

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE POS-GRADUAÇÃO

JOSÉ EDUARDO DE PAULA SARAN

**APLICAÇÕES *OVER-THE-TOP* DE COMUNICAÇÕES SOCIAIS E CONTEÚDOS
AUDIOVISUAIS – UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA**

**Estudo sobre a possibilidade de tributação das Aplicações *Over-the-Top*
pelo ICMS e o ISS**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO - SP
2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE POS-GRADUAÇÃO

JOSÉ EDUARDO DE PAULA SARAN

**APLICAÇÕES *OVER-THE-TOP* DE COMUNICAÇÕES SOCIAIS E CONTEÚDOS
AUDIOVISUAIS – UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA**

**Estudo sobre a possibilidade de tributação das Aplicações *Over-the-Top*
pelo ICMS e o ISS**

Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Mestre em Direito
Tributário, no Programa de Pós-Graduação da
Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo.

Núcleo de Pesquisa em Direito Tributário.
Linha de pesquisa de Efetividade do Direito
Público e Limitações da Intervenção Estatal.

Orientador: Prof. Dr. Robson Maia Lins

SÃO PAULO - SP
2019

FOLHA DE APROVAÇÃO

José Eduardo de Paula Saran

APLICAÇÕES *OVER-THE-TOP* DE COMUNICAÇÕES SOCIAIS E CONTEÚDOS AUDIOVISUAIS – UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA

Estudo sobre a possibilidade de tributação das Aplicações *Over-the-Top* pelo ICMS e o ISS

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito Tributário, no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Núcleo de Pesquisa em Direito Tributário.

Linha de pesquisa de Efetividade do Direito Público e Limitações da Intervenção Estatal.

Aprovado em: _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Robson Maia Lins
(Orientador: Presidente)

Prof. Dr. Tácio Lacerda Gama
(membro interno, PUC/SP)

Profa. Dra. Karem Jureidini Dias
(membro externo, Mestrado do IBET)

Profa. Dra. Fabiana Del Padre Tomé
(membro interno suplente, PUC/SP)

Prof. Dr. Carlos Augusto Daniel Neto
(membro externo suplente, CEDES e IBDT)

“Levanta-te e vai; a tua fé te salvou”

Lucas 17:11-19

AGRADECIMENTOS

Ao concluir esta dissertação e, ao mesmo tempo, o Mestrado em Direito Tributário na prestigiosa Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, necessário se faz externar muitos agradecimentos.

Iniciando pelo ambiente acadêmico, devo agradecer a inestimável orientação, sempre tão lúcida e pertinente, do querido Professor Dr. Robson Maia Lins, a quem há vários anos aprendi a admirar e de quem sempre colho lições para o Direito e para a vida.

Agradeço à querida amiga, grande professora e ilustre colega do TIT/SP, Dra. Maria Leonor Leite Vieira, a quem devo o primeiro incentivo para ingressar neste Mestrado e, depois, o apoio para novos desafios.

Meu muito obrigado ao grande Mestre de todos nós, pelas mãos de quem ingressei neste curso, o ilustríssimo Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho.

Agradeço aos igualmente queridos e dedicados mestres do Mestrado em Direito Tributário da PUC/SP ao longo destes anos, os Professores Doutores Roque Antônio Carrazza, Fabiana Del Padre Tomé, Miguel Horvath Júnior, Charles McNaughton, Lucas Galvão de Britto, Tácio Lacerda Gama, Aurora Tomazini de Carvalho, Sílvia Regina Zomer, Sandra Lúcia Guilardi Ferreira e Vera Maria Corrêa Queiroz.

Meu penhorado agradecimento aos amigos e ilustres doutrinadores e pesquisadores do tema, cujas orientações foram fundamentais: Professores Doutores Karem Jureidini Dias, Ana Cláudia Akie Utumi, Luiz Roberto Peroba, Heleno Taveira Torres, Maurício Barros, Carlos Augusto Daniel Neto e Maria Ângela Lopes Paulino Padilha.

Meu reconhecimento aos amigos e colegas do IBET/Campinas e da COGEAE/SP, Drs. Daniela de Andrade Braghetta, Emanuele Longrova, Nicholas Guedes Coppi, Luciano Burti Maldonado, Armando Zanin Neto, Márcio Alexandre Ioti Henrique, Sílvia Gomes Piva e Suzy Gomes Hoffmann.

Meu muito obrigado aos colegas de bancos acadêmicos que tanto me auxiliaram e me incentivaram: Sandra Maria Poiatti, Thiago Silva, Flávio de Sá Munhoz, Adriano Luiz Batista Messias, Diógenes Teófilo, Leonardo Lucci, Victor Monteiro Almeida, Jade Veloso, Gabriela Fischer Junqueira Franco, Tamara Ambra, João Pestana e Marcos Hideo Moura Matsunaga.

Muito obrigado ao amigo, colega e sempre incentivador de minha carreira profissional e acadêmica, Prof. Dr. Osvaldo Santos de Carvalho.

Aos amigos e colegas de jornadas profissionais que me proporcionaram as oportunidades para o crescimento profissional e acadêmico, Drs. José Clovis Cabrera, Otávio Fineis Júnior, Antônio Carlos de Moura Campos, Admir Martins e Francisco Sobreira Netto, meu reconhecido agradecimento.

Aos meus amigos e colegas de trabalho, Ângelo de Angelis, João Pires de Camargo Júnior e Paulo Eduardo Foresti, o agradecimento pelo incentivo, ajuda e compreensão.

Muito obrigado aos jovens amigos que muito me auxiliaram nas pesquisas, sem os quais este trabalho teria sido impossível: Juliana Macacari e André Catta Preta Federighi.

Agradeço, penhoradamente, ao Marcelo Silveira, a quem devo a revisão do texto.

Meu muitíssimo obrigado a Deus, por todas as graças e oportunidades !

Meu muitíssimo obrigado a meus pais pelo dom da vida e o amor de toda uma existência!

Meu muitíssimo obrigado à minha querida esposa, Sandra, e a meus queridos filhos, Ana Luísa e Eduardo, pelo amor, carinho e apoio todos esses anos, e por terem sabido, pacientemente, compreender e esperar pelo término dessa jornada de estudos!

RESUMO

A evolução tecnológica, em termos de equipamentos físicos, o advento da *internet* e, em seguida, da chamada tecnologia *streaming*, tornaram possível o surgimento de novos meios e plataformas de comunicação social e de transmissão de conteúdos audiovisuais que se enquadram naquilo que se vem denominando Serviços ou Aplicações *Over-the-Top*. Isto ocorreu paralelamente a uma convergência de plataformas e de tecnologias no campo das comunicações sociais e dos meios de informação e de entretenimento. Tais serviços ou aplicações vêm concorrendo com os meios tradicionais de veiculação de mensagens e de conteúdos audiovisuais. Eles vêm assumindo papel cada vez mais relevante como ferramentas para a comunicação social e para a veiculação de dados, notícias, publicidade, músicas, imagens, vídeos e programação audiovisual de informação ou entretenimento. A presente dissertação visa explicar o que são e no que consistem o que denominamos Aplicações *Over-the-Top*, seu histórico no Brasil e no mundo, o desenvolvimento técnico e tecnológico que permitiu seu surgimento, sua importância social e econômica, sua natureza jurídica, sua classificação em diversas espécies e, por fim, se podem ser alcançados pela tributação no Brasil. Serão estudadas, do gênero Aplicações *Over-the-Top*, apenas duas espécies, que denominamos de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais. Do ponto de vista tributário, nosso corte será no sentido de verificar se tais Aplicações podem ou não ser alcançadas, na atual configuração do Sistema Tributário Nacional, pelos dois impostos sobre consumo mais importantes da atualidade, que são o ICMS (nos seus núcleos de incidência chamados de ICMS-Mercadoria e de ICMS-Comunicação) e o ISS. A escolha deve-se ao fato de que, nos últimos anos, instalaram-se novos conflitos de competência entre os dois impostos, situação que o *Over-the-Top* provocou ou veio acirrar. Ao final, serão apresentadas as diversas posições doutrinárias e jurisprudenciais existentes a respeito do tema principal.

Palavras-chave: Over-the-Top. *OTT*. ICMS. ICMS-Mercadoria. ICMS-Comunicação. ISS. Internet. *Streaming*.

ABSTRACT

The technological evolution, in terms of physical equipment, the advent of the internet and then the so-called streaming technology, made possible the emergence of new media and platforms for the communication and transmission of audiovisual content that fit into the so-called Over-the-Top Services or Applications. This has occurred in parallel with a convergence of platforms and technologies in the field of social media and information and entertainment. Such services or applications have been competing with traditional means of message delivery and audiovisual content. They are assuming an increasingly important role as tools for social communication and for the dissemination of data, news, advertising, music, images, videos and audiovisual information or entertainment programming. The present dissertation aims to explain what they are and what consist the so-called Over-the-Top Applications, its history in Brazil and in the world, the technical and technological development that allowed its emergence, its social and economic importance, its legal nature, their classification into several species and, finally, if they can be or not achieved by taxation in Brazil. Only two species, which we call Social Communications and Audiovisual Content, will be studied in the genre Over-the-Top Applications. From the tax point of view, our cut will be to verify whether or not such Applications can be achieved, in the current configuration of the National Tax System, by the two most important current taxes of consumption, which are the ICMS (at its tax cores called ICMS-Commodity and ICMS-Communication) and the ISS. The choice is due to the fact that, in recent years, new conflicts of competence have arisen between the two taxes, a situation that Over-the-Top has caused or has intensified. At the end, the various doctrinal and jurisprudential positions on the main theme will be presented.

Keywords: Over-the-Top. *OTT*. ICMS. ICMS-Commodity. ICMS-Communication. ISS. Internet. Streaming.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
ARPANET	<i>Advanced Research Projects Agency Network</i>
Art.	Artigo
BEREC	<i>Body of European Regulators for Electronic Communications</i>
BRASSCOM	Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação.
CAT	Coordenadoria da Administração Tributária (SEFAZ/SP)
CBT	Código Brasileiro de Telecomunicações
CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CR	Constituição da República
CTN	Código Tributário Nacional
DNS	<i>Domain Name System</i>
DTH	Serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite
EC	Emenda Constitucional
EDI	<i>Electronic Data Interchange</i>
EFT	<i>Electronic Found Transfer</i>
EU	União Europeia
FCC	<i>Federal Communications Commission</i>
FTP	<i>File Transfer Protocol</i>
GIIC	<i>Global Information Infrastructure Commission</i>
GST	<i>Goods and Services Tax</i>
GT	Grupo de Trabalho
IaaS	<i>Infrastructure as a Service</i>
ICANN	<i>Internet Corporation for Assigned Names and Numbers</i>
ICM	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros

IP	<i>Internet Protocol</i>
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRC	<i>Internet Relay Chat</i>
ISP	Internet Service Providers
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ISSC	Imposto sobre Serviços de Comunicação
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
LGT	Lei Geral de Telecomunicações
MCI	Marco Civil da Internet
MMDS	Serviço de Distribuição de Sinais Multiponto Multicanal
MMPV	<i>Multichannel Video Programming Distributors</i>
NSF	<i>National Science Foundation</i>
NFSNET	<i>National Science Foundation Network</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
OMC	Organização Mundial de Comércio
ONU	Organização das Nações Unidas
<i>OTT</i>	<i>Over the Top</i>
OVD	<i>Online Video Distributors</i>
PaaS	<i>Platform as a Service</i>
POS	<i>Point Of Sale</i>
PSCI	Provedor de Serviço de Conexão à Internet
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
SaaS	<i>Software as a Service</i>
SCI	Serviço de Conexão à Internet
SCM	Serviço de Comunicação Multimídia
SeAC	Serviço de Acesso Condicionado
SMC	Serviço Móvel Celular
SMP	Serviço Móvel Pessoal

STF	Supremo Tribunal Federal
STFC	Serviço Telefônico Fixo Comutado
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
SVA	Serviço de Valor Adicionado
TIC	Tecnologias de Informação e Comunicação
TVA	<i>Taxe sur le Valeur Ajoutée</i>
TVC	Serviço de TV a Cabo
UIT	União Internacional de Telecomunicações
VAT	<i>Value Added Tax</i>
VOD	<i>Video on Demand</i> , ou Vídeo sob demanda
VoIP	<i>Voice Over Internet Protocol</i>

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Tributos de competência federal.....	108
Quadro 2: Tributos de competência estadual e do Distrito Federal.....	109
Quadro 3: Tributos de competência municipal.....	109
Quadro 4: Diferenças nas obrigações regulatórias aplicáveis a serviços de telecomunicações no Brasil e a Aplicações <i>OTT</i> – Visão geral	252
Quadro 5: Tributação do Streaming pelo ISS – Municípios de São Paulo, Rio de Janeiro, Fortaleza e Porto Alegre.....	263
Quadro 6: Quadro sinótico das posições doutrinárias sobre a tributação das Aplicações <i>Over-the-Top</i>	309

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: A Economia Digital no mundo.....	43
Figura 2: Evolução de quantidade de usuários de algumas das principais Aplicações <i>Over-the-Top</i>	46
Figura 3: Evolução do número de assinaturas de <i>OTTs</i> , TV por assinatura e TV por Banda Larga nos EUA (2007 a 2016 e projeção de 2017 a 2022)	48
Figura 4: Evolução na quantidade de assinantes de TV por Assinatura no Brasil.....	49
Figura 5: Evolução na participação dos provedores de <i>OTT</i> de vídeo no Brasil (% sobre o total de assinaturas) em 2016	50
Figura 6: Sinais analógicos	166
Figura 7: Sinal digital.....	166
Figura 8: Diagrama das camadas de rede.....	184
Figura 9: Espécies de Aplicações <i>Over-the-Top</i>	213
Figura 10: Espécies de Aplicações <i>Over-the-Top</i> de Vídeo	222

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	25
1 A ECONOMIA DIGITAL E SEU IMPACTO NOS MEIOS DE PRODUÇÃO, COMUNICAÇÃO, INFORMAÇÃO E ENTRETENIMENTO	29
1.1 O avanço tecnológico e o advento do mundo digital	29
1.2 Histórico do surgimento da internet, do <i>streaming</i> e das chamadas Aplicações <i>Over-the-Top</i>	34
1.3 Importância social e econômica das Aplicações <i>Over-the-Top</i>	41
1.4 Os principais impactos da Economia Digital e das Aplicações <i>Over-the-Top</i> para o Direito e a tributação	51
2 O DIREITO PERANTE A EVOLUÇÃO SOCIAL E TECNOLÓGICA NA VISÃO DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO	53
2.1 O Constructivismo Lógico-Semântico	54
2.2 O Direito e a linguagem	60
2.2.1 A linguagem na apreensão e na construção do conhecimento	60
2.2.2 A língua	62
2.2.3 A “verdade”	64
2.2.4 Sintaxe, semântica e pragmática na linguagem	65
2.2.4 O Direito como linguagem	67
2.2.5 O Direito Tributário como Direito de Sobreposição	69
2.3 Evento, fato, fato jurídico e fato jurídico tributário	70
2.4 Norma jurídica, interpretação, incidência e aplicação do Direito	72
2.4.1 Norma Jurídica	73
2.4.2 Interpretação	73
2.4.3 Incidência	76
2.4.4 Aplicação e implicação	79
2.5 Regra-Matriz de Incidência Tributária	79
2.5.1 Critério material	82
2.5.2 Critério espacial	83
2.5.3 Critério temporal	85
2.5.4 Critério pessoal	86
2.5.5 Critério quantitativo	86
2.6 Signo, termo, tipo, conceito e definição	87

2.7	Interdisciplinaridade, intertextualidade, axiomas da interpretação e os limites do exegeta.....	90
-----	---	----

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO98

3.1	As características do Sistema Tributário Brasileiro.....	98
3.2	O papel da Lei Complementar no Sistema Tributário Brasileiro.....	101
3.3	Os conceitos adotados pela Constituição na delimitação das competências tributárias	104
3.4	A divisão de competências entre os entes políticos na CF/88.....	107
3.5	Os principais impostos sobre o consumo no Sistema Tributário Brasileiro: o ICMS e o ISS	110
3.6	O ICM e o ICMS	112
3.6.1	O ICMS-Mercadoria	116
3.6.2	O ICMS-Comunicação	118
3.7	O ISS	132
3.8	As propostas de Reforma Tributária em relação aos impostos sobre o consumo.....	137

4 A EVOLUÇÃO DOS CONCEITOS E DEFINIÇÕES TRADICIONAIS UTILIZADAS NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA SOBRE O CONSUMO NO BRASIL140

4.1	Interpretação estática ou dinâmica da norma constitucional	140
4.2	A evolução dos conceitos e definições de bem e mercadoria	142
4.2.1	Os conceitos na Constituição Federal.....	142
4.2.2	Bem	145
4.2.3	Mercadoria	145
4.3	A evolução do conceito de <i>Serviço</i>	151
4.4	O impacto da Economia Digital sobre os conceitos de <i>bem</i> , <i>mercadoria</i> e <i>serviço</i>	157
4.5	A interface entre as Aplicações <i>Over-the-Top</i> e os conceitos de bem, mercadoria e serviços	163

5 OS NOVOS FENÔMENOS E CONCEITOS LIGADOS ÀS COMUNICAÇÕES E SEUS ASPECTOS REGULATÓRIOS164

5.1	Tecnologia digital, internet e <i>streaming</i> : conceito, definição, histórico e importância para as comunicações e os serviços de informação e de entretenimento	164
5.1.1	Tecnologia digital.....	165
5.1.2	Internet	171
5.1.3	Streaming	177
5.2	A regulamentação das comunicações no Brasil nos últimos vinte anos.....	179

5.2.1	A Lei Geral de Telecomunicações (<i>LGT</i>).....	179
5.2.2	Os Serviços de Valor Adicionado (<i>SVA</i>).....	186
5.2.3	O Serviço de Acesso Condicionado (<i>SeAC</i>).....	190
5.2.4	O Marco Civil da Internet (<i>MCI</i>).....	192
5.3	Convergência de mercado e tecnológica e aspectos regulatórios das comunicações.....	194

6 APLICAÇÕES *OVER-THE-TOP*: CONCEITO, DEFINIÇÕES, CLASSIFICAÇÕES E NATUREZA JURÍDICA..... 198

6.1	Conceito, definições e importância das Aplicações <i>Over-the-Top</i>	198
6.2	Classificação das diversas Aplicações <i>Over-the-Top</i>	208
6.3	Aplicações <i>Over-the-Top</i> de Comunicações Sociais.....	216
6.4	Aplicações <i>Over-the-Top</i> de Conteúdos Audiovisuais	217
6.5	A natureza jurídica das Aplicações <i>Over-the-Top</i>	224
6.5.1	Natureza Jurídica das <i>OTT</i> de Conteúdos Audiovisuais	228
6.5.1.1	<i>OTT</i> de Conteúdos Audiovisuais como Obrigação de Dar.....	229
6.5.1.2	<i>OTT</i> de Conteúdos Audiovisuais como Serviço	233
6.5.1.3	<i>OTT</i> de Conteúdos Audiovisuais possuem natureza jurídica própria	234
6.5.2	Natureza Jurídica das Aplicações <i>OTT</i> de Comunicações Sociais.....	239
6.5.3	Conclusão	250
6.6	Os aspectos regulatórios dos serviços de comunicação e sua relação com as Aplicações <i>Over-the-Top</i>	251

7 ANÁLISE DOS ENTENDIMENTOS DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DAS APLICAÇÕES *OVER-THE-TOP* DE COMUNICAÇÕES SOCIAIS E DE CONTEÚDOS AUDIOVISUAIS..... 256

7.1	As inovações legislativas para tributar as Aplicações <i>Over-the-Top</i> de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais.....	261
7.1.1	A alteração da Lei Complementar nº 116/2003 pela Lei Complementar nº 157/2016	262
7.1.2	O Convênio ICMS nº 106/2017.....	266
7.1.3	Decreto estadual paulista nº 63099/17 e Portaria CAT nº 24/18 da SEFAZ/SP	274
7.1.4	Situação atual das disputas entre ICMS e ISS na veiculação de conteúdos pela internet	278
7.2	As diversas correntes doutrinárias a respeito da tributação das Aplicações <i>Over-the-Top</i> de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais.....	280
7.2.1	Constitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017, com ressalvas.....	282
7.2.2	Constitucionalidade da inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003	282

7.2.3	Tributação pelo ISS, com ressalvas.....	283
7.2.4	Imunidade dos fonogramas e videofonogramas de produção nacional.....	290
7.2.5	Impossibilidade da tributação tanto pelo ICMS quanto pelo ISS.....	291
7.2.6	Criação de um novo tributo	297
7.3	Quadro sinótico.....	308
7.4	Os posicionamentos jurisprudenciais sobre os conceitos nucleares das normas de incidência do ICMS e do ISS e sobre os suportes fáticos das Aplicações <i>Over-the-Top</i> de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais.....	311
7.4.1	Bens corpóreos e incorpóreos.....	312
7.4.2	ICMS-Mercadoria.....	313
7.4.2	ICMS-Comunicação.....	315
7.4.3	Operações e prestações de serviço com <i>software</i>	317
7.4.4	ISS.....	319
7.4.5	<i>Over-the-Top</i>	321
7.4.6	Conclusão do tópico	321
7.5	Conclusão do capítulo	322
7.5.1	Tributação das <i>OTT</i> de Conteúdos Audiovisuais	323
7.5.1.1	Segundo a legislação	323
7.5.1.2	Segundo a doutrina.....	325
7.5.1.3	Segundo a jurisprudência.....	326
7.5.2	Tributação das <i>OTT</i> de Comunicações Sociais	326
7.5.2.1	Segundo a legislação	327
7.5.2.2	Segundo a doutrina.....	328
7.5.2.3	Segundo a jurisprudência.....	329
	CONCLUSÃO	330
	REFERÊNCIAS.....	334
	APÊNDICE – LEGISLAÇÃO RELEVANTE	349
	CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.....	349
	LEIS 349	
	DECRETOS.....	350
	MEDIDAS PROVISÓRIAS.....	350
	CONVÊNIOS ICMS.....	350
	PORTARIAS CAT	350

INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem por objeto analisar se as chamadas Aplicações *Over-the-Top*, também conhecidos como serviços *Over-the-Top*, ou simplesmente *OTT*, sigla como comumente são designadas, podem ou não ser alcançadas pela incidência dos atuais tributos indiretos sobre o consumo existentes no sistema constitucional tributário brasileiro, mais especificamente por dois deles: o ICMS¹ e o ISS². Mais à frente, explicaremos o porquê da eleição desses dois tributos.

O tema foi escolhido, de um lado, pela sua formidável presença numa nova, cada vez mais presente, importante e economicamente relevante Economia Digital. De outro, porque, embora já existam inúmeros artigos escritos sobre o tema, há uma quase absoluta ausência de trabalhos acadêmicos a respeito, bem como de publicações mais alentadas. Por fim, porque os estados e os municípios, entes políticos que detêm a competência tributária para instituir os mais importantes tributos indiretos sobre o consumo, têm feito inovações legislativas nos últimos anos, procurando tributar, de alguma forma, algumas dessas Aplicações *OTT*.

O assunto vem despertando nossa atenção há alguns anos, desde nosso ingresso no curso de especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e, especialmente, após nosso ingresso no programa de Mestrado do curso de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).

O ICMS é um imposto de materialidade múltipla, que, desde 1988, tributa a prestação de serviços de comunicação por meio de seu conceito nuclear de incidência denominado ICMS-Comunicação. Daí a proximidade deste núcleo impositivo do ICMS com certas funcionalidades das Aplicações *OTT*, já que estas, entre outras coisas, possibilitam a transmissão de arquivos e viabilizam a comunicação fora dos canais tradicionais. As Aplicações *OTT* também permitem o *download* de arquivos digitais pela internet, materialidade que tem afinidade com o núcleo de incidência denominado ICMS-Mercadoria.

A proximidade de suportes fáticos das Aplicações *Over-the-Top* com o ISS deu-se a partir da inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, no final de 2016. A partir de então, os municípios puderam modificar suas leis municipais para tributar, pelo ISS, o acesso, sem cessão definitiva, a conteúdos de conteúdos de áudio,

¹ ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

² ISS ou ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

vídeo, imagem e texto por meio da internet, vale dizer, o acesso, por *streaming*, a conteúdos multimídia.

Pouco após a alteração acima, os estados também se instrumentalizaram para tributar as transferências eletrônicas, com cessão definitiva ou acesso *na nuvem* de operações com bens e mercadorias digitais, como *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, mesmo que adaptados, e comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados.

Desenhou-se, assim, há pouco mais de dois anos, um conflito de competências, com possível bitributação, conforme os contornos do suporte fático envolvido, gerando dúvidas razoáveis, nos contribuintes, sobre que imposto pagar, quanto pagar e a quem pagar.

Considerando a vastidão de funcionalidades e serviços compreendidos na classificação de Aplicações *Over-the-Table*, optamos por restringir nosso estudo somente àquelas que poderiam ter alguma interface com os dois tributos acima citados, o ICMS, da competência estadual e do Distrito Federal, e o ISS dos municípios. As espécies que selecionamos, para efeito desta dissertação, são duas: (i) a espécie aqui denominada de *OTT* de Comunicações Sociais (aplicações de comunicações e mensagens interpessoais instantâneas) e (ii) a espécie que denominamos de *OTT* de Conteúdos Audiovisuais (aplicações de acesso a conteúdos multimídia, especialmente de música e de vídeo).

A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, que abrangeu livros, artigos, teses, dissertações e monografias acadêmicas e outras publicações encontradas em bibliotecas físicas ou acessíveis pela rede mundial.

Os textos pesquisados e analisados compreendem desde produções nacionais sobre o tema, como também algo da literatura mundial disponível, inclusive originário de organismos internacionais, como ONU e OCDE, e de institutos internacionais de regulamentação ligados ao tema.

A premissa teórica é o estudo do Direito Positivo e da Ciência do Direito sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico, que será explicado em abordado em tópico próprio.

Assim, serão estudados os conceitos e definições de categorias ontológicas fundamentais e tradicionais, presentes nas normas jurídicas tributárias, como *bem*, *mercadoria*, *serviço* e *comunicação*, demonstrando a evolução semântica de algumas delas nos últimos anos por força das transformações tecnológicas e do advento da Economia Digital.

Novos conceitos e definições terão também especial atenção no trabalho, como *internet*, *download*, *nuvem* e *streaming*, dentre outros.

Ao longo da dissertação, procuraremos responder a algumas perguntas fundamentais, como: (i) a rigidez dos núcleos semânticos das normas tributárias constitucionais e infraconstitucionais é absoluta ou admite interpretação, em termos de atualização, para abranger novos atos, fatos e fenômenos que surgem com a evolução social, tecnológica e econômica?; (ii) a convergência tecnológica ocorrida nas funcionalidades e serviços que utilizam a *internet* teria tornado indistinguíveis funcionalidades que estão imbricadas, como serviço de comunicação, Serviço de Valor Adicionado (SVA) e Serviço de Acesso Condicionado (SeAC), com repercussões tributárias?; (iii) o que são as Aplicações *Over-the-Top*?; (iv) as Aplicações *Over-the-Top* podem ser vistas como uma única categoria ontológica ou seria um gênero onde cabem inúmeras espécies?; (v) algumas das Aplicações *Over-the-Top* podem ser conceituadas como prestação de serviço de comunicação?; (vi) as Aplicações *Over-the-Top*, nas duas espécies selecionadas, podem ser tributadas pelo ICMS ou pelo ISS, de modo concomitante ou alternativo?; (vii) seria possível a proposição da criação de um novo e específico tributo para alcançar as novas materialidades trazidas pela Economia Digital?

A tarefa é árdua porque veremos que não há consenso sobre os fenômenos das Aplicações *Over-the-Top*, seja do ponto de vista da literatura técnica, seja pelo aspecto regulatório e, principalmente, sob a perspectiva tributária.

Passemos a enumerar os capítulos e seu conteúdo.

O Capítulo 1 destina-se a mostrar o que é, a importância e os impactos da Economia Digital no mundo atual, sendo, ainda, a porta de entrada para nosso tema, onde alguns conceitos e elementos importantes já serão apresentados, ainda que de forma mais superficial.

O Capítulo 2 destina-se a estabelecer nosso marco teórico e as premissas doutrinárias e metodológicas que serão utilizadas.

O Capítulo 3 visa mostrar o desenho e as principais características de nosso sistema constitucional tributário, mostrando, mais em detalhe, a divisão de competências dos tributos indiretos que incidem sobre a circulação de bens e mercadorias e sobre a prestação de serviços, vale dizer, a tributação indireta a cargo dos estados, Distrito Federal e municípios.

O Capítulo 4 tratará da possibilidade ou não da interpretação dinâmica da norma constitucional, introduzirá o leitor nos conceitos e definições de *bem*, *mercadoria* e *serviço*, mostrando a evolução destes nos últimos anos, como construção doutrinária e jurisprudencial,

por força do advento da Economia Digital, e terminará explicitando a interface entre as Aplicações *Over-the-Top* e os conceitos de *bem, mercadoria e serviço*.

O Capítulo 5 introduzirá o leitor nos novos fenômenos e conceitos ligados às comunicações com o advento da Economia Digital, como sinal digital, internet e *streaming*; traçará, também, um painel sobre a regulamentação das comunicações e da internet nos últimos vinte anos no Brasil, explicando a Lei Geral de Telecomunicações (*LGT*) e o Marco Civil da Internet (*MCI*); apresentará as definições de Serviço de Valor Adicionado (*SVA*) e de Serviço de Acesso Condicionado (*SeAC*) e, ao final, explicará o que vêm a ser as convergências de mercado e tecnológica que ocorreram nas telecomunicações e seu reflexo em termos regulatórios.

O Capítulo 6 é inteiramente dedicado a conceituar e definir o que são as Aplicações *Over-the-Top*, propor uma classificação de suas diversas espécies e identificar a natureza jurídica das duas espécies que selecionamos para aprofundamento. Por fim, o capítulo faz uma abordagem comparativa entre os aspectos regulatórios das comunicações e aqueles das Aplicações *Over-the-Top*.

O Capítulo 7 é todo dedicado aos aspectos tributários das Aplicações *Over-the-Top* selecionadas para análise de sua possível tributação pelo ICMS, pelo ISS ou por um novo tributo a ser criado. Serão vistas, em perspectiva histórica e em análise doutrinária, as iniciativas recentes para tributar suportes fáticos da Economia Digital, e especificamente das Aplicações *Over-the-Top* selecionadas, pelo ICMS (nos seus núcleos de incidência do ICMS-Mercadoria e do ICMS-Comunicação) e pelo ISS. Serão identificadas as principais correntes doutrinárias a respeito da possibilidade ou não da tributação dos suportes fáticos das Aplicações *Over-the-Top* selecionadas por aqueles dois tributos indiretos ou por um novo tributo a ser criado. Nele, também serão mostradas, em perspectiva cronológica e por tema, algumas decisões importantes dos tribunais superiores nas duas últimas décadas e que envolvam temas direta ou indiretamente relacionados a nosso tema principal de estudo.

Na Conclusão, faremos uma análise final conclusiva, procurando formar um juízo analítico sobre o assunto.

O resultado final que esperamos é apresentar um estudo que tenha a completude e densidade necessárias para um aprofundamento futuro no tema por parte de outros estudiosos.

1 A ECONOMIA DIGITAL E SEU IMPACTO NOS MEIOS DE PRODUÇÃO, COMUNICAÇÃO, INFORMAÇÃO E ENTRETENIMENTO

1.1 O avanço tecnológico e o advento do mundo digital

O último quartel do século XX e estes quase vinte anos dos anos 2000 têm sido marcados pelo extraordinário avanço das hoje chamadas Tecnologias de Informação e Comunicação³, as TIC. Particularmente, a miniaturização dos computadores e dispositivos informatizados, a telefonia móvel celular, o advento e popularização da internet e, nos últimos anos, a massificação do uso do chamado *streaming* e das utilidades oferecidas pelos chamados *aplicativos* (ou APP) marcam o que podemos denominar de Era do Conhecimento, superando a primeira e segunda Revoluções Industriais.⁴

As sociedades avançadas deixaram de ser industriais-manufatureiras para serem produtoras de conhecimento e geradoras de inovação.

As compras e mesmo transações financeiras passaram a ser realizadas em ambiente digital.⁵

Vivemos, hoje, na denominada Era Digital, Era da Informação ou Era do Conhecimento, como fenômeno tecnológico, histórico e social, cuja repercussão econômica constitui-se na chamada Economia Digital.⁶ Nesta, passamos a ter a circulação de bens intangíveis e prestações de serviço de comunicação, além de outros tipos de serviços, em formatos e em plataformas jamais imaginados pelo constituinte originário de 1988.⁷

Ricardo Augusto Alves dos Santos alude ao sociólogo espanhol Manuel Castells para dizer que a internet é a “base tecnológica para a formação da Era da Informação, por meio da qual nos tornamos habitantes de uma rede global”⁸. Na expressão do autor brasileiro, com base em Manuel Castells, *in verbis*:

³ Que já foram ou ainda podem ser conhecidas como Processamento de Dados ou Informática.

⁴ SARAN, José Eduardo de Paula. *O conceito de serviço de comunicação para efeito da materialidade do ICMS-Comunicação*. 2018. Monografia (Disciplina “Fundamentos Jurídicos da Incidência”) – Mestrado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, jun. 2018, p. 46.

⁵ Em capítulo próprio, veremos a diferença entre sinal digital e sinal analógico.

⁶ Conforme Maurício Barros, termo cunhado por Dan Tapscott há pouco mais de vinte anos (BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. *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. 358).

⁷ Por ocasião da promulgação da Constituição Federal daquele ano.

⁸ 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*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO,

No final do século XX, três processos se uniram, inaugurando essa nova estrutura social: as exigências da economia por flexibilidade administrativa e globalização do capital, da produção e do comércio; as demandas da sociedade por liberdade e comunicação aberta; e os avanços extraordinários da computação e das telecomunicações.⁹

Essa Era do Conhecimento, ou Era Digital, trouxe mudanças não somente no aspecto tecnológico, mas também nos meios de produção e de comércio, nos fluxos de informação e conhecimento e, finalmente, no próprio comportamento social.

Kosha Gada^{10,11} faz interessante metáfora para comentar a velocidade recorde em que a Economia Digital se expandiu. Segundo ela, o “*big bang*”¹² de tudo foi a invenção do microprocessador, há 48 anos¹³, sendo que a “*origem da vida*” ocorreu na internet, há 23 anos, e talvez estejamos apenas no início de uma curva evolutiva cuja trajetória final permanece desconhecida.¹⁴

Acrescenta a autora norte-americana: hoje, metade da população mundial está *online*, um terço está em redes sociais e mais da metade tem acesso à internet móvel, não havendo barreira de idade, raça, geografia ou atitude em todo o planeta. E o ponto culminante dessa “explosão” na conectividade do consumidor (vendo o usuário da internet sob o ângulo econômico) é a Economia Digital, que interrompeu as indústrias antigas e deu origem a outras completamente novas. Inverteu a maneira como as marcas são construídas.¹⁵

No campo da produção e comércio, o economista Fernando Rezende¹⁶ muito bem sintetizou, em seis itens “*o que há de novo nesse mundo novo*”: (i) a *desintermediação dos negócios*, (ii) a *virtualização das transações*, (iii) a *transmutação das espécies* (que, de nossa parte, renomearíamos para *mutação empresarial*), (iv) a *passagem de cadeias (de valor) a redes*, (v) a *irrelevância das distâncias* e, finalmente, (vi) a *velocidade das mudanças*.¹⁷

Ele explica cada uma das seis características anteriores.

Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 692.

⁹ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁰ Jovem executiva norte-americana do setor de mídia e tecnologia.

¹¹ GADA, Kosha. The Digital Economy in 5 minutes. *Forbes.com*. 16 June 2016. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/#6ceebe4e7628>. Acesso em: 15 out. 2019.

¹² Teoria que explica a origem e formação do Universo.

¹³ No momento em que escrevemos.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ Professor e pesquisador da Fundação Getulio Vargas/RJ.

¹⁷ REZENDE, Fernando. O que muda na economia com o advento da revolução digital? In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA ABDF, 27-29 mar. 2019, Rio de Janeiro. *Apresentações* [...]. Rio de Janeiro: ABDF, 29 mar. 2019.

A *desintermediação dos negócios* tem como consequência o seguinte: na economia digital, os custos de transação caem vertiginosamente. Há uma *interação entre produtor e consumidor*, o que implica em mudanças na demanda e estímulo à busca de soluções criativas para atender novos consumidores. Em consequência, o consumidor também passa a ser produtor. Como exemplo dessa interação, ele cita a estratégia adotada pela empresa Boeing para a construção do novo avião, o modelo 777. Do desenho do modelo ao desenvolvimento do produto, as principais linhas aéreas que são clientes da empresa, bem como os fornecedores dos componentes, participaram, via internet, dos testes realizados.¹⁸

Sobre a *virtualização das transações*, houve uma mudança de ativos de produção. No capitalismo industrial, a máquina era o principal meio de produção e o patrimônio era físico e financeiro. *No capitalismo da era digital, o principal ativo é o cérebro, a capacidade intelectual*. Na velha economia, o fluxo de informações era físico: moeda, cheque, faturas, cartas, relatórios. Além disso, o tamanho do empreendimento era importante para o sucesso. *Na nova economia, tudo é digital*; o valor adicionado é criado pelo cérebro e a inovação é a chave para o sucesso. O valor agregado na produção de bens passa a representar uma parcela pequena do total. *O que agrega valor é o conhecimento*.¹⁹

Em termos de conceito de *empresa* e de *negócio*, houve uma “*transmutação das espécies*”, como explica Fernando Rezende. A firma que conhecemos “*está se partindo*”. Na *internetworked enterprise*²⁰ (citando Tapscott²¹), a *organização é integrada a uma rede que estabelece laços com clientes, fornecedores, grupos com afinidade ao negócio e até mesmo competidores*. Todos eles interagem na internet para provocar mudanças no modo como produtos e serviços são criados, divulgados no mercado e distribuídos. O sucesso demanda inventar novos negócios, novos processos para os negócios, novas indústrias e novos consumidores, ao invés de rearranjar os existentes. Agora, “*tamanho não é mais documento*”. *O que conta é inovação, agilidade e capacidade da organização para aprender*. Na economia digital, novas tecnologias permitem que pequenas empresas superem a desvantagem que tinham em relação às grandes – a economia de escala e o acesso a recursos. O *Internetworked*

¹⁸ REZENDE, Fernando. O que muda na economia com o advento da revolução digital? In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA ABDF, 27-29 mar. 2019, Rio de Janeiro. Apresentações [...]. Rio de Janeiro: ABDF, 29 mar. 2019.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ Como o autor canadense Tapscott denomina as empresas que estão conectadas à internet.

²¹ TAPSCOTT, Don. *The Digital Economy Anniversary Edition: Rethinking Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. New York, NY: McGraw-Hill, 2014.

Business é diferente da corporação do século XX e também não é sinônimo de uma empresa virtual.²²

Em termos de geração de valor, de riqueza, estamos passando “*de cadeias a redes*”. Isto significa que *é necessário repensar as cadeias de valor, pois as transações passam a ser cada vez mais virtuais*. Ao invés de valor *adicionado* (*value-added*), temos agora a *criação mesma de valor*, o *valor gerado* (*value generative*). A cadeia de valor transforma-se numa rede de valor. Além disso, é uma rede aberta, pois está sempre sofrendo mudanças. Na rede de valor, as relações horizontais se entrecruzam, tornando difícil aferir o valor gerado em cada etapa do processo produtivo. A rigor, como produtores, consumidores e fornecedores interagem durante este processo, *é a própria divisão do processo produtivo em etapas que fica difícil de definir*.²³

A Era Digital tornou as distâncias irrelevantes. As novas tecnologias da era digital contribuem para a *de-comoditização* das linhas de produção com a *customização* de produtos (roupas e próteses, por exemplo). No novo modelo do negócio, estabelece-se uma *relação entre novas tecnologias, nova economia e novas organizações*. Tais relações levam em conta, entre outros aspectos: (i) *outsourcing* (*terceirização*) *de serviços técnicos*, (ii) a *expansão do comércio eletrônico*, (iii) a *fragmentação e internacionalização da cadeia de fornecedores* e (iv) a *computação na nuvem*.²⁴

Fernando Rezende propõe, ao operador do Direito, uma reflexão sobre como todas as transformações acima repercutirão no universo tributário. Assim, *cabera aos tributaristas repensar*: (i) *as bases de incidência*, em termos de *identificação e mensuração*; (ii) os fatos jurídico tributários, *quando e onde ocorrem?*; (iii) *as fronteiras*, como visualizá-las?; (iv) os *conflitos* (*de competência, as divergências de interpretação, como solucioná-los?*); e, por fim, (v) a *capacidade do Direito em se adaptar à velocidade das mudanças*.²⁵ Dizendo de outra forma, Fernando Rezende propõe aos tributaristas repensar, nesse novo modelo econômico-produtivo da Era Digital, para os tributos que possam incidir em seus fenômenos, os respectivos aspectos material, temporal e espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária.²⁶

²² REZENDE, Fernando. O que muda na economia com o advento da revolução digital? In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA ABDF, 27-29 mar. 2019, Rio de Janeiro. Apresentações [...]. Rio de Janeiro: ABDF, 29 mar. 2019.

²³ *Ibid.*

²⁴ *Ibid.*

²⁵ *Ibid.*

²⁶ RMIT: abreviação de Regra-Matriz de Incidência Tributária, que será explicada em capítulo próprio.

Ainda conforme Fernando Rezende, o avanço da Economia Digital (o reflexo econômico da Era do Conhecimento ou Era Digital) alterou de modo significativo os paradigmas que alicerçaram o regime tributário da economia industrial. *Há, agora, novos modelos de geração de valor*. Em outras palavras, há novos fenômenos de geração de riqueza. No plano internacional, há dificuldade para usar os princípios tradicionais de modo a alocar a competência tributária. Neste último, prosseguem os conflitos entre Residência *versus* Fonte para definir a sujeição ativa. No plano interno, seria ainda o IVA a melhor solução para a tributação do consumo? Todas essas são questões novas e ainda pendentes de solução. No Brasil, o fato de sermos uma federação torna tais problemas ainda mais complexos, requerendo um novo modelo de federalismo fiscal.²⁷

Segundo o autor fluminense, vem ocorrendo celeremente uma erosão das bases tributárias em função dos novos modos de produção. Em termos de legislação tributária, os trabalhos que vêm sendo conduzidos pelos organismos internacionais²⁸ optam por simplesmente emendar as regras vigentes, tais como promover ajustes pontuais nas regras aplicadas à caracterização de um estabelecimento permanente, além da proposta de criação de um estabelecimento permanente virtual em relação ao comércio eletrônico, e a aplicação do princípio do destino para tributar o consumo pelo método do crédito fiscal.²⁹

Na conclusão de seu estudo sobre a Era Digital e a tributação, Fernando Rezende é cético em relação aos citados ajustes, que devem ter, segundo ele, eficácia muito limitada. Em realidade, propõe ele, **deve-se buscar novas bases tributárias para a Economia Digital**.³⁰

Trazemos ao leitor, logo de início, essas reflexões para que possamos adentrar o estudo de um dos fenômenos mais interessantes da Era Digital que são as Aplicações *Over-the-Top*, sob o ângulo de sua relação com os tributos indiretos hoje existentes no Brasil.³¹

²⁷ REZENDE, Fernando. O que muda na economia com o advento da revolução digital? *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA ABDF, 27-29 mar. 2019, Rio de Janeiro. Apresentações [...]. Rio de Janeiro: ABDF, 29 mar. 2019.

²⁸ Como estudos da OCDE e de países da Comunidade Europeia.

²⁹ *Ibid.*

³⁰ *Ibid.*

³¹ Num corte metodológico, limitar-nos-emos a estudar o ICMS e o ISS, deixando de lado o IPI.

1.2 Histórico do surgimento da internet, do *streaming* e das chamadas Aplicações *Over-the-Top*

O tema de nossa dissertação é a possível tributação das chamadas Aplicações *Over-the-Top* (ou *OTT*) por dois tributos indiretos brasileiros: o ICMS e o ISS. Em capítulo próprio, veremos seu conceito e definições. Para situar o leitor, porém, neste início lançaremos mão da expressão de Ricardo Augusto Alves dos Santos para definir as Aplicações *OTT* como uma “ampla gama de bens, serviços e conteúdo ofertada exclusivamente em ambiente digital”.³²

Conforme explica Victor Oliveira Fernandes, utilizamos também a expressão *Over-the-Top* para nos referir a seus “*players*”, ou seja, às grandes empresas que operam na internet, como os populares aplicativos de comunicação instantânea (e.g., *WhatsApp*, *Telegram* e *Messenger*), serviços de vídeo por *streaming* (como *Netflix* e *Amazon Prime*), serviços de voz sobre IP (como *Skype*, *Google Hangout*, *Facetime*), serviços de redes sociais (como *Facebook* e *Twitter*) e, ainda, ferramentas de busca na web (como *Google* e *Yahoo*, entre outros).³³

A história do surgimento das Aplicações *OTT* baseia-se em quatro pilares: (i) *internet* (aberta, de amplo alcance e grande capacidade de transmissão de dados); (ii) *dispositivos móveis*; (iii) *aplicativos de mensagens e de conteúdos audiovisuais para tais dispositivos* e para computadores *desktop* (e, hoje em dia, para as chamadas *Smart TVs*); e, por fim, (iv) o *advento do streaming*.

Não dispomos, para esta dissertação, de um amplo e minucioso histórico já elaborado sobre o surgimento das Aplicações *Over-the-Top*. Considerando, porém, que estas e a internet estão indissoluvelmente ligadas, pode-se traçar ao menos alguns marcos históricos fundamentais, como veremos a seguir.

A Economia Digital permitiu o surgimento de novos formatos de negócios baseados na oferta de bens ou mercadorias, serviços e conteúdos. Tais bens ou mercadorias (intangíveis, em razão do meio digital), serviços e conteúdos chegam a seus usuários finais

³² 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: 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. 693, nota de rodapé nº 3.

³³ 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, p. 12.

por meio de provedores especializados, integralmente em ambiente digital³⁴ e quase que integralmente pela internet³⁵, por meio das Aplicações *Over-the-Top*, ou *OTT*³⁶, como também são conhecidas. Explica Ricardo Augusto Alves dos Santos que, embora utilizem a internet, as Aplicações *OTT* são autônomas como funcionalidade, não se confundindo com os serviços de conexão à internet, nem com os serviços de que lhes oferecem suporte para a conexão à internet.³⁷

A origem da terminologia *Over-the-Top* será explicada em capítulo próprio. Para o momento, basta saber que esse nome está ligado à estratificação das infraestruturas física e lógica, do provimento de aplicações e da veiculação de conteúdos das comunicações pela internet num denominado “*modelo de camadas*”, sendo que a camada onde as *OTT* se situam está *acima* (*over*) das camadas física e lógica, porém abaixo da camada de conteúdos.

A internet, como conceito tecnológico e como utilização prática, existe há várias décadas, pelo menos 50 anos, porém seu uso era limitado a muitos poucos usuários da comunidade científica.³⁸ Foi somente em 1994³⁹ que ela passou a ter utilização comercial e se abriu a qualquer usuário, com o fim da chamada *NFSNET* (ou *ARPANET*), a rede restrita da comunidade científica.⁴⁰ Isto ocorreu no Brasil e no mundo.

Com a abertura da internet, rapidamente foram surgindo aplicações para facilitar a “*navegação*” nela pelo usuário comum. Assim, em 1997, nos EUA, a empresa *Amazon* já dispunha de um serviço de busca de livros⁴¹, com cerca de um milhão de usuários. Nesta mesma época, final dos anos 1990, surgiram os primeiros mecanismos de busca de conteúdos na internet, como o *AltaVista*, o *InfoSeek*, o *Lycos*, e o *Yahoo*, que depois foram superados pelo *Google*, que, por sua vez, surgiu em 1998. No Brasil, tínhamos o serviço de busca *Cadê*, hoje já desaparecido também em favor do *Google*.

³⁴ *Op. cit.*, p. 692-693.

³⁵ Colocaríamos, como exceções ao emprego da internet como meio de transmissão, conteúdos audiovisuais que são digitais, mas que chegam aos destinatários via cabo, rádio ou satélite, como é o caso das TVs por Assinatura, como veremos à frente.

³⁶ Nesta dissertação, para maior fluidez da redação, muitas vezes utilizaremos as expressões *Aplicações OTT*, ou simplesmente *OTT*, para nos referirmos às Aplicações *Over-the-Top*.

³⁷ 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, p. 693-694.

³⁸ WARD, Mark. Celebrating 40 years of the net. *BBC News*, London, 29 Oct. 2009. Disponível em: <http://news.bbc.co.uk/2/hi/technology/8331253.stm>. Acesso em: 15 ago. 2019.

³⁹ Alguns autores citam para isso o ano de 1995.

⁴⁰ HARRIS, Susan; GERICH, Elise. Retiring the NSFNET Backbone Service: Chronicling the End of an Era. *Merit Research*, Ann Arbor, MI, 2013. Disponível em: https://web.archive.org/web/20130817124939/http://merit.edu/research/nsfnet_article.php. Acesso em: 15 ao. 2019.

