurisdição e às leis nacionais, independentemente da sede da empresa (Brasil, 2014).

O cenário latino-americano reflete a adaptação normativa à desmaterialização econômica. Em contraste ao conflito federativo brasileiro na tributação de softwares, países como Argentina e Colômbia unificaram a cobrança via IVA. Segundo Barreix e Velayos (2020, p. 4), a economia digital global, abrangendo desde o comércio eletrônico até redes sociais, apresenta crescimento exponencial desde o início dos anos 2000.

Argentina adotou desde 2018 um regime direto de tributação sobre serviços digitais mediante a Ley 27.430, que impõe um IVA de 21% às prestações realizadas por fornecedores não residentes (Biz Latin Hub, 2020; Meza e Durán, 2025). A Administração Federal de Receitas Públicas (AFIP) executa a cobrança identificando o usuário final mediante critérios como o endereço IP ou o código de telefonia móvel, assegurando que a tributação ocorra no local do consumo sem conflitos de competência entre jurisdições internas, em contraste com a histórica disputa brasileira entre estados e municípios (Argentina, [202-]; Barreix e Velayos, 2020).

No campo estritamente tributário, o estudo de caso revela que a prestação de serviços de streaming no Brasil atrai a competência do ISS municipal. Para viabilizar a arrecadação nesse cenário de desmaterialização, surge a figura do contribuinte substituto, elemento essencial que deve ser distinguido do contribuinte de direito. Enquanto o usuário do serviço é o contribuinte que suporta o ônus financeiro, o agente financeiro (como a operadora de cartão de crédito) atua como o substituto tributário, retendo o valor na fonte e repassando-o ao fisco. Essa dinâmica é perfeitamente análoga ao funcionamento de um contracheque, onde a empresa retém a contribuição previdenciária devida pelo colaborador e a entrega ao Estado; nesse contexto, a empresa é a substituta e o empregado é o contribuinte de direito.

Ao contrastar essa realidade com a Argentina, observa-se que, embora o país vizinho também tribute serviços digitais via IVA à alíquota de 21%, a sua operacionalização evita as clivagens federativas brasileiras. Na Argentina, a arrecadação é centralizada pela AFIP, que identifica o consumo por meio do endereço IP ou código de telefonia, eliminando a “guerra fiscal” entre entes subnacionais que marcou a história jurídica brasileira na ADI 5576. Portanto, a guinada jurisprudencial do STF ao fixar a competência do ISS não apenas resolve um conflito interno, mas alinha o Brasil à tendência latino-americana de tributação no destino e neutralidade fiscal, preparando o terreno para a simplificação prevista na Reforma Tributária da EC nº 132/2023, que unificará as bases de consumo por meio do IBS.

## **4.2 A Superação da Dicotomia “Mercadoria x Serviço” e os Reflexos nos Novos Modelos de Negócio (SaaS e Streaming)**

A pacificação da controvérsia tributária nas ADIs 1945, 5659 e 5576 marca o fim da distinção entre software “de prateleira” e “por encomenda”, consolidando a incidência do ISS sobre a utilidade imaterial da operação. No estudo de caso do modelo *SaaS (Software-as-a-Service)*, o STF reconheceu que o acesso a aplicativos via nuvem não configura circulação de mercadoria, mas uma prestação contínua de serviço. Essa natureza prestacional é evidenciada pelas obrigações acessórias indispensáveis, como o *help desk*, atualizações tecnológicas e suporte técnico, que caracterizam uma obrigação mista com predominância do esforço intelectual sobre a entrega do bem.

A tributação desses serviços digitais no Brasil recai sobre o município onde o consumo é efetivado, garantindo a arrecadação no destino. Para viabilizar essa exação, o sistema tributário utiliza a figura do contribuinte substituto. Enquanto o usuário final é o contribuinte de direito, pois suporta o ônus financeiro ao pagar pela assinatura da plataforma, a retenção e o repasse do imposto ao fisco podem ser atribuídos a um terceiro, como o agente financeiro ou a própria plataforma local, que atua como substituto. Essa dinâmica simplifica a fiscalização e evita a evasão em fluxos intangíveis, assemelhando-se ao mecanismo de retenção na fonte em folhas de pagamento, onde a fonte pagadora substitui o contribuinte no ato do recolhimento.