⁴¹ CARIBÉ, João Carlos Rebello. Uma perspectiva histórica e sistêmica do capitalismo de vigilância. *Centro de Referência em Inteligência Empresarial - CRIE/COPPE/UFRJ*, Rio de Janeiro, n. 41, p. 5-10, 2019.

Sandra Maria Poiatti narra que o *Skype*, uma Aplicação *OTT* de voz e imagem surgida em 2003, foi o grande pioneiro na utilização de serviços fora da via convencional das chamadas de voz e das mensagens de texto (SMS) nos serviços de telefonia. O *Skype* marca o surgimento da tecnologia *VoIP*, ou *voice over IP* (voz sobre *IP*), com a realização de chamada de voz utilizando o canal de tráfego de dados, e não aquele de voz convencional.⁴²

Em 2004, surge a Aplicação *OTT* de Rede Social *Orkut* (que depois seria amplamente superado pelo *Facebook*). No mesmo ano, o *Google* lança o aplicativo de correio eletrônico *Gmail*, que, além de prestar o serviço de *e-mail*⁴³, passa a obter os dados cadastrais de seus usuários, personificando-os e criando, com isso, uma rede de relacionamento e um banco de dados de preferências e de perfis. Ao permitir a exibição da foto do rosto do possuidor do endereço de e-mail, paralelamente ao início das chamadas redes sociais, temos o início da cultura hedonística de autoexposição na internet⁴⁴, potencializada, posteriormente, com as Aplicações *OTT* de Redes Sociais.

Em 2005, o *Google* lança a “*Busca Personalizada*” e o “*My History*”. Essa ferramenta de busca passou a armazenar dados de seus usuários, como o endereço *IP*, o modelo de computador, o idioma e sua localização geográfica, entre outros.⁴⁵

O mesmo *Google* lança, em 2005, o *Google Maps*, um sistema de mapas, de localização geográfica e de rotas, e, em 2007, o *Google Street View*, com fotos de 360° de localidades e edifícios.

Em 2006, o *Facebook*, Aplicação *OTT* de Rede Social antes restrita a alunos da Universidade de Harvard, torna-se público, logo vindo a desbancar o *Orkut* como aplicativo favorito neste segmento, e se torna um verdadeiro fenômeno comportamental (como depois viriam a ser os aplicativos de mensagens *WhatsApp* e *Telegram*).

Em 2009, surge a Aplicação *OTT* de Comunicações Sociais *WhatsApp*, que ganharia versão para *iPhone* em 2012 e seria adquirido em 2016 pelo *Facebook*. É hoje, talvez, o aplicativo de mensagens mais popular do mundo. Seu uso inicialmente era oneroso (embora a baixo custo), mas hoje é totalmente gratuito. A partir de 2013, passou a permitir o envio de mensagens de áudio gravadas. Em julho de 2017, possuía um bilhão de usuários

⁴² POIATTI, Sandra Maria. *A Tributação do ICMS sobre os Serviços de Comunicação*. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, 2016, p. 33.

⁴³ A nomenclatura internacional para correio eletrônico.

⁴⁴ CARIBÉ, João Carlos Rebello. Uma perspectiva histórica e sistêmica do capitalismo de vigilância. *Centro de Referência em Inteligência Empresarial - CRIE/COPPE/UFRJ*, Rio de Janeiro, n. 41, p. 5-10, 2019.

⁴⁵ *Ibid.*

ativos diários (hoje, certamente esse número é maior), fazia circular 55 bilhões de mensagens diárias e permitia o compartilhamento de 4,5 bilhões de fotos diariamente, de um bilhão de vídeos anualmente, e era suportado em 60 idiomas.⁴⁶ Em 2015, passou a permitir chamadas de voz, concorrendo diretamente com as operadoras de telefonia fixa e celular. Seus concorrentes *OTT* mais diretos são o *Telegram*, o *Viber*, o *Line*, o *ChatOn*, o *WeChat*, o *Google Allo* e o *Messenger* do *Facebook*.⁴⁷

Paralelamente ao surgimento das redes sociais, das ferramentas de localização e de itinerários e dos gerenciadores poderosos de correio eletrônico (*e-mails*), temos, do lado dos equipamentos para seu uso, o surgimento de plataformas móveis digitais de tamanho compacto e muito leves, os chamados *smartphones* (aparelhos de telefonia móvel celular) e os *tablets* (leitores digitais portáteis). A empresa norte-americana *Apple* lançou, em 29 de junho de 2007, a primeira geração do seu aparelho de telefonia móvel celular com tela interativa, o hoje popular *iPhone* (que, na data em que escrevemos, já está em sua décima primeira geração ou décimo oitavo modelo). No Brasil, o *iPhone* somente começou a ser comercializado, já na sua segunda geração, em setembro de 2008.⁴⁸

Em 2010, a *Apple* lança um computador ultraleve, fino e portátil, um *tablet*, que nada mais é que um modelo de leitor digital⁴⁹, a que denominou *iPad*⁵⁰, com tela interativa, dispensando *mouse* ou dispositivos de escrita, a exemplo do *iPhone* dessa mesma empresa.

Num verdadeiro fenômeno simbiótico, aparelhos (*gadgets*) cada vez mais portáteis, leves e versáteis, e aplicativos acessíveis por aqueles e por computadores de mesa pessoais vão se impulsionando mutuamente e se popularizando.

Pelo lado dos fabricantes de dispositivos móveis, os últimos quinze anos viram os aparelhos das empresas *Nokia* e a *Motorola* serem desbancados, em termos de concorrência pelos da *Apple* e da empresa canadense *BlackBerry*, inicialmente, e, hoje, também, pelos da empresa sul-coreana *Samsung*.

⁴⁶ KLEINA, Milton. A história do WhatsApp, o rei dos mensageiros. *Tecmundo*, São Paulo, 23 jan. 2018. Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/dispositivos-moveis/125894-historia-whatsapp-rei-mensageiros-video.htm>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ MEYER, Maximiliano. A história do iPhone [Atualizado iPhone 8/iPhone X]. *Oficina da Net*, Santa Cruz do Sul, 21 maio 2015, atualização 13 set. 2017. Disponível em: <https://www.oficinadanet.com.br/post/14152-a-historia-do-iphone>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁴⁹ Que veio superar os chamados *Pen Computers*.

⁵⁰ SAMPAIO, Luciano de. A história dos tablets. *Tecmundo*, São Paulo, Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/internet/3624-a-historia-dos-tablets.htm>. 11 fev. 2010. Acesso em: 15 ago. 2019.

Os aplicativos para dispositivos móveis, hoje, para se popularizarem, têm que ser compatíveis com seguintes sistemas operacionais: os dois principais, que são o *IOS* (ou *Mac OS X*), da *Apple* (para *iPhones* e *iPads*), e o *Android*, da *Google* (para os aparelhos *Samsung*); o *Symbian*, para os aparelhos *Nokia*, *Ericsson*, *Motorola* e *Panasonic*; o *RIM*, da *BlackBerry*; e ainda o *Windows Phone*, o *Firefox OS*, o *Palm webOS*, o *MeeGo* e o *Brew MP*.

Concomitantemente ao desenvolvimento desses novos dispositivos móveis e novos aplicativos⁵¹, os sistemas e redes de telefonia móvel vão se aperfeiçoando, ampliando o seu raio de ação e multiplicando geometricamente a capacidade de envio de dados.

A evolução das tecnologias de telefonia móvel celular pode ser assim representada: (i) primeira geração (ou 1G), apenas para chamadas de voz, na década de 1980; (ii) a seguir, tivemos a tecnologia 2G, em 1991, que permitia, além de chamadas de voz, o envio de mensagens *SMS* e *MMS*; (iii) em 1997, temos o surgimento da tecnologia GPRS, permitindo o envio de *e-mails*; (iv) em 2001, houve um grande marco, que foi o advento da tecnologia 3G, muito mais rápida, podendo transmitir maiores quantidades de dados; (v) outro grande salto foi a tecnologia 4G, em 2010, que representou uma revolução em relação ao 3G, pela melhor latência, maior qualidade de voz, acesso a serviços de mensagens instantâneas e mídias sociais, *streaming* de qualidade e *downloads* de arquivos mais rápidos.⁵²

Aguarda-se, para breve (2020), o lançamento da rede 5G, que, além de maior alcance, velocidade e quantidade de dados na transmissão, permitirá a conexão de utensílios e de veículos, no que é chamado de *Internet das Coisas*, ou *IoT*, possibilitando o advento das *casas inteligentes*, *veículos inteligentes* e *idades inteligentes*.

Visto o surgimento da internet, dos dispositivos móveis e dos aplicativos para eles, resta conhecer o surgimento do *streaming*, a seguir descrito

Streaming nada mais é que uma tecnologia de *transmissão contínua*. Os conteúdos são transmitidos pela internet na forma de “*pacotes*”. Os equipamentos receptores devem ser capazes de receber tais “*pacotes*” de dados de armazená-los (em “*buffers*”, dispositivos de memória), de tal sorte que o usuário deve poder ouvir o conteúdo sonoro ou ver o conteúdo visual ou audiovisual sem interrupções. A chamada “*banda larga*” de internet, que permitiu a transmissão de grandes quantidades de dados em menor tempo, viabilizou o

⁵¹ No sentido de programas, *softwares*, que são neles instalados e que oferecem determinadas funcionalidades.

⁵² GEMALTO. As gerações de redes móveis de telefonia: entenda. *Gemalto*, 2015. Disponível em: <https://www.justaskgemalto.com/br/geracoes-de-redes-moveis-de-telefonia-entenda/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

uso dessa tecnologia para aplicativos de música e vídeo, por exemplo. A fibra ótica, a seguir, veio potencializar a velocidade e qualidade da transmissão de dados por *streaming*.

Há duas formas de *streaming*: (i) o *streaming on demand*, em que o conteúdo audiovisual de um *podcast* (espécie de programa de rádio pré-gravado), uma música ou um filme, por exemplo, fica armazenado num servidor, e o usuário pode acessá-lo por meio de um *website* ou de um aplicativo específico, a qualquer momento e segundo sua conveniência; e (ii) o *live streaming*, que é a transmissão em tempo real, seja da execução de uma música, de um evento esportivo, de um acontecimento qualquer, de um programa de televisão ou de uma conversa entre dois ou mais usuários entre si (muito usado em redes sociais).⁵³

Embora o *streaming* tenha-se popularizado há menos de dez anos, na verdade ele existe desde meados da década de 1990. A primeira empresa a usar intensivamente o *streaming online* foi a *Progressive Networks*, criadora do aplicativo *Real Audio*. Todavia, a qualidade do som era muito inferior à do rádio.⁵⁴ No Brasil, em 1996, Gilberto Gil cantou e executou uma música “*pela internet*” a partir do escritório da Embratel no Rio de Janeiro.⁵⁵ Depois, a *Apple* lançou o *Quick Time*, ao passo que sua concorrente *Microsoft* lançava o *Windows Media Player*, ambos *softwares* para receber e executar o conteúdo transmitido por *streaming*.

O emprego do *streaming* para o oferecimento comercial de conteúdos audiovisuais no formato de acesso imediato e *on demand* deu-se quase que concomitantemente por meio da *Amazon Video* e da *Netflix*, no final de 1996 e início de 1997, respectivamente.⁵⁶

O que verdadeiramente popularizou a utilização dessa tecnologia para transmissão de músicas, filmes, séries e vídeos foi o surgimento da empresa *Spotify*, cujo aplicativo é empregado para o acesso a conteúdos musicais, e sua concorrente *Apple Music*, bem como das empresas *Amazon Video*, *Netflix* e *HBO GO*, que não somente transmitem conteúdos audiovisuais nas duas modalidades de *streaming*, como também são produtoras de seus conteúdos, concorrendo diretamente com os produtores cinematográficas e audiovisuais. Por

⁵³ TCA. *A incrível história do streaming*. TCA, 28 set. 2017. Disponível em: <https://www.tca.com.br/blog/a-incrivel-historia-do-streaming/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ MEYER, Maximiliano. A história da Netflix. *Oficina da Net*. Santa Cruz do Sul, RS, 21 jan. 2016, atualização 28 ago. 2017. Disponível em: <https://www.oficinadanet.com.br/post/15898-a-historia-da-netflix>. Acesso em: 15 ago. 2019.

fim, outro grande fenômeno foi o advento do aplicativo *YouTube*, que é uma plataforma de vídeos, sobre a qual falaremos logo à frente.

Na década de 2010, surgiram vários outros provedores (muitas vezes também produtores de conteúdos) de filmes, séries e programas audiovisuais que disponibilizam seus conteúdos audiovisuais por *streaming*. No Brasil, a principal concessionária de televisão, a *Globo*, possui a Aplicação *OTT* de Conteúdos Audiovisuais *Globoplay*, onde os conteúdos do canal aberto e de seus canais de TV por assinatura ou por satélite são disponíveis *on demand*.

Hoje, os provedores de conteúdos audiovisuais por *streaming* fazem concorrência direta com a televisão aberta convencional e com os provedores de TV por assinatura e por satélite. Além da facilidade *on demand*, já explicada, existe o fator da portabilidade: o usuário não mais depende de um aparelho convencional de televisão; ele pode ouvir músicas e *podcasts*, ou assistir a programas, filmes, séries e outros conteúdos audiovisuais em aparelhos de telefonia celular e em *tablets* (leitores digitais móveis).

Este bosquejo histórico das Aplicações *OTT* não ficaria completo se não descrevêssemos o surgimento, popularização e consolidação daquela que é a maior plataforma de vídeos do mundo, o *YouTube*.

Ela surgiu em fevereiro de 2005, de forma bastante amadorística. Começa a receber investimentos e, em 2006, já era uma grande sensação, constituindo-se num dos *sites* de maior crescimento na rede mundial (internet).⁵⁷ Em 2006, a plataforma é comprada pela empresa norte-americana *Google*, porém o *site* mantém até hoje certa independência.⁵⁸ Em outubro de 2009, o *YouTube* já tinha uma visualização de mais de um bilhão de vídeos por dia.⁵⁹ Em 2017, o serviço já tinha mais de um bilhão de usuários, sendo que, com a popularização dos *smartphones*, mais da metade das visualizações (*views*) ocorriam em dispositivos móveis.⁶⁰

O fenômeno *YouTube* permitiu o surgimento de “*canais*” pessoais e dos chamados “*digital influencers*”, em verdadeira mudança cultural, facilitando a divulgação de vídeos pessoais e tendo utilizações que transcendem o simples hedonismo ou entretenimento, para atingir utilizações comerciais, educacionais, culturais e artísticas, religiosas e até políticas.

⁵⁷ KLEINA, Milton. A história do Youtube, a maior plataforma de vídeos do mundo. *Tecmundo*, São Paulo, 11 jul. 2017. Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/youtube/118500-historia-youtube-maior-plataforma-videos-do-mundo-video.htm>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ *Ibid.*

Oferecido este panorama histórico, vejamos a importância social e econômica das Aplicações *Over-the-Top*.

1.3 Importância social e econômica das Aplicações *Over-the-Top*

As Aplicações *Over-the-Top* inserem-se na chamada Economia Digital. Antes de adentrarmos na importância social e econômica daquela, vejamos alguns números impressionantes da Economia Digital.

Recorreremos, novamente, a Kosha Gada. Em texto de 2016, ela informava que a economia digital valia, em todo o mundo, quase três trilhões de dólares, o que correspondia a 30% das 500 principais empresas que têm ações avaliadas pela agência de classificação de risco *Standard and Poors*⁶¹ ou mais que o PIB do Reino Unido. Essa impressionante cifra foi gerada em apenas 20 anos, desde o lançamento comercial da internet, comentava ela.⁶²

Em 2016, 90% das receitas e lucros da Economia Digital eram geradas por apenas nove empresas em todo o mundo: os chamados “*quatro cavaleiros*”, *Google*, *Apple*, *Facebook* e *Amazon*, todas empresas dos EUA e também conhecidos pelo acrônimo *GAF*A; a também norte-americana *Microsoft* e, por fim, quatro gigantes digitais chinesas.⁶³ Estas últimas são a *Baidu*, a *Alibaba* e *Tencent*, as três conhecidas pelo acrônimo *BAT*, mais a empresa *JD.com*. Numa rápida comparação, o *Baidu* é a ferramenta de busca mais famosa da China, correspondente oriental do *Google*. A *Alibaba* seria o equivalente chinês da *Amazon*, uma empresa de *e-commerce*⁶⁴, que na verdade é uma plataforma de serviços digitais: possui plataforma de vendas *online*, sistema de classificados e sistema de pagamento.⁶⁵ A *Tencent* é o equivalente chinês do *Facebook*, empresa que administra uma Aplicação *OTT* de Redes Sociais, aplicativos de conversação e um serviço de pagamento *online*, o *Tenpay*. Além disso, a *Tencent* é uma gigante na indústria dos jogos (*vídeo games* e jogos *online*).⁶⁶ A *JD.COM* é uma empresa de *e-commerce*, fortemente especializada na modalidade *B2C* (*Business to*

⁶¹ S&P 500.

⁶² GADA, Kosha. The Digital Economy in 5 minutes. *Forbes.com*. 16 June 2016. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/#6ceebe4e7628>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶³ *Ibid.*

⁶⁴ Comércio eletrônico.

⁶⁵ HONORATO, Renata; SBARAI, Rafael. Gigantes chineses de tecnologia e internet estão chegando. *Veja Online*, São Paulo: Grupo Abril, 25 maio 2014. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/tecnologia/gigantes-chineses-de-tecnologia-e-internet-estao-chegando/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶⁶ WADE, Michael. As gigantes digitais chinesas chegando às lojas do seu bairro. *Meio & Mensagem*, São Paulo, 15 mar. 2018. Disponível em: <https://www.meioemensagem.com.br/home/opiniao/2018/03/15/as-gigantes-digitais-chinas-chegando-as-lojas-do-seu-bairro.html>. Acesso em: 15 out. 2019.

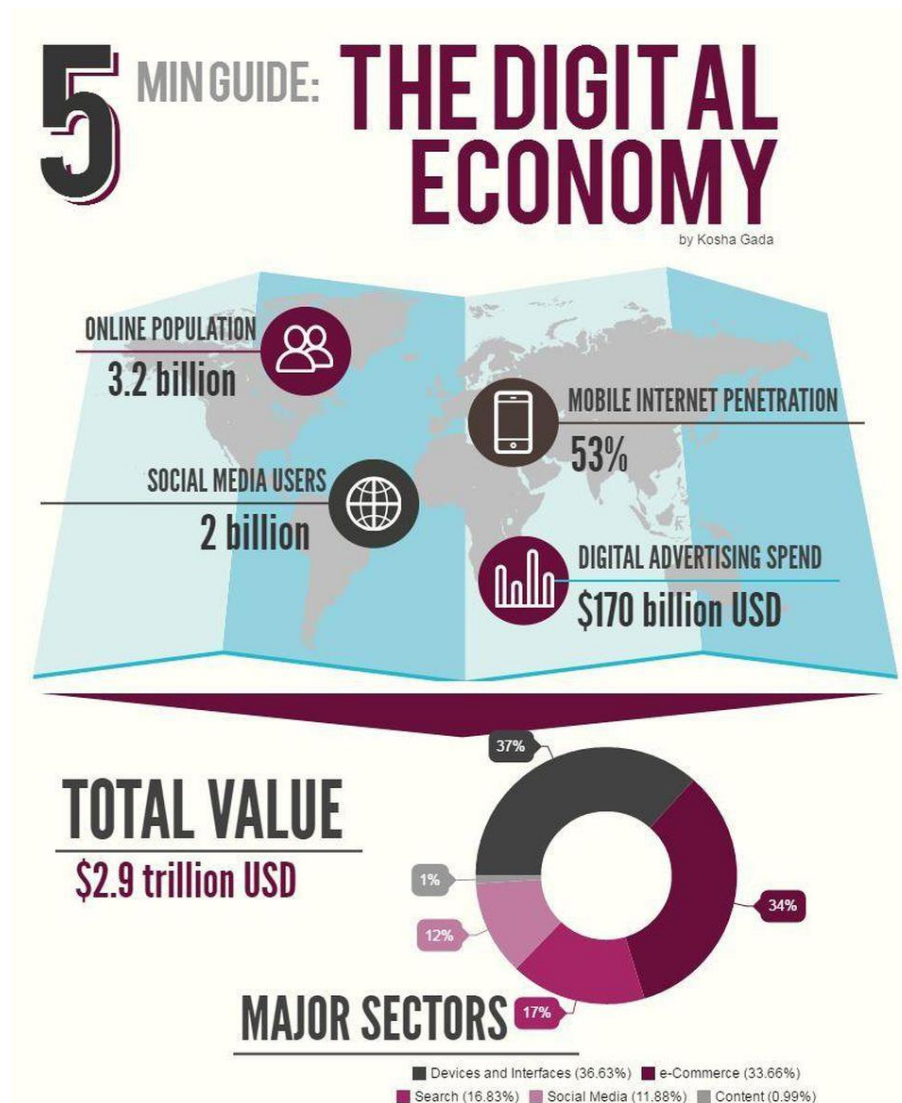
Consumer), ou seja, na venda a varejo, possuindo aplicativo para venda *online*, mas também lojas físicas.

Em 2016, empresas que administram aplicativos (ou Aplicações *Over-the-Top*) como *Yahoo*, *Twitter*, *eBay*, *Snapchat*, *Pinterest*, *Uber* e outros eram responsáveis por pouco mais de 10% das receitas e lucros da Economia Digital, aponta Kosha Gada.⁶⁷

A figura abaixo demonstra a grandiosidade dos números da Economia Digital no mundo em 2016, ou seja, passados três anos, hoje eles certamente são maiores. Ali, vemos que, para uma população mundial de 3,2 bilhões de pessoas, 2 bilhões delas eram usuárias de redes (ou mídias) sociais, 53% tinham acesso à internet móvel e o mercado de publicidade digital movimentava U\$ 170 bilhões.

⁶⁷ GADA, Kosha. The Digital Economy in 5 minutes. *Forbes.com*. 16 June 2016. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/#6ceebe4e7628>. Acesso em: 15 out. 2019.

Figura 1: A Economia Digital no mundo.



Fonte: Kosha Gada.⁶⁸

Nosso foco de estudo nesse mundo da Economia Digital são as Aplicações *OTT* e, nos últimos anos, elas vêm adquirindo cada vez maior importância. Em primeiro lugar, pela **natureza dos serviços oferecidos**, em grande parte inovadores em sua essência e na forma de disponibilização ao usuário. Outra razão é a **crescente quantidade de pessoas que vêm fazendo uso de seus serviços, aplicativos e funcionalidades**. Por fim, e não menos importante, pelo **volume de recursos financeiros que vêm movimentando**.

Ana Carolina Carpinetti e Henrique Amaral Lara informam que as Aplicações *OTT* mais populares são

⁶⁸ GADA, Kosha. The Digital Economy in 5 minutes. *Forbes.com*. 16 June 2016. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/#6ceebe4e7628>. Acesso em: 15 out. 2019.

[...] os serviços de *streaming* de vídeos e os aplicativos de conversas de voz e troca de mensagens com imagens, conversas em grupo e outras funcionalidades. E a cada dia novas empresas e produtos ingressam nesse mercado.⁶⁹

Esses mesmos autores trazem números impactantes, mesmo que se considere que, no momento em que escrevemos, são passados três anos da publicação de seu artigo. Confira-se:

Seja como for, **trata-se um mercado que não para de crescer**. De acordo com pesquisa realizada pela agência AT Kearney a pedido da *GSMA Mobile for Development Foundation Inc*, associação mundial de operadoras de telefonia móvel, no ano de 2015, **os serviços OTT foram responsáveis por 47% da receita auferida pela economia digital (internet), de um total de USD 3,46 trilhões**.

Já no que se refere ao mercado nacional, segundo uma pesquisa publicada recentemente, a receita auferida com a exploração dos *OTT premium* – disponibilização de vídeos e áudios pagos pela internet – deve passar de USD 180 milhões para USD 460 milhões até 2018, um crescimento de mais de 150%.⁷⁰

No Brasil, somente em 2018, o mercado das Aplicações *Over-the-Top* de vídeo movimentou US\$ 783 milhões. Há estudo que mostra que o mercado de *OTT* chegará a US\$ 64 bilhões no mundo em 2021. Neste panorama, a América Latina tem expressiva representação. Estima-se que o mercado de *OTT* no Brasil e no México somará a quantia de US\$ 3,59 bilhões, sendo, respectivamente, o quarto e o quinto mercados globais.⁷¹

Salustiano Fagundes⁷², em apresentação realizada em 2017, informou que “OTT de vídeo não é isolado, faz parte de um ecossistema muito complexo que é o de mídia e televisão”. Na mesma ocasião, relatou ele que os consumidores nos EUA gastam 45% mais tempo escolhendo o que assistir nos serviços de *VOD* (*Video on Demand*, os serviços TV por Assinatura ou as *OTT* de *streaming* de vídeo) do que procurando um programa para assistir na TV linear (a TV convencional).⁷³

⁶⁹ CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique Amaral. Não incide ICMS sobre serviços Over the Top, mas ISS é variável. *Consultor Jurídico*. São Paulo: Conjur, 14 ago. 2016, grifos nossos. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-14/nao-incide-icms-servicos-over-the-top-iss-variavel>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁷⁰ *Ibid.*

⁷¹ SET EXPO. Assessoria de Imprensa. Painel discute OTT de vídeo no Brasil e no mundo. *Expo2020*, São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.set.org.br/events/setexpo/set-expo-2017-press/painel-discute-ott-de-video-no-brasil-e-no-mundo/>. Acesso em: 15 maio 2019.

⁷² Fundador da HIRIX Engenharia de Sistemas e CEO da HXD Smart Solutions.

⁷³ SET EXPO. Assessoria de Imprensa. Painel discute OTT de vídeo no Brasil e no mundo. *Expo2020*, São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.set.org.br/events/setexpo/set-expo-2017-press/painel-discute-ott-de-video-no-brasil-e-no-mundo/>. Acesso em: 15 maio 2019.

Um estudo do final de 2014, de um comitê espanhol, a *Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia*⁷⁴, órgão público não governamental com controle parlamentar, publicou estudo que traz números muito representativos para demonstrar a presença cada vez mais forte das Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais e Conteúdos Audiovisuais na vida social e econômica da Espanha. Em que pese sejam passados quase cinco anos da edição do estudo, no momento em que escrevemos, e ele refletir a realidade de um único país, não é desarrazoado inferir que esse panorama deve se replicar em todo os países desenvolvidos ou de renda média, como o nosso. O lapso temporal leva à dedução de que a presença digital deve até ter sofrido forte incremento. Vejamos excerto do Resumo Executivo do texto:

Entre 2003 e 2014, o percentual de usuários da Internet na Espanha cresceu 124,3%, **atingindo em 2014 74,9% da população**. Nos últimos períodos, esse crescimento se deve principalmente ao **aumento das conexões de banda larga móvel no terminal: entre 2011 e 2014, o percentual de linhas móveis com um serviço de banda larga móvel vinculado cresceu 134,5%**.

Em geral, não parece haver grandes diferenças entre os tipos de uso da Internet, dependendo do tipo de conexão: fixa ou móvel (no terminal). De fato, **a principal diferença está nos serviços de mensagens *OTT* cujo uso é muito mais frequente no celular: 76,2% dos usuários móveis os utilizam, enquanto o mesmo indicador entre os usuários de conexão fixa é 43,5%**. Os outros dois usos que diferem de acordo com o tipo de conexão são o *download* de conteúdo audiovisual (com uma porcentagem de uso entre clientes de conexão fixa de 38% e 21,2% entre clientes de banda larga móvel no terminal) e compras (com porcentagens de uso de 29,2% em usuários de conexão fixa e 16,4% em usuários de conexão móvel no terminal).

Os usuários com idades entre 16 e 34 anos são os que mais exigem terminais inteligentes e serviços de banda larga móvel: aproximadamente sete em cada dez usuários dessas idades têm Internet pela rede móvel quando a taxa no conjunto de usuários é de 59,6%. Além disso, esses consumidores também usam mais serviços de mensagens *OTT* e redes sociais, além de baixar mais conteúdo, software ou usar jogos online. **As porcentagens de uso dos diferentes serviços nessas gerações são: 74,5% (mensagens), 75,5% (redes sociais), 48,9% (downloads de músicas e conteúdos), 32,8% (jogos online) e 40,5% (software), quando os respectivos percentuais para o total de usuários são: 59,4%, 55,6%, 35,5%, 25,9% e 28,5%**.

51,5% dos usuários de celular relatam usar serviços de mensagens on-line oferecidos diariamente pelas empresas de serviços *OTT*. Entre os que utilizam esses serviços pelo menos semanalmente, 63,3% não exigem

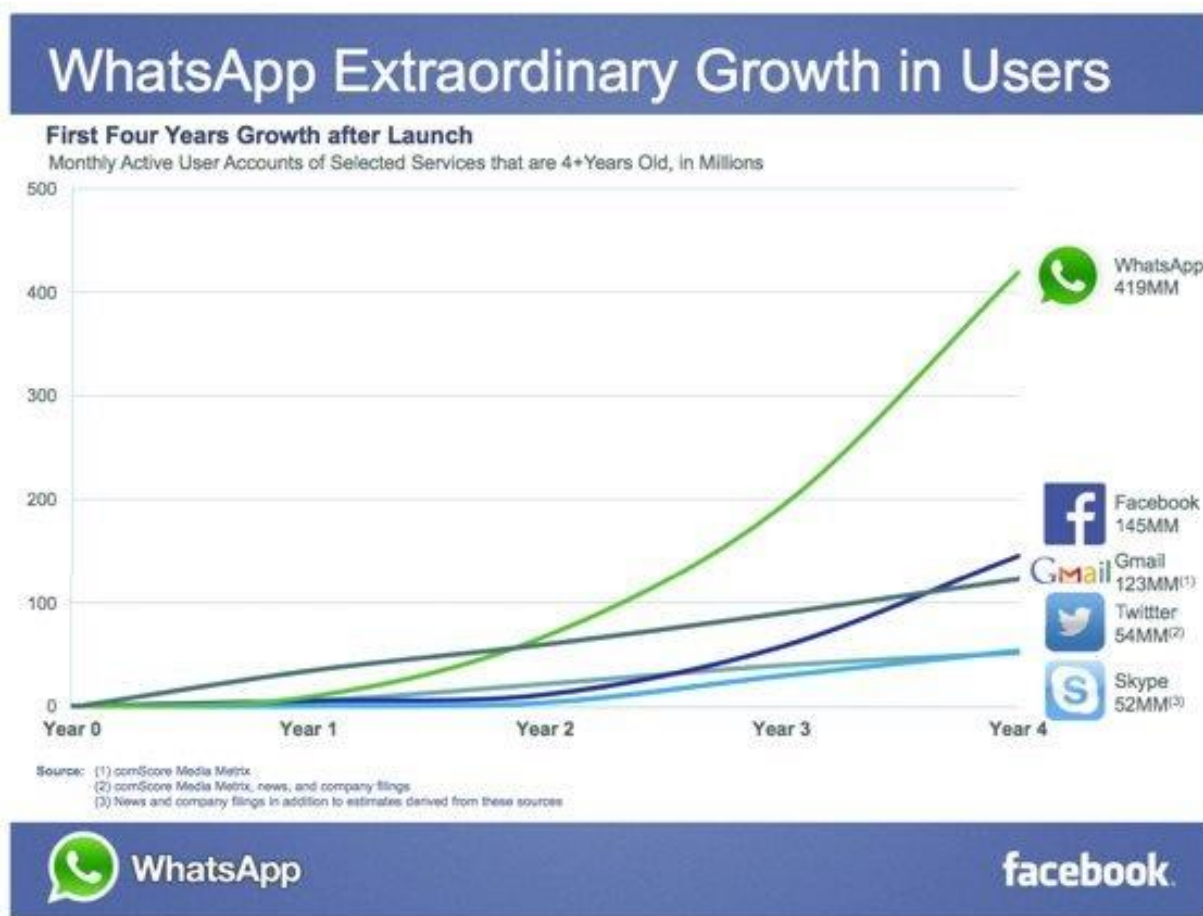
⁷⁴ “A Comissão Nacional de Mercados e Concorrência (CNMC) é o órgão que promove e defende o bom funcionamento de todos os mercados no interesse de consumidores e empresas. É um órgão público com personalidade jurídica própria. É independente do governo e está sujeito ao controle parlamentar” (CNMC. Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. *Qué es la CNMC*. Madrid: CNMC, 2019, tradução nossa. Disponível em: <https://www.cnmc.es/sobre-la-cnmc/que-es-la-cnmc>. Acesso em: 15 ago. 2019).

serviços de SMS e entre os que continuam a usar o SMS, o grupo majoritário é o de indivíduos que reduziram o consumo em mais de 50% [...].⁷⁵

São números impressionantes e, como afirmamos, tais estatísticas em favor das *OTT* e em detrimento dos meios de entretenimento e comunicação tradicionais devem ter aumentado.

Trazemos, a seguir, um gráfico que, embora também já defasado em cinco anos no momento em que escrevemos, demonstra a pujança, em números, e o crescimento do número de usuários de duas Aplicações *OTT* muito conhecidas: o aplicativo de rede social *Facebook* e o aplicativo de comunicações sociais (mensagens, vídeos e imagens) *WhatsApp*.

Figura 2: Evolução de quantidade de usuários de algumas das principais Aplicações *Over-the-Top*



Fonte: Wikerson Landin.⁷⁶

⁷⁵ CNMC. Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. *Caracterización del uso de algunos servicios over the top em España* (comunicaciones electrónicas y servicios audiovisuales). Informe Sectorial. ESTAD/CNMC/055/17. Madrid: CNMC, 15 enero 2015 (Documento de Trabajo nº 4), tradução nossa, grifos nossos. Disponível em: https://www.cnmc.es/sites/default/files/1533234_8.pdf. Acesso em: 15 ago. 2019.

Embora não disponhamos de estatísticas verificadas, podemos informar que, *grosso modo*, o *Facebook*, a rede social mais popular no mundo atualmente, possui mais de 2,27 bilhões de usuários ativos mensalmente, ou 1,5 bilhões de usuários ativos diariamente, para cerca de 2,53 bilhões de *smartphones* em uso no mundo, sendo que 85% destes utilizam o aplicativo do *Facebook*.⁷⁷

No Brasil, estatísticas em 2018 apontavam que havia 127 milhões de usuários ativos mensais do *Facebook*, dos quais 90% usam a rede a partir de dispositivos móveis, principalmente *smartphones*. O Brasil é um dos cinco maiores mercados daquela companhia.⁷⁸

Em relação à Aplicação *OTT* de comunicações sociais *WhatsApp*, em 2018, o Brasil tinha 120 milhões de usuários ativos, sendo 1,5 bilhão no mundo.⁷⁹

Em relação ao uso da internet, em 2018 havia cerca de 116 milhões de brasileiros com acesso à rede, o que representava cerca de 65% da população com 10 anos ou mais.⁸⁰

Carlos Emmanuel Joppert Ragazzo e Isabel Cristina Veloso de Oliveira, em estudo de dezembro de 2017, trazem interessantes estatísticas sobre as *OTT* no Brasil e seu impacto sobre as assinaturas de TV por assinatura (*Pay TV*) e TV por banda larga (*BB*).

O gráfico a seguir traz a evolução do número de assinaturas de *OTTs*, TV por assinatura e TV por Banda Larga nos EUA no período que se inicia em 2007, contém uma projeção para 2017 e fazia prever que, já em 2018, as *OTTs* deveriam superar a TV por assinatura.⁸¹

⁷⁶ LANDIN, Wikerson. Tudo sobre a compra do WhatsApp pelo Facebook. *Tecmundo*. São Paulo, 22 abr. 2014. Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/facebook/51567-tudo-sobre-a-compra-do-whatsapp-pelo-facebook-infografico-.htm>. Acesso em: 15 maio 2019.

⁷⁷ AHLGREN, Matt. 20 + Facebook estatísticas e fatos para 2019. *Web site hosting rating*, Melbourne, 2 Apr. 2019. Disponível em: <https://www.websitehostingrating.com/pt/facebook-statistics/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

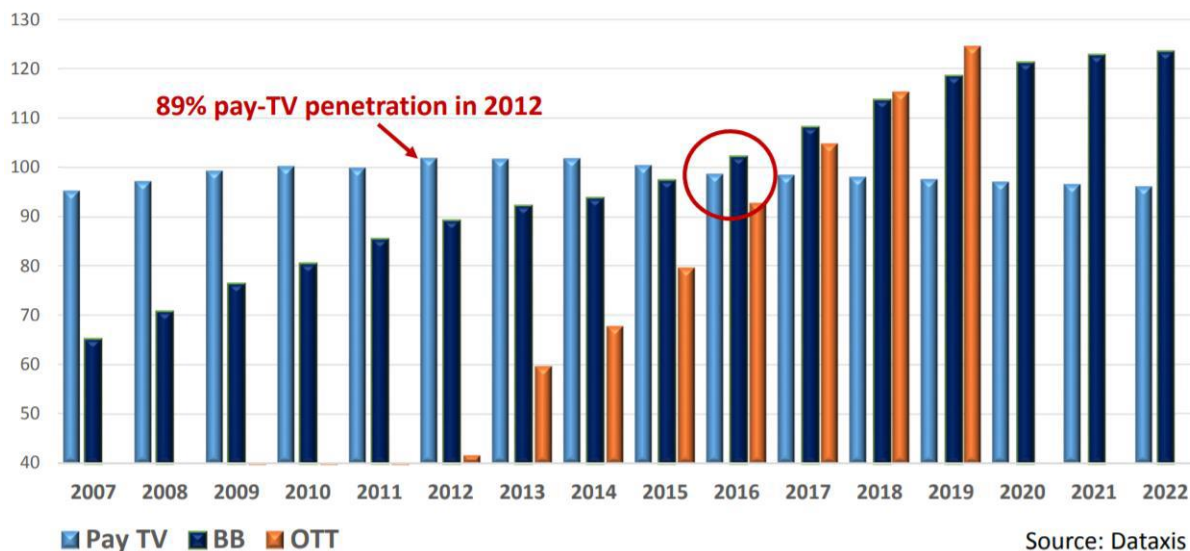
⁷⁸ OLIVEIRA, Felipe. Facebook chega a 127 milhões de usuários mensais no Brasil. *Folha de S.Paulo*, São Paulo: Grupo Folha, jul. 2018. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/tec/2018/07/facebook-chega-a-127-milhoes-de-usuarios-mensais-no-brasil.shtml?loggedpaywall>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ *Ibid.*

⁸¹ RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; VELOSO DE OLIVEIRA, Isabel Cristina. Regulação e novas tecnologias: verticalização das *OTTs* de Vídeo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*, n. 37, p. 200-218, dez. 2017.

Figura 3: Evolução do número de assinaturas de *OTTs*, TV por assinatura e TV por Banda Larga nos EUA (2007 a 2016 e projeção de 2017 a 2022)



Fonte: Carlos Emmanuel Joppert Ragazzo, Isabel Cristina Veloso de Oliveira⁸².

Aqueles autores previam, em final de 2017, situação semelhante para o Brasil. Em 2016, atingimos a marca de seis milhões de assinantes de Aplicações *OTT* de conteúdos audiovisuais concorrentes com as modalidades onerosas tradicionais de televisão. O faturamento daquelas teria sido de R\$ 1,29 bilhão, 30% superior à da tradicional concessionária de TV aberta *SBT*. Há notícia de uma pesquisa, divulgada em dezembro de 2016 pela *Paywizard*, mostrando que 30% dos consumidores brasileiros planejavam assinar pela primeira vez um serviço de *OTT*, sendo que 70% planejam manter a prestação do serviço por mais de 6 meses. Em 12 meses, a procura pelo serviço teria subido de 29% para 53% (dados de dezembro de 2016). Conforme a mesma pesquisa, **o setor de *OTT* brasileiro já é o segundo maior do mundo, o que vem demonstrado em pesquisas de seis mercados internacionais de televisão, em termos de percentagem de consumidores que são assinantes de *OTT*.**⁸³ O primeiro mercado no setor é o norte-americano, no qual 55% são assinantes de Aplicações *OTT*.

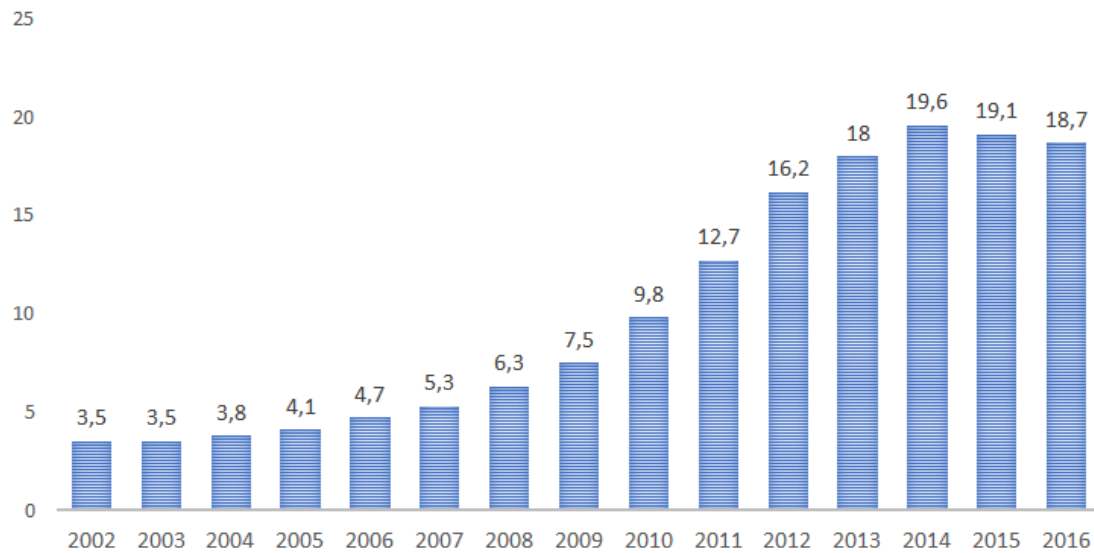
Em contrapartida, apontam os autores, o setor de TV por assinatura, que havia registrado um pico em 2014, agora se apresenta em queda. Em 2016, esse decréscimo foi de 1,63% em relação ao ano anterior (mais de 311 mil assinantes)⁸⁴, *vide* gráfico a seguir.

⁸² *Ibid.*, p. 208.

⁸³ RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; VELOSO DE OLIVEIRA, Isabel Cristina. Regulação e novas tecnologias: verticalização das *OTTs* de Vídeo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*, n. 37, p. 200-218, dez. 2017, p. 208.

⁸⁴ *Ibid.*, *loc. cit.*

Figura 4: Evolução na quantidade de assinantes de TV por Assinatura no Brasil



Fonte: PTS até 2008 – Anatel/ABTA a partir de 2009 – mês base: abril/2017.⁸⁵

O declínio da TV por assinatura não se deve somente à crise econômica. Demonstram Carlos Emmanuel Joppert Ragazzo e Isabel Cristina Veloso de Oliveira⁸⁶ que o declínio vem acompanhado do *crescimento das assinaturas de Aplicações OTT de vídeo*. Em 2015, havia 4,4 milhões de assinantes no Brasil nesse segmento. Hoje, já seriam 10,9 milhões (projeção). Em 2021, deverá haver 12,7 milhões, conforme projeção do Portal Stadista, de agosto de 2016.⁸⁷

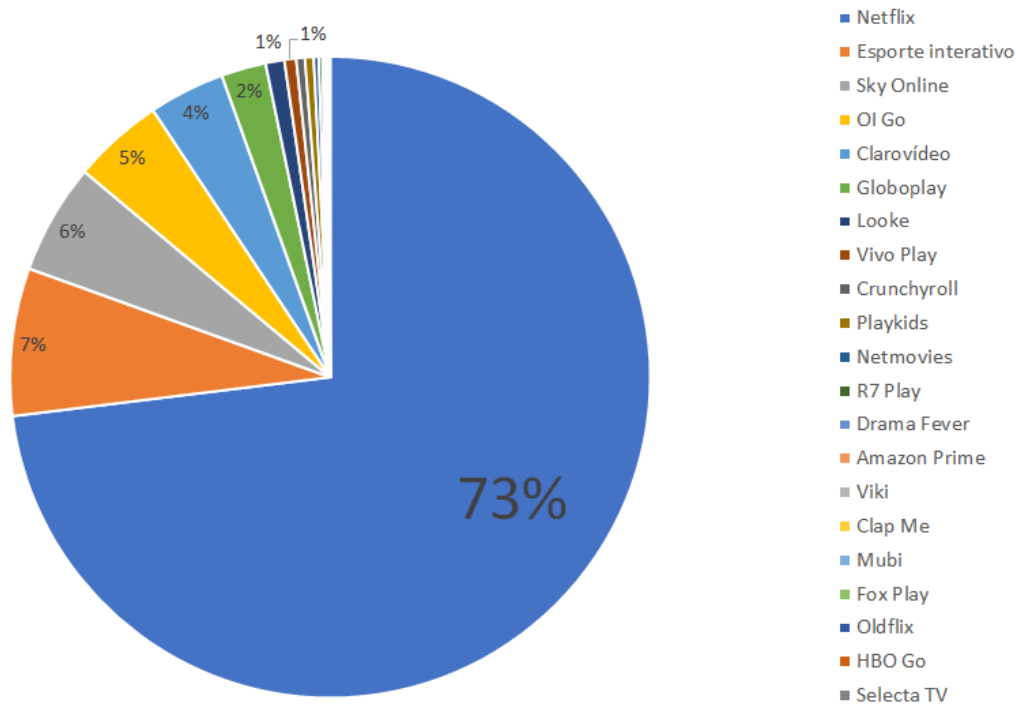
Os mesmos autores trazem interessantíssimo gráfico que mostra a participação de cada provedor *OTT* de vídeo na divisão desse mercado no Brasil, por percentual sobre o total de assinaturas. Vê-se, ali, que o domínio da *Netflix* é incontestável.

⁸⁵ *Ibid.*, loc. cit.

⁸⁶ RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; VELOSO DE OLIVEIRA, Isabel Cristina. Regulação e novas tecnologias: verticalização das OTTs de Vídeo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*, n. 37, p. 200-218, dez. 2017, p. 208-209.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 210.

Figura 5: Evolução na participação dos provedores de *OTT* de vídeo no Brasil (% sobre o total de assinaturas) em 2016



Fonte: Dataxis (2016).⁸⁸

Vários artigos pesquisados referem-se à pesquisa da consultoria Frost & Sullivan, realizada há cerca de dois anos, que indicava ser o Brasil o 8º mercado mundial de *OTT*, sendo que a demanda por *OTT* deveria ainda aumentar muito. Se, em 2013, a receita brasileira no mercado *OTT* de vídeo tinha alcançado a marca de U\$ 96 milhões, já vimos que, em 2018, atingiu a cifra de U\$ 783 milhões, um salto brutal.⁸⁹

A magnitude de todos os números apresentados, associado às fantásticas projeções de crescimento para os próximos anos, fazem das Aplicações *Over-the-Table* um dos assuntos mais interessantes e fundamentais no estudo do Sistema Tributário Brasileiro, considerando a necessidade de enquadrar os novos fenômenos da Economia Digital dentro de uma perspectiva tributária, por serem novos fenômenos de riqueza.

⁸⁸ *Ibid.*, *loc. cit.*

⁸⁹ VIANA, Alexandre. A mobilidade do OTT cria oportunidades para o audiovisual e afiliadas regionais de TV. *Mobile Time*, 12 dez. 2018. Disponível em: <https://www.mobiletime.com.br/artigos/12/12/2018/a-mobilidade-do-ott-cria-oportunidades-para-o-audiovisual-e-afiliadas-regionais-de-tv/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

1.4 Os principais impactos da Economia Digital e das Aplicações *Over-the-Top* para o Direito e a tributação

Conforme a *Apresentação* da obra de Faria, Silveira e Monteiro (2018), *in verbis*:

Nos modelos de negócio da era da Economia Digital, a ação humana e a presença física no local onde a atividade é desenvolvida são cada vez menos relevantes. [...] o processo produtivo passa a ser mais integrado e os intangíveis representam o grande componente de valor das empresas.

O surgimento dessa nova economia representa um grande desafio para os sistemas tributários atuais, que foram moldados a partir da economia tradicional, tendo como parâmetros a localização física dos contribuintes (residência), a origem dos rendimentos (fonte) e [a] já ultrapassada distinção entre “mercadorias” e “serviços”.

[...]

No Brasil, o sistema de repartição de competências tributárias entre os entes federativos criou um ambiente de “guerra fiscal”, no qual Estados e Municípios tentam reinterpretar os conceitos de “mercadoria” e “serviços”, em claro prejuízo à segurança jurídica e à geração de riqueza. Nesse sentido, inúmeras dúvidas têm sido suscitadas em relação à qualificação jurídico-tributária aplicada aos “produtos digitais”.⁹⁰

Nosso sistema tributário, em seu aspecto atual, foi moldado inicialmente nos anos 60 do século XX e, finalmente, consolidado e aperfeiçoado com a Constituição Federal de 1988. O constituinte originário não poderia prever essa verdadeira revolução tecnológica, comunicacional e de novos serviços e utilidades que surgiu a partir daí. Por isso, há sério descompasso entre as hipóteses normativo-tributárias e os fenômenos e fatos sociais a reger, caso se pretenda tributar essa nova Economia Digital sem ferir de morte os princípios constitucionais gerais e tributários e sem desprezar as competências tributárias hoje postas.