Por fim, a transição para este modelo focado na utilidade econômica e no consumo prepara o ambiente federativo para a Reforma Tributária. A futura implementação do IBS extinguirá definitivamente a disputa entre estados e municípios ao unificar as bases de incidência sobre “operações onerosas com bens ou serviços”, independentemente da sua materialidade. A jurisprudência do STF, ao modular os efeitos da decisão de forma *ex nunc* (prospectiva) a partir de março de 2021, não apenas garantiu segurança jurídica ao setor de tecnologia, mas também forneceu o arcabouço conceitual necessário para a simplificação tributária da era digital no Brasil.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo permitiu concluir que a resolução do conflito federativo entre o ICMS e o ISS sobre a economia digital foi consolidada não apenas por uma mudança teórica, mas por um complexo rito processual que culminou no julgamento das ADIs 1945, 5659 e 5576. A análise dos fatos processuais revela que a controvérsia, que perdurou por décadas sob a égide da obsoleta distinção entre “software de prateleira” e “por encomenda”, foi levada ao STF por entidades como a CNS. Na Petição Inicial da ADI 5576, a requerente sustentou que a incidência do ICMS sobre licenciamento de softwares configurava bitributação indevida e invasão da

competência municipal, defendendo que o software, por ser bem incorpóreo, não poderia ser tratado como “mercadoria” para fins de circulação.

Em contrapartida, as autoridades interessadas, ao prestarem suas informações, defenderam a constitucionalidade da exação estadual. O argumento central baseava-se na “circulação jurídica de mercadorias”, alegando que softwares padronizados, mesmo sem suporte físico, mantinham a natureza de mercadoria virtual, tese que encontrava respaldo em precedentes antigos da própria Corte, como o RE 176.626 (BRASIL, 1998). Contudo, em 2021 a Suprema Corte operou um *overruling* que redefiniu o conceito de serviço, privilegiando o esforço intelectual humano e a utilidade contínua em detrimento da entrega de um objeto físico. O Tribunal concluiu, por unanimidade no mérito, que tais operações constituem obrigações mistas onde predomina o “fazer”, atraindo exclusivamente o ISS municipal.

Para preservar a estabilidade das finanças públicas e a segurança jurídica, o STF aplicou a modulação de efeitos *ex nunc*, estabelecendo o marco temporal de 03 de março de 2021. Essa medida foi essencial para evitar o caos administrativo, ressaltando apenas as ações em curso até a data e os casos comprovados de bitributação. No plano operacional, o estudo de caso demonstrou que a tributação de gigantes como a Netflix exige o cumprimento de requisitos de representação legal no Brasil, conforme a IN DREI nº 81/2020 e o Art. 11 do Marco Civil da Internet. A ausência de tal representante, como evidenciado no caso da plataforma X em 2024, sujeita a empresa à suspensão de atividades, reafirmando a soberania jurisdicional brasileira sobre o mercado digital.

Além disso, a pesquisa confirmou a importância da figura do contribuinte substituto para a eficácia arrecadatória. Na dinâmica de serviços prestados por não residentes, as instituições financeiras frequentemente atuam como substitutas, retendo o imposto no ato do pagamento e repassando-o ao fisco. Essa tendência de tributação no consumo alinha o Brasil ao cenário da América Latina, especialmente ao modelo da Argentina, que centraliza a arrecadação via IVA para mitigar conflitos entre entes subnacionais.

Em suma, a pacificação operada pelas ADIs analisadas encerrou a “guerra fiscal” e pavimentou o caminho para a Reforma Tributária. A futura implementação do IBS e da CBS extinguirá a dicotomia entre mercadoria e serviço, adotando uma base de incidência ampla sobre operações onerosas com bens ou serviços, consolidando o sistema tributário brasileiro na era digital.

## REFERÊNCIAS:

ARGENTINA. Administración Federal de Ingresos Públicos. **Concepto: servicios digitales**. Buenos Aires: AFIP, [202-]. Disponível em: <https://www.afip.gob.ar/iva/servicios-digitales/concepto.asp>. Acesso em: 5 jan. 2026.

BARREIX, Alberto; VELAYOS, Fernando (ed.). **Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital**. Santiago: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), 2021. Disponível em: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/47304-experiencias-internacionales-la-tributacion-la-economia-digital>. Acesso em: 5 jan. 2026.