A tributação dos novos fenômenos centraliza-se nos chamados impostos sobre o consumo. No atual sistema constitucional tributário, estamos a falar especialmente do IPI, da competência da União; do ICMS, em suas materialidades do ICMS-Mercadorias e do ICMS-Comunicação, da competência dos estados e do Distrito Federal; e do ISS (ou ISSQN), atribuído aos municípios. Há doutrinadores que entendem ser o PIS/COFINS, da competência da União, também um tributo sobre o consumo, embora sua hipótese de incidência seja o faturamento (ou o rendimento bruto). Para efeito deste estudo, faremos um corte e centralizaremos os esforços apenas no ICMS (em suas materialidades de ICMS-Mercadorias e

⁹⁰ FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Apresentação. 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. 11-12, grifos nossos.

ICMS-Comunicação) e no ISS, pois são os tributos cujas materialidades mais se aproximam dos fenômenos que estudaremos nesta dissertação.

Desde há alguns anos, tem havido uma guerra fiscal vertical entre ICMS e ISS, pois os entes subnacionais têm procurado estender suas competências aos novos fenômenos da Economia Digital, muitas vezes sem respeitar a melhor técnica, o que leva a possíveis inconstitucionalidades das inovações legislativas e à conseqüente insegurança jurídica.

O antigo ICM, que deu origem ao atual ICMS, era originalmente multifásico, incidente sobre a circulação de mercadorias físicas. Aos poucos, foram surgindo dificuldades imprevistas na definição da materialidade do ICMS, em parte, pela impressionante velocidade em que surgem novas tecnologias de comunicação, não inicialmente previstas na legislação, e, em parte, pela **convergência entre diversos tipos de tecnologia e de plataformas** na direção de uma unificação de tecnologia e de acesso, conforme Sandra Maria Poiatti.⁹¹

Luiz Roberto Peroba afirma que a disponibilização de conteúdos pela internet está levando à redefinição de modelos de negócios tradicionais, como a venda de CDs, fazendo desaparecer as locadoras tradicionais de filmes e causando forte impacto no negócio de televisão por assinatura. É toda uma nova economia que surge, e a tributação precisa acompanhar tal mudança de cenário.⁹²

Grande parte dos problemas para a determinação da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação em realidade, antes mesmo do advento das tecnologias advindas com a Economia Digital, deriva da vagueza do termo *comunicação*, originando polêmicas doutrinárias e jurisprudenciais no tocante à relação entre *serviços de comunicação* e *serviços de telecomunicação*, conforme apontam Jones, Saran, Lima e Barros.⁹³

Como veremos em capítulo próprio, o constituinte não definiu o termo *comunicação*. Aqueles autores apontam que o próprio termo *prestação de serviços de comunicação* não é bem delimitado na legislação tributária. Isso leva a uma pluralidade de decisões judiciais num ou noutro sentido, com inegável produção de insegurança jurídica. Já há, porém, entendimento consolidado na doutrina e na jurisprudência no sentido de excluir, da

⁹¹ POIATTI, Sandra Maria. *A Tributação do ICMS sobre os Serviços de Comunicação*. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, 2016, p. 33.

⁹² PEROBA, Luiz Roberto. Tributação da Economia Digital e a Experiência Internacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO IGA – IDEPE., 33., 6-7 jun. 2019, São Paulo. *Apresentações* [...]. São Paulo, 2019, p. 47.

⁹³ JONES, Caroline Junqueira Ortiz; SARAN, José Eduardo de Paula; LIMA, Mariana Miranda; BARROS, Maurício. ICMS-Comunicação. In: SANTI, Marcos Diniz de; SALUSSE, Eduardo Perez; SANTIN, Lina; TOLEDO, Dolina Sol Pedrosa de (Coordenação). *Repertório Analítico da Jurisprudência do TIT/SP*. v. 1. São Paulo: Max Limonad, 2018.

tributação do ICMS-Comunicação, algumas atividades ou serviços relacionados à prestação de serviço de comunicação, como os chamados Serviços de Valor Adicionado.

Podemos, até mesmo, estar diante de verdadeiras situações práticas de não incidência.

Isto não tem impedido a iniciativa dos entes políticos em alargar as hipóteses de incidência, seja do ICMS, seja do ISS, buscando alcançar novas situações. Uma delas é a contestada e recente modificação da Lei Complementar nº 116/03. Essa incursão dos municípios na tributação de materialidades que, em tese, podem ser vistas como serviço de comunicação⁹⁴, acabou provocando a edição, pelos estados e o Distrito Federal, do Convênio ICMS nº 106/17, visando explicitar a incidência do ICMS-Comunicação nas saídas a consumidor final de **bens digitais**.⁹⁵

Todas essas são questões candentes e muito atuais. Enquanto não houver um único tributo sobre a comercialização de bens, produtos e a prestação de serviços, ou se tais conflitos não forem dirimidos em nível de Lei Complementar, eles vão se perenizando, com a consequente insegurança jurídica daí decorrente.

No próximo capítulo, elegeremos as premissas jurídicas para a análise que pretendemos fazer para responder as perguntas fundamentais ligadas ao tema de nossa dissertação.

2 O DIREITO PERANTE A EVOLUÇÃO SOCIAL E TECNOLÓGICA NA VISÃO DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

As Aplicações *Over-the-Top* consistem numa realidade fenomenológica relativamente recente, que está associada a tecnologias e meios disruptivos em relação àqueles até então tradicionais. Em termos regulatórios, apresentam-se elas assimétricas em relação aos meios de comunicação de que se utiliza e com os quais até mesmo concorre. No campo tributário, a assimetria em relação àqueles mesmos meios tradicionais igualmente existe. Mais que isso, como veremos, há tentativas de enquadrar seus fenômenos, que têm um amplo espectro de funcionalidades, em hipóteses de incidência construídas para outros fatos, os

⁹⁴ Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio por meio da internet (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).

⁹⁵ SARAN, José Eduardo de Paula. *O conceito de serviço de comunicação na materialidade do ICMS-Comunicação*. 2018. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, jul. 2018, p. 47-48.

existentes antes de seu advento e que compõem um espectro mais restrito. A doutrina e a jurisprudência, que deveriam interpretá-las para concluir sobre a possibilidade ou não de uma tributação, e qual seria ela, têm conclusões muito díspares.

Assim, permanecem em suspenso as iniciativas para uma eventual regulação das Aplicações *Over-the-Top*. De outro lado, as tentativas de tributação já esboçadas esbarram em dificuldades práticas ou barreiras judiciais.

Este capítulo é dedicado a estabelecer as premissas para o estudo das Aplicações *Over-the-Top* pelo Direito Tributário.

Na lição de Ricardo Anderle, necessitamos adotar um método científico para estudar o Direito. Uma vez eleito aquele, deve-se fazer um “*corte*” (seleção do objeto ou limitação do escopo) no objeto de estudo a ser descrito, porque isso facilita a elaboração de proposições coerentes segundo um sistema de referência.⁹⁶

Direito é linguagem, como veremos neste capítulo. Pela linguagem, cada ser constrói para si a realidade fenomênica que será o seu mundo, a sua verdade. Dentro do Direito, a corrente doutrinária que melhor estuda e emprega a linguagem é o Constructivismo Lógico-Semântico, pois seu referencial é o da Filosofia da Linguagem.

Será, pois, o Constructivismo Lógico-Semântico nossa ferramenta para abrir esse maravilhoso livro que exhibe, dentro de si, a novel realidade das Aplicações *Over-the-Top*. Com seus instrumentos, procuraremos entender o que são elas, no que consistem, para que servem, qual sua natureza jurídica e, por fim, se podem ser tributadas e, em caso positivo, se podem sê-lo pelo ICMS e/ou o ISS.

2.1 O Constructivismo Lógico-Semântico

Estudaremos o Direito sob o ângulo da Filosofia da Linguagem, daí a escolha da corrente jurídico-filosófica conhecida como Constructivismo Lógico-Semântico. Vamos conhecê-lo.

Nas palavras de seu grande teórico, Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

O Constructivismo Lógico-Semântico **é, antes de tudo um instrumento de trabalho, modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e à nitidez do pensamento; meio e processo para a construção rigorosa do discurso**, no que atende, em certa medida, a um dos requisitos do saber científico tradicional. Acolhe, com entusiasmo, a recomendação de Norberto Bobbio, segundo a qual não haverá ciência ali onde a linguagem for solta e

⁹⁶ ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 1.

descomprometida. **O modelo constructivista se propõe amarrar os termos da linguagem, segundo esquemas lógicos que deem firmeza à mensagem, pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, escolhendo as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação.**⁹⁷

Fabiana Del Padre Tomé, grande estudiosa do tema, nos explica que o Constructivismo Lógico-Semântico é um

[...] **método de trabalho hermenêutico** orientado a cercar os termos do discurso do Direito positivo e da Ciência do Direito para outorgar-lhes firmeza, reduzindo as ambiguidades e vaguidades, tendo em vista a coerência e o rigor da mensagem comunicativa.⁹⁸

Em termos históricos, explica aquela autora, o método foi desenvolvido e aplicado pela primeira vez por Lourival Vilanova, o grande jurista pernambucano, que se dedicava ao estudo do discurso normativo. Tal método permitiu ao Direito retomar discussões filosóficas e imbricar-se novamente aos demais ramos do Direito por meio da Teoria Geral do Direito.⁹⁹

Nas palavras de outra grande estudiosa dessa corrente jurídico-filosófica, Aurora Tomazini de Carvalho, vemos que a expressão *Constructivismo Lógico-Semântico* tem dois sentidos: (i) reporta-se à *Escola Epistemológica do Direito, fundada nas lições de Paulo de Barros Carvalho, que, por sua vez, bebeu na fonte de Lourival Vilanova*; e (ii) é o método utilizado por esta Escola; pode ser empregado não somente no âmbito jurídico, mas para o conhecimento de qualquer objeto.¹⁰⁰

Para explicar o nome *constructivismo*, Fabiana Del Padre Tomé recorre a Lourival Vilanova: sua origem está no fato de ser uma metodologia de conhecimento que parte de uma “postura constructivista, agregando-lhe o adjetivo composto *lógico-semântico*, pois dirige sua atenção aos elementos do discurso”¹⁰¹.

Prossegue essa autora, dizendo que, *in verbis*:

O termo constructivismo é empregado para denominar teorias que defendem a idéia de que **há sempre intervenção do sujeito na formação do objeto**. É

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014. p. 3-11, p. 4, grifos nossos.

⁹⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coord.). *Vilém Flusser e Juristas: Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 322-323, grifos nossos.

⁹⁹ *Ibid.*, p. 322.

¹⁰⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 86.

¹⁰¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coord.). *Vilém Flusser e Juristas: Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 322.

palavra ligada ao **contexto epistemológico**. **Contrapõe-se à corrente descritivista**, que concebe o conhecimento ao modo aristotélico, como um processo de **assimilação das formas**.

[...]

Essa concepção implica abandonar a ideia de uma Ciência do Direito meramente descritiva de um objeto dado, em visão ingenuamente imparcial e não valorativa. **As normas não são dadas, de antemão, no ordenamento, mas dependem de uma atividade construtiva, em que se atribui sentido ao texto de lei**. Como enaltece Gregório Robles, é impossível descrever qualquer fenômeno de cultura: **a apreciação humana implica, sempre, uma construção de sentido**. E o **Direito positivo, sendo produzido pelo ser humano, caracteriza-se como objeto cultural**.¹⁰²

Dizendo com nossas palavras, os adeptos desse método epistemológico não acreditam na ciência meramente *descritiva* e sem qualquer influência do intérprete ou pesquisador. Para eles, o conhecimento da realidade é *construído* a partir de elementos apreendidos, interpretados e codificados segundo certos critérios e certo ordenamento, tendo, pois, forte influência da linguagem empregada. Há, portanto, uma intervenção do sujeito na formação do objeto.

Conforme explica Aurora Tomazini de Carvalho, o “sujeito cognoscente não descreve seu objeto, constrói-o mentalmente em nome de uma descrição”¹⁰³.

Aplicando o Constructivismo Lógico-Semântico ao Direito, a abordagem daquele consiste em *atribuir sentido às estruturas dos textos jurídicos*. Assim, não haveria normas previamente dadas pelo ordenamento. O Direito positivo é constituído pela expressão textual, porém a norma não é esse suporte físico, mas o juízo que é construído a partir dele. Portanto, a norma jurídica depende de uma atividade de **construção de seu sentido pelo intérprete**.

O termo *lógico* designa esse método porque a construção de sentido não é feita de modo indiscriminado. A “amarração” das ideias, a definição dos termos mais importantes, tudo o que é feito para conferir firmeza ao discurso, tem que estar vinculado a premissas previamente eleitas: daí a *lógica*. Conforme Fabiana Del Padre Tomé e Fernando Gomes Favacho, o método tem sua operatividade de um lado, no plano lógico; de outro, no plano semântico.¹⁰⁴

Paulo de Barros Carvalho dá-nos sua visão da Lógica como uma Ciência, consistente num *discurso linguístico*. Confira-se:

¹⁰² *Id. A Prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, grifos nossos.

¹⁰³ CARVALHO, Aurora Tomazini de, *op. cit.*, p. 86.

¹⁰⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre; FAVACHO, Fernando Gomes. O que significa pragmático para o constructivismo lógico-semântico: a tríade linguística “sintático, semântico e pragmático” utilizada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho na teoria do direito. *Quaestio Iuris*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 01, 2017, p. 285.

Tomada como Ciência, a Lógica consiste num **discurso linguístico** que se dirige a determinado campo de entidades. **Esse domínio é o das formas lógicas**, situado na **região ôntica dos objetos ideais**, que, portanto, **não têm existência concreta, real; não estão na experiência** e são axiologicamente neutros. [...] **Essas formas ideais**, contudo, **só existem onde houver qualquer manifestação da linguagem** [...].¹⁰⁵

Portanto, o método da Lógica é o discurso formalizado, e o seu domínio é o das formas lógicas, que são objetos ideais, fora do mundo concreto, fora da experiência. Daí porque o Constructivismo Lógico-Semântico assemelha-se à filosofia platônica, dos objetos ideais, contrapondo-se à filosofia aristotélica, para a qual o mundo deve ser compreendido a partir do estudo dos fenômenos concretos, na qual o conhecimento viria da observação. O platonismo buscava a *essência* das coisas, pois aquilo que vemos no chamado mundo da realidade é *ilusório*. O Constructivismo retoma a busca platônica e seu instrumento de exploração é a linguagem.

A Lógica se insere na Filosofia do conhecimento como uma *linguagem formalizada*, um sistema de significações com regras sintáticas rígidas. Mas, se pode ser vista como um sistema linguístico que se dirige a determinado campo de entidades, também pode ser vista como *Ciência*, cujo objeto é o pensamento da criatura humana.¹⁰⁶

Em termos práticos, a aplicação do método ao Direito permite realizar uma análise estrutural, “*lógica*”, da norma jurídica.

Dizendo de outra forma, o Constructivismo é “*lógico*” porque utiliza a linguagem para a construção de significados, portanto onde a sintaxe (ordem dos termos) é importante, e deve basear-se em sistemas de referência e em premissas. Ocorre, assim, um entrelaçamento no plano lógico (sintático) entre os termos da linguagem.

Na construção da realidade pela linguagem, a *significação dos termos* tem especial importância. O processo construtor do conhecimento depende de *conceitos*, significados, daí a importância da semântica.

Fabiana Del Padre Tomé explica que o Constructivismo Lógico-Semântico privilegia os aspectos lógicos e semânticos, em detrimento do pragmático, sem, contudo,

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 69, grifos nossos.

¹⁰⁶ *Ibid.*

desprezá-lo. Segundo ela, “busca-se formar um discurso responsável, isto é, comprometido com as premissas, com o sentido que se firmou para os termos”¹⁰⁷.

Explica aquela autora que a *abordagem pragmática* do Constructivismo Lógico-Semântico é encontrada na eleição, ou seja, na *ênfase que ele dá aos aspectos que julga prioritários na análise*. Conforme suas próprias palavras:

[...] **toda linguagem tem um plano pragmático**, sendo impossível dissociá-lo dos planos sintático e semântico. Todavia, **por meio da abstração, podemos dar ênfase a um ou alguns desses aspectos**. E, na proposta metodológica de que estamos tratando, **o esforço é acentuado nos planos lógico e semântico**.

[...]

No constructivismo lógico-semântico, **o objeto de análise é a linguagem**, a qual se pretende **reduzir ou traduzir a uma linguagem formal e cuja lógica e procedimentos sejam claros, rigorosos e controláveis**. É o que Paulo de Barros Carvalho fez em relação às normas jurídicas tributárias, edificando a **teoria da regra-matriz de incidência tributária**.¹⁰⁸

Em resumo, o Constructivismo Lógico-Semântico, como qualquer ciência, terá um desdobramento pragmático, no sentido de ter utilidade no mundo fenomênico, prático.¹⁰⁹ Todavia, o aspecto pragmático não compõe sua linha metodológica de construção do conhecimento.

Aurora Tomazini de Carvalho explica a abordagem que o Constructivismo Lógico-Semântico faz do Direito, aqui entendido como o Direito positivo, o conjunto de textos legais de um país. **Esse método vê o Direito como linguagem, que tem por fim disciplinar condutas intersubjetivas**. A consequência é a diferenciação entre o enunciado prescritivo (a literalidade do texto, o dado físico) e a norma jurídica. O intérprete do Direito ingressa na base física dos textos, atribui-lhes conteúdo, significados e valores aos símbolos positivados pelo legislador. Sai, portanto, do plano da literalidade do Direito, que agora assume a forma de juízos em sua mente. Surgem as normas jurídicas como significações estruturadas na forma hipotético-condicional ($H \rightarrow C$), construídas na mente do intérprete.¹¹⁰

Na visão constructivista, o jurista, entendendo o Direito como texto, transforma a realidade de seu objeto por meio de técnicas hermenêuticas e analíticas. Fará uma análise por

¹⁰⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coord.). *Vilém Flusser e Juristas: Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 323-324.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 324, grifos nossos.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 325.

¹¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 19-20.

decomposição, utilizando técnicas da Ciência da Linguagem, como a Semiótica e a Lógica, entendendo que o texto possui três planos, que devem ser perfeitamente diferenciados e entendidos: o *plano do suporte físico* (a literalidade do texto), que é o enunciado prescritivo, o *plano do significado* das condutas intersubjetivas e o *plano da significação* (“S deve ser P”). A interpretação terá, por óbvio, um referencial cultural e partirá de premissas.¹¹¹

A premissa constructivista é que não há um *sentido oculto no texto*, que será descoberto ou extraído pelo intérprete. Não há um sentido próprio ou verdadeiro para cada palavra, expressão ou frase. Conforme Aurora Tomazini de Carvalho, “Ele é construído por meio de um ato de valoração do intérprete”¹¹². Logo, não há uma postura *neutra e imparcial*; o intérprete toma uma posição segundo seus horizontes culturais, sua formação e sua experiência.

Concluimos, assim, que **o conteúdo dos textos positivados não está neles implícito, mas é construído pelo intérprete e é condicionado por seus referenciais.**¹¹³

O trabalho de *corte*, de redução da complexidade, de decomposição efetuado pelo Constructivismo é um trabalho analítico. Ao mesmo tempo, o esforço de construção de sentido (do conhecimento, da norma jurídica, etc.) tem forte influência da formação cultural do intérprete. Por isso, podemos dizer que o Constructivismo Lógico-Semântico é também um método analítico com acentuado aspecto culturalista. Em suma, sua postura é *hermenêutico-analítica*.¹¹⁴

Em resumo, o Constructivismo não se limita à abordagem analítica, ou à valoração histórica ou sociológica de seu objeto, ou tão somente à teoria dos valores; ele aborda os planos da semiótica e da semântica, com reflexos pragmáticos. Para o Constructivismo Lógico-Semântico, **a realidade não é descoberta, mas sim construída, e pela linguagem.**

O grande filósofo da linguagem, o austríaco Ludwig Wittgenstein, influenciou o chamado Círculo de Viena¹¹⁵, que, por sua vez está na origem da corrente denominada giro-

¹¹¹ *Ibid.*, p. 23, 28, 31.

¹¹² *Ibid.*, p. 34.

¹¹³ *Ibid.*, p. 38.

¹¹⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coord.). *Vilém Flusser e Juristas: Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 324.

¹¹⁵ Conforme Paulo de Barros Carvalho, foi uma corrente de pensamento surgida na segunda década do século XX, quando filósofos e cientistas se encontravam para discutir problemas relativos à natureza do conhecimento científico, preocupados com uma Epistemologia das Ciências (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 20-21).

linguístico, base do próprio Constructivismo Lógico-Semântico. Para Wittgenstein, os limites da realidade de cada sujeito são os limites da linguagem de cada um.

Aplicando-se a abordagem constructivista ao Direito, podemos dizer que o mundo da realidade jurídica é construído pela linguagem, obviamente uma linguagem jurídica. Como corolário, temos que Direito também é linguagem, como veremos à frente.

2.2 O Direito e a linguagem

Importa, desde já, saber que, para o Constructivismo, a apreensão, ou construção, da realidade dá-se por meio da linguagem. Daí porque, a seguir, diferenciaremos e definiremos o que é língua, linguagem e conhecimento.

2.2.1 A linguagem na apreensão e na construção do conhecimento

O conhecimento consubstancia-se na forma da *consciência humana*, na qual o homem atribui significado ao mundo, representando-o intelectualmente. A *consciência*, assim, consiste na *função em que o homem trava contato com suas vivências interiores e exteriores, relativamente a algo*, cuja apreensão se dará mediante certa forma, produzida por determinado ato. Neste sentido, diferenciam-se: (i) o *ato de consciência* (conhecer), tais como perceber, lembrar, imaginar, etc.; (ii) o *resultado desse ato*, ou seja, sua forma (conhecimento), que consiste na percepção, lembrança, imaginação, etc.; e (iii) seu *conteúdo*, que é o objeto (do conhecimento) captado pela consciência e articulável no intelecto, como o percebido, o lembrado, o imaginado, etc.¹¹⁶

Em *sentido amplo*, toda forma de consciência intelectual sobre um objeto é conhecimento. Em *sentido estrito*, só haverá conhecimento quando seu conteúdo aparecer na forma de *juízo*, podendo ser submetido a critérios de confirmação ou infirmação.¹¹⁷

Na lição de Aurora Tomazini de Carvalho, somente conhece aquele que é capaz de emitir proposições e relacioná-las de modo coerente na forma de raciocínios. A título de exemplo, cita o termo *mitocôndria*: somente quem sabe o que é isso pode elaborar algum raciocínio sobre ela ou sobre ela emitir alguma proposição. Indo para o campo do Direito, o mesmo pode-se dizer de *usufruto*, campo do Direito.¹¹⁸

¹¹⁶ HUSSERL, Edmund. *Investigações Filosóficas – Sexta investigação*. Elementos de uma elucidação fenomenológica do conhecimento. São Paulo: Nova Cultural, 2005, *passim*.

¹¹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico). 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 9-10.

¹¹⁸ *Ibid.*, p. 13.

Conscientes disso, podemos entender a afirmativa de Ludwig Wittgenstein quando diz: “os limites da minha linguagem significam o limite do meu mundo”¹¹⁹. Outro exemplo conhecido sobre os limites da linguagem limitando o mundo (ou o conhecimento) é o da tribo indígena em que seus integrantes, em termos de enumeração de objetos e de coisas do mundo, só contam e concebem as quantidades “um”, “dois”, “três” e “muitos”. Para estes, falar em 100, ou em 1000, ou em 1 milhão não teria diferença.

O modo de Wittgenstein ver o mundo foi fundamental para uma guinada extraordinária para o estudo do conhecimento. Até então, e desde Platão, o conhecimento era estudado a partir do sujeito (*gnosologia*), ou do objeto (*ontologia*), ou da relação entre ambos (*fenomenologia*). A linguagem era um elemento secundário do conhecimento, pois existiria um mundo *em si*, que seria refletido, representado, pelas palavras (filosofia do ser) ou conhecido mediante atos de consciência, primeiramente, e depois seria comunicado aos outros por meio da linguagem (*filosofia da consciência*). Aurora Tomazini de Carvalho descreve que, cronologicamente, primeiro tivemos a *filosofia do ser*. Com Kant, vamos ter a *filosofia da consciência*. Com Wittgenstein, finalmente, vamos ter a *filosofia da linguagem*.¹²⁰

O Constructivismo Lógico-Semântico adota premissa de que o conhecimento humano surge e é transmitido por meio da linguagem.¹²¹ Será este, também, nosso ponto de partida.

Nesse ângulo, não existe mais o *mundo em si*, independente da linguagem e que seja copiado por ela, nem uma “essência das coisas para ser descoberta. Só temos o mundo e as coisas na linguagem: nunca ‘em si’”. O ser humano só conhece o mundo quando o constitui linguisticamente em seu intelecto.¹²²

Dizendo de outra forma, não conhecemos os objetos tal como se apresentam fisicamente, conhecemos uma interpretação deles.¹²³

Assim, a realidade não passaria de interpretação, ou seja, de sentido atribuído aos dados brutos que percebemos com nossos sentidos. A linguagem deixa de ser um instrumento secundário de comunicação do conhecimento humano, já que as coisas não precedem à linguagem, elas de fato só se tornam reais para o homem depois de terem sido, por ele,

¹¹⁹ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. São Paulo: Edusp, 1994, p. 111.

¹²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de, *op. cit.*, p. 14.

¹²¹ ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 2.

¹²² ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016., p. 15.

¹²³ *Ibid.*, p. 17-18.

interpretadas. O real é uma construção de sentido e que ocorre num universo linguístico. Assim, *a linguagem cria ou constrói a realidade*.¹²⁴

Disso decorre que o conhecimento não é formado sobre algo real, mas sobre uma realidade linguística ou conceitual. No dizer de Ricardo Anderle, “conhecemos as coisas da forma como as constituímos ou como as criamos por meio da linguagem”. Explica ele que “os fatos são versões dos fatos, e nossa versão é uma versão de tal versão”¹²⁵.

Na lição de Ricardo Anderle, baseado em Dardo Scarvino e Nietzsche, não existam fatos, só interpretação, e toda interpretação, por sua vez, interpreta outra interpretação.¹²⁶

Tais considerações serão importantes quando formos tratar de comunicação, serviço de comunicação, Serviço de Valor Adicionado, Serviço de Acesso Condicionado e as formas de se comunicar e de transmitir conteúdos audiovisuais que foram trazidas pelas Aplicações *Over-the-Top*.

A essa guinada na percepção do mundo, em que a linguagem é o elemento de apreensão das coisas e de criação do conhecimento, damos o nome de giro-linguístico.

2.2.2 A língua

Conscientes da importância da linguagem para o conhecimento, passemos a entender o que é língua.

Para Paulo de Barros Carvalho, *língua* é um *sistema de signos*, cumpre o papel de *instrumento de comunicação*. Tem o sentido de *idioma*, como o Português e o Francês. Além da linguagem verbal, temos outros tipos de linguagem ou sistemas *sígnicos* que se prestam à comunicação, como a mímica e a linguagem do olhar. E há outros códigos humanos, como o vestuário, o mobiliário, a culinária, a arquitetura, etc.¹²⁷

Baseado em estudos de Saussure, Hjelmslev, Jakobson e Barthes, Paulo de Barros Carvalho afirma que linguagem, língua e fala são noções correlatas e indissociáveis. Para estudar um dos conceitos, temos de estudar os demais.¹²⁸

Linguagem é a palavra (ou conceito) mais abrangente, significando a capacidade do ser humano para comunicar-se por intermédio de signos.¹²⁹

¹²⁴ *Ibid.*, p. 18.

¹²⁵ *Ibid.*, p. 2.

¹²⁶ *Ibid.*, p. 39.

¹²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 31.

¹²⁸ *Ibid.*

Na definição de Aurora Tomazini de Carvalho, a partir de Ferdinand de Saussure¹³⁰:

Língua é um sistema de signos artificialmente constituído por uma comunidade de discurso, e *fala* é o ato de seleção e atualização da língua, dependente da vontade do homem, e diz respeito às combinações pelas quais ele realiza o código da língua com o propósito de constituir seu pensamento.

A autora afirma que a língua é simplesmente uma estrutura por meio da qual compreendemos o mundo. Em verdade, mais que isso, ela é “uma atividade mental estruturante do mundo”. A autora, a título de exemplo, cita a neve. Para nós, dos trópicos, ela tem a aparência de ser uma só realidade, pois não faz parte de nosso dia a dia; todavia, para esquimós da Groenlândia, há vinte tipos de neve, significando vinte realidades distintas.¹³¹

No caso do Direito, a realidade jurídica será, pois, constituída pela língua jurídica.¹³²

Na lição de Fabiana Del Padre Tomé, *conhecer, ou conhecimento, é uma relação entre linguagens, entre significações*. Trata-se de distinguir as proposições verdadeiras das falsas, proposições que descrevem estados de coisas. *O Constructivismo Lógico-Semântico confere à linguagem o poder de criar conhecimento, sendo que a linguagem se autorrefere*. Assim, conhecer não é apreender fenômenos do mundo “lá fora”, mas sim produzir, no intelecto, os objetos que conhecemos. Portanto, é a linguagem que produz conhecimento; este não vem, simplesmente, da apreensão de sensações pelos sentidos.¹³³ Portanto, *só há realidade onde atua a linguagem*. O conhecimento, em seu sentido pleno, é possível somente por meio da linguagem, como algo objetivado.¹³⁴

A significação de um vocábulo não depende da relação com a coisa, mas do vínculo que estabelece com outras palavras. A experiência sensorial é imprescindível ao ato de conhecimento, mas é preciso interpretar os fenômenos, onde comparece a linguagem, criando uma realidade conceptual onde antes só existia a realidade efetiva.¹³⁵

*Algo só tem existência no mundo social quando a palavra o nomeia, fazendo-o surgir na realidade cognoscente, a realidade conhecida pelo sujeito.*¹³⁶

¹²⁹ *Ibid.*, p. 31.

¹³⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico). 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 20.

¹³¹ *Ibid.*, p. 18.

¹³² *Ibid.*, p. 21.

¹³³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 1-3.

¹³⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 10-14.

¹³⁵ *Ibid.*, p. 5.

¹³⁶ *Ibid.*, p. 6.

Não existe conhecimento sem sistema de referência; este último é condição para aquele. Os objetos adquirem significado quando se situam dentro de um sistema de referência. O sistema de referência de uma pessoa são suas vivências. O sistema de referência é que permite o conhecimento, pois define o modelo onde se alojará determinada proposição.¹³⁷

De sua parte, Aurora Tomazini de Carvalho afirmará que o ato de conhecer se estabelece por meio de relações associativas, condicionadas pelo horizonte cultural do sujeito cognoscente e determinadas pelas coordenadas de tempo e de espaço em que são processadas.¹³⁸

Na concepção construtivista, *a verdade não se dá pela relação entre a palavra e a coisa, mas entre as próprias palavras, o que significa dizer entre linguagens.*¹³⁹ Isso tem importância quando formos verificar o diálogo entre a linguagem legal, vale dizer, jurídica, com a linguagem técnica ou social que rege os fenômenos.

Para Paulo de Barros Carvalho, no ato da percepção já existe um *quantum* de conhecimento, mas o conhecimento pleno só existe quando o conteúdo da percepção se transforma em alvo de modalidades do pensamento, ou seja, em juízo.¹⁴⁰

À guisa de conclusão deste tópico, podemos dizer que a realidade é uma construção linguística, em que comparece um discurso em linguagem própria. Um discurso sempre parte de uma herança histórica. Somente sabemos coisas porque conhecemos o significado das palavras numa língua, e este significado (e a significação, como veremos) é o resultado de uma bagagem cultural, faz parte de uma cultura. O que conhecemos são construções linguísticas que se reportam a outras construções linguísticas, todas elas condicionadas ao contexto sociocultural constituído por uma língua.

2.2.3 A “verdade”

Examinado o que é linguagem, língua e conhecimento, passemos a entender o que vem a ser *verdade*.

Ensina Fabiana Tomé que *verdade* pertence ao domínio da metafísica, porque é uma questão que não pode ser solucionada mediante a experiência, tal como o conceito de *justiça*, por exemplo.¹⁴¹

¹³⁷ *Ibid.*, p. 8.

¹³⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico). 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 24.

¹³⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre, *op. cit.*, p. 27-28.

¹⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 12-13.

A concepção clássica de verdade a entende como a *adequação de determinada sentença à realidade*. A crítica a essa concepção aponta o fato de que o mundo da experiência não pode ser integralmente descrito pela linguagem, portanto a proposição não o espelha de forma completa.¹⁴² Além disso, a verdade depende da linguagem para se tornar inteligível ao sujeito cognoscente e, em tese, não existe uma correspondência entre a linguagem e algo exterior a ela.

O Constructivismo Lógico-Semântico adota a concepção segundo a qual *a verdade não se dá pela relação entre a palavra e a coisa, mas entre as próprias palavras, isto é, entre linguagens*.¹⁴³

Para o Constructivismo, *a verdade não se descobre: inventa-se, cria-se, constrói-se*. Por isso, não há uma verdade objetiva. *A verdade é sempre relativa*. Como a linguagem é que cria os objetos, inexistem verdades únicas e imutáveis.¹⁴⁴

Relacionando *verdade com conhecimento, temos que ambos são construções linguísticas*. Como tais, sempre sujeitas a serem refutadas por outras proposições.¹⁴⁵

Visto o que é a linguagem e sua importância para o conhecimento, precisamos agora estudá-la no seu tríplice aspecto de sintaxe, semântica e pragmática, o que será feito a seguir.

2.2.4 Sintaxe, semântica e pragmática na linguagem

Ensina-nos Paulo de Barros Carvalho que *o Direito se manifesta invariavelmente pela linguagem*. Confira-se: “**Sistema de signos utilizado para a comunicação, a linguagem jurídica assume, desde logo, a função de conteúdos prescritivos** voltados para o setor específico das condutas intersubjetivas”¹⁴⁶.

Segundo o ilustre autor, *a linguagem do Direito é o ponto de partida para o conhecimento das estruturas do fenômeno jurídico*. O trabalho hermenêutico, isto é, aquele de oferecer sentido ao produto legislado, começa pelo plano da expressão, que é o da literalidade textual (suporte físico das significações do Direito). Por isso, segundo ele, a extraordinária

¹⁴¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 22.

¹⁴² *Ibid.*, p. 23.

¹⁴³ *Ibid.*, p. 27-28.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 29.

¹⁴⁵ *Ibid.*

¹⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 202, grifos nossos.

importância que tem a semiótica “como teoria geral dos signos de toda e qualquer linguagem”¹⁴⁷.

Na lição de Eurico Marcos Martins de Santi, a Semiótica é a ciência dos signos, e signo é um conceito que se refere à relação triádica que se estabelece entre suporte físico, significado e significação, e pode ser analisado nos planos sintático (relação de signo com signo), semântico (relação de signo com seu significado ou significação) e pragmático (relação do signo com os utentes da linguagem).¹⁴⁸

A semiótica toma o Direito positivo como *sistema de objetivações*, e, usando sua metodologia, podemos recortá-lo (decompô-lo) segundo três planos para proceder a uma análise semiótica: o plano sintático, o semântico e o pragmático.¹⁴⁹

Paulo de Barros Carvalho explica o significado de cada um desses três planos de análise semiótica. Confira-se:

O plano sintático é formado pelo relacionamento que os símbolos linguísticos mantêm entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior do sistema. **O semântico diz respeito às ligações dos símbolos com os objetos significados**, as quais, tratando-se da linguagem jurídica, **são modos de referência à realidade**: qualificar fatos para alterar normativamente a conduta. E **o pragmático é tecido pela forma segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos**.¹⁵⁰

Dizendo de outra forma, o plano *sintático* é aquele que *analisa o arranjo dos signos jurídicos, vale dizer, a disposição das palavras na frase*. A crítica ao texto legal, no plano da sintaxe, consiste na verificação da constitucionalidade da regra, da autenticidade do preceito ou da competência do agente emissor da norma.¹⁵¹

O plano *semântico* estuda *a relação dos símbolos com os objetos que eles pretendem significar*. Dizendo de outra maneira, *estuda a significação dos termos empregados no enunciado jurídico*. Por exemplo, o estudo da significação do vocábulo *isenção*.¹⁵²

À guisa de exemplo conclusivo deste tópico, para respondermos à pergunta se devem ou não incidir tributos como o ICMS e o ISS nos casos de serviços de acesso à “*rede das redes*” (*internet*) ou de serviços prestados por seu intermédio, precisamos *dominar*

¹⁴⁷ *Ibid.*

¹⁴⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 202.

¹⁵⁰ *Ibid.*, p. 210, grifos nossos.

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

¹⁵² *Ibid.*, p. 211.

semanticamente o conjunto de símbolos próprio dessa área de conhecimento, no dizer de Paulo de Barros Carvalho.¹⁵³ Importante reter isso quando formos estudar a fundo as *Aplicações Over-the-Top*, nosso tema central.

Em suma, o plano *pragmático* vai estudar a *eficácia, a vigência e a aplicação da norma jurídica*, estudar a *aplicação do Direito por seus agentes ou destinatários*.

A seguir, veremos a importância da linguagem para o Direito.

2.2.4 O Direito como linguagem

O Direito, já o sabemos, tem por objeto regular condutas intersubjetivas e trata de fenômenos, atos e fatos naturais e sociais. Vale dizer, trata da realidade social e fenomênica.

Na visão de Gabriel Ivo, que coincide com a postura constructivista, *o Direito não escapa do cerco da linguagem*. O mundo chega até nós por meio de uma linguagem. Só podemos falar sobre o mundo por meio de uma linguagem. Os eventos, os elementos necessários à aplicação do Direito, existem a partir de uma interpretação. *A linguagem do Direito abrange a linguagem normativa e a linguagem dos fatos*. O Direito é aquilo que foi comunicado, de forma verbal ou escrita, o que só é possível a partir de uma linguagem. Todas as situações da vida se mostram por meio de uma linguagem. O ser humano capta as coisas por meio da linguagem. Ensina Gabriel Ivo que tudo no Direito tem um efeito de comunicação e sua finalidade é regular a conduta humana.¹⁵⁴

Nesse passo, Ricardo Anderle igualmente afirma que, *in verbis*,

Como qualquer realidade humana, **o direito é representado por meio da linguagem**. Manifesta-se como um conjunto de signos, de índole prescritiva, que busca organizar a vida em sociedade. Para Gregorio Robles, **o direito é texto** e, como prova dessa afirmação, diz que **todos os ordenamentos jurídicos são suscetíveis de serem escritos**, podem ser postos em palavras.¹⁵⁵ **O direito é linguagem, ainda que não escrita**, como o direito consuetudinário, embora sempre passível de verbalização. Como texto, o direito pode ser analisado da mesma forma que outros textos, utilizando-se da semiótica (sintaxe, semântica e pragmática), e a teoria geral do direito é apta ser caracterizada como uma teoria hermenêutico-analítica ou comunicacional.¹⁵⁶

¹⁵³ *Ibid.*, p. 203.

¹⁵⁴ IVO, Gabriel. O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 65-92.

¹⁵⁵ MORCHÓN, Gregório Robles. *El derecho como texto: Cuatro Estudios de Teoría Comunicacional del Derecho*. Madrid: Civitas, 1998, p. 14-16.

¹⁵⁶ ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 3-4, grifos nossos.

Se **Direito é linguagem** na perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico, então necessitamos retomar a reflexão sobre qual a relação entre linguagem e realidade.

Em termos de relacionamento entre linguagem e realidade, Fabiana Tomé estuda e explica a concepção do filósofo Vilém Flusser. Vejamos, nas palavras da autora:

Vilém Flusser afirma que **universo, conhecimento, verdade e realidade são aspectos linguísticos. Aquilo que nos vem por meio dos sentidos e que chamamos realidade é dado bruto, que se torna real apenas no contexto da língua, única criadora da realidade.** Algo se realiza (se torna real) apenas dentro do processo linguístico, quando esse algo é compreendido pelos intelectos em conversação autêntica.

Tais axiomas não implicam negação do conhecimento, da realidade ou da verdade. Nega-se, apenas, o caráter absoluto e objetivo de tais conceitos. Por essa perspectiva, **conhecimento, realidade e verdade ocorrem no contexto da língua.**

A famosa correspondência entre frases e realidade não passa de correspondência entre duas frases. **Vilém Flusser abandona o conceito de realidade como conjunto de dados brutos, optando por entender que os dados brutos se realizam quando articulados em palavras.**¹⁵⁷

Portanto, para Flusser, pensador e filósofo tcheco que se naturalizou brasileiro, **a linguagem é constitutiva da realidade.**

Conforme Paulo de Barros Carvalho, citando Flusser, “universo, conhecimento, verdade e realidade são aspectos linguísticos, de tal modo que **a língua é, forma, cria e propaga a realidade**”¹⁵⁸.

O Constructivismo Lógico-Semântico adotou essa concepção de Vilém Flusser, por sua vez influenciado por Wittgenstein e por Husserl, no sentido de que

Aquilo que nos chega pela via dos sentidos (intuição sensível), e que chamamos de “realidade”, é dado bruto, que se torna real apenas no contexto da língua, única responsável pelo seu aparecimento. Assim, todas as palavras são metáforas.¹⁵⁹

Transpondo tais conceitos para a realidade do Direito, especificamente o direito positivo, temos que nos valer das palavras de Paulo de Barros Carvalho, novamente. Confira-se:

Pois então, o território das condutas intersubjetivas, campo de eleição do Direito, sendo, como de fato pensamos ser, **a realidade jurídica por excelência, é construído pela linguagem do Direito positivo, tomado aqui**

¹⁵⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coord.). *Vilém Flusser e Juristas: Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 329, grifos nossos.

¹⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 177, grifos nossos.

¹⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

na sua mais ampla significação, quer dizer, o conjunto dos enunciados prescritivos emitidos pelo Poder Legislativo, pelo Poder Judiciário, pelo Poder Administrativo e também pelo setor privado, [...] eles, repito, que são, formam, criam e propagam a realidade jurídica.¹⁶⁰

Como conclusão deste tópico, trazemos a seguinte assertiva: **a realidade jurídica é construída pela linguagem do direito positivo.** As condutas intersubjetivas e os fatos da vida fenomênica e social somente ingressam no mundo jurídico, ou seja, só se transformam em fatos jurídicos, se forem transpostas por agente competente em linguagem jurídica. Veremos melhor isso ao tratarmos de evento, fato e fato jurídico tributário.

2.2.5 O Direito Tributário como Direito de Sobreposição

Karem Jureidini Dias nos explica que a separação do Direito em diversos ramos é um “corte meramente didático com fins analíticos”. Ela cita Becker¹⁶¹, que dizia que não poderia existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico.¹⁶²

A mesma autora cita Regina Helena Costa, para quem a “autonomia didática do Direito Tributário restringe-se à homogeneidade das normas que perfazem seu objeto, qual seja a disciplina das relações jurídicas pertinentes à exigência dos tributos”¹⁶³.

Novamente, Karem Jureidini Dias é quem esclarece que a divisão do sistema jurídico em vários ramos consiste tão somente numa providência metodológica para possibilitar uma maior aproximação do objeto do conhecimento.¹⁶⁴

Com efeito, Paulo de Barros Carvalho é bastante enfático ao reconhecer o caráter absoluto da unidade do sistema jurídico. Diz ele que “a ordenação jurídica é una e indecomponível” e que seus elementos, as unidades normativas, “se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação”¹⁶⁵.

Assim, “*o Direito é uno, tecido por normas que falam do comportamento social, nos mais diferentes setores de atividade e distribuídas em vários escalões hierárquicos*”¹⁶⁶.

Feita a ressalva, para efeito de estudo, o Direito Tributário está inserido, no sistema jurídico, no âmbito do Direito Público, uma vez que disciplina relações em que o Estado é parte.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p. 179-180, grifos nossos.

¹⁶¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

¹⁶² DIAS, Karem Jureidini. *Fato Tributário – Revisão e Efeitos Jurídicos*. São Paulo, Noeses, 2013, p. 146-147.

¹⁶³ *Ibid.*, p. 147.

¹⁶⁴ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 45.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 46.

Para Paulo de Barros Carvalho, o Direito tributário positivo “é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam [...] à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”¹⁶⁷.

Karem Jureidini Dias leciona que a Ciência do Direito caracterizará o ordenamento jurídico como um sistema. Nesta condição de sistema, fica pressuposta a intertextualidade entre seus vários ramos.¹⁶⁸

Assim, o Direito Tributário não raro depende da compreensão dos institutos de outros ramos do Direito positivo, que estão separados do primeiro apenas metodologicamente, para poder traduzir suportes fáticos.¹⁶⁹ Por exemplo, o entendimento do conceito de *propriedade*, que é pertinente ao Direito Civil. **Por esta razão, diz-se, na doutrina, que o Direito Tributário é um Direito de sobreposição.**

Em conclusão, o Direito, como ramo do conhecimento humano, é uno, mas o dividimos em vários ramos para efeito didático e de aproximação com seu objeto, conforme o caso. Suas partes formam um sistema. Cada ramo pode empregar conceitos definidos em outro. O Direito Tributário é um Direito de sobreposição porque usualmente toma emprestados conceitos definidos em outros ramos jurídicos, especialmente aqueles do Direito Privado. Veremos a importância quando estudarmos a tributação da circulação de mercadorias e da prestação de serviços, para tratar da possível tributação das Aplicações *Over-the-Top* por impostos sobre o consumo.

2.3 Evento, fato, fato jurídico e fato jurídico tributário

Partindo-se das premissas de que a linguagem é que constrói a realidade que conhecemos e de que o Direito é um conjunto comunicacional peculiar e com função específica, a consequência lógica, conforme Fabiana Del Padre Tomé, é que só ingressam no ordenamento jurídico os fatos que ali sejam postos pela linguagem eleita pelas regras do Direito. Assim, “Só integra o ordenamento [...] o enunciado formulado em conformidade com suas regras, ou seja, com as normas que prescrevam a produção de outras normas jurídicas”¹⁷⁰.

¹⁶⁷ *Ibid.*

¹⁶⁸ DIAS, Karem Jureidini. *Fato Tributário – Revisão e Efeitos Jurídicos*. São Paulo, Noeses, 2013, p. 148.

¹⁶⁹ *Ibid.*

¹⁷⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Teoria do fato jurídico e a importância das provas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *O Constructivismo Lógico-Semântico*. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 349.

Disso decorre a distinção, feita por aquela autora, entre *evento*, *fato*, *fato social* e *fato jurídico*. *Evento* é todo acontecimento do mundo fenomênico, porém ainda despido de relato linguístico. *Fato* é o enunciado denotativo (ou seja, um produto da linguagem) de uma situação delimitada no tempo e no espaço. No dizer de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *fato* não é algo concreto, sensível, mas “um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”. Quando um *evento* está relatado em linguagem social, temos um *fato social*. Por fim, quando o *evento* está vertido em linguagem jurídica, teremos aí o *fato jurídico*¹⁷¹.

Dizendo de outra forma, *evento* é um *acontecimento*, uma ocorrência do mundo fenomênico. *Fato* é o *relato linguístico desse acontecimento*, é o evento transposto em linguagem.

Neste entendimento, percebemos que *o evento se perde no tempo e no espaço* de sua realização. *O que fica registrado é o fato*. Por isso mesmo, *não temos acesso aos eventos, somente aos fatos*.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, *fato jurídico* é o *relato linguístico de um evento jurídico*¹⁷², a linguagem que revela um acontecimento no quadro do relacionamento social que tem o condão de *irradiar efeitos de Direito*, ou seja, a transcrição em linguagem competente de um evento que constitua o antecedente normativo e estabeleça o vínculo relacional entre os agentes do Direito no plano concreto e individual. Segundo ele, ainda,

[...] a **construção do fato jurídico** nada mais é que a **constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente normativo de uma norma individual e concreta**, dentro das regras sintáticas ditadas pela gramática do Direito, assim como de acordo com os limites semânticos arquitetados pela hipótese da norma geral e abstrata.¹⁷³

Na descrição de Paulo de Barros Carvalho, *fato jurídico* é enunciado denotativo, sintaticamente situado no Antecedente de uma norma individual e concreta. Em outras palavras, é o relato, em linguagem competente, de um evento que, acontecido no mundo fenomênico, se subsume à hipótese legal da norma geral e abstrata. O *fato jurídico* é o *enunciado protocolar* constante da *hipótese* das normas individuais e concretas.¹⁷⁴

¹⁷¹ *Ibid.*, p. 337-340.

¹⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 261.

¹⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 504, grifos nossos.

¹⁷⁴ FIGUEIREDO, Marina Vieira. *Regra-Matriz de incidência tributária I: Hipótese tributária e fato jurídico tributário*. Material de Aula. São Paulo: COGEAE; PUC, 24 mar. 2014.

Conforme aquele autor, fatos simples do mundo fenomênico (do “*mundo da vida*” ou do “*mundo dos objetos da experiência*”), do plano da realidade, são “*aqueles consubstanciados por enunciados atômicos*”. Já os fatos complexos são aqueles que requerem, para sua descrição em linguagem jurídica, *enunciados moleculares*. Esses enunciados estão sempre versados em linguagem prescritiva de condutas. Os *enunciados moleculares* são aqueles compostos por *mais de um enunciado atômico, que se entrelaçam por meio de um conectivo*.¹⁷⁵

O autor, citando Eduardo García Maynes, dá como exemplos de enunciados ou supostos simples a aquisição da maioria ou a morte das pessoas, e, como modelo de Antecedente (ou enunciado) complexo, o homicídio qualificado. Neste último, temos “a presença dos seguintes enunciados: a) o homicídio, b) a premeditação, c) o dolo e d) a vantagem”¹⁷⁶.

Adentrando o campo do direito tributário, o autor cita a classificação usual dos “fatos geradores em função do momento de sua ocorrência”, classificação em relação à qual faz restrições. Assim, os juristas que a aceitam distinguem os fatos geradores em *instantâneos, continuados e complexivos*.¹⁷⁷

Em conclusão, podemos deduzir que os eventos do mundo fenomênico e social, para se caracterizarem como fatos e, depois, como fatos jurídicos, aptos a se tornarem provas aceitas em Direito, *têm que se revestir da linguagem adequada*. A juridização dos eventos pela linguagem competente permite ao Direito governar as condutas intersubjetivas em direção aos valores desejados, no dizer de Paulo de Barros Carvalho.¹⁷⁸

No próximo tópico, estudaremos a questão da juridização dos eventos pela linguagem competente, quer dizer, como os eventos se transformam em fatos jurídicos.

2.4 Norma jurídica, interpretação, incidência e aplicação do Direito

Neste tópico, estudaremos como o Constructivismo Lógico-Semântico conceitua norma jurídica e a sua visão de interpretação, incidência e aplicação da mesma.

¹⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 275-277.

¹⁷⁶ *Ibid.*, p. 277.

¹⁷⁷ *Ibid.*, p. 288.

¹⁷⁸ *Id. Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 123-124.

2.4.1 Norma Jurídica

Estabelecida a diferença entre *evento*, *fato* e *fato jurídico*, necessário verificarmos o que é *norma jurídica*, como interpretá-la e veremos como os eventos adentrarão o mundo jurídico, tratando de incidência e aplicação da norma jurídica.

Paulo de Barros Carvalho explica que a ***norma jurídica*** é a *significação que obtemos a partir da leitura dos textos do Direito positivo*, sendo algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção, pelos sentidos, do mundo exterior. Nesse *ato de apreensão sensorial*, o sujeito associa ideias ou noções para formar um juízo, apresentado como proposição. Destarte, há primeiramente um ato de apreensão sensorial que propiciará um outro, de *associação de ideias ou noções para formar um juízo*, também chamado de ***proposição***.¹⁷⁹

A partir dessa conceituação, o autor explica que ***norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito***. Dentro desse paradigma, um mesmo texto pode originar significações diferentes, conforme o repertório do sujeito cognoscente.

A partir das reflexões de Lourival Vilanova, Paulo de Barros Carvalho afirmará que norma jurídica é a “*unidade irredutível de manifestação do deôntico*”¹⁸⁰.

Fabiana Del Padre Tomé cita Lourival Vilanova para dizer que a norma jurídica é “*uma estrutura lógico-sintática de significação*”¹⁸¹.

Das lições desses autores, concluímos que norma jurídica consiste na significação que o intérprete constrói em sua mente, a partir da leitura dos textos do Direito positivo, e que terá a forma de um juízo hipotético.

Esse processo construtivo realizado pelo intérprete será a interpretação. Vejamos melhor essa atividade.

2.4.2 Interpretação

Aurora Tomazini de Carvalho explica que ***interpretação***, na tradição hermenêutica clássica significa *revelação do conteúdo contido no texto*. Tal visão, segundo ela, se justifica na tradição filosófica anterior ao giro-linguístico. Logo, o trabalho do intérprete era *encontrar a significação preexistente no texto, extraindo o sentido que ali*

¹⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 40-42.

¹⁸⁰ *Id.* *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 45.

¹⁸¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 4.

existia. Nota-se, nesta visão, que interpretar seria encontrar, descobrir, revelar uma significação, que já estaria contida no texto, bastando apenas vir à tona. Na perspectiva da tradição hermenêutica clássica, as coisas têm um significado ontológico nelas embutido, ou seja, cada termo já tem um conteúdo preexistente, um significado intrínseco. Caberia ao intérprete tão somente descobri-lo.¹⁸²

Tudo muda, porém, com o advento, no mundo, do giro-linguístico. Conforme aquela autora, “as palavras deixam de ter um significado ontológico (atrelado às coisas), vez que é a própria linguagem que cria o objeto”. Assim, “o conteúdo dos textos deixa de ser algo dado, preexistente, para ser algo construído e vinculado aos referenciais do intérprete”. Não se concebe mais que haveria um sentido próprio e verdadeiro para cada palavra, expressão ou frase. O sentido será “construído por meio de um ato de valoração do intérprete”. O sentido deixa de ser pré-existente, para ser construído pelo intérprete.¹⁸³ Paulo de Barros Carvalho procura diferenciar a hermenêutica (jurídica) da interpretação da seguinte forma: o campo hermenêutico trata, de modo genérico, dos meios, critérios e esquemas interpretativos, preconizando princípios, instrumentos e fórmulas; já *a interpretação é a própria aplicação de tais princípios*, instrumentos e fórmulas para analisar um determinado dispositivo legal.¹⁸⁴

Em conclusão, podemos dizer que a hermenêutica jurídica tem a interpretação por objeto de estudo, que, por sua vez, tem o direito positivo (o texto jurídico) como seu objeto ou, ainda, a *hermenêutica é ciência (ou técnica) da interpretação* e a *interpretação é a hermenêutica em ação*.

Paulo de Barros Carvalho propõe, para a compreensão dos textos jurídicos, um percurso construtor de sentido em quatro etapas, que ele denominará por siglas: S1, S2, S3 e S4. Numa analogia espacial, o intérprete como que percorre uma espiral crescente e ascendente em seu trabalho de interpretação. O ponto de partida, o início do processo de interpretação, é a etapa (plano) S1. A seguir, nessa espiral ascendente, passamos pelas etapas (ou planos) intermediárias, S2 e S3, até chegar, no topo, ao fim da interpretação, no que seria a etapa (plano) S4.^{185, 186, 187}

¹⁸² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico). 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 226.

¹⁸³ *Ibid.*, loc. cit..

¹⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 115.

¹⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 192-197.

¹⁸⁶ *Ibid.*, loc. cit., 2017, p. 127-146.

¹⁸⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico). 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 242-266.

Cada uma dessas etapas, ou planos, é explicada a seguir.

O ponto de partida do *percurso de interpretação* equivale, na imagem acima descrita, ao chamado *plano do enunciado*, que é tomado no *plano da expressão*, S1. Trata-se do *plano de expressão* ou *plano dos significantes*, composto por um texto jurídico, visto ali como um *conjunto de letras, palavras, frases, períodos e parágrafos*, graficamente manifestados nos documentos produzidos pelos agentes competentes. Em outras palavras, estamos diante do texto em sentido estrito, ou seja, trata-se do *suporte físico do texto normativo*.

A seguir, no “*percurso de interpretação*”, temos o *plano dos conteúdos de significação* ou *plano dos enunciados prescritivos*, S2, plano dos sujeitos geradores de sentido. Trata-se do plano em que *há atribuição de valores aos vários signos ali presentes, porém ainda vistos isoladamente*. Há uma seleção de significações e composição de segmentos portadores de sentido. Dito de outra forma, é o nível em que se efetua a compreensão isolada dos enunciados, que podemos chamar também de proposições.

A terceira etapa do percurso interpretativo é o *plano das significações normativas*, S3, aquele da estrutura da norma que prescreve condutas intersubjetivas encontráveis no seu conseqüente ($H \rightarrow C$). Dito de outra forma, é o plano em que há uma contextualização dos conteúdos obtidos no percurso interpretativo. Busca a *produção de unidades completas de sentido para as mensagens deônticas*, no sentido de *prescritivas*. Aqui, já seria possível termos a construção da norma jurídica, porém ainda falta um esforço integrativo no sistema jurídico como um todo, o que ocorrerá no plano a seguir.

Por fim, temos a quarta e última etapa desse percurso interpretativo concebido por Paulo de Barros Carvalho. Trata-se do *plano das relações entre normas* (S4). Somente ao se chegar nesta última etapa é que temos uma perfeita compreensão da norma. Consiste no *eixo da subordinação do sistema*, o plano que organiza as normas em uma estrutura escalonada, com laços de coordenação e de subordinação entre as unidades construídas, situando-a dentro do sistema jurídico, podendo produzir efeitos. Podemos dizer que esse plano das relações entre as normas equivale ao *critério sistemático de interpretação*.

Nesse percurso de sentido, ocorrerão as interpretações sintática, semântica e pragmática da norma, conforme proposto pelo Constructivismo Lógico-Semântico.

A interpretação dos textos jurídicos, na visão do Constructivismo Lógico-Semântico, não será, pois, uma “*descoberta*” (pressupondo-se encontrar algo que sempre esteve ali), mas uma “*construção de sentido*” dos enunciados prescritivos.¹⁸⁸

A construção de sentido será regida por dois axiomas, ensina Ricardo Anderle: (i) a *inesgotabilidade* e (ii) a *intertextualidade*. A inesgotabilidade é o reconhecimento de que o processo de compreensão da realidade, portanto do Direito, nunca termina, sendo modificado conforme o contexto, o tempo, o espaço, os valores, as experiências e as ideologias do ser cognoscente, o que forma a chamada *espiral hermenêutica*. Intertextualidade é a constatação de que o percurso gerador de sentido está em permanente diálogo entre os textos que se inter-relacionam em função da matéria ou das relações de hierarquia. Essa intertextualidade pode ser (i) jurídica *stricto sensu*, quando os diversos textos fazem parte do sistema de direito positivo, ou (ii) jurídica *lato sensu*, ao incluir outras propostas de conhecimento do Direito, na expressão de Ricardo Anderle, a partir de Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁹, como a Sociologia do Direito, a História do Direito, a Antropologia Cultural do Direito etc.

Vimos o que é norma jurídica; depois, qual percurso o intérprete percorre para construir a construção de sentido do texto normativo, que se transforma em norma. Cabe, a seguir, confrontar norma jurídica com a realidade fenomênica que ela pretende reger, para verificar como e quando ela incidirá e será aplicada.

2.4.3 Incidência

Estudar a incidência é estudar como a norma jurídica produz efeitos.

Incidência pode ser definida como a *subsunção do fato à norma jurídica*, por meio de *linguagem competente*. Ocorre subsunção quando *o fato jurídico guarda identidade com o desenho normativo da hipótese de incidência*.

Aurora Tomazini de Carvalho, em sua conhecida obra¹⁹⁰, traça um histórico das teorias pátrias sobre a incidência. Ali, ela relata que, na doutrina jurídica brasileira, inicialmente, tivemos a *teoria tradicional*, representada especialmente por Pontes de Miranda e Miguel Reale, que *trabalha com a tese da incidência automática e infalível no plano*

¹⁸⁸ ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 8-9.

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 79.

¹⁹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 431-433.

factual. Explica a autora que esta visão se amolda bem aos sistemas teóricos que não distinguem os planos do direito positivo (linguagem jurídica) e da realidade social (linguagem social), vendo ambos como uma unidade na existencialidade do fenômeno jurídico.

Nesta ótica, a incidência seria um fenômeno do mundo social. A norma projeta-se sobre os acontecimentos sociais, juridicizando-os, e incide sozinha e por conta própria sobre os fatos, assim que eles se concretizam, fazendo-os propagar consequências jurídicas. Assim, usando uma imagem, “a norma recai como um raio sobre todo e qualquer acontecimento verificado nos moldes da hipótese normativa [...] instaurando, de forma imediata, os efeitos prescritos em seu consequente”¹⁹¹.

Pela teoria tradicional, incidência é uma ocorrência distinta de aplicação do Direito. Por aquela corrente, seriam coisas distintas e que ocorreriam em momentos diversos. Nas palavras de Aurora Tomazini de Carvalho,

Primeiro a norma incide, juridicizando o fato e fazendo nascer Direitos e deveres correlatos; depois, ela pode ou não ser aplicada pelo homem. **A aplicação caracteriza-se como um ato mediante o qual a autoridade competente formaliza os Direitos e deveres já constituídos com a incidência, possibilitando, assim, o uso coercitivo para executá-los.** Desta forma, nada impede que o fato ocorra, torne-se jurídico com a incidência, mas que a norma não seja aplicada, porque esta depende de um ato de vontade humana.¹⁹²

O Constructivismo Lógico-Semântico, pelas premissas que adota, afastará a concepção, da teoria tradicional, de que a incidência da norma é infalível e automática. Vejamos o porquê.

Para o Constructivismo, somente vamos ter “normas jurídicas onde houver uma linguagem própria que as materialize”, conforme explica Aurora Tomazini de Carvalho.¹⁹³

Paulo de Barros Carvalho é bastante claro e enfático a respeito. Explica ele que a incidência não ocorre se não houver um ser humano fazendo (constatando, diríamos, ao revés) a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. Ou seja, as normas não incidem por força própria.¹⁹⁴

¹⁹¹ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁹² *Ibid.*, p. 434, grifos nossos.

¹⁹³ *Ibid.*, p. 434-435.

¹⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 35.

Dito de outra maneira, e nas palavras de Aurora Tomazini de Carvalho, “Somente com a **produção de uma linguagem própria, que pressupõe um ato de vontade humana**, instauram-se Direitos e deveres correlatos dessa natureza”¹⁹⁵. Nesta visão, se houver

[...] alterações na circunstância social, descritas no antecedente da norma jurídica como ensejadoras de efeitos de Direito, mas que, por qualquer razão não vierem a encontrar a forma própria de linguagem, não serão considerados fatos jurídicos e, por conseguinte, não propagarão Direitos e deveres correlatos.¹⁹⁶

Para reforçar essa demonstração de que não existe incidência automática da norma em Direito, Aurora Tomazini de Carvalho faz citação de Tácio Lacerda Gama, para quem temos que “criar, transformar ou extinguir Direitos, que **surgem na medida em que estão constituídos em linguagem, requer produção de mais linguagem. Nada no Direito acontece de forma automática**”¹⁹⁷.

Portanto, para o Constructivismo,

[...] não prevalece a diferença entre incidência e aplicação. Para incidir, a norma tem que ser aplicada, de modo que incidência e aplicação se confundem. A incidência da norma jurídica se dá no momento em que o evento é relatado em linguagem competente, o que ocorre com o ato de aplicação [...]. Nestes termos, não há hipótese de a norma incidir por conta própria e não ser aplicada. Sempre que ela incidir é porque foi aplicada por alguém.¹⁹⁸

Em suma, para o Constructivismo, não basta haver um texto jurídico e um evento fenomênico que a ele se subsume, para que haja incidência da norma. É necessária a atuação de um agente competente, utilizando linguagem própria, para que o evento se transforme em fato jurídico tributário.

A ausência de incidência é, por óbvio, uma *não incidência*. Ela poderá ocorrer por dois motivos: (i) porque não houve subsunção de nenhuma norma geral e abstrata a um evento social ou fenomênico que ensejasse uma incidência (por ação humana, na forma acima descrita); ou (ii) houve subsunção de norma geral e abstrata a um evento, porém nenhum ser humano (nenhum agente competente) instaurou o fato e relatou seus efeitos prescritivos.

Vista a incidência, vejamos o que seria *aplicação* e *implicação* em Direito.

¹⁹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico). 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 435, grifos nossos.

¹⁹⁶ *Ibid.*, p. 434-435.

¹⁹⁷ *Ibid.*, p. 437, grifos nossos.

¹⁹⁸ *Ibid.*, *loc. cit.*

2.4.4 Aplicação e implicação

Até aqui, já podemos concluir que fato jurídico é a transposição, o relato, de um evento, um acontecimento do mundo social ou fenomênico, para uma linguagem própria, que é a linguagem jurídica. A realização desse relato, que pressupõe uma ação humana, é a aplicação da norma, que, como vemos, coincide com sua incidência.

Vejamos, por fim, a relação entre *aplicação* e *implicação* da norma jurídica.

Implicação, no dicionário, é “relação de consequência de algo”¹⁹⁹. No Direito, é a *relação de causa e consequência que liga o antecedente ao consequente da norma jurídica*. Será a relação estabelecida entre dois conceitos ou proposições, de tal forma que a afirmação da verdade de um deles conduz à inferência necessária da veracidade do outro. Dito de outra forma, implicação é o nexo de imputação entre hipótese e consequência da norma.

Assim, implicação é o fenômeno, o nexo causal, em que, para uma dada previsão normativa geral e abstrata, tem-se o desencadear da relação prevista no consequente da norma.

Destarte, podemos concluir que a aplicação da norma realiza a implicação dela mesma.

O panorama da visão do Direito a partir do Constructivismo Lógico-Semântico não estaria completo se não conhecêssemos aquela que é, talvez, sua maior contribuição para a compreensão e aplicação das normas jurídicas tributárias, que é a Regra-Matriz de Incidência Tributária, cuja idealização devemos a Paulo de Barros Carvalho. Vejamo-la.

2.5 Regra-Matriz de Incidência Tributária

A Regra-Matriz de Incidência Tributária, ou RMIT, é um modelo teórico, um instrumento metódico, introduzido na doutrina pelo professor Paulo de Barros Carvalho, que se inspirou em Alfredo Augusto Becker e em Geraldo Ataliba.²⁰⁰ Ela é muito útil por tornar lógica e fácil a compreensão da mensagem de uma norma tributária do direito positivo, passando-a a um contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado.²⁰¹

¹⁹⁹ CONCEITO.DE. Implicação. *Conceito.de*, 2014. Disponível em: <https://conceito.de/implicacao>. Acesso em: 15 maio 2019.

²⁰⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 379.

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 153-157.

Dizendo de outra maneira, para o direito positivo, a conceituação de RMIT permite dissecar facilmente a norma geral e abstrata para aplicá-la ao caso concreto.

Segundo Aurora Tomazini de Carvalho, a Regra-Matriz de Incidência Tributária é um esquema lógico-semântico que “pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito)”²⁰².

A RMIT é uma regra geral e abstrata, portanto uma norma, produzida para ser aplicada em casos concretos. Pode ser aplicada a qualquer ramo do Direito: tributário, previdenciário, penal, administrativo, etc., mas se notabilizou por sua aplicação ao campo tributário.²⁰³

A RMIT propõe a análise das normas do âmbito de incidência do tributo em esquema de Hipótese e Consequência.

Na lição daquele autor, **Hipótese** é um sinônimo de **Antecedente**, ou Suposto, ou Antessuposto ou Pressuposto, e significa a previsão fáctica de um fenômeno ou, dito de outra forma, a descrição normativa de um evento no Antecedente de uma norma jurídica (geral e abstrata). No campo tributário, o ilustre doutrinador prefere adotar, para a hipótese, a expressão *hipótese tributária*.²⁰⁴ A ocorrência concreta do fato jurídico previsto abstratamente no Antecedente da norma desencadeia o **Consequente** desta última. Dizendo de outra forma, concretizado o fenômeno previsto abstratamente na norma geral, ou seja, ocorrendo o evento no nível das realidades materiais, isso resultará agora numa norma individual e concreta e “fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência”²⁰⁵.

A RMIT pode ser apresentada no seguinte esquema gráfico, ou esquematização formal:

RMIT = [H (Fjt) → C (Rjt)], sendo:

- H (Hipótese de incidência): critérios para a identificação de fato que revele capacidade contributiva
- C (Consequente tributário): critérios para a construção da relação jurídica tributária (obrigação tributária)
- Fjt: fato jurídico tributário
- Rjt: relação jurídica tributária

²⁰² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico). 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 378.

²⁰³ *Ibid.*, p. 381-382.

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 270.

²⁰⁵ *Ibid.*, loc. cit.

Convém, aqui, retomar nosso estudo acerca do fato jurídico. Ele é o relato, em linguagem competente, do evento previsto no Antecedente da norma.

Nesta perspectiva, fato jurídico tributário é o evento jurídico tributário que irá “irradiar efeitos de direito” no campo tributário.²⁰⁶

O autor prefere utilizar a expressão *fato jurídico tributário*, ao invés de *fato imponível*, pois, nesta última acepção, o acontecimento do mundo fático ainda não é um fato, já que ainda não foi descrito em linguagem competente. Por isso mesmo, ainda não é jurídico e, destarte, não pode produzir efeitos jurídicos no campo tributário. Quando o evento fático estiver constituído em linguagem, aí sim ocorrerá a incidência da norma tributária, conforme já visto.

Em conclusão, Hipótese é uma previsão legal, em termos abstratos, de um fato que poderá ocorrer em concreto. Fato jurídico é o evento ocorrido no mundo fenomênico que já foi descrito em linguagem competente. Um não contém o outro. O fato jurídico é a concretização transcrita em linguagem competente de um evento fenomênico que foi previsto em abstrato na hipótese normativa.

Ao tratar de hipótese tributária e fato jurídico tributário, Paulo de Barros Carvalho explica a questão dos tempos verbais utilizados usualmente tanto no critério material da hipótese tributária quanto na descrição do fato jurídico tributário.²⁰⁷

Assim, o *critério material* (ou materialidade) da hipótese tributária²⁰⁸ de determinado tributo será uma expressão que contém sempre um verbo, seguido de um complemento, e o verbo deverá estar sempre no modo *infinitivo*.

Por outro lado, o *fato jurídico tributário* contém o verbo sempre no *pretérito*, uma vez que já ocorreu o fenômeno no mundo fático e que foi transcrito em linguagem competente, tornando-se jurídico.

Na conceituação do autor paulista, *subsunção* é uma operação lógica que se verifica entre linguagens de níveis diferentes: a linguagem do mundo fenomênico ou social e a linguagem jurídica.²⁰⁹ No caso do Direito Tributário, diz o autor que, *in verbis*,

[...] houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se [...] o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo

²⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 271.

²⁰⁷ *Ibid.*

²⁰⁸ Evento futuro e incerto.

²⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 271-274.

torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.²¹⁰

Uma ocorrência da vida real somente se transforma em fato jurídico-tributário se se cumprirem os seguintes requisitos: (i) estar previsto genericamente na norma geral e abstrata; (ii) seus elementos satisfizerem todos os critérios identificadores tipificados na hipótese daquela; (iii) houver a emissão de norma individual e concreta por meio de órgão competente.²¹¹

Voltando ao modelo teórico conhecido como Regra-Matriz de Incidência Tributária, vimos que ela se divide em duas partes: Hipótese (ou Antecedente) e Consequência (ou Consequente).

A Hipótese, ou enunciado hipotético, por sua vez, pode ser dividido em três partes. Essas três partes são os critérios identificadores do fato jurídico tributário: a) *critério material*; b) *critério espacial*; e c) *critério temporal*.

A Consequência, ou Consequente, ou Prescritor da RMIT, consiste em sua segunda parte, após o Antecedente, e é composto por apenas dois critérios: o *pessoal* e o *quantitativo* (ou valorativo). No consequente da RMIT, delinea-se finalmente a relação jurídico-tributária vinculando um sujeito ativo e um sujeito passivo em torno de um objeto, que é a obrigação tributária consubstanciada num crédito tributário.

Vejamos, em detalhe, cada um desses critérios.

2.5.1 Critério material

Aurora Tomazini de Carvalho explica que o critério material “é a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico”²¹².

Em termos sintáticos, Paulo de Barros Carvalho explica que o critério material da Regra-Matriz de Incidência de um tributo é construído com verbo transitivo no infinitivo, associado a um complemento.²¹³ Por exemplo, “ser proprietário de veículo automotor”, “auferir renda”.

²¹⁰ *Ibid.*, p. 272.

²¹¹ *Ibid.*, *loc. cit.*

²¹² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico). 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 388.

²¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 279-280.

Aurora Tomazini de Carvalho esclarece que a hipótese descreve um proceder humano, como *dar, não dar, fazer, não fazer, ser* ou *não ser* (por isso o verbo transitivo no infinitivo), condicionado no tempo e espaço.²¹⁴

Paulo de Barros Carvalho explica que, na estruturação da definição do Antecedente da norma-padrão do tributo, não se pode utilizar verbos impessoais, como *haver*, ou sem sujeito, como *chover*, “porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance”. Diz mais: deve ser um verbo pessoal e de predicação incompleta, para que seja obrigatória a presença de um complemento.²¹⁵

Primeiramente, porque na regra de incidência tributária deve haver um sujeito passivo. Não se compreende um tributo que não seja um dever de cumprimento de obrigação tributária por alguém, pessoa física ou jurídica. Esse alguém é o sujeito (ativo ou passivo) do verbo: quem era proprietário, quem deu saída, quem auferiu renda, quem recebeu herança, etc.

Sobre o complemento do verbo, ele deve ser sempre uma condição espacial e temporal, para termos a descrição normativa de um fato, pois é absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo um evento da natureza, que ocorra independentemente de um lugar e alheio a uma cronologia temporal (a um trato de tempo). Essas circunstâncias de lugar e tempo são chamadas, na Regra-Matriz de Incidência Tributária, de critério espacial e critério temporal da hipótese tributária, as outras duas partes que compõem o Antecedente da RMIT.²¹⁶ Vejamo-las.

2.5.2 Critério espacial

O critério espacial é um dos componentes do Antecedente da norma, juntamente com o critério material e o critério temporal. Na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, são as “regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos”²¹⁷. Trata-se do *locus facti* (local do fato), ou seja, são as coordenadas de espaço dos antecedentes das regras tributárias. Sempre há um *plexo de*

²¹⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico). 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 388.

²¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 280.

²¹⁶ *Ibid.*, *loc. cit.*

²¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 281.

indicações dessas coordenadas de espaço, que são mais expressas ou mais tácitas, conforme o esmero do legislador.²¹⁸

O autor explica que os elementos indicadores da condição de espaço têm um dos seguintes três graus de elaboração:

- a) “hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico”²¹⁹. Cita como exemplo os tributos que gravam o comércio exterior, como os Impostos de Importação e de Exportação. Neles, o acontecimento produz-se em pontos predeterminados e de número reduzido: as repartições alfandegárias;
- b) “hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido”²²⁰. Dá como exemplo os tributos que incidem sobre bens imóveis, como o ITR e o IPTU. Por meio do IPTU, o autor ilustra bem o desencontro entre critério espacial da lei tributária e vigência territorial da lei: o tributo gravará apenas os imóveis localizados no perímetro urbano do Município, em que pese a lei municipal estender sua eficácia por toda a extensão do território do mesmo, abrangendo inclusive as zonas rurais, excluídas da incidência daquele imposto.²²¹ Explica ele que, no caso dos impostos que oneram a propriedade predial e territorial, “A descrição normativa não fixa lugares exclusivos [...]. Antes, prevê áreas, regiões, intervalos territoriais, extensos e dilatados, dentro dos quais, em qualquer de seus pontos, pode efetivar-se o evento”²²²;
- c) “hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares”²²³. Aqui estariam, segundo o autor, todos os demais tributos não abrangidos nas duas hipóteses precedentes. Por exemplo, o IR, que, sendo de competência de lei federal, alcança “não só os

²¹⁸ *Ibid.*, loc. cit.

²¹⁹ *Ibid.*, p. 282.

²²⁰ *Ibid.*, loc. cit.

²²¹ *Ibid.*, p. 283.

²²² *Ibid.*, p. 281.

²²³ *Ibid.*, p. 282.

acontecimentos verificados no território nacional, mas até fatos, explicitamente tipificados, e que se compõem para além de nossas fronteiras”²²⁴.

O autor ressalva que ainda são “pobres as pesquisas científicas atinentes ao critério espacial das hipóteses tributárias”. Compara-o ao *locus delicti* (local do crime) do Direito Penal, onde temos as “teses da nacionalidade, do resultado (ou do efeito típico) e da atividade, para construir a estrutura orgânica dos diversos tributos”²²⁵.

2.5.3 Critério temporal

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, o critério temporal, que faz parte do Antecedente da norma, como os critérios material e espacial, é, em suas palavras,

[...] o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.²²⁶

O estudo do critério temporal da RMIT nos força a estudar, também, a diferença existente entre *fatos geradores*²²⁷ instantâneos, continuados e complexivos.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “Os fatos geradores seriam instantâneos, quando se verificassem e se esgotassem em determinada unidade de tempo, dando origem, cada ocorrência, a uma obrigação tributária autônoma”²²⁸. Os exemplos citados são os do IPI, do ICMS e do Imposto de Importação. “Os continuados abrangeriam todos os que configurassem situações duradouras, que se desdobrassem no tempo, por intervalos maiores ou menores”²²⁹. Os exemplos desta categoria seriam o IPTU e o ITR. “Por fim, os complexivos nominariam aqueles cujo processo de formação tivesse implemento com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de maneira que, pela integração dos vários fatores, surgiria o fato final”²³⁰. O exemplo deste último é o Imposto sobre a Renda.

²²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 283.

²²⁵ *Ibid.*, loc. cit.

²²⁶ *Ibid.*, p. 284.

²²⁷ Expressão que não é do agrado de Paulo de Barros Carvalho, pela sua ambiguidade: pode ser entendida como a hipótese de incidência abstratamente falando, ou como a ocorrência concreta, no mundo fenomênico, do fato jurídico tributário, ou a conjugação das duas coisas.

²²⁸ *Ibid.*, p. 288.

²²⁹ *Ibid.*, loc. cit.

²³⁰ *Ibid.*

Esses três critérios compõem o Antecedente da norma geral e abstrata, norma padrão de incidência, que é a RMIT.²³¹ A seguir, veremos os dois critérios que compõem o seu Consequente: o critério pessoal e o quantitativo.

2.5.4 Critério pessoal

No *critério pessoal*, apuram-se quais serão os sujeitos integrantes nos polos ativo e passivo da relação jurídica. Nas palavras do doutrinador, o “critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro”²³².

Note-se que a legislação pode distinguir o sujeito passivo da obrigação tributária daquele que será o responsável tributário. Quem nos explica bem essa diferença é Maria Rita Ferragut. Assim, segundo ela, contribuinte é a pessoa que realiza o fato jurídico tributário e, ao mesmo tempo, está no polo passivo da relação jurídica tributária. Se uma das duas condições faltar, o sujeito será o responsável ou será o realizador do fato jurídico tributário, mas não será o contribuinte.²³³

2.5.5 Critério quantitativo

Por fim, o critério quantitativo indicará aquele que é o objeto da pretensão tributária, no caso da RMIT, ou seja, a sua expressão numérico-monetária, o montante do imposto devido. Esse montante é calculado pela multiplicação de uma *base de cálculo* por uma *alíquota* percentual. Dizendo de outra forma, é no critério quantitativo que estarão as grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário de modo a calcular a quantia a ser paga pelo sujeito passivo que deverá pagar a título de tributo.^{234, 235}

O estudo da Regra-Matriz de Incidência Tributária é muito importante para dissecarmos as normas tributárias constitucionais e infraconstitucionais do ICMS e do ISS e

²³¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito* (o constructivismo lógico-semântico). 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 381-382.

²³² *Ibid.*, p. 304.

²³³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 29-30.

²³⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de, *op. cit.*, p. 304.

²³⁵ Por não serem tão relevantes ao nosso estudo, não nos aprofundaremos nos aspectos pessoal e quantitativo da RMIT.

verificarmos se esses tributos, nos contornos dados a partir da Carta Magna de 1988, podem ou não incidir sobre as Aplicações *Over-the-Top*, objeto de nossa dissertação.

No estudo de tais normas tributárias, lidaremos com expressões textuais cuja significação semântica será mais ou menos precisa, seja no texto constitucional, seja na legislação infraconstitucional. Assim, torna-se necessário entender a diferença entre *termo*, *signo*, *tipo*, *conceito* e *definição*, para que possamos enquadrar, num deles, as expressões textuais que o legislador empregou naqueles diplomas ao construir o critério material das respectivas Regras-Matrizes de Incidência Tributária.

2.6 Signo, termo, tipo, conceito e definição

Como já vimos, Direito é linguagem, portanto Direito é texto, uma das manifestações da linguagem. Texto é um conjunto de palavras, portanto de signos.²³⁶ Daí a importância de estudarmos, à maneira da Semiótica, o que seja *signo*, mas também outros significados, como *termo*, *tipo*, *conceito* e *definição*.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, *signo* é uma “unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana”. Ele é um ente que possui um *status* lógico de relação. Signo é um suporte físico ao qual podem ser associados um significado e uma significação.²³⁷

O *signo*, na linguagem idiomática, é a palavra falada ou a palavra escrita. Pode ser também qualquer coisa que tenha uma natureza física, material. Assim, a palavra escrita *casa*, composta dos sinais gráficos que são as letras “c”, “a”, “s” e “a” é um signo. Quando pronunciamos a palavra *casa*, aí também estaremos produzindo um signo. Um desenho ou uma maquete de uma casa, querendo representar, em escala reduzida, a construção física destinada a moradia, também será um signo.

Significado é a realidade do mundo exterior a que o signo se refere. Assim, a palavra escrita *maçã*, no idioma Português, é o signo que se refere ao “pseudofruto pomáceo da macieira (*malus domestica*)”²³⁸. Logo, a fruta (ou pseudofruto) maçã existente na natureza é o *significado* da palavra *maçã*, o signo, palavra que poderá estar grafada num suporte físico ou ser pronunciada verbalmente. A imagem física da fruta, constante de uma publicação, foto

²³⁶ ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 6-7.

²³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 34.

²³⁸ WIKIPÉDIA. A enciclopédia livre. San Francisco, CA, USA: Wikipédia, 2017, s.v. *maçã*. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Maçã>. Acesso em: 15 maio 2019.

ou *outdoor*, ou uma imagem digital na tela de um computador ou um holograma, também serão signos da mesma fruta.

Ao nos depararmos, por meio de nossos sentidos, com um signo, imediatamente uma noção, uma ideia ou um conceito se forma em nossa mente. Explica aquele autor que a isso denominamos *significação*.²³⁹

Quando vemos, grafada fisicamente, a palavra *maçã*, ou a ouvimos, ou vemos a imagem representativa correspondente daquela fruta, algumas significações se formam em nossa mente: o sabor ou a consistência da fruta, ou nos lembramos da história de Adão e Eva, ou ainda nos ocorrem as propriedades medicinais da mesma. Isso que se forma em nossa mente é a *significação*. Obviamente, as significações mudam de pessoa a pessoa, pois, como bem explica Paulo de Barros Carvalho, isso fica na “dependência de fatores psíquicos ligados à experiência de vida de cada um”²⁴⁰. Sabe-se que o grande escritor francês Marcel Proust erigiu sua grande obra literária²⁴¹, memorialística, a partir das lembranças da infância que teve ao saborear uma *carolina*.²⁴² Pode-se dizer, pois, que foi a *significação* da *carolina* em sua mente que o inspirou a escrever.

Outra lição importante de Paulo de Barros Carvalho, lembrada por Ricardo Anderle, é a de que “não há texto, sem contexto, pois a compreensão dos enunciados dos enunciados prescritivos pressupõe associações linguísticas e extralinguísticas que determinam a compreensão da matéria legislada”²⁴³. Assim, as significações que os signos provocam em nós devem ser procuradas no contexto, tal como Proust estava imerso na atmosfera da *Belle Époque* francesa e parisiense ao compor sua obra.

As limitações desta dissertação nos impedem de avançar no estudo do signo, que comporta três espécies: o *índice*, o *ícone* e o *símbolo*.

Importa saber que dois estudiosos norte-americanos, Charles Sanders Peirce e Charles Morris, que foram contemporâneos de outro grande estudioso dos símbolos e signos, Ferdinand de Saussure, distinguem três planos de investigação dos sistemas sígnicos: o *sintático*, que estuda as relações dos signos entre si; o *semântico*, que estuda o vínculo do signo com a realidade que ele exprime, e o *pragmático*, cujo foco é examinar a relação do

²³⁹ WIKIPÉDIA. A enciclopédia livre. San Francisco, CA, USA: Wikipédia, 2017, s.v. *maçã*. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Maçã>. Acesso em: 15 maio 2019.

²⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 34-35.

²⁴¹ *Em Busca do Tempo Perdido*.

²⁴² Sobremesa feita com massa açucarada, conhecida também como *choux* ou *profiterole*.

²⁴³ ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 7.

signo com os utentes da linguagem (emissor e receptor), conforme nos explica Paulo de Barros Carvalho²⁴⁴.

Termo é um sinal, um signo, que faz referência a um conceito. Termo também pode ser entendido como um suporte físico, uma expressão textual. Dizendo de outra forma, termo seria o signo na sua expressão textual ou verbal.

Vejamos, agora, o que são tipo, conceito e definição.

Iniciaremos dizendo que a diferença entre *tipo* e *conceito* está no *grau de precisão* sobre determinado termo.

Tipo são as notas referenciais do objeto, no sentido de ser uma “estrutura aberta, flexível”. Referenciando palavras de Misabel Derzi, “tipo é o nome que se dá à ordem que, comparativamente, ordena objetos, segundo características nem rígidas nem flexíveis, em sistema aberto, graduável, voltado à realidade de valor e sentido”²⁴⁵. Conclui Simone Rodrigues Costa Barreto que *tipo* é um *conjunto mínimo de características que permitem identificar o sentido do todo*. Ainda que faltem algumas características a certos objetos (no sentido de *renunciável*, características faltantes), isso não os tornará atípicos, já que o tipo é um conjunto aberto.²⁴⁶

Na explicação da autora, *conceito*, por sua vez, é uma estrutura com maior rigidez. Um conceito fechado é aquele onde devem estar presentes todas as características que lhe são inerentes; essas características são *irrenunciáveis*. Se admitida a renúncia ou graduação de características, temos um tipo, mas não um conceito.²⁴⁷

Conceito é uma *ideia*, um significado, um ato coletivo, por isso mesmo é algo compartilhado, é um dado cultural.

Num exemplo, o termo *casa* comporta vários conceitos, vários significados diferentes: moradia, casa do botão (vestuário), local (“*casa de leis*”).

Definição é a *exposição intensiva do significado de um termo*. Dito de outra forma, definição é um *enunciado* que traz uma declaração, uma explicação, uma exposição, uma elucidação, uma descrição, uma manifestação.²⁴⁸

²⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 34-37.

²⁴⁵ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 1069.

²⁴⁶ *Ibid.*

²⁴⁷ *Ibid.*

²⁴⁸ 7GRAUS. *Sinônimos.com.br*. Dicionário de sinônimos online. Motosinhos, Portugal: 7Graus, 2019, s.v. *definição*. Disponível em: <https://www.sinonimos.com.br/definicao/>. Acesso em: 15 maio 2019.

Por exemplo, *telecomunicação* é um **termo**, cujo **conceito** é *comunicação a longa distância*, mas cuja **definição** consiste na explicação de que é uma *designação genérica das comunicações a longa distância, abrangendo a transmissão, a emissão ou a recepção de sinais, sons ou mensagens por fio, rádio, eletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético*.

As definições podem ser usadas no Antecedente e no Consequente de uma norma.

Usamos as definições para falar do *conteúdo de uma relação jurídica*.

Em conclusão, o Direito deve preferencialmente utilizar definições. O uso de meros conceitos ou, pior ainda, de tipos pode redundar em vagueza ou ambiguidade ao interpretarmos a norma. Numa escala crescente de precisão, partimos do *tipo*, passando pelo *conceito*, para chegar, enfim, à *definição*.

Se o Direito Tributário não cunhar conceitos ou definições próprias, já vimos que as tomará emprestado de outros ramos do Direito. A falta de definições, quando isso se faz necessário, enseja a insegurança jurídica e as disputas tributárias. Como veremos à frente, será o caso das materialidades que podem ou não se sujeitar ao ICMS-Comunicação exatamente porque o legislador constituinte não definiu o que é *comunicação*.

Tal insegurança refletir-se-á no caso das Aplicações *Over-the-Top*.

No próximo tópico, trataremos da interdisciplinaridade e da intertextualidade que são inerentes à construção, à interpretação e à aplicação do Direito.

2.7 Interdisciplinaridade, intertextualidade, axiomas da interpretação e os limites do exegeta

Vamos chegando ao final deste capítulo estabelecendo algumas premissas: (i) nossa metodologia científica para estudar o Direito é aquela do Constructivismo Lógico-Semântico, vale dizer, da Filosofia da Linguagem; (ii) o conhecimento é construído pela linguagem, não existe a realidade em si, existe a realidade construída pela linguagem; (iii) a linguagem pode ser estudada sob três aspectos: o da sintaxe, que verifica a relação dos termos entre si e o seu papel no texto; o da semântica, que estuda o significado e a significação dos termos componentes do texto; o da pragmática, que analisa a relação dos signos com os utentes da linguagem, verifica os efeitos práticos da linguagem; (iv) o Direito é texto e, portanto, é linguagem; (v) o Direito Tributário é um Direito de Sobreposição, que dialoga com outros ramos jurídicos; (vi) distinguimos evento de fato, e fato de fato jurídico, sendo fato jurídico tributário aquele capaz de estabelecer relações jurídicas tributárias; (vii) entendemos o que é a norma jurídica, juízo construído na mente do intérprete a partir de um

suporte físico textual, sendo o mínimo constitutivo do deontico, com efeitos prescritivos; (vi) vimos, também, como se processa a interpretação da norma jurídica (a “*espiral interpretativa*”), que sua incidência não é automática, necessita da subsunção da norma geral e abstrata ao fato concreto previsto em norma e ocorrido no mundo fenomênico, mas que depende de ação humana de um agente competente, coincidente com sua aplicação; (vii) vimos a grande contribuição do Constructivismo Lógico-Semântico ao Direito Tributário, que é a Regra-Matriz de Incidência Tributária, modelo teórico que permite dissecar a norma jurídica tributária; (viii) estudamos, por fim, o significado de *signo, termo, tipo, conceito e definição*, importantes para a segurança jurídica na aplicação das normas jurídicas tributárias.

Neste tópico conclusivo do capítulo, retomaremos o aspecto da intertextualidade do Direito, importantíssimo na interpretação da norma jurídica, para verificar se existe ou não subsunção dos fatos do mundo fenomênicos à mesma. Em havendo, tais fatos se convertem em fatos jurídicos, com a conseqüente produção de relações jurídicas. Em caso negativo, ocorrerá o que denominaremos de *desconexão entre o plano da linguagem jurídica e aquelas não jurídicas*.

Esta metodologia será empregada, ao final da dissertação, para verificar se as normas jurídicas tributárias, constitucionais e infraconstitucionais, do ICMS e do ISS podem ou não alcançar as Aplicações *Over-the-Top*.

O Direito é um sistema autopoietico, no sentido pensado por Niklas Luhmann, pois ele se auto-organiza, regula sua própria produção e é emissor de sua própria comunicação. Destarte, é um sistema autorreferencial. Ao mesmo tempo, é aberto ao futuro e é teleológico, pois tem a possibilidade de projetar e de reclamar sua própria finalidade.²⁴⁹ Ele tem mecanismos de estabilização, a jurisprudência; de variação, a legislação; e de autorrepresentação, papel exercido pela Doutrina.

Na concepção luhmanniana, o Direito é um sistema normativamente fechado (ele cria suas próprias normas), mas aberto cognitivamente²⁵⁰, que se inter-relaciona com outros sistemas.²⁵¹ Trazendo para uma doutrina mais convencional, o sistema jurídico é uno, mas

²⁴⁹ FEBBRAJO, Alberto, LIMA, Fernando Rister de Sousa. Autopoiese. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP: Teoria Geral e Filosofia do Direito*. São Paulo: PUC-, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/152/edicao-1/autopoiese>. Acesso em: 15 out. 2019.

²⁵⁰ ALFERES, Eduardo Henrique. Autopoiese do Direito. *Âmbito Jurídico*, São Paulo, 01 maio 2010. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/autopoiese-do-direito/>. Acesso em: 15 out. 2019.

²⁵¹ RAMOS, Chiara. O direito como comunicação produzida por um sistema autopoietico - introdução aos conceitos da teoria sistêmica luhmanniana. *Jus.com.br*, jun. 2014. Disponível em:

seus subsistemas (Direito Privado e Direito Público, ou seus ramos, Direito Civil, Direito Comercial, Direito Tributário, etc.) dialogam entre si e se retroalimentam. Da mesma forma, o Direito em relação aos sistemas externos a ele, que seriam as demais Ciências, como a História, a Sociologia, a Antropologia, a Física, etc.

Ensina-nos Karem Jureidini Dias que “o fato jurídico é produto de construção epistemológica a partir da tradução dos suportes fáticos”. Lembra ela que, como os ramos do ordenamento jurídico se inter-relacionam, diz-se que o Direito Tributário é um direito de sobreposição, como já havíamos visto.²⁵²

Nessa condição de sistema aberto cognitivamente, o Direito utiliza o *dialogismo* como método de se enriquecer em conceitos e definições e de melhor interagir com os fatos do mundo fenomênico, de modo a constituir-los em fatos jurídicos. O dialogismo permite também que o Direito se amolde às transformações sociais, culturais, econômicas e tecnológicas. As tecnologias e os fatos sociais podem ser disruptivos, mas não o Direito, que deve ser um fator de estabilização e segurança para a sociedade.

Podemos denominar esse dialogismo também como intertextualidade, termo que já vimos neste capítulo ao falar em interpretação. Na definição de Paulo de Barros Carvalho,

[...] a intertextualidade é formada pelo intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros [...]. Assim que inseridos no sistema, iniciam a conversação com outros conteúdos, intrassistêmicos e extrassistêmicos, num denso intercâmbio de comunicações.²⁵³

A comunicação é outra característica que Luhmann atribui aos sistemas.

Paulo de Barros Carvalho divide a intertextualidade em dois níveis, como já vimos anteriormente: (i) a *intrajurídica* ou *jurídica no sentido estrito*, quando são textos jurídicos, dos diversos ramos do Direito, que dialogam; (ii) a *jurídica no sentido lato*, quando o Direito tem de dialogar com “setores que têm o Direito como objeto, mas o consideram sob ângulo externo”, como a História do Direito ou a Sociologia do Direito.²⁵⁴

Nem sempre, porém, a Dogmática Jurídica será suficiente para a construção epistemológica com efeitos jurídicos. Karem Jureidini Dias anotará que os suportes fáticos somente têm a natureza de fato ou ato jurídico se uma norma jurídica lhes atribuiu efeito jurídico. Para fazer isso, “o Direito pode colher elementos regidos por outras ciências,

<https://jus.com.br/artigos/29639/o-direito-como-comunicacao-produzida-por-um-sistema-autopoietico>. Acesso em: 15 out. 2019.

²⁵² DIAS, Karem Jureidini. *Fato Tributário – Revisão e Efeitos Jurídicos*. São Paulo, Noeses, 2013, p. 147-148.

²⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 204.

²⁵⁴ *Ibid.*, p. 206.

hipótese em que o produto é introduzido pelas provas no âmbito deôntico, com os efeitos juridicamente determinados”. Assim, o Direito muitas vezes pode lançar mão de “elementos regidos por outras ciências”, no dizer da autora, como os dados contábeis, físicos, biológicos e todos aqueles afetos às ciências ônticas ou ideais.²⁵⁵ Acrescenta ela que os “elementos regidos por outros sistemas devem ser interpretados respeitando-se a autonomia daquele respectivo sistema”²⁵⁶.

Prossegue Karem Jureidini Dias, em seu estudo sobre o fato jurídico, afirmando que, para se analisar o fato jurídico tributário, “o intérprete deve buscar o conceito do objeto a que ele se reporta”. Essa busca tem dois campos de pesquisa. No primeiro, se o objeto está sujeito ao sistema do Direito Positivo, neste se devem buscar as regras para sua interpretação, observando-se o regime jurídico a que está submetido. Se, porém, o objeto se reporta a elementos regidos por outras ciências (e ela dá o exemplo das Ciências Contábeis), então deverá se submeter **também** às regras do sistema daquela ciência específica, “para efeito da tradução do suporte fático do fato jurídico tributário”.

Esclarece a autora que o pressuposto da análise é o limite da utilização da linguagem das outras ciências. Assim, se o Direito Tributário elege uma materialidade cuja interpretação requer o emprego de elementos objeto de outra ciência, “então a utilização da linguagem desta outra ciência é pressuposto de validade da interpretação, conotativa ou denotativa, do suporte fático”. Essa utilização de linguagem de outras ciências ou campos do conhecimento tem, porém, limites, que são estabelecidos nos próprios textos de Direito Positivo e na Ciência do Direito.²⁵⁷

Logo, diríamos que há uma permissão de utilização de elementos objeto de outras ciências, mas é uma utilização modulada, regrada.