BIZ LATIN HUB. **Explaining Developments in Digital Tax in Latin America**. [S. l.], 2 dez. 2020. Disponível em: <https://www.bizlatinhub.com/explaining-developments-digital-tax-latin-america/>. Acesso em: 1 dez. 2026.

BRASIL. [Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002]. **Código Civil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2002]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 4 jan. 2026.

BRASIL. [Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014]. **Marco Civil da Internet**. Brasília, DF: Presidência da República, [2014]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/112965.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112965.htm). Acesso em: 4 jan. 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 5 ene. 2026.

BRASIL. Ministério da Economia. Departamento Nacional de Registro Empresarial e Integração (DREI). **Instrução Normativa nº 81, de 10 de junho de 2020**. Dispõe sobre as normas e diretrizes gerais do Registro Público de Empresas, bem como regulamenta as disposições do Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996. Brasília, DF: DREI, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/drei/legislacao/instrucoes-normativas>. Acesso em: 4 jan. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). Recurso Extraordinário nº 176.626-3 São Paulo. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Sementes Selectas S/A. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, 10 de novembro de 1998. Diário da Justiça, Brasília, DF, p. 12, 11 dez. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1945 (Partido do Movimento Democrático Brasileiro x Estado de Mato Grosso)**. Relator: Min. Cármen Lúcia. Julgamento em: 24 fev. 2021. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 20 mai. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 20 dez. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5576 (Confederação Nacional de Serviços x Governador do Estado de São Paulo)**. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 2 ago. 2021. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 6 ago. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5034199> Acesso em: 20 dez. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5659 (Confederação Nacional de Serviços x Governador do Estado de Minas Gerais)**. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 24 fev. 2021. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 20 mai. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886> . Acesso em: 20 dez. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Portal STF**. Brasília, DF, [s.d.]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/> . Acesso em: 7 jan. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **STF confirma decisão que suspendeu o X (antigo Twitter) em todo o país**. Brasília, DF: STF, 2 set. 2024. Disponível em: <https://noticias.stf.jus.br/postsnoticias/stf-confirma-decisao-que-suspendeu-o-x-antigo-twitter-em-todo-o-pais/>. Acesso em: 4 jan. 2026.

CABRERA CABRERA, Omar Sebastián. **Consideraciones fiscales de la tributación del software en Colombia: aspectos domésticos, internacionales y de los tratados tributarios**. Revista de Derecho Fiscal, Bogotá, n. 22, p. 81-114, jan./jun. 2023. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n22.03>. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684374925004>. Acesso em: 1 dez. 2025.

CORREIA, Celso. **As alterações da LC 157/2016 e a derrubada do veto presidencial**. Gran Cursos Online, Brasília, 10 jul. 2017. Disponível em: <https://blog.grancursosonline.com.br/as-alteracoes-da-lc-1572016-e-derrubada-do-veto-presidencial/>. Acesso em: 8 jan. 2026.

CRISPIN ALVA, Yanet; PARRA VÁSQUEZ, Edwin. **Tratamiento tributario del software en Colombia**. 2017. 67 f. Monografia (Especialización en Revisoría Fiscal y Auditoría Integral) – Facultad de Contaduría Pública, Universidad Cooperativa de Colombia, Bogotá, 2017. Disponível em: <https://repository.ucc.edu.co/handle/20.500.12494/4421>. Acesso em: 01 dez. 2025.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2017

MEZA, Ciro; DURÁN, Laura. **The Impact that Digital Service Taxes Have Had on Latin America**. Bloomberg Tax: Tax Management International, [S. l.], 14 jul. 2025. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/tax-management-international/do-not-publish-63>. Acesso em: 5 jan. 2026.

PONTALTI, Mateus. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed., rev., atual. e ampl. - São Paulo: Editora JusPodivm, 2025.

RODRIGUES, Edimar Merotti. A origem do ICMS. Jusbrasil, [S. l.], 3 maio 2023. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/a-origem-do-icms/1824631275>. Acesso em: 8 jan. 2026.

SERASA EXPERIAN. **NETFLIX ENTRETENIMENTO BRASIL LTDA - 13.590.585/0002-70**. São Paulo, 2026. Disponível em: <https://empresas.serasaexperian.com.br/consulta-gratis/NETFLIX-ENTRETENIMENTO-BRASIL-LTDA-13590585000270>. Acesso em: 4 jan. 2026.