Karem Jureidini Dias informa que a lei do processo administrativo federal admite a “preponderância da linguagem das outras ciências para a análise dos suportes fáticos, cujos dados são afetos às outras ciências”. Mas, ressalva ela, será a linguagem jurídica a competente para atribuir os *efeitos fiscais* ao produto do conhecimento. A título de exemplo, a autora lembra que a classificação fiscal de um produto (efeito jurídico) é considerada aspecto jurídico, e não técnico; todavia, a *essência, a função ou a característica de um produto*, essa sim, é matéria de outra ciência.²⁵⁸

²⁵⁵ DIAS, Karem Jureidini. *Fato Tributário – Revisão e Efeitos Jurídicos*. São Paulo, Noeses, 2013, p. 149.

²⁵⁶ *Ibid.*, p. 150.

²⁵⁷ *Ibid.*, *loc. cit.*

²⁵⁸ *Ibid.*, p. 149-150.

Ao analisarmos um fato, procurando verificar sua eventual subsunção a uma dada hipótese normativa, temos que nos basear nos conceitos de seus elementos denotativos, extraídos das regras de interpretação intrassistêmicas ou intersistêmicas, informa aquela autora.²⁵⁹

A teoria geral não se importa com as relações intersistêmicas que se estabelecem na elaboração da norma abstrata, explica Karem Jureidini Dias. Porém, dada a disposição legal, se a norma faz menção a determinado elemento (de outra ciência, acrescentaríamos), a interpretação deverá reportar-se a esse elemento para a constituição do fato jurídico. Nessa recepção, o intérprete deve sempre observar se o sistema jurídico estabeleceu exceções ou critérios diversos, caso o conceito (o elemento) seja oriundo de outro sistema comunicacional. Trata-se de um processo de interpretação para aferir o conceito do suporte fático e, em havendo subsunção à norma abstrata, se transformará em fato jurídico tributário.²⁶⁰

A autora paulista, a título de exemplo da recepção de conceitos de outros sistemas comunicacionais, porém aplicando regras jurídicas próprias, cita o caso da depreciação de bens. Trata-se de elemento (conceito) oriundo das Ciências Contábeis, as quais estabelecem regras próprias para estipular a vida útil econômica de bens. O Direito Tributário, embora tenha importado o conceito, determinará critérios jurídicos próprios, não necessariamente coincidentes com os contábeis. Não muda o entendimento do que seja depreciação, haverá diferença, porém, na atribuição do tempo de vida útil entre a norma contábil e a norma tributária.

Karem Jureidini Dias cita Gregorio Robles Morchón para dizer que o ordenamento jurídico delimita sua própria realidade, que é a realidade do direito.²⁶¹

Explica a autora que a regra geral é a de que cada suporte fático deve ser conceituado a partir da subsunção de seus elementos aos elementos que denotam o conceito da hipótese de incidência normativa, tudo conforme o sistema próprio do fato.²⁶²

Prosseguindo em seu estudo sobre o fato jurídico tributário, a autora explica que o agente cognoscente (o intérprete da norma), para a constituição do fato jurídico tributário, deverá investigar o evento ocorrido no mundo fenomênico, instante em que sua atenção estará voltada para dois focos jurídicos: a prescrição da norma tributária, de um lado; e, de outro, a

²⁵⁹ DIAS, Karem Jureidini. *Fato Tributário* – Revisão e Efeitos Jurídicos. São Paulo, Noeses, 2013, p. 151.

²⁶⁰ *Ibid.*, p. 153.

²⁶¹ *Ibid.*, p. 155.

²⁶² *Ibid.*, *loc. cit.*

prescrição da norma de outro subsistema jurídico ou de outra Ciência, aos quais o suporte fático pertence.²⁶³

Este preceito é altamente relevante para nosso foco de estudo, as Aplicações *Over-the-Top*, que têm muito de suas conceituações e definições esculpidas em normativas do sistema das Tecnologias de Informação e Comunicação, carecendo de definições por parte do sistema jurídico tributário, como veremos mais à frente.

A mesma autora traz outra importante regra de interpretação: quando o Direito Tributário recepcionar suportes fáticos de atos ou fatos jurídicos, se não houver norma (jurídica tributária, acrescentaríamos) expressamente estabelecendo divergência específica, o agente cognoscente deverá interpretá-los de acordo com os signos e códigos do sistema jurídico e com as regras do subsistema a que pertencem como previsão abstrata antes de serem suportes fáticos.²⁶⁴ Seria o caso, diríamos, das telecomunicações, que não possuem disciplina tributária²⁶⁵, mas têm regramento jurídico próprio.

Faça-se, novamente, a ressalva de que o Direito Tributário é autônomo para definir *efeitos próprios* em seu subsistema a exemplo das regras de depreciação.²⁶⁶ O que a autora quer dizer, no parágrafo acima, é que o conceito ou definição adotada deve ser aquela do subsistema de origem. Antecipando um tema que será mais bem visto mais à frente, se o subsistema normativo das telecomunicações definiu o que são Serviços de Valor Adicionado, excluindo-os do conceito de *serviço de comunicação*, as normas tributárias devem acatar tal definição e tal restrição, embora possa dar-lhes efeito próprio.

Havendo dúvidas sobre a conotação do fato imponible, elas devem ser dirimidas por normas gerais abstratas pertencentes ou relacionadas ao regime jurídico ao qual o fato imponible pertence, explica Karem Jureidini Dias.²⁶⁷ Novamente, invocamos o exemplo dos Serviços de Valor Adicionado: havendo dúvida se determinado fato deve ser enquadrado como tal ou como serviço de comunicação, deve-se empregar a normativa própria de regulação do setor de telecomunicações.

Adverte a autora que o processo é invertido diante de uma ocorrência que enseja a expedição de norma individual e concreta para a construção do fato jurídico tributário: o agente cognoscente deverá verificar se houve subsunção dos elementos do fato ocorrido no

²⁶³ DIAS, Karem Jureidini. *Fato Tributário – Revisão e Efeitos Jurídicos*. São Paulo, Noeses, 2013, p. 156.

²⁶⁴ *Ibid.*, p. 159.

²⁶⁵ Diferentemente de *serviços de comunicação*.

²⁶⁶ *Ibid.*, *loc. cit.*

²⁶⁷ *Ibid.*, *loc. cit.*

mundo fenomênico com aqueles previstos na norma geral e abstrata que prevê a tributação de ato, negócio ou fato previsto como imponível.²⁶⁸

Neste passo, a análise do evento ocorrido concretamente deve submeter-se ao regime jurídico ao qual está subordinado o fato previsto como imponível. Exemplificando, em se tratando de tributo sobre a propriedade de bem imóvel, o agente cognoscente utilizará os conceitos próprios do regime jurídico do Direito Privado, o ramo que define os elementos relacionados àquele fato.²⁶⁹

Por essa razão, quanto o maior o grau de enumeração dos elementos que o Direito Tributário excepcionar ou alterar, em relação às outras ciências ou a outros ramos do Direito, mais consistente será a construção da norma imponível e mais legítima sua interpretação.²⁷⁰ É a situação, por exemplo, da depreciação para fins tributários, aqui já vista. Note-se que o tratamento diverso que o Direito Tributário pode adotar em relação a determinados fatos conceituados em outras ciências ou em outros regimes jurídicos limita-se aos seus efeitos, tributariamente falando, e não em relação ao conceito em si.²⁷¹

Aquela autora dá o exemplo do tributo vencido e não pago: para a Contabilidade, é uma despesa e deveria diminuir a base de cálculo do Imposto sobre a Renda. As normas tributárias próprias desse imposto, porém, impedem essa exclusão.²⁷² Em outro exemplo, o Direito Tributário não pode modificar a definição de propriedade ou o conceito de *depreciação*. Indo a nosso objeto de estudo, a norma tributária não pode modificar a definição de Serviço de Valor Adicionado.

Dizendo de outra maneira, se o Direito Tributário não der tratamento específico, e até eventualmente divergente, a um ato, fato ou negócio submetido a outra ciência ou a outro ramo do Direito no processo de transformá-lo em fato jurídico tributário, então prevalecerão as regras da ciência específica ou do regime jurídico próprio.

Em conclusão, Karem Jureidini Dias leciona que **não pode o legislador positivar como suporte fático de norma de incidência um ato, fato ou negócio jurídico de forma diversa do que faz o Direito Privado, com o fim de ampliar ou reduzir o campo de competência que foi constitucionalmente delimitado.**²⁷³

²⁶⁸ DIAS, Karem Jureidini. *Fato Tributário* – Revisão e Efeitos Jurídicos. São Paulo, Noeses, 2013, p. 159-160.

²⁶⁹ *Ibid.*, p. 160.

²⁷⁰ *Ibid.*, *loc. cit.*

²⁷¹ *Ibid.*, *loc. cit.*, p. 161.

²⁷² *Ibid.*, *loc. cit.*

²⁷³ *Ibid.*, p. 166.

Estabelecidas as premissas jurídicas de nossa abordagem, passaremos ao estudo do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, da divisão das competências tributárias entre os entes federativos e veremos, em detalhe, dois importantes tributos indiretos sobre o consumo – o ICMS e o ISS –, objeto do próximo capítulo.

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1 As características do Sistema Tributário Brasileiro

O Brasil é uma República Federativa, composta por três níveis de entes políticos: a União, os Estados e o Distrito Federal e, por fim, os municípios.

Os limites desta dissertação nos impedem de comentar a opção federativa. Importa saber que o constituinte originário de 1988 procurou fortalecer os entes subnacionais, e uma de suas expressões foi a adoção de uma “rígida distribuição de competências tributárias a um sistema de repartição de rendas oriundas do exercício delas”, no dizer de Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.²⁷⁴

Competência tributária é a possibilidade que a Constituição Federal concede à União e aos entes federativos (entes políticos) para legislar em direito tributário, editar leis instituidoras de tributos e promover sua arrecadação e fiscalização.

Paulo de Barros Carvalho ensina que não se deve confundir competência tributária com capacidade tributária ativa. Diz ele que

Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, [...] é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.²⁷⁵

O mesmo ilustre autor e professor ensina que é frequente o sujeito impositor ser também o sujeito credor.

Outro traço diferenciador importante de nosso sistema está em que a competência tributária é intransferível, ao passo que a capacidade tributária ativa pode ser delegada a outra pessoa política. Assim, uma pessoa política pode legislar sobre um tributo e pode nomear outra entidade para atuar como sujeito titular de direitos subjetivos na relação tributária.

²⁷⁴ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 325.

²⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 232-233.

Portanto, competência tributária é a capacidade de legislar para produzir normas jurídicas sobre tributos, e capacidade tributária ativa é a possibilidade de figurar no polo ativo de uma relação jurídica tributária.

A rigidez de nossa divisão de competências tributárias, conforme Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco²⁷⁶, origina-se da rigidez do próprio sistema tributário constitucional. Não há uma *abertura horizontal* (da divisão de competências) porque foi prevista uma competência residual à União. Por outro lado, esclarecem os mesmos autores que existe uma certa *abertura vertical*, já que não é possível uma “determinação semântica completa dos termos utilizados nas regras de competência”²⁷⁷.

Em verdade, se, de um lado, tal *abertura vertical* permite certa flexibilidade e, por isso mesmo, maior longevidade e aplicabilidade da atual Constituição Federal; de outro, a vagueza e a polissemia são exatamente a fonte de muita insegurança jurídica²⁷⁸, especialmente nas materialidades do ICMS-Comunicação e do ISS.

Nesta dissertação, limitar-nos-emos a estudar o impacto da Economia Digital²⁷⁹ nos impostos sobre o consumo brasileiros, e, destes, sobre o ICMS e o ISS. Já vimos, em capítulo anterior, pela premissa adotada²⁸⁰, que, no Brasil, temos três impostos sobre o consumo: o IPI (competência federal), o ICMS (competência dos estados e DF) e o ISS (ou ISSQN, da competência dos municípios e DF).

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco explicam-nos muito bem que

A Federação, contexto brasileiro determinado pelo art. 1º da CF/88, pressupõe a autonomia recíproca da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, sob a égide da Constituição Federal, que atuam concomitantemente com o pacto (*foedus, foederis*) de união, de associação entre os entes e o fundamento de constituição de pessoa com quem eles se não confundem – a República Federativa do Brasil.²⁸¹

O corolário disso, segundo os autores, é o de que a federação implica numa **igualdade jurídica** entre os componentes dessas diversas ordens parciais, derivada da

²⁷⁶ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 325.

²⁷⁷ *Ibid.*, p. 328.

²⁷⁸ *Ibid.*

²⁷⁹ E especificamente em relação às Aplicações Over-the-Top.

²⁸⁰ Tributos que incidem sobre a cadeia de produção e comercialização.

²⁸¹ *Ibid.*, p. 324.

autonomia recíproca garantida constitucionalmente.²⁸² A autonomia seria veiculada pela repartição de competências (tributárias, dentre outras). A Constituição Federal paira acima de todas as ordens jurídicas parciais, submetendo-as, na figura de um “*instrumento superior*”, na visão de Victor Nunes Leal.²⁸³ As competências que a Constituição Federal configura e protege “serão a garantia de manutenção dos três elementos essenciais a todos os membros da federação: autonomia **política, administrativa e financeira**”²⁸⁴.

Os mesmos autores, aludindo a Geraldo Ataliba²⁸⁵, alertam que “só se pode considerar realmente autônomo política e administrativamente o governo que possa contar com fontes de receitas suficientes ao cumprimento de seus desígnios no exercício de sua autonomia”²⁸⁶. Por essa razão, o legislador constitucional de 1988, em momento político de abertura política, de modo garantista, entendeu como essencial um “sistema complexo de discriminação de rendas, que agrega uma rígida distribuição de competências tributárias a um sistema de repartição de rendas oriundas do exercício delas”²⁸⁷.

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco explicam que a *competência tributária* é espécie de *competência legislativa*, no sentido de aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. A competência legislativa é, pois, o poder para criação de dois tipos de normas: de delimitação positiva no âmbito da incidência (normas tributárias *stricto sensu*) e de delimitação negativa no âmbito da incidência (isenções tributárias).²⁸⁸

Aqueles autores esclarecem que, entre as leis tributárias exaradas pelos entes federados e a CF/88, existe uma “relação de subordinação hierárquica tanto formal quanto material”. A formal está ligada à adoção de procedimentos legislativos previstos no corpo da Constituição. Para o objeto deste estudo, mais importante é a hierarquia material existente entre a delegação constitucional de competência e a lei.²⁸⁹

²⁸² DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 325.

²⁸³ LEAL, Victor Nunes. Leis federais e leis estaduais. In: LEAL, Victor Nunes. *Problemas de Direito Público*. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 110-111.

²⁸⁴ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, *op. cit., loc. cit.*

²⁸⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. XIII.

²⁸⁶ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, *op. cit., loc. cit.*

²⁸⁷ *Ibid., loc. cit.*

²⁸⁸ *Ibid., loc. cit.*

²⁸⁹ *Ibid.*, p. 326.

Os mesmos autores recorrem a Tércio Sampaio Ferraz Júnior para explicar que a hierarquia material pressupõe uma forma de validação, condicional ou finalística.²⁹⁰

Esclarecem Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco que o modelo condicional de validação é aquele em que a exigência (da lei) só será validamente exigida se atrelada a um evento que necessariamente deve se verificar. Dito de outra forma, **deve-se aferir se o fato contemplado pela norma inferior está no âmbito semântico do conceito utilizado na regra constitucional de competência.**²⁹¹

Este requisito de validação é importante para a análise que faremos sobre recentes alterações na legislação do ICMS e do ISS, visando tributar os novos fenômenos da Economia Digital.

Por outro lado, o modelo finalístico de validação justifica-se pela busca de uma finalidade ou objetivo. Dizendo de outra maneira, cria-se uma exigência para atingir certo resultado. Portanto, é um critério que envolve um elo entre o fim estipulado pela Constituição e os meios que se adota para tanto. Existiria uma relação de compatibilidade: “a lei será constitucional porque sua previsão é compatível com a obtenção da finalidade qualificada ou com o evento futuro nela considerada”²⁹².

Esclarecem esses autores que tais considerações são importantes para se questionar o seguinte assunto, que será explorado por nós mais adiante: os conceitos econômicos de *mercadoria* e *serviço* são compatíveis com o conceito constitucional tributário dessas expressões? Ou haveria o percurso contrário: o sentido dessas expressões seria dado pela legislação infraconstitucional, eventualmente por leis complementares? Havendo discrepância, caberia aos tribunais realizar essa conformação semântica?²⁹³

3.2 O papel da Lei Complementar no Sistema Tributário Brasileiro

Já prevendo as possíveis disputas e os conflitos de competência, o constituinte originário de 1988 inseriu na Carta Magna o artigo 146 (que receberia acréscimos em 2003), *in verbis*:

²⁹⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução do Estudo do Direito: Técnica, Decisão e Dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 154.

²⁹¹ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 326.

²⁹² *Ibid.*, *loc. cit.*

²⁹³ *Ibid.*, *loc. cit.*

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição de tributos e de suas espécies**, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, **a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;**

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

[...] (grifos nossos).

Na expressão de Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino, *in verbis*:

Em virtude da **fluidez própria dos tipos escolhidos pelo constituinte, não é incomum que dois ou mais entes se considerem intitulados a tributar determinada situação. Há, assim, o chamado conflito de competência.**²⁹⁴

Robson Maia Lins esclarece muito bem que, por mais rígida e detalhada que seja nossa Constituição ao tratar dos temas tributários, não tem ela o condão de exaurir todas as possíveis dúvidas que essa área naturalmente pode suscitar. É necessário, portanto, haver um *instrumento idôneo* que realce, *em tons mais nítidos*, conforme sua expressão, “os contornos constitucionais conferidos a cada tema de nosso direito tributário”²⁹⁵. Daí a importância da Lei Complementar.

Dadas as limitações desta dissertação, não nos alongaremos no estudo das correntes doutrinárias existentes acerca das atribuições da Lei Complementar. Queremos nos referir às chamadas correntes atômica (ou monotônica), dicotômica e tricotômica. Importa saber que a Lei Complementar terá, no seu âmbito de abrangência, tanto matérias especificadas no texto constitucional, quanto não especificadas, quando então, como sua própria denominação sugere, complementarará aquele.²⁹⁶

Robson Maia Lins leciona que a Lei Complementar é um veículo introdutor primário de normas, já que pode inserir enunciados inaugurais no sistema jurídico. Mais ainda, tem caráter declaratório, pois não pode versar em sentido contrário ao da Constituição, cabendo-lhe somente externar “contornos mais nítidos às delimitações constitucionais”, como já dito.

²⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. *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. 249, grifos nossos.

²⁹⁵ LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 220.

²⁹⁶ *Ibid.*, p. 250.

Conforme explica o ilustre doutrinador, se o texto constitucional confere à Lei Complementar poderes de limitar o poder de tributar, de outro lado não realiza processo de elucidação das matérias que se encaixam nesse conceito.²⁹⁷ Há, assim, abertura para que a Lei Complementar promova a inserção de elementos nos limites que a Carta Magna lhe permite. E somos do parecer que o rol de matérias que a Lei Complementar pode introduzir, em relação a um tributo específico, tem natureza taxativa (divergindo do posicionamento de Robson Maia Lins, neste ponto²⁹⁸), admitida a interpretação horizontal (ampliativa), quando a redação assim o permitir.²⁹⁹

Alberto Macedo entende que a Lei Complementar pode definir critério material de determinado tributo³⁰⁰ com a finalidade de prevenir conflitos de competência tributária, desde que “trabalhados na região da penumbra, na fronteira entre os dois conceitos imprecisos”. Para aquele autor, grande estudioso do ISS, a Lei Complementar estará, assim, cumprindo o papel que a Carta Magna lhe conferiu, já que o critério material é parte do todo, hipótese de incidência tributária.³⁰¹

Não é esse nosso entendimento. Não pode a Lei Complementar extrapolar os limites impositivos já definidos pela Constituição em relação à materialidade de um tributo. Havendo situações de indefinição, o Direito Tributário, como vimos, terá de dialogar com outros ramos do Direito para buscar o melhor conceito ou definição à espécie fenomênica tratada, e a Lei Complementar não pode atribuir a um tributo X a materialidade já definida constitucionalmente para um tributo Y. Por exemplo, a Lei Complementar do ISS não pode possibilitar incidência sobre uma materialidade que a Carta Magna reservou ao ICMS. Isto terá especial importância quando tratarmos da inserção do item 1.09 na Lei Complementar nº 116/2003, promovido pela Lei Complementar nº 157/2016.

Nesse sentido, assevera Robson Maia Lins que “o veículo introdutor de normas ora em estudo [a Lei Complementar] **não pode inovar em relação à Constituição**, devendo ter a função de ressaltar os contornos das delimitações já inseridas no âmbito constitucional”³⁰².

²⁹⁷ LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 246.

²⁹⁸ *Ibid.*, p. 250.

²⁹⁹ Por exemplo, quando utiliza a expressão *e congêneres*.

³⁰⁰ Referia-se ele ao ISS.

³⁰¹ MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. 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. 520.

³⁰² LINS, Robson Maia, op. cit., p. 249, grifos nossos.

Analisadas as características de nosso Sistema Constitucional Tributário e, nele, o papel da Lei Complementar, vejamos como são tratados os conceitos na divisão constitucional de competências tributárias.

3.3 Os conceitos adotados pela Constituição na delimitação das competências tributárias

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco observam que a Constituição Federal de 1988 adotou, na delimitação das competências tributárias dos entes políticos, conceitos típicos de Direito Privado. Assim é, por exemplo, para os conceitos de *renda, mercadoria e propriedade*.³⁰³

Por outro lado, no tocante ao conceito de *comunicação*, importante para a incidência do ICMS, a CF/88 não lhe dá nenhum contorno, não o define. Tal falta de delimitação e de precisão semântica para esse conceito específico provocará inúmeros conflitos e dúvidas quanto à incidência ou não daquele imposto, como veremos mais adiante.

Para os conceitos que enfrenta, a Constituição Federal de 1988 o faz de duas formas distintas: i) referência direta às figuras de direito privado (presume-se a incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos), ii) põe conceitos de forma indireta, por exemplo, ao atribuir ao município a competência para tributar as transferências onerosas de bens imóveis, automaticamente se restringe ao conceito de *mercadoria* para fins de ICMS, excluindo de seu alcance bens imóveis sujeitos à mercancia.³⁰⁴

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco fazem duas importantes reflexões sobre o capítulo tributário de nossa Carta Magna: (i) o efeito estrutural de as competências se contrastarem deriva da *rigidez* de nosso sistema tributário constitucional; ou (ii) a variação quantitativa no grau de regulação constitucional da tributação impactará diretamente a rigidez e a plasticidade do sistema tributário.³⁰⁵ De um lado, a rigidez é característica de um compromisso constitucional com proteção e garantias, lembrando o momento político de abertura política que se seguiu a um longo período de governo autoritário. A proteção e a garantia estarão presentes em outros capítulos

³⁰³ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 326-327.

³⁰⁴ *Ibid.*, p. 327.

³⁰⁵ *Ibid.*

constitucionais. Já a plasticidade, para aqueles autores, aludindo a Giuseppe Chiarelli³⁰⁶, seria a capacidade de uma constituição se adaptar às variáveis necessidades dos tempos e das circunstâncias.³⁰⁷

Os mesmos autores observam que o capítulo constitucional da CF/88 é informado por dois eixos: o sistema constitucional tributário (i) exerce o papel de um sistema formal, que possui eficácia maior que a dos infrassistemas legais; (ii) compõe também um sistema material, com a função de especificar conteúdos e informar princípios, valores e finalidades aplicáveis às normas tributárias.³⁰⁸

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, aludindo a Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁰⁹, informam que a CF/88 é, das Cartas Magnas existentes no mundo, a que possui a maior quantidade de dispositivos em matéria tributária, Confira-se: “[ela] cuidou de regular minuciosamente diversos aspectos da tributação, desde a distribuição de competências até as limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo reconhecida internacionalmente por sua exemplar **rigidez**”³¹⁰.

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco fazem uma reflexão sobre eventual abertura horizontal e vertical do sistema de competências tributárias presente em nosso sistema constitucional tributário. Sua conclusão é a seguinte: (i) *não há abertura horizontal*; (ii) *há, por outro lado, alguma abertura vertical*.

Explicamos. No tocante à *abertura horizontal*, ela inexistente porque as competências tributárias foram rígida e exaustivamente distribuídas: **o que não está previsto nas competências da União, Estados, Distrito Federal e Municípios automaticamente transforma-se em competência residual da União**.³¹¹ Dizendo de outra forma, *a abertura horizontal diz respeito à divisão das competências tributárias*. Vimos que ela é rígida e exaustiva. O que não está previsto em termos de competência tributária transforma-se em competência residual da União.

³⁰⁶ CHIARELLI, Giuseppe. Elasticità della Costituzione. In: ISTITUTO DI DIRITTO PUBBLICO I DI DOTTRINA DELLO STATO. Facoltà de Science Politiche. Università di Roma. *Studi di Diritto Costituzionale in memoria de Luigi Rossi*. Milano: Giuffrè, 1952, p. 45.

³⁰⁷ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 327.

³⁰⁸ *Ibid.*

³⁰⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 3-4.

³¹⁰ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, *op. cit.*, grifo nosso.

³¹¹ *Ibid.*, p. 328.

De outra banda, *a abertura vertical diz respeito aos conceitos, às materialidades das normas de imposição tributária*. Na visão daqueles autores, com a qual concordamos, existe, sim, uma abertura vertical, mas na forma de **graus de abertura**, diferenciando-se de uma abertura de sentido.³¹²

A abertura vertical, embora existente, é mitigada pela existência de um “núcleo semântico nos conceitos empregados na Constituição”³¹³. Tal *núcleo semântico* existe, por um lado, pelo recurso a conceitos de Direito Privado e, de outro, nas palavras desses autores, pelo “esforço de inteligibilidade da resultante das interações com outros conceitos, da busca de unicidade conceitual interna ao texto constitucional e até mesmo de constrangimentos de sentido implícitos decorrentes da aplicação de princípios constitucionais”³¹⁴.

Assim, a abertura vertical ocorre por uma multiplicidade de fatores: (i) pelo emprego de **recursos do Direito Privado**, (ii) pela **interação com conceitos de outras disciplinas que não a tributária** e (iii) pela aplicação de **princípios constitucionais que direcionem a interpretação para um sentido**.

Para corroborar suas conclusões em prol das razões da existência de (alguma) abertura vertical dos conceitos existentes no sistema constitucional tributário, aqueles autores evocam o artigo 110 do Código Tributário Nacional.³¹⁵ Confira-se:

Lei 5.172/66 - Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco trazem à baila algumas decisões do Supremo Tribunal Federal nos quais, de um lado, se busca prestigiar a literalidade da dicção conceitual presente na CF/88³¹⁶ e, de outro, afirmam que o sentido vernacular ou mesmo técnico das palavras não pode ser desprezado.^{317, 318}

³¹² DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 328.

³¹³ *Ibid.*, loc. cit.

³¹⁴ *Ibid.*, loc. cit.

³¹⁵ Lei Federal nº 5.172/1966.

³¹⁶ Conforme decisões no RE nº 203.075-9 e no RE nº 346.084.

³¹⁷ Conforme decisão no RE nº 166.772-9.

³¹⁸ *Ibid.*, p. 329.

Por sua eloquência e precisão, trazemos aqui, na literalidade, as palavras daqueles autores para arrematar esta análise do tratamento que a CF/88 dá a conceitos presentes nas normas constitucionais de competência tributária:

Diante disso, pode-se afirmar que **não possui o legislador plena liberdade para desenhar os conceitos utilizados pela Constituição, ou mesmo ampliá-los para além de seus compromissos semânticos básicos**, sob pena de se esvaziar de normatividade de um sistema constitucional de repartição de competências que, por sua própria estrutura, é dotado de rigidez e densidade normativa elevadas.

Tais afirmações devem ser feitas, no entanto, com um grão de sal: **os conceitos são construídos no tempo lento da história e das interações humanas** – nem dados, nem determinados. Mas é justamente a trofolaxe resultante dos embates (sociais e institucionais) que garante a estabilidade constitucional e, logo, a segurança jurídica, compondo um arcabouço conceitual que não pode ser desprezado pelos intérpretes e aplicadores. **O sistema de referências dota de sentido o vocábulo constitucional**, e a ele chamamos compromissos básicos: assim, afirmar **a existência de um “núcleo semântico” não implica o apego a uma postura essencialista**, que enxerga o sentido por trás de um termo ou expressão, mas simplesmente se reconhecer que, **em um determinado campo, em um determinado momento, um determinado sentido que não pode ser colocado de lado**, por estas ou por aquelas razões.³¹⁹

A partir das considerações acima, podemos concluir que: (i) **a divisão de competências tributárias estabelecida em nossa Carta Magna é rígida**, embora não estática: eventuais novas materialidades tributárias que venham a ser criadas estarão abrigadas numa chamada *competência residual* que será da titularidade da União; existe uma **impossibilidade de abertura horizontal**; (ii) **existe uma rigidez mitigada nos conceitos contidos nas normas tributárias constitucionais**; há o recurso a conceitos técnicos (de outras ciências, que não a jurídica, poderíamos dizer), a conceitos propriamente vernaculares e a conceitos do Direito Privado, **admitindo-se algum grau de flexibilidade ou ampliação semântica**.

Cabe, agora, distinguir cada uma das competências atribuídas aos entes políticos por nossa Carta Magna.

3.4 A divisão de competências entre os entes políticos na CF/88

Já vimos que o capítulo do Sistema Constitucional Tributário é extenso, é detalhado, é rígido na divisão de competências para instituir, arrecadar e fiscalizar tributos por

³¹⁹ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 329, grifos nossos.

parte dos entes políticos, não possui abertura horizontal (entre competências) e possui uma limitada abertura vertical (em relação ao conceito das materialidades dos tributos).

Na lição de Robson Maia Lins, *in verbis*:

[...] nosso sistema constitucional tributário é caracterizado pelo rígido e detalhado trato da temática tributária, a ponto de podermos encontrar em nossa Carta Magna: (i) Regras-Matrizes de Incidência Tributária; (ii) Classificação das Espécies Tributárias; (iii) Limitações ao Poder de Tributar; e (iv) Repartição das Competências Tributárias.³²⁰

Aquele ilustre autor afirma mesmo que o legislador efetuou uma repartição quase que irretocável das competências dos entes federados.³²¹

Como este não é o tema principal de nossos estudos, limitar-nos-emos a oferecer um rápido panorama dessa divisão, adotando a forma de exposição de Robson Maia Lins, enumerando os tributos que cada ente federado pode instituir, qual o dispositivo constitucional e qual a espécie de competência.

Assim, pertencem à esfera da competência tributária da **União** os seguintes tributos³²²:

Quadro 1: Tributos de competência federal

Tributo	Dispositivo Constitucional	Espécie de Competência
Imposto de Importação – II	153, I	Privativa
Imposto de Exportação – IE	153, II	Privativa
Imposto sobre Renda e Proventos – IR	153, III	Privativa
Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI	153, IV	Privativa
Imposto sobre Operações Financeiras – IOF	153, V	Privativa
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR	153, VI	Privativa
Imposto sobre Grandes Fortunas	153, VII	Privativa
Impostos de natureza residual	154, I	Residual/Privativa
Imposto de natureza extraordinária	154, II	Extraordinária/Privativa
Taxas	145, II	Comum
Contribuição de Melhoria	145, III	Comum
Empréstimo Compulsório	148	Privativa
Contribuições: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse profissional	149 e 177 § 4º	Privativa
Impostos estaduais em Território Federal e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais	147	Privativa

Fonte: LINS, 2019, p. 286-287.

Aos **Estados e Distrito Federal**, pertencem os seguintes tributos:

³²⁰ LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 286.

³²¹ *Ibid.*, *loc. cit.*

³²² *Ibid.*, p. 286-287.

Quadro 2: Tributos de competência estadual e do Distrito Federal

Tributo	Dispositivo Constitucional	Espécie de Competência
Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD	155, I	Privativa
Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS	155, II	Privativa
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA	155, III	Privativa
Taxas	145, II	Comum
Contribuições de Melhoria	145, III	Comum
Contribuição Social de seus servidores	149, § 1º	Comum

Fonte: LINS, 2019, p. 287.

Aos **Municípios** (e, portanto, também ao Distrito Federal), pertencem os seguintes tributos:

Quadro 3: Tributos de competência municipal

Tributo	Dispositivo Constitucional	Espécie de Competência
Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU	156, I	Privativa
Imposto sobre a Transmissão <i>Inter Vivos</i> de Bens Imóveis – ITBI	156, II	Privativa
Imposto sobre a Serviços de Qualquer Natureza – ISS	156, III	Privativa
Taxas	145, II	Comum
Contribuições de Melhoria	145, III	Comum
Contribuição Social de seus servidores	149, § 1º	Comum
Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP	149 - A	Privativa

Fonte: LINS, 2019, p. 287.

Em relação à competência, Robson Maia Lins traz as seguintes definições³²³:

- a) **Privativa ou exclusiva** – quando há apenas um sujeito competente para instituir, arrecadar e fiscalizar o tributo;
- b) **Comum** – quando mais de um sujeito, no caso, mais de um ente político, e competente para instituir, arrecadar e fiscalizar o tributo;
- c) **Residual** – a competência residual é aquela prevista no art. 154, I, da CF/88, que autoriza a União a instituir outros tributos que venham a surgir sobre situações não previstas. Seu exercício se dará por meio de Lei Complementar. O tributo assim criado deve: ser da espécie tributária *imposto*; ser não cumulativo; e não pode ter fato gerador ou base de cálculo próprio daqueles já discriminados na Carta Magna. Robson Maia Lins³²⁴ esclarece que a

³²³ LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 288-290.

³²⁴ *Ibid.*, p. 290.

competência residual também é uma espécie de competência privativa; a um, porque não está compreendido no âmbito de competência dos demais entes e, a dois, porque sua instituição é da exclusividade da União, vale dizer, privativa;

- d) **Extraordinária** – é aquela prevista no art. 154, II, da CF/88. Deve observar o seguinte: (i) a espécie tributária do tributo assim criado tem a natureza de *imposto*; (ii) o imposto criado é cabível somente na iminência ou no caso de guerra externa; (iii) o imposto criado pode ou não estar compreendido na competência do ente político instituidor, no caso, a União; (iv) o imposto criado neste tipo de competência deve ser suprimido quando cessadas as causas que deram motivo à sua instituição, vale dizer, com o fim da guerra externa.

Vista a divisão de competências tributárias entre os entes federativos brasileiros, vamos a seguir estudar em particular dois daqueles tributos, ambos indiretos: o ICMS e o ISSQN, também conhecido como ISS, pela íntima relação que têm como nosso objeto principal de estudo, as Aplicações *Over-the-Top* de *Comunicação Social* e de *Conteúdos Audiovisuais*.

3.5 Os principais impostos sobre o consumo no Sistema Tributário Brasileiro: o ICMS e o ISS

A sigla ICMS é a abreviação de um dos mais importantes tributos brasileiros: *Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação*.

A competência para instituir, fiscalizar e arrecadar o ICMS, em suas distintas materialidades, é dos estados federativos e do Distrito Federal. A previsão constitucional encontra-se no artigo 155, inciso II, da CF/88, *in verbis*:

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

[...]

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

Pela dicção constitucional, o ICMS tributará não somente operações com mercadorias (hoje abrangendo também bens corpóreos e digitais, conforme decisões dos tribunais superiores), mas também alguns serviços: os de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação.

A lei complementar, nacional, que permite aos estados, e ao Distrito Federal, instituir (obrigatoriamente, diga-se) o ICMS em seus territórios é a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como “Lei Kandir”.

A sigla ISSQN (ou simplesmente ISS) é a abreviação de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Aos municípios (e, por conseguinte, ao Distrito Federal) foi atribuída a competência para tributar as materialidades do artigo 156, inciso III (e, posteriormente, do artigo 149-A), da CF/88, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

[...] (grifos nossos).

Em nosso trabalho, em relação aos serviços tributados pelo ISS, interessa-nos estudar tão somente a materialidade definida no inciso III do artigo 156 da CF/88, ou seja, os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Em que pese sua denominação, *o universo de serviços que podem ser tributados pelo ISS é residual e bem delimitado*, ainda que, em quantidade, seja muito representativo. Assim, trata-se dos serviços que não forem tributados pelo ICMS (e já vimos que são as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e as prestações de serviço de comunicação) e, mais ainda, que sejam definidos por lei complementar.

A lei complementar hoje vigente que permite aos municípios, e ao Distrito Federal, instituir o ISS em seus territórios é a LC nº 116, de 31 de julho de 2003. Diferentemente do ICMS, os municípios têm a **faculdade** de instituir ou não o ISS em seus territórios. Como veremos mais à frente, algumas dificuldades inerentes a esse imposto, mais os custos de manutenção de uma estrutura administrativa para fiscalizar e arrecadar o tributo, fizeram com que apenas alguns municípios brasileiros (basicamente capitais de estado e grandes municípios) os tenham instituído.

De forma didática, segregando as materialidades desses dois importantes tributos indiretos brasileiros, que incidem sobre o consumo, o ICMS e o ISS, elas são as seguintes³²⁵:

- a) Operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS);

³²⁵ A quantidade de materialidades do ICMS varia conforme o critério adotado por alguns autores. Elegemos, aqui, aquela que nos parece a mais próxima dos fenômenos contidos no critério material de sua RMIT.

- b) Operações de importação (ICMS);
- c) Prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS);
- d) Prestações de serviço de comunicação (ICMS);
- e) Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II (aqueles abrangidos pelo ICMS e acima nominados), definidos em lei complementar (ISS).

Como corte metodológico, nesta dissertação, estudaremos somente as materialidades “a” (ICMS-Mercadoria), “d” (ICMS-Comunicação) e “e” (ISS) acima, por sua interrelação mais direta com as funcionalidades das Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais. Dadas as limitações deste trabalho, deixaremos de analisar a materialidade “b”, relativa ao chamado ICMS-Importação, que poderia ser associada à funcionalidade de *download* de conteúdos digitais cujo provedor esteja situado no exterior do país.

Traçaremos, a seguir, breve histórico desses dois tributos e uma abordagem sucinta de suas características principais, nos estreitos limites desta dissertação.

3.6 O ICM e o ICMS³²⁶

O ICMS de hoje teve inspiração na França, onde surgiu, em 1954, a *Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*, que deu origem ao hoje quase onipresente Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).³²⁷ Aquele imposto francês veio substituir, a partir dos anos 60, os antigos impostos em cascata que incidiam sobre o faturamento das empresas. Seu formato e efetividade logo o fizeram espalhar-se rapidamente pela Europa, auxiliado pela consolidação do Mercado Comum Europeu (que depois evoluiu para a União Europeia), e depois por outros

³²⁶ Sobre o histórico do IVC, do ICM e do ICMS, bem sobre as características deste último, veja-se ANGELIS, Ângelo de. *O imposto sobre o valor agregado e o ICMS no estado de São Paulo – 1988 a 2013 – 25 anos*. 2016. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Econômico, Espaço e Meio Ambiente) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2016; REZENDE, Fernando. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Cadernos Fórum Fiscal*. n. 10. Brasília, jun. 2009 (Programa Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros & Fundação Getulio Vargas); MIGUEL, Luciano Garcia. *O ICMS e os Conceitos de Mercadoria e Serviço de Comunicação*. São Paulo: Noeses, 2019; SANTOS DE CARVALHO, Osvaldo. *Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013; e VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. *Texto para discussão*. n. 405. Rio de Janeiro: IPEA, jan. 1996; *id.* *IVA e tributação na federação*. Apresentações. Brasília: CAE/Senado Federal; IDPA; BID, 2013; *Id.* *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Documento para discussão. IDB-DP-335. Instituições para o Desenvolvimento. Divisão de Gestão Fiscal e Municipal. Brasília: BID, fev. 2014.

³²⁷ Aqui, referimo-nos às características do imposto, não importando a denominação que venha a assumir em cada país que o adotou.

países, especialmente os pertencentes à Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Os impostos sobre o valor agregado, usualmente conhecidos pela sigla IVA, eliminam o efeito cascata, tecnicamente denominada *cumulatividade* e que vem a ser a sucessiva incidência do imposto a cada transação de compra e venda realizada ao longo das cadeias produtivas sem o direito de compensação do imposto pago pelos contribuintes na transação anterior. Assim, *neutralidade* e *não cumulatividade* são características indissociáveis dos impostos do tipo valor agregado.

Os impostos do tipo IVA são muito atraentes e eficientes, pois propiciam receitas tributárias em volume relativamente alto sem interferir na conformação das estruturas produtivas, dos fluxos de comércio e dos preços relativos. Daí terem se tornado a espécie de tributação indireta mais adequada para a integração de mercados e de cadeias produtivas complexas.

Vejamos como, no Brasil, surgiu o ICMS.

Em 1946, com a redemocratização após o Estado Novo de Getúlio Vargas e a retomada do modelo político federativo, tivemos a criação do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que era indireto, monofásico e de competência estadual.

Nossa primeira experiência de não cumulatividade na tributação indireta deu-se com a Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958, que criou o antigo *Imposto de Consumo*, que era não cumulativo, porém da competência da União.

A Reforma Tributária ocorrida em 1965, já no chamado regime militar autoritário inaugurado em 1964, transforma o *Imposto de Consumo* em *Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)*, igualmente não cumulativo e de competência da União, porém de amplitude restrita.

A mesma Reforma Tributária de 1965 transformou também o antigo *Imposto sobre Vendas e Consignações*, o IVC – um imposto cumulativo de competência dos Estados – no *Imposto sobre a Circulação de Mercadorias*, o ICM – um **imposto não cumulativo sobre o valor agregado de grande amplitude** que permaneceu na **competência estadual**.

A Constituição Federal de 1988, promulgada com a redemocratização do país³²⁸, transformou o antigo ICM no atual ICMS pela incorporação, à sua base não cumulativa, dos

³²⁸ Após o fim do regime militar, em 1985. Em 1986, houve eleições para a Assembleia Nacional Constituinte, que, após quase dois anos de trabalho, promulgou a CF/88.

serviços de transporte intermunicipal e interestadual e dos antigos impostos únicos sobre minerais, combustíveis, energia elétrica e comunicações, que eram de competência da União.

A Assembleia Nacional Constituinte de 1988 amplia o antigo ICM, que absorve alguns serviços e se transforma em Imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, tal como consta no artigo 155, inciso II, da Carta Magna.

Sobre o ICMS, Osvaldo Santos de Carvalho assim leciona:

O ICMS, imposto de competência estadual e distrital, teve sua instituição prevista no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, ampliando o campo de incidência do antigo ICMS para tributar, além das operações relativas à circulação de mercadorias – agora incluídos minerais, combustíveis e energia elétrica, os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e, ainda, os serviços de comunicação.³²⁹

Atualmente, tanto o IPI quanto o ICMS são considerados espécies de IVA, embora não perfeitos.

O que separa o atual ICMS de um tradicional e legítimo imposto do tipo IVA é o seguinte:

- O fato de tributar a aquisição de bens de capital, mitigado pelo fato de permitir o creditamento do imposto, mas fracionado em 48 parcelas mensais.
- A adoção do sistema de créditos físicos ao invés de créditos financeiros, ou seja, não permite o aproveitamento dos créditos dos bens que não se agregam fisicamente aos produtos, como aquisição de materiais para construção civil.
- A vedação ao creditamento de investimentos em construções e das aquisições de materiais de uso e consumo.
- O fato de possuir uma amplitude limitada: sua base de tributação é restrita somente a mercadorias (e alguns poucos serviços), ao passo que os impostos do tipo IVA tributam bens, mercadorias e serviços. Esta limitação foi atenuada com a inclusão de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e serviços de comunicações. Estão fora de sua abrangência, porém, outros serviços que acompanham a produção e comercialização de bens e mercadorias. Além disso, há algumas prestações de serviços associadas a operações com mercadorias, o que gera conflitos e insegurança jurídica em

³²⁹ SANTOS DE CARVALHO, Osvaldo. *Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 114.

torno da separação dos serviços tributados cumulativamente pelo ISSQN municipal.

- O fato de haver um compartilhamento de receitas do tipo misto origem-destino, ao invés da adoção de uma tributação no destino, como ocorre usualmente no mundo em impostos do tipo IVA. Isto é ainda agravado pela ênfase na origem para as transações oriundas dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste e Espírito Santo para os demais Estados, o que contribui para a manutenção da guerra fiscal e dá ensejo a fraudes fiscais.
- A massificação da figura da Substituição Tributária (a partir de 2009), o que tornou o imposto monofásico, na prática, em grande parte da cadeia de produção e comercialização.

Tais problemas não são de fácil solução, caso se decida, numa Reforma Tributária, manter o imposto. A aproximação do ICMS a um genuíno IVA acarretaria perdas de receitas no curto/médio prazos tanto para os Estados quanto para os Municípios.

As principais características do ICMS, hoje, são as seguintes: (i) trata-se de um imposto indireto sobre o consumo; (ii) é um dos poucos impostos indiretos sobre o consumo subnacionais no mundo (outro exemplo é o do Canadá, com seu GST/QST/HST; outro é o da Índia, mas que vem abandonando progressivamente o modelo e adotou o IVA federal em 2005); (iii) embora subnacional, o ICMS possui caráter nacional, o que está na origem da chamada Guerra Fiscal; (iv) trata-se do principal tributo estadual, tendo correspondido a 80,5% da arrecadação tributária dos estados em 2017; (v) isoladamente, é o tributo brasileiro que mais arrecada: 6,72% do PIB em 2017; para se ter uma ideia, PIS/PASEP/COFINS corresponderam a 4,27% do PIB no mesmo ano; o IRRF, a 3,71%; o IRPJ e a CSLL, a 2,81%).³³⁰

Conhecido o histórico do imposto, suas principais características e sua importância, vejamos, agora, suas materialidades.

A quantidade de materialidades do ICMS varia conforme o critério adotado por alguns autores. Elegemos, aqui, aquela que nos parece a mais próxima dos fenômenos

³³⁰ BRASIL. Ministério da Economia. Confaz. *Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais*. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 15 maio 2019; BRASIL. Ministério da Economia. *Relatórios do Resultado da Arrecadação*. Brasília, 2017. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/2017-relatorios-do-resultado-da-arrecadacao-anos-antiores-capa>. Acesso em: 15 maio 2019.

contidos no critério material de sua RMIT e que é aquela explicitada ao final do tópico anterior, a saber: (i) operações relativas à circulação de mercadorias (no âmbito do território nacional (trata-se do chamado ICMS-Mercadoria, ou ICMS-C); (ii) operações de importação de bens e mercadorias; (iii) prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal (trata-se do ICMS-Transporte, ou ICMS-T); (iv) prestações de serviço de comunicação (o chamado ICMS-Comunicação, ou ICMS-C). Alguns doutrinadores, como Roque Antônio Carrazza, incluem materialidades ligadas a operações com minerais e com combustíveis, que não serão objeto de estudo nesta dissertação.³³¹

As materialidades do ICMS que o aproximam de nosso tema principal de estudo, as Aplicações *Over-the-Top* são duas das quatro acima³³²: aquelas do núcleo impositivo do ICMS-Mercadoria e as do ICMS-Comunicação. Vejamo-los mais em detalhe.

3.6.1 O ICMS-Mercadoria

O núcleo de incidência mais antigo, mais conhecido e, economicamente, mais importante do ICMS é aquele relativo às *operações relativas à circulação de mercadorias*. Usualmente, os textos se referem a esse núcleo impositivo pela denominação ICMS-Mercadoria (ou ICMS-M), para diferenciá-lo dos demais núcleos de incidência do imposto.

Trata-se de tema já amplamente estudado e debatido na doutrina e jurisprudência. Por este motivo, e pelas limitações inerentes a esta dissertação, deixaremos de fazer maiores considerações a respeito.

Importa, aqui, apenas fixar que o critério material da Regra-Matriz de Incidência do ICMS-Mercadoria está centrado nos conceitos de *operação, circulação e mercadoria*.

Assim, *operação* remete à ideia de um fato jurídico, que, portanto, estabelece uma relação jurídica. O perfeito entendimento desse fato jurídico, por outro lado, está ligado aos outros dois conceitos.

A *circulação* pode ser ou não física³³³, mas será sempre jurídica. A doutrina, majoritariamente, entende que uma circulação jurídica pressupõe uma *transferência de titularidade*, de propriedade. Os fiscos estaduais invocam o artigo 11, § 3º, da Lei

³³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Quartier Latin. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

³³² Dadas as limitações desta dissertação, deixaremos de comparar as OTT com a materialidade do ICMS-Importação, conforme anteriormente já noticiado. Na verdade, quando tratarmos do ICMS-Mercadoria, as conclusões podem se aplicar ao ICMS-Importação, a diferença residindo na questão da origem do bem/mercadoria digital: se provindo do exterior ou do próprio território nacional.

³³³ Quando então se diz que foi "*ficta*". Por exemplo, em operações triangulares internas, em que um armazém geral (B) envia a mercadoria diretamente ao comprador (C), como se enviada pelo vendedor (A).

Complementar nº 87, de 1996³³⁴, que estabelece a autonomia dos estabelecimentos, para afirmar que existe circulação de mercadorias, e, portanto, incidência do ICMS, na sua transferência de um para outro estabelecimento da mesma empresa, ainda que internamente no território do estado. Não entraremos aqui no mérito dessa discussão, por fugir ao nosso tema de fundo e porque não é relevante para o mesmo.

O mestre Paulo de Barros Carvalho esclarece que a circulação e a entrada no estabelecimento pode ser real ou apenas simbólica. Basta que exista documentação a respaldar a operação jurídica, que será considerada perfeita e acabada e desencadeará os efeitos jurídico-fiscais correspondentes.³³⁵

O mesmo autor dirá que, *in verbis*,

“Operações”, “circulação” e “mercadorias” são três elementos essenciais para a caracterização da venda de mercadorias. Tenho para mim que o vocábulo “operações”, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias. “Circulação”, por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a conseqüente mudança de patrimônio. Já o adjunto adnominal “de mercadorias” indica que nem toda a circulação está abrangida no tipo proposto, mas unicamente aquelas que envolvam mercadorias.³³⁶

André Félix Ricotta de Oliveira leciona muito bem que “não se pode admitir que qualquer circulação de bens realizada pelo sujeito passivo da obrigação tributária seja considerada hipótese de incidência do ICMS”³³⁷. Cita ele, como exemplo de circulação não sujeita ao ICMS, o uso e consumo de matérias-primas, bens ou materiais produzidos pelo próprio contribuinte.

No mesmo sentido, temos a explicação de José Eduardo Soares de Melo: “circulação [é a] passagem das mercadorias de uma pessoa para outra”, sob determinado título jurídico (por exemplo, venda ou doação), sob o manto de um ato ou contrato, nominado ou inominado. Para ele, não há dúvida de que é uma “movimentação, com mudança de patrimônio”³³⁸.

O conceito e definição de *mercadoria* serão mais bem tratados mais à frente nesta dissertação. Para o momento, ficamos com a definição dada por José Eduardo Soares de

³³⁴ “Lei Kandir”, a lei complementar que rege nacionalmente o ICMS.

³³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 754.

³³⁶ *Ibid.*, p. 756.

³³⁷ RICOTTA DE OLIVEIRA, André Felix. *Manual da Não Cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 22.

³³⁸ SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 14.

Melo: “‘Mercadoria’, tradicionalmente, é **bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante**, tendo por objeto a sua distribuição para o consumo [...]”.³³⁹

Da definição acima, construímos o juízo de que mercadoria é um **bem (objeto, coisa) corpóreo que se destina ao comércio, à mercancia**. Veremos, ainda, nesta dissertação, como o conceito evoluiu e, hoje, **entende-se, como mercadoria, também os bens incorpóreos**.

Dentro do objeto de nosso estudo, os bens incorpóreos são os bens digitais que são objeto de comércio ou que estão vinculados a uma prestação de serviço (vale dizer, onerosa), sempre pela internet. A título de exemplo, temos o comércio de livros eletrônicos (que decisão jurisprudencial superior entendeu que são imunes) ou o *download* (oneroso) de filmes e músicas.

Resta estudar a segunda materialidade do ICMS que nos interessa, aquela relativa ao ICMS-Comunicação.

3.6.2 O ICMS-Comunicação

O núcleo de incidência do ICMS, conhecido como ICMS-Comunicação, por sua proximidade conceitual com as Aplicações *Over-the-Top*, tanto de Comunicações Sociais quanto de Conteúdos Audiovisuais, merecerá, de nós, um espaço maior que o concedido ao núcleo incidental do ICMS-Mercadoria.

Primeiramente, convém fazer breve histórico da tributação dos serviços de comunicação no Brasil.

Ensina André Mendes Moreira que

[...] a primeira autorização expressa para tributação dos serviços de comunicação no Brasil adveio com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que modificou o sistema tributário da CR/1946 (iniciando a reforma que resultou, quase um ano depois, na edição do Código Tributário Nacional).³⁴⁰

³³⁹ SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 16, grifos nossos.

³⁴⁰ MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 55.

Entre outras inovações, a citada Emenda Constitucional outorgou à União a competência para a instituição dos “impostos sobre serviços de transportes (ISTR) e comunicações (ISSC), exceto os de natureza estritamente municipal”³⁴¹.

Portanto, embora fosse um imposto de competência da União, os municípios ficaram com a competência residual, podendo instituir tributo municipal, o ISSQN, que incidiria sobre as comunicações intramunicipais.

O autor prossegue a crônica histórica, informando que a Constituição Federal de 1967, posteriormente emendada em 1969, exigia a definição, por lei complementar, dos serviços passíveis de tributação pelo ISSQN, restringindo a competência municipal, que deveria se subordinar à lista editada pelo legislador complementar. A norma complementar foi suprida inicialmente pelo Decreto-Lei nº 406/68, depois modificada pelo Decreto-Lei nº 834/69 e pela Lei Complementar nº 56/87.

Dadas as limitações desta dissertação, deixaremos de analisar o ISSC, federal, e o ISSQN, municipal, no que toca à tributação das comunicações. Todavia, interessante ver o que nos diz a respeito Moreira. Confira-se:

A diferença entre a hipótese de incidência do imposto federal (prevista no CTN) e a do imposto municipal sobre as comunicações (constante na lista veiculada no DL 834/69) residia, eminentemente, no aspecto espacial, visto que coincidiam em todos os demais (material, pessoal e temporal).³⁴²

Na lição de Luciano Garcia Miguel, citando André Mendes Moreira, vemos que,

[...] como o serviço de telefonia, à época, era federalizado e integrado, a decisão [do STF, restringindo a incidência do tributo municipal apenas aos serviços de telefonia intramunicipal] praticamente anulou a competência municipal para exigir o ISS sobre esse tipo de serviço de comunicação. Diante de todo esse quadro, no período compreendido entre a Emenda Constitucional 18, de 1965, e a Constituição de 1988, a tributação do serviço de comunicação ficou restrita, praticamente, ao serviço de telefonia e, mesmo assim, com pouca relevância em termos de arrecadação.³⁴³

Para efeito deste estudo, importa assinalar que o panorama tributário referente às comunicações foi profundamente modificado com a edição da Constituição Federal de 1988. Ela disciplinou a tributação das comunicações em seu artigo 155, inciso II (além do inciso IX

³⁴¹ MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 56.

³⁴² *Ibid.*, p. 61.

³⁴³ MIGUEL, Luciano Garcia. O Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação para a Incidência do ICMS. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP Editora, 2015, p. 401.

e X, e § 3º), que abaixo transcrevemos nas partes relativas à materialidade em questão, *in verbis*:

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

[...]

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

[...]

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como **sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;**(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

[...]

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem **sobre serviços prestados a destinatários no exterior** [...]

d) **nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;**

[...]

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, **nenhum outro imposto poderá incidir sobre** operações relativas a energia elétrica, **serviços de telecomunicações**, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (grifos nossos).

Evidentemente, a CF/88 não recepcionou os artigos 68 a 70 do Código Tributário Nacional, que regulamentavam o antigo imposto federal sobre serviços de comunicações, o ISSC.

Além das características já citadas para o ICMS-Mercadoria, para o ICMS-Comunicação podemos acrescentar também, segundo Luciano Garcia Miguel: (i) não incide sobre serviços prestados a destinatários no exterior; (ii) não incide nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.³⁴⁴

Importante observar que a própria Constituição Federal de 1988 cuidou de traçar a hipótese de incidência do ICMS em prestações de serviços de comunicação iniciadas fora do Brasil, mas finalizadas aqui. Da mesma forma, a Carta Magna cuidou da hipótese de incidência do ICMS-Comunicações para as prestações de serviços de comunicação iniciadas

³⁴⁴ MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013.

no território nacional e finalizadas no exterior, tudo conforme os incisos IX e X do § 2º do seu artigo 155, já citado.

Conforme a exegese do artigo feita por Sandra Maria Poiatti:

[...] há que se fazer uma distinção entre o destinatário dos serviços prestados, e o destinatário da mensagem. O **tomador dos serviços** de comunicação é o destinatário direto dos serviços e que arcará com a onerosidade da operação em relação ao prestador. Já o **destinatário da mensagem** não precisa obrigatoriamente ser o destinatário/tomador do serviço, podendo ser um terceiro na relação comunicativa.³⁴⁵

Importante a distinção apontada por aquela autora: o tomador dos serviços de comunicação não necessariamente é o destinatário da mensagem.

Na Lei Complementar nº 87/96 (“*Lei Kandir*”), a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação também está insculpida em seu artigo 2º, *in verbis*:

Art. 2º **O imposto incide sobre:**

[...]

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

[...]

§ 1º O imposto **incide também:**

[...]

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

[...]

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua (grifos nossos).

Como bem notou Luciano Garcia Miguel, a definição da Lei Complementar nº 87/96 *aproximou o conceito de serviço de comunicação àquele de serviço de telecomunicação*, especialmente no inciso III do citado artigo 2º da mesma lei, que faz referência aos meios telemáticos. Mais adiante, explica ele que essa aproximação é natural, pois o serviço de telecomunicação, já em 1988 e ainda hoje é assim, é o serviço de comunicação mais presente nas relações sociais. Iniciou-se com a *telefonia*, vindo depois a *internet* e a *televisão por assinatura* (além de todas as outras que relacionamos neste trabalho).³⁴⁶

³⁴⁵ POIATTI, Sandra Maria. *A Tributação do ICMS sobre os Serviços de Comunicação*. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, 2016, p. 11.

³⁴⁶ MIGUEL, Luciano Garcia. O Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação para a Incidência do ICMS. *In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (coord.). Direito Tributário – estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP Editora, 2015, p. 403.

Ao tratarmos de tributo que incide sobre serviços de comunicação, importante diferenciar *comunicação* de *serviço de comunicação*.

A conceituação e definição do termo *comunicação* vêm evoluindo ao longo do tempo, tal como também evoluem as formas e tecnologias nela empregadas.

Designamos, usualmente, como *comunicação* a ação de fazer contato, de interagir, por meio da emissão e/ou recepção de mensagens.

André Mendes Moreira enriquece a definição de *comunicação* com duas significações:

Comunicações: 1. Transferência de informação entre usuários ou processos de acordo com convenções preestabelecidas. 2. O ramo da tecnologia relacionado com a representação, transferência, interpretação e processamento de dados entre pessoas, lugares e máquinas. Nota: o sentido conferido aos dados deve ser preservado durante essas operações.³⁴⁷

Esse autor sintetiza uma definição para *comunicação* que seria “a atividade, por meio da qual o emissor faz chegar uma mensagem ao receptor por meio de um código (fala, escrita, sinais, etc.)”³⁴⁸.

A Constituição Federal de 1988, ao tratar da tributação dos serviços de comunicação, não conceitua comunicação, conforme o alerta de Luciano Garcia Miguel, o que vem provocando grande contencioso tributário e disputas verticais entre entes políticos. A CF/88, portanto,

[...] não traz elementos que permitam ao intérprete delimitar o conceito de comunicação, como também não permite, a partir do seu texto, definir mercadoria, serviço ou renda. [...] a função do legislador constitucional é dividir as bases de tributação entre as três esferas governamentais, outorgando competência a cada uma para instituir os tributos especificados.³⁴⁹

O mesmo autor faz a importante ressalva que somente pode haver incidência tributária sobre a comunicação se esta possuir *conotação econômica*. Assim sendo, *a comunicação direta entre emissor e receptor das mensagens*, por seus meios próprios, numa relação pessoal ou profissional sem caráter econômico, *não está sujeita à tributação*. Por

³⁴⁷ MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 86-87.

³⁴⁸ *Ibid.*, p. 87.

³⁴⁹ MIGUEL, Luciano Garcia. O Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação para a Incidência do ICMS. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP Editora, 2015, p. 405.

outro lado, quando emissor e receptor valem-se de um artifício para estabelecer uma conexão física, aí teremos um *serviço de comunicação*.³⁵⁰

Se, por um lado, a comunicação pode acontecer entre emissor e receptor, diretamente, com meios próprios de uma ou de ambas as partes, sem necessidade da intervenção de uma terceira parte e sem onerosidade, no serviço de comunicação isso já não ocorre. Como o próprio nome evidencia, temos aqui a *prestação de um serviço por um terceiro*, o que, usualmente, ocorrerá *de forma onerosa*. Logo, na *prestação do serviço de comunicação* teremos (embora nem sempre) a característica da **onerosidade** e a existência de um terceiro sujeito, além do emissor e do receptor da mensagem.³⁵¹ Esta terceira parte é a figura do **prestador do serviço**.

Podemos definir **serviço de comunicação** como sendo **a prestação que possibilita uma comunicação, realizada por um terceiro contratado, mediante remuneração e condições pré-estabelecidas**.³⁵²

Partindo-se dessas premissas, exclui-se do conceito de *serviço de comunicação* a transmissão de mensagem pessoal ou própria, pela ausência da onerosidade e pela desnecessidade da contratação de um terceiro prestador.³⁵³

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, prestar serviços de comunicação é “colocar a serviço do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens, distinguindo-se, nesta medida, da singela realização do fato comunicacional”³⁵⁴. Em suas características, estão presentes a *relação negocial*, a *disponibilização de meios e de códigos comuns* para uso do contratante e do destinatário do serviço.

Luciano Garcia Miguel definirá serviço de comunicação como a “atividade de colocar, de forma onerosa, à disposição do usuário, os meios e modos necessários à

³⁵⁰ MIGUEL, Luciano Garcia. O Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação para a Incidência do ICMS. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP Editora, 2015, p. 403.

³⁵¹ SARAN, José Eduardo de Paula. *O conceito de serviço de comunicação na materialidade do ICMS- Comunicação*. 2018. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, jul. 2018.

³⁵² POIATTI, Sandra Maria. *A Tributação do ICMS sobre os Serviços de Comunicação*. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, 2016, p. 12.

³⁵³ SARAN, José Eduardo de Paula, *op. cit.*

³⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 768.

transmissão e recepção de mensagens”³⁵⁵. O mesmo autor explica que a onerosidade tornou os serviços de comunicação objeto de norma tributária.

Visto o que é *comunicação* e *serviço de comunicação*, a seguir passaremos à definição de *telecomunicação*.

No Dicionário Online de Português³⁵⁶, vamos encontrar a seguinte definição de *telecomunicação*:

(substantivo feminino)

- Comunicação à distância.
- Emissão, transmissão ou recepção de sinais, sons ou mensagens por via elétrica ou eletrônica (fio, telefonia, rádio, radiotelegrafia, televisão, radar).
- Serviço que agrupa todas as transmissões e processos de localização eletrônicos.

Pela etimologia da palavra (no grego antigo, *tele* significa *à distância, longe de*), conceituamos *telecomunicação* como a *comunicação produzida à distância*, quando emissor e receptor, humanos, estão separados de tal forma que os meios físicos tradicionais acessíveis à audição e visão sem instrumentos não é possível; assim, é necessário o emprego de algum meio mecânico, elétrico, eletrônico ou outro, para permitir que a mensagem saia da origem, ou emissor, vença as distâncias e chegue a seu destinatário ou receptor.

No Brasil, vamos encontrar uma definição legal para *telecomunicação* na Lei 9.472/97, a chamada Lei Geral das Telecomunicações (ou simplesmente *LGT*). Ali, no seu artigo 60, § 1º, temos que “*telecomunicação* é a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza por fio, radioeletricidade, meios óticos, ou qualquer outro eletromagnético”.

Conforme Luciano Garcia Miguel, por aquela lei, é necessária uma infraestrutura física, radioelétrica ou ótica, conhecida como *rede de telecomunicação*, para que ocorra a *telecomunicação*.³⁵⁷

Muitos doutrinadores afirmam que, se *comunicação* é um gênero, *telecomunicação* é uma de suas espécies. Esta é a posição doutrinária de José Eduardo Soares de Melo e de Luciano Garcia Miguel, por exemplo. Este último cita a discordância de Heleno Taveira Tôres, para quem nem toda prestação de serviço de *telecomunicação* é

³⁵⁵ MIGUEL, Luciano Garcia. O Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação para a Incidência do ICMS. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP Editora, 2015, p. 406-407.

³⁵⁶ 7GRAUS. *Dicio*. Dicionário Online de Português. Motosinhos, Portugal: 7Graus, 2019. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/telecomunicacao/>. Acesso em: 01 maio 2019.

³⁵⁷ MIGUEL, Luciano Garcia, *op. cit.*, p. 404.

necessariamente serviço de comunicação, dando como exemplo o chamado *Serviço de Valor Adicionado*.³⁵⁸ A divergência vai por conta de considerar Serviço de Valor Adicionado como sendo um serviço de telecomunicação, e não um *serviço a ele acessório, preparatório ou complementar*.

Para efeito deste estudo, alinhamo-nos ao pensamento de José Eduardo Soares de Melo e Luciano Garcia Miguel, para também afirmar que *telecomunicação é espécie do gênero comunicação*. Portanto, *serviço de telecomunicação não deixa de ser um serviço de comunicação*.

Luciano Garcia Miguel faz a seguinte advertência: embora telecomunicação seja uma espécie do gênero *comunicação*, adquiriu, nos últimos anos, tal importância, por conta dos custos da tecnologia envolvida e com óbvios reflexos no campo tributário, que acabaram por eclipsar os demais serviços de comunicação.³⁵⁹

José Eduardo Soares de Melo propõe a seguinte *classificação das telecomunicações*, tendo por base a sua **forma**:

- a) *Telefonia*: transmissão de voz e de outros sinais audíveis;
- b) *Telegrafia*: transmissão de matéria escrita destinada a ser apresentada através de sinais gráficos, utilizando um código digital adaptado a baixas velocidades de transmissão;
- c) *Comunicação de dados*: especialização na transferência de dados de um ponto a outro;
- d) *Transmissão de imagens*: transmissão de imagens transientes, animadas ou fixas, reproduzíveis em tela optoeletrônica à medida de sua recepção, como a televisão;
- e) *Serviço de Comunicação Multimídia*: serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, em regime privado, e que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, permitindo, inclusive, o provimento de conexão à internet, utilizando quaisquer meios, porém somente a assinantes e

³⁵⁸ MIGUEL, Luciano Garcia. O Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação para a Incidência do ICMS. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP Editora, 2015, p. 404.

³⁵⁹ *Ibid.*, p. 405.

dentro de uma área de prestação de serviço, nos moldes da Resolução nº 614, de 28/05/2013, da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL.³⁶⁰

O artigo 60, *caput*, da Lei nº 9.472/97, a LGT, assim define *serviço de telecomunicação*: “é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”.

Luciano Garcia Miguel assim conceitua os serviços de telecomunicação:

[...] são todos aqueles relacionados à transmissão, emissão ou recepção de sinais, palavras, imagens, sons ou informações de qualquer natureza por cabo, rádio, ou outro sistema eletromagnético. Por seu turno, as demais modalidades de serviços de comunicação são aquelas que também estão relacionadas ao núcleo descrito, mas que não se valem de uma rede de telecomunicação para o desempenho de suas atividades.³⁶¹

André Mendes Moreira entende que a definição do *caput* do artigo 60 da LGT impede que se conclua que *serviço de telecomunicação* seja uma espécie do gênero *serviço de comunicação*. Explica esse autor que a conceituação da LGT para serviço de telecomunicação extrapola o conceito de *comunicação* de modo remoto para incluir “ações prévias à efetiva instauração da relação comunicativa”³⁶². O novo conceito, segundo o doutrinador mineiro, abrangeria também as “diversas atividades preparatórias à efetiva ocorrência da comunicação – como a habilitação de telefones ou mesmo a manutenção periódica da rede”³⁶³.

Para aquele autor, teriam sido englobadas no conceito de *serviço de telecomunicações* diversas *atividades preparatórias* à efetiva ocorrência da comunicação, como a habilitação de telefones ou a manutenção periódica da rede.³⁶⁴

André Mendes Moreira explica que tal modificação conceitual fez surgirem duas correntes. Uma primeira, **ampliativa**, geralmente adotada pelos Fiscos estaduais, sustenta ter havido um *alargamento da hipótese de incidência do ICMS*, submetendo à incidência do imposto todas as atividades que possibilitam a oferta de telecomunicação, ainda que não haja a concretização da relação comunicativa. De outro lado, temos a corrente **restritiva**, normalmente esposada pelos causídicos tributários, que admite a modificação do conceito de *telecomunicação* no direito regulatório, porém entende que a incidência do imposto deve ser

³⁶⁰ MIGUEL, Luciano Garcia. O Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação para a Incidência do ICMS. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP Editora, 2015, p. 346-347.

³⁶¹ *Ibid.*, p. 410.

³⁶² MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 181.

³⁶³ *Ibid.*, loc. cit.

³⁶⁴ *Ibid.*, p. 182.

apreendida com base na Constituição (especificamente, no artigo 155, inciso II, da CF/88) e na lei de normas gerais do ICMS.³⁶⁵

O mesmo autor inclina-se pelo entendimento da *corrente restritiva*, argumentando que a Lei Geral de Telecomunicações não se presta, formal ou materialmente, à modificação da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.³⁶⁶ Neste ponto, dele divergimos. Na perspectiva constructivista, é a linguagem que dá os contornos da realidade jurídica, no silêncio da norma jurídica tributária. Assim, o Direito Tributário pode utilizar conceitos da linguagem de outra ciência, ou da linguagem técnica, ou da linguagem normativa. A Lei Geral de Telecomunicações, ao definir telecomunicações, preenche a lacuna existente na norma jurídica tributária sobre o assunto.

Luciano Garcia Miguel também se posiciona contrariamente a André Mendes Moreira, situando-se na *corrente ampliativa* da doutrina a respeito do *serviço de comunicação* (como diz ele, uma vez que entende ser *telecomunicação uma espécie do gênero comunicação*). Argumenta que, se adotado conceito mais restrito de parte da doutrina, o serviço de comunicação estaria restrito à telefonia, assim, *in verbis*, “impedindo a incidência do ICMS sobre as demais modalidades de prestações que são consideradas, tanto no Brasil como nos demais países, como de comunicação”³⁶⁷.

Isto não significa, por outro lado, que todo e qualquer serviço preparatório, acessório ou complementar possa ser visto como sendo serviço de telecomunicação. Neste sentido, Sandra Maria Poiatti anota que, à luz da atual jurisprudência e doutrina, “verifica-se como pacificado o entendimento de que as atividades-meio não compõem a base de cálculo do ICMS”, apontando uma *prevalência da corrente restritiva*, portanto.³⁶⁸

Nossa posição pessoal fica numa *situação intermediária: ampliativa do ponto de vista técnico-conceitual, restritiva do ponto de vista da incidência tributária*. Do ponto de vista *conceitual*, entendemos *telecomunicação efetivamente como uma espécie do gênero comunicação*, tal como a teoria ampliativa já citada, que é a posição dos Fiscos estaduais. Por outro lado, *para efeito da materialidade do tributo ICMS-Comunicação, adotamos a posição*

³⁶⁵ MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 183-184.

³⁶⁶ *Ibid.*, p. 190.

³⁶⁷ MIGUEL, Luciano Garcia. O Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação para a Incidência do ICMS. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP Editora, 2015, p. 410.

³⁶⁸ POIATTI, Sandra Maria. *A Tributação do ICMS sobre os Serviços de Comunicação*. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, 2016, p. 25.

legalista excludente trazida pela LGT. Para sermos coerentes com a definição trazida por essa lei, que tem finalidade declarativa do ponto de vista técnico, mas não tributário, entendemos, como a jurisprudência dominante, que os chamados Serviços de Valor Adicionado não devem sofrer a incidência do imposto.

Luciano Garcia Miguel adota a posição, com a qual concordamos, de que **serviço de comunicação é gênero** do qual **serviço de telecomunicação é espécie**.³⁶⁹ Nisso, ele é acompanhado por inúmeros doutrinadores. Ele avança em relação a outros estudiosos, sendo original ao propor dividir os serviços de comunicação, aqui entendidos no sentido mais amplo, ou *lato sensu*, em duas classes: os serviços de comunicação *stricto sensu* e serviços de telecomunicação, simplesmente. Os primeiros (serviço de comunicação *stricto sensu*) têm menor relevância econômica e social. Os segundos (serviços de telecomunicação) atendem a uma parcela relevante da população e têm muito maior importância econômica.

Na categoria de serviços de comunicação *stricto sensu*, Luciano Garcia Miguel insere os serviços de publicidade: veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em sítios da internet, folhetos e encartes publicitários, comerciais em programação de televisão por assinatura. Enquanto muitos doutrinadores, como Roque Antonio Carrazza³⁷⁰, não veem tais serviços como sendo serviços de comunicação, Luciano Garcia Miguel não tem dúvida em conceituá-los como tais, sendo, pois, sujeitos à incidência do ICMS.³⁷¹

Nosso objeto, nesta dissertação, não é esgotar o assunto a respeito da tributação dos serviços de comunicação. Por isso, muito embora já tenhamos nos posicionado a respeito de algumas materialidades sobre as quais há conflito de competência ou discordância a respeito da incidência ou não do ICMS-Comunicação, deixaremos de fazê-lo para todas as situações abordadas pela literatura específica.

À guisa de conclusão deste tópico, apresentamos um rol não exaustivo de funcionalidades que são consideradas, usualmente, como serviços de comunicação (não estão considerados aqueles que utilizam, hoje, a internet): serviço telefônico fixo comutado (STFC), serviço móvel celular (SMC), serviço especial de radiochamada (SER), telefonia móvel (celular), radiodifusão (rádio, AM ou FM), televisão (aberta), serviço especial (de televisão)

³⁶⁹ MIGUEL, Luciano Garcia. *A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 141.

³⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Quartier Latin. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 174.

³⁷¹ MIGUEL, Luciano Garcia, *op. cit.*

por assinatura (TVA), serviço de TV a cabo, serviço de TV via satélite (DTH) e serviço de banda larga (para telefonia, TV a cabo, TV por rádio, TV por satélite).

Não classificamos, como sendo serviço de comunicação, as atividades preparatórias ou complementares, consistentes no fornecimento de meios adequados para que seja estabelecida uma relação comunicativa entre dois polos, no dizer de Luciano Garcia Miguel³⁷², como gerenciamento de rede, provimento de acesso à internet, hospedagem de *site*, locação de equipamentos ou serviços do tipo monitoramento e rastreamento de veículos e cargas.

Em capítulo próprio, estudaremos mais em detalhe o que vem a ser Serviço de Valor Adicionado (SVA) e Serviço de Acesso Condicionado (SeAC).

Embora, por definição legal, os Serviços de Valor Adicionado não possam ser enquadrados como serviço de comunicação, ficando fora da incidência do ICMS-Comunicação, a dificuldade está em identificar os fenômenos que podem ser enquadrados como SVA.

De outra banda, igualmente por definição legal, os *Serviços de Acesso Condicionado* são espécie do gênero *serviço de comunicação*. Logo, sujeitam-se ao ICMS-Comunicação.

Da obra de Jones, Saran, Lima e Barros, extraímos as seguintes definições:

- a) o conceito de *comunicação* diferencia-se daquele de prestação de serviço de comunicação;
- b) a prestação de serviço de comunicação, além da presença de um emissor e de um receptor, diferencia-se de comunicação pela **existência de um terceiro sujeito**, que é o **prestador do serviço**, e pela sua **onerosidade**.³⁷³

Os mesmos autores apontam que a Constituição Federal, embora não defina em detalhe a materialidade da incidência do ICMS-Comunicação, deixa incontroverso que esse imposto incide sobre a prestação de serviços de comunicação. Portanto, **só pode incidir quando presentes a condição onerosa da prestação de serviço e a figura do terceiro que é o prestador do serviço**.

³⁷² MIGUEL, Luciano Garcia. *A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 153.

³⁷³ JONES, Caroline Junqueira Ortiz; SARAN, José Eduardo de Paula; LIMA, Mariana Miranda; BARROS, Maurício. ICMS-Comunicação. In: SANTI, Marcos Diniz de; SALUSSE, Eduardo Perez; SANTIN, Lina; TOLEDO, Dolina Sol Pedroso de (Coordenação). *Repertório Analítico da Jurisprudência do TIT/SP*. v. 1. São Paulo: Max Limonad, 2018.

Aqueles autores identificaram que haveria, ao menos, **quatro diferentes pontos de vista a respeito dos serviços de comunicação que podem ser tributados pelo ICMS-Comunicação.**

Entre as razões que estariam por trás desses diferentes entendimentos, teríamos, como talvez a principal, a **vagueza do termo comunicação**, especialmente na relação entre *serviços de comunicação* e *serviços de telecomunicação*.

Na visão desses autores, a *primeira corrente* defende a **confusão entre os dois grupos de serviços, os de comunicação e os de telecomunicação**, o que faria com que o **ICMS somente pudesse atingir os serviços que se enquadrassem como telecomunicações**, conforme artigo 60, da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações – *LGT*).³⁷⁴ A consequência é que **o imposto não poderia incidir sobre os Serviços de Valor Adicionado (SVA)**, que são aqueles definidos no artigo 61, da *LGT*.^{375, 376}

Conforme a lição desses autores, há uma *segunda corrente*, que, em termos de incidência tributária, é mais restritiva que a primeira. Por ela, **somente os serviços que efetivamente se enquadrem como comunicação poderiam sofrer a incidência do ICMS. Destarte, os serviços de telecomunicação não poderiam ter a incidência do ICMS-Comunicação.** Isto porque todos os serviços de comunicação seriam serviços de telecomunicação, mas nem todos os serviços de telecomunicação seriam serviços de comunicação. Seu fundamento é a definição de *serviço de telecomunicação* dada pela *LGT*: o “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”. Neste ponto de vista, os serviços considerados *básicos* e que correspondem a apenas uma das etapas da comunicação, como a emissão, a transmissão ou a recepção das mensagens, poderiam ter a classificação de *telecomunicação*, embora não tenha havido uma efetiva prestação de serviços de comunicação. Pela inocorrência destes últimos, não poderia haver a incidência do ICMS. É o caso, por

³⁷⁴ “Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. § 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.”

³⁷⁵ “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.”

³⁷⁶ JONES, Caroline Junqueira Ortiz; SARAN, José Eduardo de Paula; LIMA, Mariana Miranda; BARROS, Maurício, *op. cit.*, p. 463.

exemplo, da locação de equipamentos, dos chamados serviços complementares, do monitoramento de redes e, principalmente, é o caso dos Serviços de Valor Adicionado (SVA).³⁷⁷

A *terceira corrente* identificada pelos citados autores seria aquela que coincide com o entendimento geral dos fiscos estaduais. Por ela, *comunicação* é um gênero, ao qual pertence a espécie *telecomunicação*. Esta é a visão de Luciano Garcia Miguel.³⁷⁸ Tal corrente entende que *o ICMS-Comunicação poderia incidir sobre todas as atividades e serviços associados às telecomunicações ou que, de alguma maneira, utilizam meios de comunicação como elementos primordiais, mesmo que a comunicação não esteja presente na relação negocial entre as partes*. Por exemplo, no caso de locação de equipamentos, como *modems*, necessários aos serviços de telecomunicações. Conforme apontam aqueles autores, trata-se de uma **interpretação bastante ampliativa** e que, muitas vezes, determina a cobrança de ICMS em situações inusitadas.³⁷⁹

Jones, Saran, Lima e Barros apontam, por fim, a existência de uma *quarta corrente*, diferente das três anteriores. Este último ponto de vista caracteriza-se por ignorar as definições da Lei Geral de Telecomunicações, entendendo que **apenas os serviços que viabilizam a emissão, transmissão e recepção de mensagens, mas de maneira cumulativa, poderiam se enquadrar como serviço de comunicação tributável pelo ICMS**. Uma parcela dessa corrente exige que emissor e receptor sejam identificados e possam interagir na troca de mensagens. Por estas características, trata-se da **corrente mais restritiva** quanto ao campo material de incidência do imposto.³⁸⁰

Filiamo-nos, pessoalmente, numa *posição intermediária* entre as posições mais ampliativas e aquelas mais restritivas. De um lado, não se pode ter por base unicamente um texto constitucional redigido anteriormente a toda esta transformação do panorama conceitual e tecnológico das comunicações e telecomunicações. De outro, é evidente que há serviços e atividades que são meramente preparatórios do serviço de comunicação, não se constituindo, em essência, em serviço de comunicação, fugindo, pois, à tributação do ICMS-Comunicação.

³⁷⁷ JONES, Caroline Junqueira Ortiz; SARAN, José Eduardo de Paula; LIMA, Mariana Miranda; BARROS, Maurício. ICMS-Comunicação. In: SANTI, Marcos Diniz de; SALUSSE, Eduardo Perez; SANTIN, Lina; TOLEDO, Dolina Sol Pedroso de (Coordenação). *Repertório Analítico da Jurisprudência do TIT/SP*. v. 1. São Paulo: Max Limonad, 2018, p. 463-464.

³⁷⁸ MIGUEL, Luciano Garcia. O Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação para a Incidência do ICMS. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP Editora, 2015.

³⁷⁹ JONES, Caroline Junqueira Ortiz; SARAN, José Eduardo de Paula; LIMA, Mariana Miranda; BARROS, Maurício, *op. cit.*, p. 464.

³⁸⁰ *Ibid.*

Estudados os dois núcleos impositivos do ICMS que nos interessam, passemos ao estudo mais detalhado do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o ISS.

3.7 O ISS

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, cuja sigla é ISSQN, mas que, nesta dissertação, substituiremos pela sua forma mais simples, ISS, tem história peculiar.³⁸¹ Ele é o substituto de diversos outros tributos anteriores, da esfera municipal, estadual e inclusive do governo central. Como o ICMS, também deita raízes na França, em 1954.

Assim, vamos encontrar um seu predecessor, internacionalmente falando, em 1954 na França. Na mesma época em que o governo francês criava a *Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*, que incidia sobre a venda de produtos ou mercadorias pelos atacadistas, sendo a base de cálculo o valor acrescido, também foi criada a *Taxe sur les Prestations de Services (TPS)*, que incidia sobre as outras operações, tais como o comércio a varejo, a locação de serviços e demais prestações de serviços. A França conviveu com esses dois impostos indiretos até final dos anos 1960, quando foram substituídos por um tributo que unificou os dois impostos, passando a ter agora uma incidência genérica sobre a tributação indireta de todos os gêneros de operações mercantis: a transmissão de bens e a prestação de serviços. Portanto, há mais de cinquenta anos que a França superou a dualidade de base tributável, bens e serviços, com a qual o Brasil convive até hoje e que é a fonte de um enorme contencioso tributário e conflitos de competência.

No Brasil, até 1965, não havia um único tributo indireto sobre a generalidade de serviços. No Império, havia um imposto sobre indústrias e profissões, que era da competência do governo central imperial. Com a proclamação da República e a primeira Constituição republicana, em 1891, ele passa para a esfera dos estados federativos. Após a Revolução de 1930, a Constituição de 1934 cria o Imposto de Diversões Públicas, da competência municipal, que incidia sobre jogos e diversões públicas. A mesma Constituição permitia aos estados tributar serviços por meio do Imposto de Transações, que incidia sobre a locação de bens móveis, hospedagem, empreitada, concerto, pintura, revelação de filmes, entre outros.

³⁸¹ Sobre o histórico do ISS, veja-se MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013; FRANCA, Alison José da et al. *Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. JusBrasil*, Salvador, 2015. Disponível em: <https://coutinhocarlotajusbrasil.com.br/artigos/250683584/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>. Acesso em: 15 ago. 2019; SOARES, Lirian Sousa. Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. Base de cálculo. Empresa prestadora de serviços, com preponderância de mão-de-obra. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, v. 10, n. 646, p. 1-2, 15 abr. 2005. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/6582>. Acesso em: 24 out. 2019.

Na Constituição Federal de 1946, havia a previsão de nada menos que três impostos sobre materialidades que hoje são do ISS: (i) o *Imposto Sobre Transações*, da competência estadual e que incidia sobre certos serviços, como hospedagem, construção civil, etc.; (ii) o *Imposto de Indústrias e Profissões*, de competência municipal, incidente sobre o efetivo exercício de atividade lucrativa e que abrangia atividades industriais, comerciais e profissionais, inclusive todo e qualquer serviço; e (iii) o *Imposto sobre Diversões Públicas* (municipal), incidente sobre jogos e diversões públicas. A maioria dos serviços era assim tributada pelo Imposto de Indústria e Profissões, de competência municipal.³⁸²

Esse panorama muda com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, surgida logo após o advento do regime militar autoritário de 1964. Tal Emenda Constitucional trouxe profundas modificações em nosso Sistema Tributário. Ela suprimiu os seguintes impostos: Imposto sobre Transações (Estadual); Imposto de Industriais e Profissões (Municipal); e Impostos sobre Diversões Públicas (municipal). Por outro lado, a EC nº 18/1965 veio a criar dois importantes impostos: o *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)*, de competência municipal, e o *Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM)*, de competência estadual, já referido nesta dissertação.³⁸³

Assim, após 1965, passou a existir, no Brasil, um imposto somente para serviços, enquanto que, nas Constituições anteriores, um mesmo imposto englobava serviços e outras atividades produtivas.³⁸⁴

O ISS, que foi criado em 1965, dependia, no entanto, de regulamentação, o que somente veio a ocorrer com a promulgação do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172), em 25 de outubro de 1966, que trata das normas gerais de Direito Tributário, bem como dos tributos específicos, dentre eles o ISS, em seus artigos 71 a 73.³⁸⁵

O primeiro município a instituir a cobrança do ISS foi o de Fortaleza, Ceará, por meio da Lei Municipal nº 3.330, de 30 de novembro de 1966. A partir de 1967, o novo imposto passou a ser cobrado em diversos outros municípios do país.³⁸⁶

Desde sua gênese, o ISS sempre foi um imposto de **competência residual**. Veja-se que a Constituição Federal de 1967, promulgada logo após a EC nº 18, de 1965, e o Código Tributário Nacional, de 1966, previa, em seu artigo 25, inciso II, a respeito do ISS: “Compete aos municípios decretar imposto sobre: [...] II – serviços de qualquer natureza **não**

³⁸² SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

³⁸³ *Ibid.*

³⁸⁴ *Ibid.*

³⁸⁵ *Ibid.*

³⁸⁶ *Ibid.*

compreendidos na competência da União ou dos Estados definidos em lei complementar”.

Logo, o aspecto residual era (como ainda é) duplo: (i) os serviços a serem tributados pelo ISS não podem estar na competência da União (que então tributava alguns serviços) ou dos estados (que hoje tributam os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação), e (ii) tais serviços precisam constar de lei complementar específica.

Continuando o histórico, pouco após a promulgação da CF/67, foi editado o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (posteriormente ao Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968), que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1969 e *que estabelece normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis aos Impostos Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Serviços de Qualquer Natureza*. Tal Decreto-Lei revogou todas as disposições sobre ISS e ICM existentes no Código Tributário Nacional.³⁸⁷ O mesmo diploma legislativo trouxe, pela primeira vez, a lista de serviços que podem ser tributados pelo ISS. Lirian Sousa Soares informa que eles eram, inicialmente, 29 itens, depois passaram a ser 66 itens (com o Decreto-Lei nº 834, de 8 de agosto de 1969), a seguir 67 (com a Lei nº 7.192, de 05 de janeiro de 1984) e, depois, 100 itens (por meio da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987).

Passaremos ao largo da discussão sobre a taxatividade ou não dessa lista, pelas limitações de nossa dissertação, porém esposamos o entendimento de que ela possui essa característica de ser *numerus clausus*, admitida a interpretação horizontal quando a redação do item assim o permitir.³⁸⁸

Lirian Sousa Soares traz interessante consideração em favor dessa tese. Ei-la:

Em 1969 houve alteração no DL n.º 406/68 pelo Decreto-lei nº 834, de 08 de setembro de 1969, que além de aumentar a lista de serviços, também determinou de forma indireta que a listagem é taxativa, pois prevê no § 2º, do art. 8º, que: **o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias.**³⁸⁹

³⁸⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

³⁸⁸ Por exemplo, quando usa a expressão *e congêneres*.

³⁸⁹ SOARES, Lirian Sousa. Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. Base de cálculo. Empresa prestadora de serviços, com preponderância de mão-de-obra. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, v. 10, n. 646, 15 abr. 2005, p. 1. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/6582>. Acesso em: 24 out. 2019.

A Emenda Constitucional nº 01, de 1969, que muitos denominam de Constituição Federal de 1969, não alterou a sistemática do ISS, a não ser quanto à possibilidade de fixação de alíquotas máxima por lei complementar.

Assim, o ISS permaneceu imutável em suas características adquiridas em 1969 até o advento da Constituição Federal de 1988. Esta manteve o imposto na competência dos municípios, mas fixou-lhe uma alíquota máxima e algumas pequenas alterações. Na CF/88, o ISS consta no artigo 156, inciso III, da CF/88, que mantém sua nomenclatura, suas características e seu caráter residual. Explicitamente, a Constituição excluiu da competência municipal o poder de tributar as exportações de serviços para o exterior.³⁹⁰

Como último registro histórico, convém mencionar que, em 2003, tivemos a edição da Lei Complementar nº 116, que substituiu o Decreto-Lei nº 406/68, trazendo a disciplina em relação às hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes. Desde então, os municípios brasileiros podem instituir o imposto em seus territórios, embora bem poucos o tenham feito, pelas dificuldades inerentes a esse imposto e pela falta de estrutura para administrá-lo. Por fim, a mencionada LC nº 116, de 2003, sofreu importantes modificações com a Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, que analisaremos em capítulo próprio.

Adentremos os aspectos da materialidade contida na Regra-Matriz de Incidência do ISS. O grande idealizador desse modelo teórico de estudo e exegese da norma jurídica, Paulo de Barros Carvalho, explica que ela é uma “fórmula simplificadora, reduzindo, drasticamente, as dificuldades do feixe de enunciados constituidores da figura impositiva”³⁹¹. Para falar da RMIT do ISS, ele primeiramente adverte o leitor de a liberdade do legislador (infraconstitucional) não pode ultrapassar, *in verbis*,

[...] os limites lógicos que a regra-matriz comporta. Se as mutações chegarem ao ponto de **modificar os dados essenciais da hipótese e, indo além, imprimir alterações na base de cálculo**, estaremos, certamente, diante de violação à competência constitucionalmente traçada.³⁹²

O doutrinador paulista quis dizer que há limites postos ao legislador infraconstitucional dados pela própria Carta Magna. Dizendo de outra forma, a norma impositiva fundamental não pode ser desfigurada. Devemos estudar, à luz dessa advertência, a

³⁹⁰ SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

³⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 792.

³⁹² *Ibid.*, p. 792-793, grifos nossos.

já mencionada alteração da Lei Complementar nº 116, de 2003, que foi promovida pela Lei Complementar nº 157, de 2016.³⁹³

O mesmo autor explica que o critério material é o “núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa”³⁹⁴. No caso do ISS, ele explica, o núcleo é representado pelo verbo *prestar*, acompanhado do complemento *serviços de qualquer natureza*.³⁹⁵ Do núcleo de incidência, deve-se excluir os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, tributados pelo ICMS. Mais ainda, os serviços têm de estar previamente arrolados em lei complementar, como já vimos.

Portanto, não é todo e qualquer *serviço* que pode ser tributado pelo ISS, embora a Constituição Federal faça menção a imposto *sobre serviços de qualquer natureza*. Boa parte dos doutrinadores, dentre eles o professor Paulo de Barros Carvalho, entende que a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 é taxativa, e não exemplificativa ou extensiva.

Na lição de Aires Fernandino Barreto, não é todo e qualquer *fazer* que se subsume ao *conceito de serviço*, que é *menos amplo que o conceito de trabalho*.³⁹⁶

Este mesmo autor esclarece que, para se sujeitar à incidência do ISS, *o serviço deve ser prestado sem relação de subordinação*. Portanto, *a prestação de serviço deve ser feita em caráter autônomo, sendo objeto de contrato sem caráter trabalhista ou estatutário*.³⁹⁷

Paulo de Barros Carvalho anota que, na lista, não estão incluídos os serviços públicos (que são imunes), os realizados para si próprio, portanto sem natureza econômica, e outros efetuados em relação de subordinação (normalmente, quando há vínculo empregatício).³⁹⁸

Conforme o § 3º do artigo 156 da CF/88, também a exportação de serviços para o exterior ficou fora de sua zona de incidência.

A respeito do caráter da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, há uma divergência na doutrina. Alguns autores, como Clélio Chiesa³⁹⁹, entendem que a lei infraconstitucional não poderia limitar o legislador municipal. Todavia, a doutrina predominante entende-a como uma relação taxativa, exaustiva e fechada. Tal é a posição de

³⁹³ Assunto que veremos em capítulo próprio.

³⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 793.

³⁹⁵ *Ibid.*

³⁹⁶ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 29.

³⁹⁷ *Ibid.*, p. 36.

³⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 794.

³⁹⁹ CHIESA, Clélio. O imposto sobre serviços de qualquer natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

Paulo de Barros Carvalho. Segundo ele, a LC 116/03 é norma nacional que delimita o critério material do ISS e teria eficácia para atingir a todas as pessoas políticas.⁴⁰⁰

Entende o professor Paulo de Barros Carvalho, de forma consentânea com o entendimento majoritário dos tribunais superiores, que a mencionada lista de serviços é taxativa, e não meramente exemplificativa. Assim,

[...] a lista de serviços veiculada por lei complementar (ou por documento normativo com força equivalente) serve para especificar ou delimitar a extensão do significado da locução ‘serviço de qualquer natureza’ [...] Em síntese, para caracterizar ‘serviço de qualquer natureza’ nos termos empregados pelo contribuinte, a prestação deve atender, simultaneamente, a dois requisitos: **(i) ser serviço e (ii) estar indicado em lei complementar.**⁴⁰¹

Na linha desta última visão, com a qual concordamos, dado o caráter quase residual que o legislador constitucional deu aos serviços tributados pelo ISS, somente os serviços abrangidos na lista de serviços anexa à LC 116/03 é que poderiam ser tributados pelo ISS, desde que não haja inconstitucionalidade nesta inclusão, acrescentaríamos.

Alguns exemplos de decisões judiciais dos tribunais superiores no sentido da taxatividade são o *decisum* no REsp nº 1.111.234/PR, em 2009, e no RE nº 615.580 RG/RJ, em 2010.

Por outro lado, havendo dúvidas quanto à nomenclatura do serviço, a jurisprudência admite o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.

Vistos, mais em detalhe, os dois impostos indiretos sobre o consumo a que nos propusemos, cabe, agora, noticiar os esforços ora em curso para reformar nosso Sistema Constitucional Tributário no tocante aos impostos sobre o consumo, assunto do próximo tópico deste capítulo.

3.8 As propostas de Reforma Tributária em relação aos impostos sobre o consumo

No momento em que redigimos esta dissertação, discute-se intensamente, no mundo político e jurídico, a necessidade de uma Reforma Tributária em nosso país.

Ficaram muito evidenciadas as disfuncionalidades de nosso Sistema Constitucional Tributário: desequilíbrio federativo, intensificação da chamada *guerra fiscal* nos impostos indiretos, ausência de neutralidade, grande complexidade das normas tributárias, enorme número de exceções e de situações especiais (substituição tributária, diferimento,

⁴⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 791, 797.

⁴⁰¹ *Ibid.*, p. 798.

reduções de base de cálculo, isenções, etc.), excesso de tributos, divergências de interpretação que levam a um enorme contencioso tributário, excesso de deveres instrumentais *versus* serviços públicos insatisfatórios, o esgotamento ou o declínio econômico de algumas materialidades, o surgimento de materialidades não previstas em 1988, além de outros problemas.

A chamada *guerra fiscal* vem ocorrendo há quase três décadas em nível *horizontal* no ICMS, entre os estados federados, que buscam atrair investimentos para seus territórios. De há alguns poucos anos para cá, ela também vem ocorrendo em nível *vertical*, entre estados e municípios, que disputam justamente as materialidades que, em grande parte, são objeto desta dissertação: aquelas surgidas com a Economia Digital e a desmaterialização dos bens, mercadorias e dos próprios serviços. Isto tem levado a enorme insegurança jurídica, o que, entre outros fatores negativos, inibe os investimentos.

As disfuncionalidades acima citadas são mais agudas nos tributos indiretos: IPI, ICMS e ISS.

Assim, embora já tenha havido outras propostas de Reforma Tributária desde o início dos anos 1990 (Comissão Ary Oswaldo Mattos Filho, Proposta Pedro Parente, Proposta Mussa Deme, Proposta da Comissão Tripartite)^{402, 403}, depois prosseguindo pelo início dos anos 2000 (Proposta Virgílio Guimarães) e anos 2010 (Proposta Hauily), observa-se, hoje, uma convergência de fatores que levam a crer na aprovação de uma ampla reformulação de nosso Sistema Constitucional Tributário no tocante aos tributos indiretos ou, ao menos, de medidas que o tornem mais simples, mais racional e mais funcional.

No momento, as propostas em tramitação no Congresso Nacional ou em vias de sê-lo, são quatro: a PEC 45/2019, a PEC 110/19, “*Proposta do COMSEFAZ*” e, assim é esperado, uma proposta a ser ainda enviada pelo Governo Federal.

A PEC/95, conhecida como *Emenda Baleia Rossi*⁴⁰⁴, na verdade originou-se de um estudo elaborado pelo Núcleo de Estudos Fiscais (CCIF) da FGV Law/São Paulo. Ela unifica vários tributos sobre o consumo e cria um imposto sobre o valor agregado⁴⁰⁵,

⁴⁰² FGV. Fundação Getúlio Vargas. EAESP. Escola de Administração de Empresas de São Paulo. NPP. Núcleo de Pesquisas e Publicações. *Relatório de pesquisa nº 17/2002*. São Paulo: FGV/EAESP/NPP, 2002. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2969/P00234_1.pdf. Acesso em: 15 out. 2019.

⁴⁰³ SANTOS, Lucas Siqueira dos. *Reforma Tributária no Brasil: histórico, necessidades e propostas*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015.

⁴⁰⁴ Nome do deputado federal por São Paulo que a apresentou.

⁴⁰⁵ Semelhante ao IVA hoje adotado na União Europeia e em outros países.

denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes do IVA europeu e de outros IVA hoje existentes no mundo.

Há, também, em tramitação no Senado Federal, a PEC 110/19, que é derivada da chamada *Proposta Haully*, que foi apresentada na legislatura anterior.

Temos, ainda, a chamada *Proposta do COMSEFAZ*, colegiado que reúne os Secretários de Fazenda e Tributação dos estados federados e do DF, que se tem transformado em propostas de emenda à PEC 45/19.

A PEC 45, a PEC 110 e a proposta do COMSEFAZ têm muitas semelhanças: as três propõem a unificação de vários tributos federais, do ICMS e do ISS, criando, de um lado, um IVA nacional cujas receitas seriam compartilhadas pela União, estados, DF e municípios; e criando, de outro lado, um Imposto Seletivo sobre algumas materialidades.

Por fim, aguarda-se, no momento em que escrevemos, o envio de uma proposta de Reforma Tributária de iniciativa do Governo Federal, que, conforme as notícias disponíveis, tenderia a criar um “*IVA Dual*”, de um lado unificando alguns tributos federais num IVA Federal e, de outro, unificando o ICMS com o ISS, para criar um IVA subnacional a ser compartilhado e administrado por estados, DF e municípios.

A principal modificação que todas as propostas trazem é o *fim da segregação entre bem, mercadoria e serviços na tributação sobre o consumo*, o que eliminaria boa parte da insegurança jurídica hoje existente.

Mais à frente, em capítulo próprio, trataremos da possibilidade de tributação das Aplicações *Over-the-Top* pelo ICMS e/ou pelo ISS. Ali, abordaremos as consequências que um eventual novo imposto sobre o consumo, que compreenda as materialidades hoje desses dois tributos hoje existentes, teriam sobre as funcionalidades *Over-the-Top* estudadas. Trataremos, também, da assimetria hoje existente entre a regulação e a tributação dos serviços de comunicação, de um lado; e, de outro, as Aplicações *OTT* que, de alguma forma, com eles concorrem ou lhes são complementares.

No próximo capítulo, trataremos da conceitos e definições de elevada importância para a tributação das materialidades tradicionais abrangidas pelo ICMS e pelo ISS e que, por força do advento da Economia Digital, vêm sofrendo uma revisita na doutrina e na jurisprudência, buscando adaptá-los aos novos tempos.

Assim, trataremos dos conceitos de bem, mercadoria, e sua atual *desmaterialização* nas novas realidades digitais, vindo a surgir os chamados *bens digitais*. Veremos também as definições de *serviço* (e *prestação de serviço*) e o que pode ou não, nas novas realidades digitais, se subsumir a esse conceito.

4 A EVOLUÇÃO DOS CONCEITOS E DEFINIÇÕES TRADICIONAIS UTILIZADAS NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Neste capítulo, estudaremos como evoluíram conceitos e definições de materialidades para as quais há previsão constitucional de incidência tributária no Brasil, notadamente de tributos indiretos. Pelas razões já expostas anteriormente, limitar-nos-emos a tratar do ICMS e do ISS.

Tendo em vista a opção do constituinte originário por um capítulo tributário rígido e detalhado, e, de outro lado, a rápida evolução tecnológica que se operou após a promulgação da CF/88, analisaremos a possibilidade ou não de se fazer uma interpretação dinâmica das normas constitucionais de incidência tributária para amoldá-las aos novos fenômenos de comunicação e de acesso e transmissão de conteúdos audiovisuais que surgiram na Era Digital.

4.1 Interpretação estática ou dinâmica da norma constitucional

As normas constitucionais podem ser interpretadas de duas maneiras: (i) de modo estático, numa perspectiva que chamaríamos de histórica, ou (ii) de modo dinâmico, sendo admitida uma flexibilidade para adaptá-las a atos, negócios e fatos imprevistos por ocasião da redação originária da norma constitucional, conforme nos ensina Ricardo Augusto Alves dos Santos.⁴⁰⁶

Na visão desse autor, **a leitura dinâmica seria a mais adequada**, evitando-se constantes modificações do texto constitucional para acompanhar a dinâmica dos fatos sociais que as normas jurídicas, inclusive as constitucionais, devem acompanhar.

Maurício Barros tem o mesmo entendimento. Para ele, **o exercício da competência tributária não pode permanecer congelado nas concepções existentes em 1988**, sob pena de termos um sistema tributário nacional disfuncional para o futuro.⁴⁰⁷ Assim, as regras conformadoras da competência tributária deveriam absorver as mudanças sociais que forem surgindo. Em reverência ao princípio da igualdade, a tributação deve poder atingir

⁴⁰⁶ 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: 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. 695.

⁴⁰⁷ BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. 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. 364.

as mais variadas percepções de riqueza, bem como as situações de manifesta capacidade contributiva.

Ressalva esse autor, referenciando Heleno Taveira Torres⁴⁰⁸, que essa evolução não pode desconsiderar a legalidade e as devidas reservas legais. Do contrário, esclarece, teríamos um “estado permanente de sujeição tributária” sem a previsão legal correspondente.

Propõe Maurício Barros um meio termo. A atualização semântica das regras de competência (as positivas, de incidência, e as negativas, de imunidade) deve ser reconhecida e insculpida no texto infraconstitucional somente quando for fruto da mera evolução conceitual, sem representar ruptura com os termos empregados no texto constitucional. Um exemplo bem conhecido disso é o caso do *livro eletrônico em relação à imunidade dos livros*⁴⁰⁹, em que se reconheceu a imunidade daquela nova forma de suporte físico de expressão textual ou imagética⁴¹⁰, que é digital⁴¹¹, por analogia à imunidade tributária dos livros físicos em papel.

Entende Maurício Barros que situações que ensejariam interpretações extensivas das regras de competência devam ser rechaçadas, seja para não onerar, seja para não alargar, de modo indevido, competências tributárias. O exemplo disso seria a impossibilidade de se estender aos *dispositivos de leitura* de livros eletrônicos a imunidade que gozam o papel e a tinta destinados à impressão de livros.⁴¹²

Aquele autor reconhece que permitir certa flexibilidade na interpretação da norma de competência constitucional, sem ultrapassar limites que caracterizariam uma interpretação extensiva, é uma *linha tênue*, em que comparece algum grau de subjetivismo. Mas ele é firme no sentido de não admitir a “abertura semântica irrestrita dos conceitos, sob pena de se subverter completamente a divisão de competências tributárias imposta pelo constituinte originário”⁴¹³.

Sua proposta é a de que “deve haver aderência aos conceitos acolhidos pelo constituinte em 1988, sem prejuízo da absorção de novas operações naquilo em que sejam

⁴⁰⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 332.

⁴⁰⁹ BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. 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. 364-365.

⁴¹⁰ Aqui, queremos nos referir ao arquivo digital, e não a seu dispositivo de leitura.

⁴¹¹ Aqui entendida a representação digital, em bits, de um conteúdo textual.

⁴¹² *Ibid.*, p. 365.

⁴¹³ *Ibid.*, *loc. cit.*

compatíveis com esses conceitos”. Esclarece que assim também tem decidido o Supremo Tribunal Federal.⁴¹⁴

Em conclusão, para efeito do nosso tema principal de estudo, as *Aplicações Over-the-Top*, **adotamos, como premissa às nossas conclusões, a perspectiva de interpretação dinâmica das normas constitucionais**, sempre com respeito à legalidade, especialmente para tratar dos conceitos de mercadoria e de serviços.

4.2 A evolução dos conceitos e definições de bem e mercadoria

Preliminarmente ao estudo da evolução de conceitos e definições que nos interessam mais particularmente nesta dissertação, a saber, bem, mercadoria e serviço, necessitamos entender como o texto constitucional os utiliza.

4.2.1 Os conceitos na Constituição Federal

Simone Rodrigues Costa Barreto, em estudo a respeito do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, conclui que, dada a rigidez da Constituição Federal brasileira, a materialidade a que fez uso o constituinte na repartição da competência tributária reúne “conceitos fechados, e não tipos”⁴¹⁵.

Conforme vimos em capítulo próprio, a diferença entre *tipo* e *conceito* está no grau de precisão ali contido sobre determinado termo. *Tipos* são um conjunto mínimo de características que permitem identificar o sentido do todo. *Tipos* são estruturas abertas e flexíveis, que contêm características que podem ser *renunciáveis*, ou seja, ora podem estar presentes, ora não. Já *conceitos* são estruturas fechadas, com maior rigidez. Um conceito fechado é aquele onde devem estar presentes todas as características que são inerentes ao termo a que se refere e, portanto, são *irrenunciáveis*.

Em relação a normas constitucionais tributárias, explica a autora paulista que somente os conceitos fechados permitem a segurança jurídica que é assegurada pela outorga da competência impositiva.⁴¹⁶ *A contrario sensu*, acrescentaríamos que onde o constituinte utilizou um tipo e não conceito, um termo não bem definido, como permitir a incidência do

⁴¹⁴ BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. 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. 364-365.

⁴¹⁵ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 1070.

⁴¹⁶ *Ibid.*, p. 1071.

ICMS em serviços de *comunicação*, ele abre margem à insegurança jurídica e conflitos de competência com o ISS, como veremos em capítulos próprios, quando trataremos de Serviço de Valor Adicionado e das Aplicações *Over-the-Top*.

Simone Rodrigues Costa Barreto assim pensa igualmente: segundo ela, a presença de conceitos indeterminados ou tipos nas normas de competência tributária implicará a incerteza do direito e a insegurança jurídica.⁴¹⁷

Nada obstante, logo a seguir aquela autora relata que o constituinte, ao proceder à repartição da competência, valeu-se de conceitos. Considerando que o texto da autora aqui referenciado tratará do conceito de *serviço*, temos que ressaltar que, ao menos em relação ao termo *comunicação*, a Constituição Federal nem sempre utilizou conceitos naquela repartição de competências.

Admite Simone Rodrigues Costa Barreto que há signos utilizados pelo constituinte que, à época, já eram portadores de algum sentido, que é buscado nos *horizontes da cultura*. Com efeito, do contrário, uma constituição que já é muito extensa teria que se tornar um livro caudaloso de doutrina.

Aduz aquela autora, *in verbis*:

Tratando-se de signo já existente, deve-se considerar o sentido que lhe é atribuído no uso comum e que foi incorporado pelo direito. Consoante as lições de Ricardo Guastini, os textos normativos e o uso comum dos juristas são a fonte para a busca das significações próprias do discurso jurídico, e não os dicionários.⁴¹⁸

Com isso, a autora quer dizer que o intérprete do Direito pode até buscar em dicionários o sentido de um signo, mas isso será apenas uma referência. Logo, o jurista pode dar a um signo uma significação própria, que será exclusiva da linguagem jurídica. Ele dá como exemplo o termo *recurso*, que pode ser entendido como uma riqueza, um dom, um talento, mas que, na linguagem do Direito, assume o significado de meio que a parte vencida possui de pleitear a revisão de uma decisão judicial.⁴¹⁹

Relata a mesma autora que o constituinte utilizou muitos signos cujo sentido recepcionado na Carta Magna adveio de seu uso na doutrina. Mais ainda, se havia no Direito um *sentido comum*, este foi o recepcionado pela Constituição Federal de 1988.⁴²⁰

⁴¹⁷ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 1071.

⁴¹⁸ *Ibid.*, loc. cit.

⁴¹⁹ *Ibid.*, p. 1072.

⁴²⁰ *Ibid.*, p. 1073.

Simone Rodrigues Costa Barreto adverte para a existência dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, que condicionam a interpretação que se queira dar aos conceitos constitucionais em relação a seus efeitos tributários.⁴²¹

Com isso, ela quer dizer que o legislador complementar reconheceu que a Constituição Federal recepcionou conceitos preexistentes utilizados na linguagem jurídica e que eram oriundos do direito privado. Ao mesmo tempo, interditou ao legislador infraconstitucional a possibilidade de alterar o sentido de tais conceitos para pretender modificar as competências tributárias.⁴²²

Dizendo de outra forma, o legislador infraconstitucional (complementar ou ordinário) não pode adotar interpretação de conceito presente na Carta Magna que alargue indevidamente uma competência tributária.

Simone Rodrigues Costa Barreto dá um exemplo prático: é inadmissível, para o Direito, adotar para o signo *serviço* um sentido no Direito Civil e outro no Direito Tributário, até porque o Direito é uno. Os signos devem conter um único sentido comum na linguagem jurídica.⁴²³

Em conclusão, segundo aquela autora, cabe ao legislador complementar e ordinário “tão somente aclarar o conteúdo de significação atribuído aos signos, e não alterá-los, sob pena de violação do art. 110 do CTN”⁴²⁴.

Prosseguindo na exegese dos signos presentes na Carta Magna, Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco nos explicam que a Constituição Federal de 1988 adotou “conceitos típicos de Direito Privado para a delimitação das competências tributárias (renda, mercadoria, propriedade etc.)”⁴²⁵. No texto constitucional, a referência a tais conceitos é ora direta, ora indireta.

⁴²¹ CTN - Art. 109 – “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

CTN – Art. 110 – “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

⁴²² BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 1076.

⁴²³ *Ibid.*

⁴²⁴ *Ibid.*, p. 1077.

⁴²⁵ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 327.

4.2.2 Bem

Iniciemos o estudo dos conceitos pelo termo *bem*.

Conforme o Dicionário Houaiss⁴²⁶, a palavra *bem*, do ponto vista material, econômico e jurídico, possui as seguintes definições:

9 econ tudo aquilo que serve de elemento a uma empresa ou entidade para a formação de seu patrimônio e para a produção direta ou indireta do seu lucro (mais us. no pl.)

10 econ tudo que tem utilidade material, prática, e valor fiduciário <minhas ferramentas são para mim um b. precioso> <aquela Portinari é-lhe hoje um b. valioso>

11 (sXVI) jur coisa, corpórea ou incorpórea, da esfera econômica ou moral (imóvel, móvel, direito, ação, crédito etc.), suscetível de uma apropriação legal; tudo aquilo que é propriedade de alguém (mais us. no pl.) <ela não possui um b. sequer> <ele mesmo não sabe quantos b. possui>

Assim, para efeito desta dissertação, *bem* pode ser definido como *coisa, corpórea ou incorpórea, suscetível de um valor econômico, de posse e de propriedade; tudo o que tem uma utilidade material e prática e que pode compor um patrimônio*.

Um bem nem sempre é uma mercadoria, mas nela pode se tornar. Vejamos que vem a ser esse segundo termo.

4.2.3 Mercadoria

José Eduardo Soares de Melo nos explica que, tradicionalmente, *mercadoria* é

[...] o bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente.⁴²⁷

A definição é de 2005 e já sabemos que foi superada na doutrina e na jurisprudência a exigência de que seja um bem *corpóreo*. Hoje, já é corrente a admissão da produção e comercialização de bens *incorpóreos*, ou *intangíveis*, dentro os quais os bens digitais.⁴²⁸

⁴²⁶ GRANDE DICIONÁRIO HOUAISS. São Paulo: UOL, 2019, s.v. *bem*. Disponível em: <https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v3-3/html/index.php#1>. Acesso em: 01 out. 2019.

⁴²⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 16.

⁴²⁸ Em capítulo próprio, mostraremos a evolução jurisprudencial nesse sentido.

O mesmo autor ressalva que o conceito havia sofrido ampliação constitucional (em 1988) ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito de incidência do ICMS.

José Eduardo Soares de Melo não aceita que se considere como sendo *mercadorias* os arquivos contendo dados ou programas e que são “baixados” por *download* ao equipamento do comprador.

Ainda assim, e citando Adelmo da Silva Emerenciano⁴²⁹, ele define *bens digitais* como sendo

Constituídos por um conjunto organizado de instruções, na forma de linguagem de sobrenível, armazenados em forma digital e que podem ser interpretados por computadores e outros dispositivos assemelhados, que produzem funcionalidades predeterminadas, tendo como diferença específica sua existência não-tangível de forma direta pelos sentidos humanos e que, por não estarem aderidos a um suporte físico, transitam por ambientes de rede teleinformática.⁴³⁰

Para José Eduardo Soares de Melo, o bem *digital* não consubstanciaria as características de âmbito legal e constitucional de mercadoria do artigo 155, II e § 3º da CF/88. Segundo ele, o *software* (que é somente uma das espécies do bem digital, na verdade) representa um “produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica”⁴³¹.

Neste ponto, temos que assinalar que dele discordamos. Todo *software* é um conjunto de comandos que são codificados digitalmente.⁴³² Vale dizer, são comandos na forma digital. Por outro lado, nem tudo o que é digital é um *software*, no sentido de conjunto de comandos na forma de algoritmo e que se destinam a controlar o funcionamento de um computador ou de outra espécie de *hardware*.⁴³³ Assim, uma fotografia digital é uma imagem convertida em um código digital para ser registrada e armazenada, mas não é um *software*. Em conclusão, todo *software* será digital, mas nem todo conteúdo digital será *software*. Portanto, pode-se ter um conteúdo digital que tenha valor, expressão econômica; como tal, poderá ser um bem ou mercadoria, conforme o caso.

⁴²⁹ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Tributação no Comércio Eletrônico*. São Paulo: Síntese; Thomson IOB, 2003 (*Coleção de Estudos Tributários*), p. 150.

⁴³⁰ SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 18.

⁴³¹ *Ibid.*, p. 18-19.

⁴³² Em capítulo próprio, explicaremos o conceito de *digital* e a explicação sobre o processo de digitalização de fenômenos analógicos.

⁴³³ Equipamento físico e mecânico ou eletrônico, que obedece a comandos contidos num programa, conhecido como *software*.

Paulo de Barros Carvalho traz-nos a etimologia do termo *mercadoria*. A palavra vem do latim *mercatura*, que significa “tudo aquilo susceptível de ser objeto de compra e venda, isto é, o que comprou para pôr à venda”. O ilustre autor vai além: explica que o termo evoluiu de *merx*, *mercis* (que, no plural, têm a forma *merces*, *mercium*), sendo, pois, aquilo que é objeto de comércio. Em remissão a significado buscado no dicionário⁴³⁴, aquele autor explica que o termo adquiriu o sentido de “qualquer objeto natural ou manufaturado que se possa trocar e que, além dos requisitos comuns a qualquer bem econômico, reúna outro requisito extrínseco, a destinação ao comércio”. A conclusão de Paulo de Barros Carvalho vai no sentido de que o vocábulo, em Direito, presta-se a designar, tal como também entende José Eduardo Soares de Melo, “coisa móvel, corpórea, que está no comércio”⁴³⁵.

Com brilhantismo, e para diferenciar *bem* de *mercadoria*, Paulo de Barros Carvalho conclui que *a natureza mercantil do produto, ou seja, da mercadoria, não está nos seus requisitos intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê*. A título de exemplo, uma caneta exposta numa vitrine e destinada à venda é mercadoria. A mesma caneta, no bolso de seu proprietário, não o é, pois seria um bem. Logo, diante de um produto, um bem, para sabermos se é ou não mercadoria, basta indagarmos sobre sua destinação.⁴³⁶

Grosso modo, portanto, mercadoria é o bem sujeito à mercancia ou, dizendo de outra forma (já que mesmo os bens um dia podem ser vendidos), o bem destinado à mercancia.

A nova realidade tecnológica e econômica trazida pela Economia Digital, e aqui falamos de *software*, *internet*, *download*, *streaming*, etc., tornaram obsoletas, em nosso sentir, as definições que vinculavam *bem* e *mercadoria*, do ponto de vista jurídico e econômico, necessariamente a uma coisa corpórea.

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, citando Hendrik Pinheiro⁴³⁷, nos explicam que o conceito tradicional de *mercadoria* como “bem móvel sujeito à mercancia” é incompatível com a noção de comércio virtual de *software*. Assim,

[...] a possibilidade de consumo simultâneo (conexão em rede), não excludente (enfeixado) e não rival (típico da economia de abundância) afasta

⁴³⁴ NASCENTES, Antenor. *Dicionário da língua portuguesa*. Coimbra: Atlântica, 1957, s.v. *mercadoria*.

⁴³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 756.

⁴³⁶ *Ibid.*, p. 756-757.

⁴³⁷ SILVA, Hendrik Pinheiro. Download de Software e Tributação: entre ICMS e ISQN. In: PINTO, Sergio L. Martins; MACEDO, Alberto; ARAUJO, Wilson J. (coord.). *Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 121.

o *download*, como meio de comércio de bens incorpóreos, do conceito tradicional de mercadoria e de circulação.⁴³⁸

Trata-se de uma visão doutrinária mais moderna. E a jurisprudência, como veremos, tem acompanhado essa nova visão, da desnecessidade da corporeidade para configurar um bem ou uma mercadoria.

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco citam Marco Aurélio Greco para coincidirem em que “a linha da corporeidade do bem como condição necessária de sua configuração como mercadoria não se sustenta contemporaneamente”. Em suporte desse novo entendimento, está a mais recente jurisprudência do STF. Assim, no julgamento de Medida Cautelar na ADI nº 4.389⁴³⁹, pelo Pleno do Tribunal, decidiu-se que “a produção de embalagens sob encomenda seria objeto de incidência do ICMS, ainda que se tratasse de um fazer, e não de um dar (que envolveria um bem corpóreo)”⁴⁴⁰.

Aqueles mesmos autores entendem, e nós também, que *os bens incorpóreos estão, sim, no âmbito de incidência do ICMS-Mercadorias*. O sentido semântico de bem incorpóreo, segundo eles, além de não ir contra o sentido semântico mínimo existente na CF/88, de outro lado também pode ser atrelado à noção de um **ciclo de circulação econômica de bens**, sejam eles corpóreos ou incorpóreos (lembrando que a materialidade da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS-Mercadoria é a circulação de mercadorias). Tratando-se de um ciclo de circulação, temos aí o influxo da **regra da não cumulatividade**, que aproxima o ICMS, “sob o ponto de vista econômico, de um tributo sobre o valor acrescido que busca onerar o consumo”⁴⁴¹.

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, com muita lucidez, observam que “diversos fatos influenciam direta e indiretamente o conteúdo das regras de competência”. Entre esses fatos, vamos encontrar “os influxos do conceito de mercadoria e da estrutura plurifásica adequada à circulação do bem em um ciclo”. A consequência lógica é a **ampliação da competência dos Estados para a cobrança de ICMS**

⁴³⁸ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 332.

⁴³⁹ ADI 4389 MC, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/2011.

⁴⁴⁰ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, *op. cit., loc. cit.*

⁴⁴¹ *Ibid.*

tanto sobre bens materiais como sobre os imateriais. Aí cabe a ressalva daqueles autores, “desde que a transmissão se dê dentro de uma cadeia de circulação”⁴⁴².

Para demonstrar a relevância da inserção em uma cadeia de circulação sobre a materialidade da mercadoria, os autores citam a decisão do STF no julgamento do ARE nº 839.976 AgR/RS, cujo Relator foi o Min. Roberto Barroso, julgado em 10/02/2015. Confira-se:

Nas **hipóteses de conflito entre os fatos imponíveis do ICMS e do ISS**, não se pode desconsiderar o **papel da atividade exercida no contexto de todo o ciclo produtivo**. Sob tal perspectiva, cabe ao intérprete **perquirir se o sujeito passivo presta um serviço marcado por um talento humano específico e voltado ao destinatário final, ou desempenha atividade essencialmente industrial, que constitui apenas mais uma etapa dentro da cadeia de circulação**. Perfilhando essa diretriz, não é possível fazer incidir o ISS nas hipóteses em que **a atividade exercida sobre o bem constitui mera etapa intermediária do processo produtivo**.⁴⁴³

Como vemos, o ilustre Ministro do STF aponta a necessidade de se observar se há um ciclo de produção e comercialização e se atividade envolvida na etapa em questão é um *fazer humano* para destinatário específico, o que configuraria, portanto, um serviço (conceito que veremos à frente) ou se é apenas uma *atividade essencialmente industrial*, um *fazer* também, porém consistindo numa etapa intermediária que culminará numa *obrigação de dar* e cuja identidade do destinatário é de menor ou nenhuma relevância.

Concluem Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco que “adotar a noção de **ciclo de comércio** como **ponto de apoio semântico da materialidade do ICMS** nos parece ser muito mais sólido no que o apego a **concepções de mercadoria ultrapassadas jurisprudencialmente**”⁴⁴⁴. Concordamos com eles.

Dos mesmos autores é a seguinte afirmativa:

Desse modo, pode-se afirmar aqui que **o conceito de mercadoria tributável pelo ICMS é qualquer bem material ou imaterial cuja transmissão se dê dentro de uma cadeia de circulação**, e que **não esteja abrangido por outras competências constitucionais** (a exemplo do ouro, tributado pelo IOF).⁴⁴⁵

⁴⁴² DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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.

⁴⁴³ ARE 839.976 AgR/RS, julgado em 10/02/2015, grifos nossos.

⁴⁴⁴ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, *op. cit.*, p. 333, grifos nossos.

⁴⁴⁵ *Ibid.*, *loc. cit.*, grifos nossos.

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco adotam as mesmas premissas para concluir que não deve incidir o ICMS no *download* de *software*. Explicam eles: **apesar de os programas de computador serem bens imateriais, sua comercialização não se estrutura como cadeia de circulação, e sim como uma transação direta entre o produtor e o consumidor**. Dizendo de outra forma, não haveria “transmissão do bem, mas simplesmente **disponibilização do mesmo para seu uso**, inclusive com o estabelecimento de **prazo de validade** dessa autorização, conforme o artigo 7º da Lei 9.609/98”⁴⁴⁶.

Assim, em que pese a respeitável opinião de alguns doutrinadores, que não aceitam possa o ICMS tributar a circulação de bens intangíveis, **o advento da Economia Digital trouxe a figura da desmaterialização de bens**, embora tenhamos a figura da comercialização da licença de uso, como vimos acima. Os exemplos mais usuais são o *e-Book* e o *download de software*.

Respeitosamente, divergimos daqueles autores neste tópico. Entendemos que a comercialização de uma mercadoria imaterial, como é o caso de um *software* pode, sim, subsumir-se à regra-matriz de incidência do ICMS-Mercadoria, em que pese não estar situada num ciclo de comércio ou numa cadeia de circulação. Isto porque, na lição de Fernando Rezende, que vimos em capítulo precedente, a Economia Digital tem, entre outras, as seguintes características: (i) a desintermediação dos negócios, (ii) a virtualização das transações, (iii) a passagem de cadeias (de valor) a redes, (iv) a irrelevância das distâncias e, finalmente, (v) a velocidade das mudanças.⁴⁴⁷

As *cadeias de circulação* fazem sentido em modelos de produção de mercadorias e bens físicos, mas não para as mercadorias digitais.

Mais à frente, voltaremos novamente a este assunto, ao tratarmos das Aplicações *Over-the-Top*.

⁴⁴⁶ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 133, grifos nossos.

⁴⁴⁷ REZENDE, Fernando. O que muda na economia com o advento da revolução digital? *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA ABDF, 27-29 mar. 2019, Rio de Janeiro. Apresentações [...]. Rio de Janeiro: ABDF, 29 mar. 2019.

4.3 A evolução do conceito de *Serviço*

José Eduardo Soares de Melo nos traz o conceito de *serviço*, que há décadas foi assim estabelecido por Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda⁴⁴⁸, *in verbis*:

Serviço é qualquer prestação de fazer [...] servir é prestar atividade a outrem; é prestar qualquer atividade que se possa considerar “locação de serviços”, envolvendo seu conceito apenas a locatio operarum e a locatio operis. Trata-se de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é sua prestação.⁴⁴⁹

A partir de Aires Fernandino Barreto⁴⁵⁰, José Eduardo Soares de Melo traça o que seria o conceito constitucional de *serviço*:

Prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.⁴⁵¹

Dessas duas definições, podemos extrair os principais elementos que, na doutrina tradicional, traduzirão o que seja o termo *serviço*:

- a) obrigação ou prestação de fazer;
- b) atendimento a terceiros;
- c) com conteúdo econômico;
- d) em caráter negocial, o que exclui qualquer relação trabalhista, ou seja, não há relação de emprego;
- e) atividade intermediária visando um fim, que será um bem material ou imaterial.

Simone Rodrigues Costa Barreto leciona que “Os enunciados existentes no Texto Constitucional que tratam do ISS não trazem a definição do conceito de serviço”. Ela conclui que o constituinte teria se valido do conceito preexistente desse signo, que seria comum na linguagem jurídica antes mesmo da promulgação da atual Constituição Federal.⁴⁵²

⁴⁴⁸ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. t. 46. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 3-4.

⁴⁴⁹ SOARES DE MELO, José Eduardo. *ISS – Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 53, grifos nossos.

⁴⁵⁰ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 35.

⁴⁵¹ SOARES DE MELO, José Eduardo, *op. cit.*, p. 54, grifos nossos.

⁴⁵² BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 1077.

Em seu texto a respeito do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, a autora paulista deduz que o núcleo do conceito constitucional de serviço é uma “obrigação de fazer” e que advém do Direito Civil.⁴⁵³

Simone Rodrigues Costa Barreto informa que há várias referências a serviço no Texto Constitucional. Por isso, deve-se interpretar em conjunto os enunciados constitucionais específicos, relacionados à competência tributária dos Municípios, e os gerais, a exemplo dos princípios, de modo a se construir a definição do conceito constitucional de serviço (no caso, para fins de incidência do ISS).⁴⁵⁴

A definição tradicional de *serviço* cristalizou-se na distinção entre *obrigação de dar* e *obrigação de fazer*, importante ao tempo em que se definiram as materialidades do IPI, do ICM (depois ICMS) e do ISS nas recentes Cartas Magnas brasileiras (1967, emendada em 1969, e 1988), no Código Tributário Nacional (de 1966) e nas leis complementares desses impostos.

Até o final dos anos 1980, portanto ao tempo da edição da CF/88 e antes do advento da Economia Digital, a doutrina e jurisprudência possuíam o seguinte entendimento, conforme descreve José Eduardo Soares de Melo⁴⁵⁵, *in verbis*:

- a) A prestação de serviços consiste numa obrigação tendo por objeto um fazer, a obrigação mercantil se consubstancia num dar;
- b) O fato de a prestação de serviços requerer emprego de materiais, e/ou equipamentos, não descaracteriza a obrigação de fazer; esta obrigação é unidade incindível, não decomponível em serviço (puro) e materiais ou aparelhos;
- c) As obrigações de fazer cujo conteúdo é a prestação de serviços, portanto, são tributáveis exclusivamente pelo ISS, e não podem ser pelo ICMS.

Como afirmamos logo acima, a Carta Magna de 1988 não conceitua *serviço*. Isso, para José Eduardo Soares de Melo, não deveria ser um problema para o operador do direito, “uma vez que o texto constitucional contém materialidades – também adstritas às obrigações de ‘dar’ e de ‘fazer’ – que permitem separar os respectivos campos de incidência tributária”⁴⁵⁶.

Aquele autor observa muito bem que “nota característica do serviço” é a sua **individualidade**, isto é, cada serviço é uma oportunidade distinta de outra, possuindo uma

⁴⁵³ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 1079.

⁴⁵⁴ *Ibid.*, p. 1079-1080.

⁴⁵⁵ SOARES DE MELO, José Eduardo. *ISS – Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 55-56.

⁴⁵⁶ *Ibid.*, p. 49.

identidade inconfundível e irrepetível. Diferentemente, cada produto industrializado será uma espécie de um gênero, que, em princípio, terá quantidade indeterminada.⁴⁵⁷

A competência do ISS está definida (“de forma bastante peculiar”, segundo Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco⁴⁵⁸) no artigo 156, inciso III, da CF/88, utilizando um conceito por exclusão das materialidades de serviços abrangidos pelo artigo 155, inciso II, estes tributados pelo ICMS. Além de poderem tributar serviços de forma residual, excluída a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e a prestação de serviços de comunicação, tributados pelo ICMS, o legislador também condicionou o alcance do ISS a serviços especificados em lei complementar.

A Lei Complementar do ISS (de caráter nacional) hoje em vigor é a Lei Complementar nº 116, de 2003. Ela possui um anexo, que contém a chamada Lista de Serviços que podem ser tributados pelo ISS. Os Municípios que instituírem tal tributo em seus territórios devem observá-la. Boa parte da doutrina e da jurisprudência entende que a lista é exaustiva, vedada ampliação vertical, porém admitindo-se a ampliação horizontal, de forma interpretativa e sempre que a redação do item o permitir (ao empregar expressões como *e congêneres*).

Interpretando a norma constitucional, vemos que o ISS tem um alcance duplamente residual em relação ao ICMS, o que, de certa maneira, poderia apontar para uma relativa preferência por esse último imposto.

Conforme explica Luciano Garcia Miguel, isso já vinha desde o Decreto-lei nº 406/68, que, *in verbis*:

[...] adotou a técnica de somente admitir a incidência do imposto municipal sobre os serviços que expressamente constavam em uma lista anexa. Assim, o fornecimento de mercadorias de forma conjunta com a prestação de serviços que não constassem na lista ficou sujeita à incidência do ICM.⁴⁵⁹

Compreensível a postura do legislador do Poder Executivo, primeiramente, e do constituinte originário, em 1988: a importância que tinha a indústria e o comércio e, portanto, as mercadorias (à época, as corpóreas), na economia tradicional, coadunava-se com a importância dos Estados federativos no plano político. A relevância dos serviços é situação

⁴⁵⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo. *ISS – Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 53.

⁴⁵⁸ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 333.

⁴⁵⁹ MIGUEL, Luciano Garcia. *O ICMS e os Conceitos de Mercadoria e Serviço de Comunicação*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 48.

mais recente, típica de economias baseadas no trabalho intelectual, mais que na manufatura, característica do mundo contemporâneo, que vem sendo chamado de *Sociedade da Informação*.

Analisando a norma constitucional de incidência do ISS, Paulo de Barros Carvalho, utilizando sua conhecida Regra-Matriz de Incidência Tributária, afirma que “Só será possível a incidência do ISS se houver **negócio jurídico** mediante o qual uma das partes se obrigue a **praticar certa atividade de natureza física ou intelectual**, recebendo, em troca, **remuneração**”⁴⁶⁰. Temos, aí, nova definição de serviço, que em nada modifica as da teoria tradicional já expostas anteriormente.

Explica Luciano Garcia Miguel⁴⁶¹ que, se o ICMS é alvo generalizado e constante de críticas, o ISS não deixa de oferecer problemas e dificuldades. São elas: (i) a dificuldade em estabelecer, em muitas operações, especialmente naquelas em que se misturam *obrigação de dar* com *obrigação de fazer*, se deve incidir o ICMS ou o ISS; (ii) o fato de gerar conflitos de competência entre Estados e Municípios, e, como decorrência disso; (iii) o fato de o ISS ser cumulativo e, em alguns casos, (iv) incidir no meio da cadeia produtiva, elevando o custo industrial.

Pelas dificuldades apontadas e pelo custo de sua administração tributária (que compreende a legislação, a arrecadação, a fiscalização e o contencioso administrativo), poucos Municípios brasileiros acabaram instituindo o ISS em seus territórios.⁴⁶² Fizeram-no, basicamente, somente as capitais de Estados e a alguns grandes Municípios, como Campinas.

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco relatam que a dificuldade de se adotar um conceito de *serviço* estritamente ligado à obrigação de fazer é patente há muito tempo.⁴⁶³

Conforme nos explicam aqueles autores, de longa data Elizabeth Nazar Carrazza⁴⁶⁴ já afirmava que, *in verbis*,

⁴⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 795, grifos nossos.

⁴⁶¹ MIGUEL, Luciano Garcia. *O ICMS e os Conceitos de Mercadoria e Serviço de Comunicação*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 49.

⁴⁶² *Ibid*, p. 52.

⁴⁶³ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 335.

⁴⁶⁴ NAZAR CARRAZZA, Elizabeth. Natureza “Não Cumulativa” do ISS. *Revista de Direito Tributário*, n. 19-20, jan./jun. 1982, p. 256. A tese da autora, aprovada por unanimidade no congresso em que foi apresentada, sendo proclamada nos seguintes termos: “1ª Conclusão: ‘O serviço tributável pode ser definido como a

[...] o conceito de serviço, a nível constitucional, não estaria necessariamente ligado à venda de bem imaterial e que, em tese, qualquer atividade consubstanciada na prestação ou fruição de uma utilidade, material ou imaterial pode ser objeto de tributação pelo ISS.⁴⁶⁵

Com agudeza de observação, Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco observam que, *in verbis*,

A dicotomia de materialidade do ISS e do ICMS parece refletir a **transição de uma economia** baseada no valor de troca, que estaria **ligada ao valor da mercadoria (abrangida pelo ICMS) para uma que priorize o valor do uso**, representada pela **utilidade produzida (alcançada pelo ISS)**.⁴⁶⁶

Notamos aqui presentes as transformações econômicas, permitidas pelas transformações tecnológicas, a impactarem o alcance das normas de competência tributária.

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco diferenciam da seguinte forma a materialidade do ICMS daquela do ISS: (i) no ICMS, a “materialidade se encontra adstrita materialmente por diversos elementos estruturais” (existência de um ciclo comercial que rege a transmissão do bem e a não cumulatividade); (ii) no ISS, temos uma regra de competência *mais fluida*, “não apenas pelo fato de o vocábulo ‘serviço’ trazer suas restrições de forma expressa, mas por esta condição estar ligada a uma cláusula genérica (‘de qualquer natureza’), que indica a adoção de um conceito mais amplo”, por isso mais próximo de um sentido econômico.⁴⁶⁷ Tudo isto sem contar que os serviços tributáveis pelo ISS devem constar de lista exaustiva própria em lei complementar, acrescentaríamos.

Não se pode olvidar que a CF/88 impôs uma competência expressa à materialidade do ISS: não poder tributar os serviços já atribuídos à União (como os serviços financeiros, alcançados pelo IOF) e aos Estados (aqueles alcançados pelo ICMS).⁴⁶⁸

As restrições acabam sendo ampliadas também pelo Judiciário: o STF excluiu expressamente do âmbito da competência dos Municípios as **cessões de direito de uso**, ao julgar o caso da locação, que acabou culminando com a edição da Súmula Vinculante nº

prestação ou a fruição de uma utilidade material ou imaterial, por uma pessoa física ou jurídica, sob regime de direito privado.’ [...] Aprovada, por unanimidade”.

⁴⁶⁵ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 334, grifos nossos.

⁴⁶⁶ *Ibid.*, p. 335, grifos nossos.

⁴⁶⁷ *Ibid.*, *loc. cit.*

⁴⁶⁸ *Ibid.*

31⁴⁶⁹, alcançando os demais órgãos do Poder Judiciário e a administração pública de todas as esferas da Federação.⁴⁷⁰

Simone Rodrigues Costa Barreto percorre todas as características de que o serviço deve ser revestir para se subsumir à Regra-Matriz de Incidência do ISS, calcada na obra de Aires Fernandino Barreto.⁴⁷¹ Concluirá ela que o serviço tributável consiste num esforço humano pessoal, prestado a terceiro, de modo oneroso, no regime de direito privado (o que exclui os serviços públicos, imunes a impostos) e que implica uma *obrigação de fazer*. Além disso, como vimos em capítulo próprio, deve estar compreendido na competência dos Municípios.⁴⁷²

Dizendo de outra forma, o serviço tributável pelo ISS reúne as seguintes características: (i) possui conteúdo econômico, (ii) é prestado para terceiro, (iii) sem subordinação, (iv) possui fito de remuneração, (v) encontra-se sob regime de direito privado e (vi) está compreendido na competência tributária dos Municípios.⁴⁷³ Note-se que é, ainda, a definição clássica, ligada a *obrigação de fazer*.

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco oferecem-nos a visão muito semelhante à de Simone Rodrigues Costa Barreto, porém já com atualizações semânticas importantes, tendo em vista a Economia Digital. Para estes últimos, o atual conceito constitucional de serviço para fins de ISS é o de, *in verbis*,

[...] **oferecimento de uma utilidade para outrem**, a partir de um conjunto de **atividades imateriais definidas em lei complementar**, prestadas com **habitualidade e mediante contraprestação**, podendo estar **conjugadas ou não com a entrega de bens ao tomador, excluído os serviços abrangidos pelo art. 155, II e 153, V, da CF/88** e as **atividades de cessão de direito de uso**.⁴⁷⁴

Coincidimos pessoalmente com essa visão. Dela extraímos as seguintes características para classificar uma materialidade como tributável pelo ISS:

⁴⁶⁹ STF - Súmula Vinculante 31 – “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

⁴⁷⁰ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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.

⁴⁷¹ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2005.

⁴⁷² BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 1080-1081.

⁴⁷³ *Ibid.*, p. 1084.

⁴⁷⁴ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, *op. cit.*, p. 336, grifos nossos.

- a) oferecimento de utilidade (ou seja, não necessariamente é uma “*obrigação de fazer*”);
- b) a terceiro;
- c) envolvendo atividades imateriais;
- d) atividades definidas em lei complementar;
- e) prestadas com habitualidade e mediante contraprestação;
- f) podendo envolver a entrega de bens ao tomador;
- g) não pode envolver serviços abrangidos pelo artigo 155, II (ICMS), nem do artigo 153, V (IOF) da CF/88;
- h) não pode consistir em cessão de direito de uso.

Feita a remissão ao advento da Economia Digital, vejamos, mais em detalhe, os impactos dela sobre os conceitos de *bem*, *mercadoria* e *serviço* que estamos estudando.

4.4 O impacto da Economia Digital sobre os conceitos de *bem*, *mercadoria* e *serviço*

Em que pese a existência das dificuldades de precisão semântica dos conceitos aqui estudados envolvendo o ICMS e o ISS, postas logo de saída quando da promulgação da CF/88, outras foram acrescidas com o advento da Economia Digital. Antes, tínhamos um panorama que parecia, senão pacificado, ao menos estabilizado em termos de conflitos, dada a “interpenetração desses dois impostos”, como bem descreve Luciano Garcia Miguel⁴⁷⁵ ao tratar daqueles dois tributos indiretos. Agora, com o advento da Economia Digital, potencializaram-se as dificuldades e as dúvidas, e, com elas, os conflitos de competência, quando não mesmo as zonas de não incidência involuntária.

A nova realidade econômica e tecnológica proporcionada pelo mundo digital veio perturbar entendimentos já consolidados quanto aos conceitos e à tributação de bens, mercadorias e também dos serviços.

É patente que o conceito de *serviço* vem recebendo novas definições na doutrina, ao mesmo tempo sendo passível de novos entendimentos pela jurisprudência.

Serviço, numa visão mais atual, com notável influência das novas realidades da Economia Digital, deixou de ser a mera *obrigação de fazer* (em contraposição à *obrigação de dar*, inerente às transações com bens e mercadorias), para ser o “oferecimento de uma utilidade”.

⁴⁷⁵ MIGUEL, Luciano Garcia. *O ICMS e os Conceitos de Mercadoria e Serviço de Comunicação*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 48.

Com o advento das novas Tecnologias de Informação e Comunicação, as TIC, não é raro termos, hoje, uma *obrigação de dar* acompanhada de certos *fazer*s; ou o contrário: *obrigações de fazer* acompanhadas de certas *entregas*. Isso dificulta sobremaneira encontrar a melhor subsunção para as hipóteses de incidência do ICMS ou do ISS.

Um estudo que muito bem analisa a evolução conceitual de *bem, mercadoria e serviço*, já bastante citado nesta dissertação, é aquela da lavra de Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, do qual trazemos o seguinte trecho, *in verbis*

- **O conceito de mercadoria tributável pelo ICMS é qualquer bem material ou imaterial cuja transmissão se dê dentro de uma cadeia de circulação mercantil, e que não esteja abrangido por outras competências constitucionais** (a exemplo do ouro, tributado pelo IOF).
- **O atual conceito constitucional de serviço para fins de ISS é o de oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais definidas em lei complementar, prestadas com habitualidade e mediante contraprestação, podendo estar conjugadas ou não com a entrega de bens ao tomador, excluídos os serviços abrangidos pelo artigo 155, inciso II, e artigo 153, inciso V, da CF/88 e as atividades de cessão de direitos de uso.**
- **As demais hipóteses de atividades tecnológicas, não abrangidas pelos conceitos anteriores** (a exemplo do *download* de *software* e o *streaming* de vídeos), **demandam o exercício da competência residual da União, através de lei complementar, para que possam ser tributados.**

Portanto, o que se verifica é que as atuais regras de competência existentes na Constituição Federal de 1988 são suficientes para abarcar as novas materialidades decorrentes da Economia Digital, seja através da adoção de conceitos mais sofisticados de mercadoria e serviço, seja através do exercício da competência residual pela União.⁴⁷⁶

Concretamente, já temos, no Congresso Nacional, propostas de substituir os atuais ICMS e ISS por um novo imposto, do tipo IVA e não cumulativo.⁴⁷⁷

⁴⁷⁶ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 338, grifos nossos.

⁴⁷⁷ Neste sentido, veja-se a proposta do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), elaborada pelo Núcleo de Estudos Fiscais (CCIF) da FGV Law/São Paulo, que resultou na PEC 45/19, em tramitação na Câmara dos Deputados no momento em que escrevemos. Há, também, em tramitação no Senado Federal, a PEC 110/19, que é derivada da chamada “Proposta Haully”, que foi apresentada na legislatura anterior. Temos, ainda, a chamada “Proposta do COMSEFAZ”, colegiado que reúne os Secretários de Fazenda e Tributação dos Estados federados e do DF, que se tem transformado em propostas de emenda à PEC 45/19. A PEC 45, a PEC 110 e a proposta do COMSEFAZ têm muitas semelhanças: as três propõem a unificação de vários tributos federais, do ICMS e do ISS, criando, de um lado, um IVA nacional cujas receitas seriam compartilhadas pela União, Estados, DF e Municípios; e criando, de outro lado, um Imposto Seletivo sobre algumas materialidades. Por fim, aguarda-se, no momento em que escrevemos, o envio de uma proposta de Reforma Tributária de iniciativa do Governo Federal, que tenderia a criar um “IVA Dual”, de um lado unificando alguns tributos federais num IVA Federal e, de outro, unificando o ICMS com o ISS, para criar um IVA subnacional a ser compartilhado e administrado por Estados, DF e Municípios. A principal modificação que todas as propostas

A mudança de posicionamento da doutrina com relação ao conceito de *serviço* e suas implicações tributárias vem ocorrendo também na jurisprudência.

No julgamento, em 02 de dezembro de 2009, do RE 547.245/SC, que discutiu a incidência de ISS sobre contratos de *leasing*, em seu voto, o Ministro Joaquim Barbosa traz a importante observação que “a **evolução social** tem levado à **obsolescência conceitual**, em especial a **divisão entre obrigação de “dar” e “fazer”**, que deixa de ser relevante **em prol de uma consideração própria da função econômica e social da operação e a postura dos sujeitos envolvidos**”⁴⁷⁸.

Na esteira deste entendimento, Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco colacionam também o julgamento do RE nº 651.703/PR, em 06/09/2012, que decidiu pela *incidência de ISS sobre os planos de saúde e seguro-saúde*. Aqui, o Relator, Ministro Luiz Fux, para ampliar a expressão *proventos de qualquer natureza*, propõe um **conceito econômico de serviço**, mais que jurídico, definindo-o da seguinte forma:

O conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugadas ou não com a entrega de bens ao tomador.⁴⁷⁹

Paulo Caliendo⁴⁸⁰ também entende que, para efeito do conceito de *serviço*, o conceito de *fazer* foi alargado e ampliado, passando a abarcar contratos e situações distintas, que fogem ao conceito tradicional de *prestar*. O exemplo citado por aquele autor para isso é o caso da incidência do ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação (item 1.05 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116, de 31/07/2013).

Maurício Barros observa muito bem que a legislação e a jurisprudência não são capazes de acompanhar eficientemente a evolução tecnológica.⁴⁸¹ Contudo, atualmente, há um

trazem é o fim da segregação entre bem, mercadoria e serviços na tributação sobre o consumo, o que eliminaria boa parte da insegurança jurídica hoje existente.

⁴⁷⁸ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 334, grifos nossos.

⁴⁷⁹ *Ibid.*, loc. cit., grifos nossos.

⁴⁸⁰ CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. 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. 798.

⁴⁸¹ BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo

movimento para alcançar novas materialidades que vêm surgindo por meio da tributação. São muito recentes iniciativas legislativas voltadas, em termos tributários, para as operações da Economia Digital que atingem consumidores em massa.

Na ausência de uma legislação específica, e “Até mesmo pela novidade”, observa Maurício Barros, a jurisprudência “aplicava a legislação tributária geral no enquadramento dos primeiros fenômenos ligados à tecnologia”. Assim, o STF decidiu, no RE nº 176.626, sendo Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, que o chamado *software de prateleira*, produzido em série e comercializado em mídias físicas, corresponderia a mercadoria, por isso sobre ele deveria incidir o ICMS. Da mesma maneira, fitas de videocassete (RE nº 191.732) e conteúdos distribuídos via CD-ROM (RE nº 285.870).⁴⁸²

Muito embora o STF, sobre a tributação do *software* personalizado e distinguindo-o do *software de prateleira*, tenha anteriormente afirmado que ele deveria ser objeto da incidência do ISS (RE nº 199.464/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, j. 2-3-1999), o que se coloca, hoje, é se há ou não um *fazer* no licenciamento de *software*. Até o momento em que escrevemos, a matéria encontrava-se pendente de julgamento⁴⁸³ sob o regime de repercussão geral.⁴⁸⁴

Na ausência de um novo tributo, temos visto, cada vez mais, os Estados e Municípios buscando reinterpretar as competências constitucionais para tributar esses novos fatos econômicos advindos da Economia Digital, seja pelo ICMS (nas suas vertentes de ICMS-Mercadoria e ICMS-Comunicação), seja pelo ISS.

Cronologicamente, como veremos em capítulo próprio, a iniciativa coube aos Municípios. O Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar nº 157, de dezembro de 2016, que incluiu o item 1.09 à Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/03, *in verbis*:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de

(coord.). *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 362.

⁴⁸² BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. *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. 366.

⁴⁸³ RE 688223, Rel. Min. Luiz Fux. Na data em que escrevemos, a matéria, em regime de repercussão geral, ainda se encontra pendente de julgamento pelo STF.

⁴⁸⁴ CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. *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. 798.

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), grifos nossos.

Tal modificação permite aos Municípios legislarem a respeito, com base na modificação da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, e passarem a cobrar ISS sobre os serviços de *pay-per-view*, *download* de conteúdos e serviços prestados com a tecnologia *streaming* (como os aplicativos comerciais *Netflix* e *Spotify*), que, em tese, seriam fatos jurídicos tributáveis pelo ICMS estadual, nos seus núcleos de incidência do ICMS-Mercadoria (caso do *download* de conteúdos) e do ICMS-Comunicações (nas demais hipóteses).⁴⁸⁵

Alguns autores têm apontado a aparente inconstitucionalidade da inclusão desse item na Lista de Serviços anexa à LC nº 116/03, sendo diversos os argumentos, como veremos em capítulo próprio.

Em reação, os Estados fizeram aprovar, meses depois, o Convênio ICMS nº 106, de 29/09/2017, que, no estado de São Paulo, foi regulamentado pela Portaria CAT nº 24, de 23/03/2018. Por esse Convênio, novas materialidades são alcançadas pela incidência do ICMS-Comunicação. Confira-se, *in verbis*:

Convênio ICMS 106/17 - Cláusula primeira - As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio, grifos nossos.

A Portaria CAT nº 24/18 paulista também incluiu, na incidência do imposto, os “**conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva (‘download’)**”, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos” (grifos nossos).

Ficou acirrada a guerra fiscal vertical entre Estados e Municípios, que buscam alcançar as novas materialidades criadas pela Economia Digital, aumentando a insegurança jurídica.

Conforme Osvaldo Santos de Carvalho⁴⁸⁶, as mercadorias digitais que são alcançadas pelo Convênio ICMS nº 106/17 são os *softwares*, programas, aplicativos, jogos

⁴⁸⁵ SARAN, José Eduardo de Paula. *O conceito de serviço de comunicação na materialidade do ICMS-Comunicação*. 2018. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, jul. 2018, p. 43-44.

⁴⁸⁶ SANTOS DE CARVALHO, Osvaldo. Convênio ICMS 106/2017 e a tributação de bens digitais pelo ICMS. *In: WORKSHOP TRIBUTÁRIO: DESAFIOS E PERSPECTIVAS PARA 2018 – IGA-IDEPE*. 15 jun. 2018, São Paulo. *Apresentações* [...]. São Paulo, 2018.

eletrônicos, arquivos eletrônicos e congêneres que obedecem a uma padronização, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, e que sejam comercializados por meio de transferência eletrônica de dados.⁴⁸⁷

Em suma, e antecipando tema que será visto mais à frente nesta dissertação, vamos encontrar, na doutrina, as mais diversas posições em relação a eventual tributação dos novos fenômenos de riqueza trazidos pela Economia Digital. Todas passam pela exegese dos conceitos presentes no capítulo tributário da Constituição Federal, confrontando-os com as materialidades daqueles novos fenômenos, dentre os quais estão as Aplicações *Over-the-Top*, para verificar eventual subsunção, seja no texto da Carta Magna, seja na legislação infraconstitucional.

Há posições que enxergam a possibilidade de, mantida a atual redação constitucional, tributá-las com eventuais modificações apenas em nível de lei complementar.⁴⁸⁸ Pequeno número de autores verifica a possibilidade de se tributar algumas materialidades, como o *download* de conteúdos digitais, pelo ICMS-Mercadoria⁴⁸⁹, ou o *streaming* de conteúdos audiovisuais, pelo ISS.⁴⁹⁰ Há entendimentos de que eventual tributação das Aplicações *Over-the-Top* somente seria possível com alteração constitucional, criando novo tributo pelo exercício da competência residual da União para tributar esses novos fatos sociais.⁴⁹¹ Há, também, propostas doutrinárias para a criação de uma espécie de “Simples Digital” ou “Simples Informático”⁴⁹². Por fim, há autores que alegam que a tributação dos novos fenômenos digitais já ocorre por via de tributos diretos, como o Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas, não se justificando uma tributação indireta.⁴⁹³ Em capítulo próprio, trataremos desse assunto com mais detalhe.

A seguir, trataremos da interface entre as Aplicações *Over-the-Top* e os conceitos de *bem*, *mercadoria* e *serviços*, de modo a poder tratar de sua eventual tributação por impostos indiretos sobre o consumo.

⁴⁸⁷ SARAN, José Eduardo de Paula. *O conceito de serviço de comunicação na materialidade do ICMS-Comunicação*. 2018. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, jul. 2018, p. 45.

⁴⁸⁸ Por exemplo, Maurício Barros, Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

⁴⁸⁹ A exemplo de Roberto Biava Júnior, Carlos Otávio Ferreira de Almeida e Lucas Bevilacqua.

⁴⁹⁰ Como Alberto Macedo.

⁴⁹¹ Por exemplo, Betina Treiger Grupenmacher e Tathiana Piscitelli.

⁴⁹² Como Marco Aurélio Greco.

⁴⁹³ A exemplo de Luiz Roberto Peroba e Ana Carolina Carpinetti.

4.5 A interface entre as Aplicações *Over-the-Top* e os conceitos de bem, mercadoria e serviços

No presente capítulo, estudamos o significado e a significação dos termos *bem*, *mercadoria* e *serviço* e mostramos como evoluíram. Agora, em capítulos próprios, trataremos do conceito, definições, classificações e natureza jurídica das Aplicações *Over-the-Top* e de sua possível tributação pelo ICMS e pelo ISS.

A possível incidência do ICMS pelo critério material da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS-Mercadoria, será estudada na espécie de Aplicação *OTT* em que temos a transmissão de conteúdo multimídia em operação de *download*. Ali, procuraremos verificar se haveria uma operação de circulação de mercadoria (embora intangível), a exemplo de músicas ou *podcasts*, e arquivos audiovisuais, como filmes, programas e documentários. Daí a importância de termos estudado os conceitos de *bem* e *mercadoria*, tangível ou intangível.

Note-se que, para haver a incidência do ICMS-Mercadoria, deve ocorrer a *circulação* da mercadoria. Assim, será importante verificar se, no *download*, estaria caracterizada uma das seguintes situações: (i) uma transmissão de propriedade (hipótese de incidência daquele tributo), ou (ii) uma transferência de direitos autorais (gênero), ou (iii) um licenciamento, concessão ou cessão de uso (espécie do gênero *transferência de direitos autorais*), em caráter temporário ou definitivo (situações em que esse imposto não incide).

A possível incidência do ICMS, agora no critério material da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS-Comunicação, somente será possível se concluirmos que há ao menos algumas modalidades de Aplicações *OTT* que realizam prestação de serviço de comunicação. Por isso, estudaremos os serviços de comunicação e sua tributação no próximo capítulo.

Por fim, a possível incidência do ISS ocorrerá se concluirmos que há Aplicações *OTT* que podem ser caracterizadas como serviços que se subsomem à Regra-Matriz de Incidência do ISS. Esta foi a razão de termos estudado o conceito e definição de *serviço* e visto sua evolução ao longo do tempo.

No próximo capítulo, estudaremos os novos fenômenos e conceitos ligados às comunicações, bem como seus aspectos regulatórios, pela inter-relação existente com as Aplicações *Over-the-Top*.

5 OS NOVOS FENÔMENOS E CONCEITOS LIGADOS ÀS COMUNICAÇÕES E SEUS ASPECTOS REGULATÓRIOS

Neste capítulo, daremos prosseguimento a nosso estudo sobre a tributação dos bens e serviços. Após tratarmos da evolução dos conceitos de *bem*, *mercadoria* e *serviço*, desta feita direcionaremos nossa atenção para os serviços de comunicação, por duas razões básicas. A primeira diz respeito aos diversos novos fenômenos que surgiram, em termos tecnológicos, com o advento da Era Digital, especialmente a *geração, reprodução e transmissão digital de conteúdos*, substituindo a analógica, o *advento da internet* e, por fim, o *surgimento do streaming*. Cada um deles será visto aqui em detalhe. A segunda razão é o fato de nosso objeto de estudo, as Aplicações *Over-the-Top*, possuírem indissociável ligação com esses fenômenos, podendo-se dizer que é deles um subproduto dos mais importantes.

A segunda parte do capítulo será dedicada a ver dois grandes instrumentos regulatórios ligados, de forma indireta⁴⁹⁴, às Aplicações *OTT*, que são a Lei Geral de Telecomunicações (*LGT*) e o Marco Civil da Internet (*MCI*). Dedicar-nos-emos, também, a esmiuçar conceitos que, por definição legal e/ou regulamentar, se relacionam com os serviços de comunicação, que são os *Serviços de Valor Adicionado (SVA)*, ou deles são uma espécie ou subespécie, que são os *Serviços de Acesso Condicionado (SeAC)*.

A última parte do capítulo será uma reflexão sobre a chamada *convergência tecnológica* que passou a ocorrer nos serviços de comunicação e em que medida isso tornou de alguma forma ultrapassados ou inadequados certos aspectos regulatórios das comunicações em geral e o papel que as Aplicações *Over-the-Top* tiveram nesse descompasso.

5.1 Tecnologia digital, internet e streaming: conceito, definição, histórico e importância para as comunicações e os serviços de informação e de entretenimento

Neste tópico, teremos um breve panorama sobre três grandes fenômenos que caracterizam aquilo que chamamos de Era Digital (cujas repercussões econômicas, como dissemos, é a Economia Digital): trata-se do surgimento da tecnologia digital, primeiramente; depois a massificação do uso da internet; e, mais recentemente, o advento da tecnologia *streaming*. O surgimento das Aplicações *Over-the-Top* não teria sido possível sem o concurso desses três fenômenos. Daí a importância de estudá-los nesta dissertação.

⁴⁹⁴ Pela estreita ligação e dependência das Aplicações *OTT* em relação aos serviços de comunicação e à internet.

5.1.1 Tecnologia digital

Carlos Montez e Valdecir Becker nos ensinam que, na natureza, as variáveis físicas correspondentes a áudio e vídeo se propagam desde sua origem até os ouvidos e olhos humanos através de formas de onda.⁴⁹⁵ O som de um alto falante propaga-se no espaço através de ondas sonoras. Uma janela antirruído nada mais faz que barrar (ou reduzir muito) a penetração de ondas sonoras num determinado espaço interior.

O registro dessas ondas, a exemplo das sonoras, primeiramente faz-se por meio de dispositivos sensores, como microfones, que capturam as ondas sonoras e produzem sinais elétricos, que variam continuamente no tempo e que descrevem a forma de onda do áudio.⁴⁹⁶ Denominamos sinal **analógico** o tipo de sinal em que a amplitude varia continuamente no tempo. Assim, as primeiras gravações sonoras, do final do século XIX, até cerca de quatro décadas atrás⁴⁹⁷, quando tivemos as primeiras gravações digitais, eram todas analógicas.

Para gravar os sons do mundo fenomenológico, necessitamos de suportes *contínuos*, para captar as variações das ondas sonoras (ou visuais) com o tempo.⁴⁹⁸ Por isso, um filme fotográfico analógico é um rolo contínuo, a exemplo de uma película de filmagem, de uma fita cassete de reprodução musical ou de um disco de vinil.

Se o sinal analógico é um sinal de amplitude variável no tempo (formato de curva senoide), o sinal **digital**, ao contrário, é um sinal estático e instantâneo. Um sinal digital de dados é aquele que assume um valor exato, bem definido, limitado e *instantâneo*. Por isso, uma transmissão digital de dados representa um valor *instantâneo* de uma situação, diferentemente de um sinal analógico, que apresenta um *movimento contínuo*.⁴⁹⁹ De saída, isso já significa uma maior quantidade de dados transmitidos. Isto possibilita, também, a transmissão simultânea de dados aos aparelhos receptores da comunicação, em diversas

⁴⁹⁵ MONTEZ, Carlos; BECKER, Valdecir. TV Digital Interativa: Conceitos e Tecnologias. In: *WebMidia e LA-Web 2004 – Joint Conference*. Ribeirão Preto, out. 2004. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/233869178_TV_Digital_Interativa_Conceitos_e_Tecnologias/link/5628cc6508ae518e347c653c/download. Acesso em: 15 ago. 2019, p. 15.

⁴⁹⁶ *Ibid.*, loc. cit.

⁴⁹⁷ Os primeiros Compact Discs (CDs) surgiram comercialmente no início dos anos 1980.

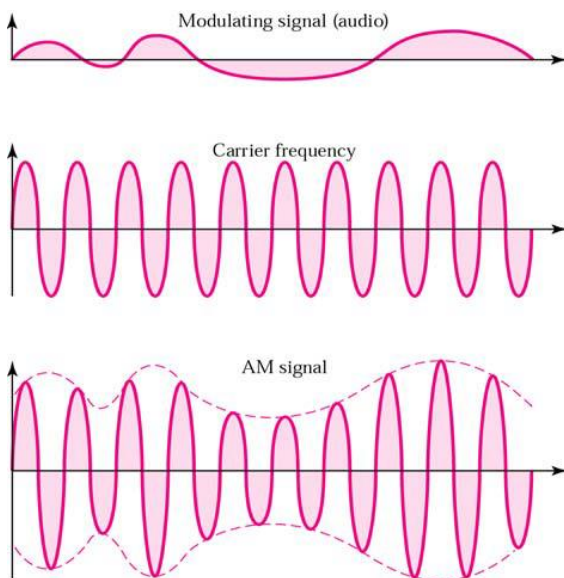
⁴⁹⁸ CCM. *Analógico e Digital*. São Paulo; Rio de Janeiro: Grupo Figaro, 2019. Disponível em: <https://br.ccm.net/faq/2962-analogico-e-digital>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁴⁹⁹ BEZERRA, Romildo Martins da Silva. *Transmissão Digital e Analógica*. Salvador: UFBA; CEFET, 30 ago. 2008. Disponível em: <http://www2.ufba.br/~romildo/downloads/ifba/transmissao-digital-analogica.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019, p. 2.

plataformas de mídia e de distribuição de informação: organizadores pessoais, telefones móveis, leitores eletrônicos (como *tablets*) e a internet.⁵⁰⁰

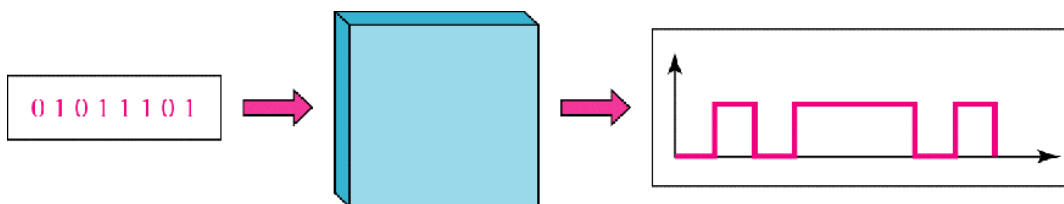
Nas figuras abaixo, temos a representação de três sinais analógicos (figura 6) e de um sinal digital (figura 7).

Figura 6: Sinais analógicos



Fonte: Romildo Martins da Silva Bezerra.⁵⁰¹

Figura 7: Sinal digital



Fonte: Romildo Martins da Silva Bezerra.⁵⁰²

As duas figuras acima demonstram a diferença entre o sinal analógico e o digital. A representação de um sinal analógico é uma curva com a aparência de uma senoide⁵⁰³, enquanto que um sinal digital pode ser visto como um histograma.⁵⁰⁴ Por esta razão, um sinal

⁵⁰⁰ DEL BIANCO, Nélia Rodrigues. *E tudo vai mudar quando o Digital chegar*. Brasília: UnB, p. 1-10, 2003. Disponível em: <http://www.bocc.ubi.pt/pag/bianco-nelia-radio-digital.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019, p. 2.

⁵⁰¹ BEZERRA, Romildo Martins da Silva. *Transmissão Digital e Analógica*. Salvador: UFBA; CEFET, 30 ago. 2008, p. 10. Disponível em: <http://www2.ufba.br/~romildo/downloads/ifba/transmissao-digital-analogica.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁵⁰² *Ibid.*, p. 2.

⁵⁰³ Curva matemática que descreve uma oscilação repetitiva suave, sendo esta uma onda contínua.

⁵⁰⁴ CCM. *Analógico e Digital*. São Paulo; Rio de Janeiro: Grupo Figaro, 2019. Disponível em: <https://br.ccm.net/faq/2962-analogico-e-digital>. Acesso em: 15 out. 2019.

digital é muito mais fácil de reproduzir do que um sinal analógico. Além disso, reprodução de mídias analógicas (um *long play* de vinil ou uma fita cassete de áudio) provoca perdas, desgastes ou danos nelas.⁵⁰⁵

Independentemente da natureza temporal ou origem, as mídias analógicas podem ser convertidas para o formato digital.⁵⁰⁶

Denominamos digitalização ao processo de transformar um sinal analógico em sinal digital. Ele é composto por duas atividades paralelas: a *amostragem* e a *quantificação* ou *quantização*. A amostragem consiste em colher amostras, de forma periódica, de um sinal analógico. A quantização consiste em atribuir um valor numérico para cada amostra colhida, é a representação de cada um desses valores usando um número fixo de *bits*⁵⁰⁷ para armazená-los. Quanto mais larga a frequência de amostragem (taxa de amostragem) e o número de *bits*⁵⁰⁸ (número dos diversos valores que uma amostra pode comportar), maior a qualidade do sinal digitado a ser gerado, ou seja, mais fiel será o sinal digital em relação ao fenômeno original.⁵⁰⁹

Ainda existe uma outra etapa que é a *codificação*, ou seja, a escolha da forma de representação (código) dos *bits* a ser usada.

Portanto, sinal analógico representa um valor físico que varia continuamente com o tempo, ao passo em que um sinal digital é uma sequência de valores, com um número fixo de *bits*, dependentes do tempo, resultante da transformação de um sinal analógico.

As características do processo de digitalização permitem aumentar ou diminuir a qualidade de um sinal. Quanto maior a qualidade da gravação digital, maior a quantidade de *bits* empregados, e vice-versa. Dizendo de outra forma, arquivos digitais de mais alta qualidade de reprodução de conteúdos sonoros ou visuais serão necessariamente maiores que

⁵⁰⁵ CCM. *Analógico e Digital*. São Paulo; Rio de Janeiro: Grupo Figaro, 2019. Disponível em: <https://br.ccm.net/faq/2962-analogico-e-digital>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵⁰⁶ MONTEZ, Carlos; BECKER, Valdecir. TV Digital Interativa: Conceitos e Tecnologias. In: *WebMidia e LA-Web 2004 – Joint Conference*. Ribeirão Preto, out. 2004. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/233869178_TV_Digital_Interativa_Conceitos_e_Tecnologias/link/5628cc6508ae518e347c653c/download. Acesso em: 15 ago. 2019, p. 15.

⁵⁰⁷ *Bit* é a abreviação de *Binary Digit*, ou *dígito binário*. É a menor quantidade de informação que pode ser armazenada num meio digital ou que pode ser transmitida. Num sistema binário, que é o utilizado por todo o parque computacional mundial, o *bit* pode assumir somente dois valores: 0 (zero) ou 1 (um).

⁵⁰⁸ Unidade de informação em arquivo computacional (digital), equivalente ao resultado de uma escolha entre duas alternativas (sim ou não, dentro ou fora etc.). O *bit* compõe informações dentro do sistema binário de numeração. Usualmente, o valor de um bit será 0 (zero) ou 1 (um) (7GRAUS. *Significados*. Significado de Bit e Byte. Motosinhos, Portugal: 7Graus, 2019. Disponível em: <https://www.significados.com.br/bit-e-byte/>. Acesso em: 15 out. 2019).

⁵⁰⁹ CCM, *op. cit.*

os arquivos de menor qualidade. Isto também terá reflexos no custo da digitalização, no tempo de processamento e nas características do *hardware*⁵¹⁰ a ser utilizado.

As mídias representadas na forma digital apresentam características próprias, com uma série de vantagens e desvantagens.

Deve-se notar que os processos de amostragem e quantização introduzem distorções no sinal original. Essa é, provavelmente, a principal desvantagem de um processo de digitalização, pois, se esse sinal for reconstruído usando o processo inverso (denominado conversão digital-analógica), o resultado final apresenta pequenas distorções com relação ao sinal original.

Carlos Montez e Valdecir Becker nos explicam que, quanto menor o período de amostragem, mais o sinal amostrado se aproxima do sinal analógico original. Ou seja, maior quantidade de períodos de amostras significam um sinal digital mais fiel ao analógico. Inversamente, se aumentarmos o número de *bits* usados na quantização, normalmente melhora o resultado final do sinal digital. A maneira de reduzir as distorções no sinal, no processo de digitalização, é utilizar uma alta taxa de amostragem e um grande número de *bits* para a quantização. A contrapartida de se utilizar mais quantidade de bits, por óbvio é aumentar o “tamanho” do sinal digital, precisando de muito espaço em disco para armazená-lo, e de uma rede com grande largura de banda para transmiti-lo. Destarte, é natural buscar-se um equilíbrio entre a qualidade desejada e o tamanho final do sinal digitalizado.⁵¹¹

Os mesmos autores esclarecem que um sistema digital que reúne fluxos tanto de áudio como de vídeo costuma ser denominado de **sistema multimídia**. Linguisticamente falando, *sistema multimídia* é aquele capaz de lidar com mais de um tipo de mídia. Os autores ressaltam, porém, que multimídia é “todo sistema capaz de lidar com pelo menos um tipo de mídia contínua na forma digital, além de outras mídias estáticas”⁵¹².

Carlos Montez e Valdecir Becker explicam que as mídias que não mudam com o tempo são denominadas *estáticas ou discretas* (ex.: imagens e gráficos); por outro lado, as mídias *contínuas* ou *dinâmicas* são aquelas que possuem dimensão temporal (ex.: animação, áudio e vídeo).⁵¹³

⁵¹⁰ O equipamento físico.

⁵¹¹ MONTEZ, Carlos; BECKER, Valdecir. TV Digital Interativa: Conceitos e Tecnologias. In: *WebMidia e LA-Web 2004* – Joint Conference. Ribeirão Preto, out. 2004. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/233869178_TV_Digital_Interativa_Conceitos_e_Tecnologias/link/5628cc6508ae518e347c653c/download. Acesso em: 15 ago. 2019, p. 16.

⁵¹² *Ibid.*, p. 14.

⁵¹³ *Ibid.*, p. 14-15.

Esses autores consideram que a tendência da “digitalização” parece ser a dominante hoje e exemplificam: do ponto de vista dos usuários (o que é visível), tecnologias analógicas como telefones celulares e televisão vêm migrando para tecnologias digitais; e, do ponto de vista das infraestruturas, centrais telefônicas e estações transmissoras de TV igualmente vêm tendo seus equipamentos trocados para tecnologia digital, proporcionando melhor desempenho, flexibilidade, imunidade a erros, e oferecimento de novos serviços.⁵¹⁴

A Tecnologia da Informação, antigo Processamento de Dados, já lida com a linguagem digital desde os anos 1940, quando surgiram os primeiros computadores. O ENIAC (*Electronic Numerical Integrator and Computer*) foi o primeiro computador digital eletrônico de grande escala⁵¹⁵ e entrou em funcionamento em 1946, nos EUA. Os cientistas, à época, criaram um sistema de codificação binária, de zeros e uns (0 e 1), que é utilizado até hoje e tem origem na lógica booleana.⁵¹⁶

Assim, os sinais digitais podem ser processados em computadores. Além disso, técnicas de processamento de sinais podem ser empregadas para uma série de funcionalidades úteis, como filtrar sinais digitais, inserir e retirar marcas d'água (para garantir direitos autorais), comprimir dados, detectar e reduzir erros, etc. Um exemplo dessas funcionalidades de edição, bem conhecida do público, é o emprego de técnicas de processamento digital em filmes para cinema, em que objetos inteiros ou imagens de pessoas e animais são inseridos (ou apagados) em determinadas cenas.⁵¹⁷

Pode-se deduzir que a grande vantagem da representação digital dos dados multimídia é poderem ser processados em computadores. Os dados de áudio e vídeo, ao se transformarem em sinal digital, assumem uma codificação que é representada por uma sequência de *bits*. Logo, qualquer mídia digital nada mais é que uma sequência de *bits*. Isto traz uma enorme facilidade, que é a universalização da geração, transmissão e reprodução de conteúdos digitais (dentre os quais, os conteúdos multimídia).

⁵¹⁴ MONTEZ, Carlos; BECKER, Valdecir. TV Digital Interativa: Conceitos e Tecnologias. In: *WebMidia e LA-Web 2004 – Joint Conference*. Ribeirão Preto, out. 2004. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/233869178_TV_Digital_Interativa_Conceitos_e_Tecnologias/link/5628cc6508ae518e347c653c/download. Acesso em: 15 ago. 2019, p. 17.

⁵¹⁵ Diferentemente do Mark I, que era eletromecânico.

⁵¹⁶ Toda eletrônica digital, computação e programação está baseada nesse sistema binário e na lógica de Boole, que permite representar por circuitos eletrônicos digitais (portas lógicas) os números, caracteres, realizar operações lógicas e aritméticas. Os programas de computadores são codificados sob forma binária e armazenados nas mídias (memórias, discos, etc.) (LOPES, S. O que é o Sistema Binário. *Oficina da Net*, Santa Cruz do Sul, RS, 13 dez. 2008, atualizado em: 25 mar. 2013. Disponível em: https://www.oficinadanet.com.br/artigo/1347/o_sistema_binario. Acesso em: 15 out. 2019).

⁵¹⁷ MONTEZ, Carlos; BECKER, Valdecir, *op. cit.*, *loc. cit.*

Conforme explicam Carlos Montez e Valdecir Becker, “Todos os tipos de informações digitais (inclusive as que não são multimídia) podem ser manipulados, armazenados e transmitidos da mesma forma, usando o mesmo tipo de equipamento”⁵¹⁸.

Mais ainda, essas mídias, em formato digital, podem ser integradas com outros dados digitais e compartilhar os mesmos recursos (discos, redes, etc.)⁵¹⁹, o que não é possível fazer com mídias analógicas. No caso do rádio, por exemplo, uma transmissão digital permite que várias informações sejam disponibilizadas ao destinatário além do conteúdo principal: enquanto ele ouve a música, o visor do aparelho receptor pode exibir o nome dessa música, seu intérprete, a capa do disco vinil ou do CD correspondente, informações sobre o trajeto do carro, entre outras.

A representação digital apresenta outra grande vantagem: as mídias de áudio ou vídeo podem ser armazenadas e acessadas remota e simultaneamente por um número teoricamente ilimitado de pessoas, o que representa um enorme diferencial em termos econômicos, culturais, sociais e políticos, a saber, a democratização da informação e a inclusão digital, com a criação de bibliotecas digitais multimídia.

Por fim, as mídias digitais são mais imunes a ruídos durante a sua manipulação, além de permitirem a sua detecção e eliminação do sinal, quando desejado.⁵²⁰

Em suma, o fenômeno da digitalização oferece possibilidades quase infinitas, se compararmos as mídias digitais com as mídias analógicas e meios físicos tradicionais de registro, de armazenamento e divulgação de conteúdos os mais diversos⁵²¹, que vão dos sinais e imagens pictóricas até os conteúdos audiovisuais, como mensagens de voz, músicas e filmes. Além disso, os equipamentos móveis digitais⁵²², nos últimos quinze anos, tornaram relativamente barata e acessível a produção doméstica, permitindo que qualquer indivíduo produza e divulgue seus próprios conteúdos, democratizando a produção social de opinião, arte e cultura.

Passemos ao estudo da internet: o que vem a ser, histórico, características e importância.

⁵¹⁸ MONTEZ, Carlos; BECKER, Valdecir. TV Digital Interativa: Conceitos e Tecnologias. In: *WebMidia e LA-Web 2004 – Joint Conference*. Ribeirão Preto, out. 2004. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/233869178_TV_Digital_Interativa_Conceitos_e_Tecnologias/link/5628cc6508ae518e347c653c/download. Acesso em: 15 ago. 2019, p. 17.

⁵¹⁹ *Ibid.*, loc. cit.

⁵²⁰ *Ibid.*, loc. cit.

⁵²¹ Como o livro, as apostilas, os fascículos e as revistas físicas, as fitas cassete, os discos de goma-laca, primeiramente, e depois de vinil, as películas de filmes de cinema, os filmes fotográficos, etc.

⁵²² *Notebooks*, câmeras fotográficas, leitores digitais (*tablets*) e *smartphones*.

5.1.2 Internet

Já vimos, anteriormente, que a internet, como conceito tecnológico e como utilização prática, existe há várias décadas – cinquenta anos, para ser exato –, porém com utilização limitada à comunidade científica.⁵²³ Passemos a conhecer, mais em detalhe, como ela surgiu e depois passou a ter um uso massificado.

Nélia Rodrigues Del Bianco nos informa que a revolução tecnológica possibilitou o surgimento de um ambiente cultural singular e universal, como o surgimento de comunidades virtuais e a construção de uma inteligência coletiva.⁵²⁴

A mesma autora traz-nos a visão de que a internet adquiriu “importância estratégica no modelo forjado pela revolução tecnológica”⁵²⁵. A internet, mais que um protocolo informativo, teria se tornado um “espaço social e cultural”⁵²⁶. Hoje, a internet converteu-se na “base material da vida e das formas de relação com a produção, o trabalho, a educação, a política, a ciência, a informação e a comunicação”⁵²⁷.

E para falar de internet, não podemos deixar de mencionar Manuel Castells, o grande pensador espanhol. Ele tem uma obra fundamental de análise da internet sob vários pontos de vista, mas especialmente o cultural e o sociológico. Seus estudos sobre as Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) começaram há muito tempo, tendo ficado muito conhecida sua trilogia *A Era da Informação: Economia, sociedade e cultura*.

Nélia Rodrigues Del Bianco, baseada em Manuel Castells, define a internet como o “cerne do novo padrão sociotécnico”, tendo a mesma importância hoje que teve a eletricidade na era industrial.⁵²⁸

A autora acredita que vivemos num novo sistema sociotécnico, cujo epicentro é a internet. A rede mundial⁵²⁹ seria não somente um *ambiente*, mas também um *sistema de informação e comunicação*.⁵³⁰

⁵²³ WARD, Mark. Celebrating 40 years of the net. *BBC News*, London, 29 Oct. 2009. Disponível em: <http://news.bbc.co.uk/2/hi/technology/8331253.stm>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁵²⁴ DEL BIANCO, Nélia Rodrigues. *E tudo vai mudar quando o Digital chegar*. Brasília: UnB, 2003, p. 3. Disponível em: <http://www.bocc.ubi.pt/pag/bianco-nelia-radio-digital.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁵²⁵ *Ibid.*, loc. cit.

⁵²⁶ *Ibid.*

⁵²⁷ *Ibid.*

⁵²⁸ *Ibid.*

⁵²⁹ O outro nome pelo qual a internet é conhecida.

⁵³⁰ *Ibid.*, p. 3.

Sua natureza, prossegue a autora, é multifacetada, pois pode ser tanto um sistema tecnológico como um *ambiente de informação e de comunicação*. Sua função será definida do uso que dela se faz, conforme o contexto, os objetivos, a finalidade e a aplicação social.⁵³¹

Nélia Rodrigues Del Bianco, baseada em Manuel Castells, destaca que a internet é uma criação do homem e, por isso, se integra a conjuntos culturais existentes. Absorveu os valores e práticas culturais de seus criadores, que posteriormente foram socializados e vivenciados por todos os usuários da rede.⁵³²

Segundo o autor espanhol, a cultura da internet possui quatro estratos superpostos: (i) a *cultura tecnomeritocrática*, (ii) a *cultura hacker*, (iii) a *cultura comunitária virtual* e (iv) a *cultura empreendedora*. Juntos, esses quatro estratos consolidaram, na internet, valores como a *liberdade individual*, o *pensamento independente*, a *ideia de cooperação entre usuários*, de *comunicação horizontal*, e a *conexão interativa, informal e aberta entre os usuários*.⁵³³

Vejamos como surgiu, como se popularizou e o que é hoje a internet. Para esse histórico, basear-nos-emos na pesquisa de Bernardo Felipe Estellita Lins.⁵³⁴

O uso livre e comum da internet, como hoje o conhecemos, é um ambiente de relacionamento virtual que começou em 1994, embora ela já existisse há muito tempo. A internet entrou em nossas vidas naquele ano⁵³⁵ e tornou-se o ambiente de relacionamento virtual que hoje usamos continuamente. Até aquele ano, os recursos da rede mundial eram de uso exclusivo do meio acadêmico (universidades) e de algumas poucas comunidades, quando então foram colocados à disposição do público brasileiro em geral.⁵³⁶ No momento em que escrevemos, contamos duas décadas e meia da chamada internet comercial.

O início da rede mundial, hoje conhecida como internet, deu-se nos anos sessenta do século XX, como uma iniciativa do sistema de defesa dos EUA, visando dotar a comunidade acadêmica e militar de uma rede de comunicações que pudesse sobreviver a um ataque nuclear. Ao invés de se ter uma rede com controle centralizado (portanto, vulnerável a um ataque militar), seria criada uma rede em que cada equipamento seria relativamente

⁵³¹ DEL BIANCO, Nélia Rodrigues. *E tudo vai mudar quando o Digital chegar*. Brasília: UnB, p. 1-10, 2003. Disponível em: <http://www.bocc.ubi.pt/pag/bianco-nelia-radio-digital.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁵³² *Ibid.*

⁵³³ *Ibid.*

⁵³⁴ ESTELLITA LINS, Bernardo Felipe. A evolução da Internet: uma perspectiva histórica. *Cadernos ASLEGIS*, n. 48, p. 11-45, jan./abr. 2013. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵³⁵ Embora mais fortemente entre 1996 e 1997, no Brasil, quando surgiram os primeiros provedores de acesso mais populares. Somente em 1996, a internet brasileira passou a ter seus *backbones* próprios.

⁵³⁶ *Ibid.*, p. 12.

autônomo e a comunicação se daria de modo distribuído. Desse modo, trechos da rede que não fossem afetados por uma agressão poderiam manter-se em operação. O projeto recebeu o nome de ARPANET⁵³⁷ e foi o embrião de uma “rede de redes” ou rede mundial, que é a internet que hoje conhecemos.⁵³⁸

Descreve-nos Bernardo Felipe Estellita Lins que um *primeiro período da internet* foi o do uso privado de redes que interligavam computadores de maior porte, seja por meio de conexões físicas diretas, por cabeamento, ou através de linhas telefônicas privadas, disponíveis 24 horas por dia. Foi o período da ARPANET. Nessa época, as aplicações típicas eram a troca de mensagens, o acesso às BBS, espécie de murais eletrônicos, e a transferência de arquivos.⁵³⁹

Historicamente, a primeira ligação dessa rede foi efetuada em 1969 entre a Universidade de Stanford e a Universidade da Califórnia em Los Angeles (UCLA). Em 1973, possuía cerca de quarenta nodos e incorporava computadores de outros países, como Reino Unido e Noruega. Como vimos, tinha o nome de ARPANET. Para ela, foi desenvolvido o protocolo TCP/IP, permitindo que se consolidasse a “rede das redes”, base da internet.⁵⁴⁰

No Brasil, a implantação da internet, para fins acadêmicos, ocorreu em 1989. Sua estrutura física de redes e terminais (*backbone*) recebeu o nome de Rede Nacional de Pesquisas (RNP) e foi complementada com redes estaduais, custeadas com recursos das fundações estaduais de amparo à pesquisa.⁵⁴¹

Existiu um *segundo período* nessa cronologia, que foi a abertura da rede ao público; foi caracterizado pelo uso da rede via linha discada e mediante um provedor de acesso. Inaugurou-se a chamada *internet comercial*. Foi o período do hipertexto, interligando páginas, e dos sítios⁵⁴², surgindo, aí, o conceito de *navegação*.⁵⁴³ No Brasil, isso ocorreu a partir de 1994⁵⁴⁴, sendo que o volume de tráfego rapidamente sobrepujou o oriundo das pesquisas acadêmicas.⁵⁴⁵ A própria estrutura da RNP deixou de ser o único sustentáculo da

⁵³⁷ *Advanced Research Projects Agency Network*. Rede de comutação de pacotes e a primeira rede a implementar o conjunto de protocolos TCP/IP, tecnologias que formam a base técnica da Internet.

⁵³⁸ ESTELLITA LINS, Bernardo Felipe. A evolução da Internet: uma perspectiva histórica. *Cadernos ASLEGIS*, n. 48, jan./abr. 2013, p. 12. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵³⁹ *Ibid.*, p. 13.

⁵⁴⁰ *Ibid.*, p. 15.

⁵⁴¹ *Ibid.*, p. 21.

⁵⁴² Ou *sites*, termo como são conhecidos em Inglês e que se popularizou no mundo.

⁵⁴³ *Ibid.*, p. 13-14.

⁵⁴⁴ Embora haja fontes que prefiram mencionar 1996, ano das primeiras redes físicas e de conexão (*backbones*) acessíveis ao público em geral.

⁵⁴⁵ *Ibid.*, p. 21.

rede, surgindo gradualmente, em paralelo, outros *backbones* privados que passaram a receber tráfego da rede nacional.⁵⁴⁶

No início dos anos 2000, temos o chamado o *terceiro período* da internet. Segundo Bernardo Felipe Estellita Lins, ele foi caracterizado pela ocorrência simultânea de três verdadeiras revoluções: (i) o acesso em banda larga, oferecendo velocidades a cada dia mais elevadas; (ii) a diversificação de conteúdos, com imagens e áudio digital; e (iii) a explosão de aplicações voltadas ao relacionamento interpessoal, tais como ambientes de encontro e os jogos em rede com *avatars*⁵⁴⁷. Desaparece a internet discada. O acesso passa a ser contínuo.

O *quarto grande período*, conforme Bernardo Felipe Estellita Lins, é o da chamada *diversificação de telas*, sobretudo graças ao *smartphone*.⁵⁴⁸ De nossa parte, diríamos que foi o período em que a internet deixou de ter, como porta de entrada, apenas os computadores pessoais, para ter múltiplas formas de acesso: *smartphones*, leitores digitais (*tablets*), televisores “inteligentes” (*smartTV*), etc. Cronologicamente, podemos associá-lo ao surgimento do primeiro *smartphone*, o aparelho de telefonia móvel digital da *Apple*, o *iPhone*, em 29 de junho 2007, que se popularizou rapidamente, impulsionando o surgimento de modelos equivalentes lançados por concorrentes.

Aquele autor tem uma frase muito feliz e precisa para definir este quarto período, que é aquele que vivemos hoje: “**a Internet deixou de ser uma rede que acessamos para tornar-se uma rede que nos envolve**”⁵⁴⁹. Trata-se da fase em que as aplicações de relacionamento se consolidam, caracterizando as abrangentes redes sociais.

Surge o conceito de *computação em nuvem*, que são repositórios públicos de informações que independem de um equipamento em particular. Ficou, assim, garantido o **acesso permanente a dados, em qualquer ponto do mundo e por qualquer mídia**. Conforme dissemos acima, **todo usuário tem a seu dispor formas distintas de buscar seus dados e de relacionar-se, usando-os continuamente ou em paralelo: o computador, o tablet, o telefone pessoal e a televisão digital**.⁵⁵⁰

⁵⁴⁶ ESTELLITA LINS, Bernardo Felipe. A evolução da Internet: uma perspectiva histórica. *Cadernos ASLEGIS*, n. 48, jan./abr. 2013, p. 21. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵⁴⁷ *Ibid.*, p. 14.

⁵⁴⁸ *Ibid.*, p. 14..

⁵⁴⁹ *Ibid.*, p. 14, grifos nossos.

⁵⁵⁰ *Ibid.*, p. 14.

A próxima fase, que já teve seu início, é o *quinto período* da internet: a comunicação direta e automática entre equipamentos os mais diversos⁵⁵¹, sem a intervenção humana, conhecida como *Internet das coisas*.⁵⁵² O advento, para breve, da tecnologia de comunicação móvel digital denominada 5G potencializará essa revolução.

Dadas as limitações desta dissertação, deixaremos de descrever os aspectos técnicos de conexão e tráfego de dados na internet. Ao leitor, importa saber que, até meados da década de 1990, a internet era uma rede restrita à comunidade acadêmica e às agências governamentais. Naquele período, com a abertura da rede mundial ao público, dois desenvolvimentos vieram modificar essa concepção. O primeiro, foi o conceito de *World Wide Web*, que é um sistema de documentos em hipermídia (ou hipermédia), os quais são interligados e executados na internet. O segundo, foi a criação do *browser*, o navegador da internet, ferramenta que habilita seus usuários a interagirem com documentos HTML⁵⁵³ hospedados na rede e acessar endereços de sítios na internet.⁵⁵⁴

Bernardo Felipe Estellita Lins observa muito bem que a contínua interação por meio da rede *criou novos hábitos e novos modos de viver*. As pessoas permanecem conectadas, a todo momento, pelas redes sociais. Deixamos de acessar a internet, para estarmos cercados por ela. Hoje, em grande parte, a informação, a troca de ideias, o agendamento de compromissos, a realização de negócios, o recrutamento de empregos, a adesão a movimentos políticos, tudo isso passou a ser feito pelas redes sociais, conforme observa aquele autor.⁵⁵⁵

Podemos, de nossa parte, acrescentar que as Aplicações *Over-the-Top*, em grande medida, contribuíram para essa nova forma de viver.

Vemos que as transformações sociais trazidas pela internet se estendem às formas de consumo. Houve o surgimento e o crescimento de um mercado distribuído e virtual, que, para um número crescente de consumidores, é agora o principal ponto-de-venda. Estima-se que, em muitos países e em diversas áreas de negócio, as transações pela internet venham a

⁵⁵¹ ESTELLITA LINS, Bernardo Felipe. A evolução da Internet: uma perspectiva histórica. *Cadernos ASLEGIS*, n. 48, jan./abr. 2013, p. 14. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵⁵² Também conhecida pela sigla *IoT* (*Internet of Things*).

⁵⁵³ HTML (abreviação para a expressão inglesa *HyperText Markup Language*, que significa *Linguagem de Marcação de Hipertexto*) é uma linguagem de marcação utilizada na construção de páginas na Web. Documentos HTML podem ser interpretados por navegadores. A tecnologia é fruto da junção entre os padrões HyTime e SGML (WIKIPÉDIA. A enciclopédia livre. San Francisco, CA, USA: Wikipédia, 2017, s.v. *html*. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/HTML>. Acesso em: 15 maio 2019).

⁵⁵⁴ ESTELLITA LINS, Bernardo Felipe, *op. cit.*, p. 23.

⁵⁵⁵ *Ibid.*, p. 41.

suplantar as operações comerciais de lojas físicas e *shopping centers*, a exemplo do que já ocorre no comércio de livros e de música.⁵⁵⁶

Novamente reafirmamos, as ferramentas que estão sendo usadas para os eventos acima são justamente as Aplicações *Over-the-Top*, tanto as de Comunicações Sociais, como as de Conteúdos Audiovisuais, estas últimas mais para a informação e o entretenimento e as primeiras para as conexões interpessoais. Em capítulo próprio, trataremos desse assunto.

Com a valorização do uso econômico e político da internet, já de há algum tempo tem havido um questionamento dos valores tradicionais da internet acadêmica, que era o livre intercâmbio de ideias e o esforço colaborativo. Há uma crescente demanda regulatória, para assegurar os direitos individuais, a preservação da propriedade intelectual e a segurança das transações comerciais realizadas na rede.⁵⁵⁷ A polêmica recente das *fake news* acendeu um acalorado debate sobre a necessidade ou não de haver uma “censura” e um controle na internet. Há países, como a China e a Coreia do Norte, que controlam o tráfego de informações e de acessos na rede mundial.

O advento da *internet das coisas (IoT)* produzirá curioso fenômeno, segundo Bernardo Felipe Estellita Lins: navegaremos na internet sem nos darmos conta disso. Conforme suas palavras, *in verbis*,

[...] a Internet poderá vir a ser uma infraestrutura, um éter, que usaremos sem que devamos sequer saber que existe, assim como a rede de água ou de eletricidade das grandes cidades. Tudo o que fazemos é ligar uma torneira ou um interruptor, e pagar a conta no fim do mês.⁵⁵⁸

Em conclusão, a internet constituiu-se num fenômeno verdadeiramente revolucionário, algo inimaginável há cerca de trinta anos. Além de uma grande inovação tecnológica, que permitiu a comunicação interpessoal imediata, fácil, rápida e praticamente sem custos, acabou por possibilitar a democratização do acesso à informação, à ciência e à cultura. Por fim, modificou de modo marcante muitos hábitos sociais. Juntamente com a tecnologia digital e o *streaming* (que ainda estudaremos), forma o trio tecnológico que possibilitou o aparecimento das Aplicações *Over-the-Top*.

No próximo tópico, estudaremos o que é o *streaming*.

⁵⁵⁶ ESTELLITA LINS, Bernardo Felipe. A evolução da Internet: uma perspectiva histórica. *Cadernos ASLEGIS*, n. 48, jan./abr. 2013, p. 42. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵⁵⁷ *Ibid.*, loc. cit.

⁵⁵⁸ *Ibid.*, p. 42.

5.1.3 Streaming

O terceiro fenômeno tecnológico fundamental para o advento das Aplicações *Over-the-Top* é o *streaming*, como já dissemos.

O nome *Streaming* é um anglicismo que advém de *stream*, que significa “corrente do rio”, um “fluxo de água constante”⁵⁵⁹. Como tecnologia, consiste numa *transmissão contínua*, também conhecida por fluxo de média ou fluxo de mídia, daí seu nome.

Esse *fluxo contínuo* a diferencia da mera *descarga de dados*, conhecida como *download*, em que o destinatário passa a deter, eletronicamente, o arquivo de imagens e/ou sons, podendo acessá-lo livremente.⁵⁶⁰

No *streaming*, o detentor do arquivo permite o fluxo de dados, de forma livre ou onerosa, mas tem a possibilidade de fazê-lo cessar, independentemente da vontade do destinatário.⁵⁶¹

Dayane Fanti Tangerino explica uma grande vantagem do *streaming* em termos de direitos autorais, *in verbis*:

O *streaming* – do inglês *stream*, que, na tradução literal quer dizer “*corrente, fluxo*” – tem em sua gênese, exatamente o objetivo de permitir que um usuário reproduza conteúdos protegidos por direitos de autor, na Internet, sem a violação desses direitos, similar ao que ocorre com o rádio ou a televisão aberta, já que configura-se como uma forma de distribuição de dados, geralmente de multimídia, em uma rede, através de pacotes. É frequentemente utilizada para distribuir conteúdo multimídia através da Internet, sendo que, no *streaming*, as informações não são armazenadas pelo usuário em seu próprio computador não ocupando espaço no Disco Rígido (HD), já que ele apenas recebe o “*stream*”, a transmissão dos dados e a mídia é reproduzida à medida que chega ao usuário, dependendo da largura (velocidade) da banda de Internet que ele possua. Com isso, o usuário não faz o *download* do conteúdo, onde há o armazenamento da mídia no seu HD, fato esse que configuraria a conduta de cópia ilegal. São exemplos de produtos que fazem uso da tecnologia *streaming* o Netflix e o Spotify.⁵⁶²

⁵⁵⁹ MULATI, Victor Pavin. *Tributação dos serviços over-the-top transmitidos por streaming no ordenamento jurídico brasileiro*. 2018. Artigo (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018 (Coleção Ciências Jurídicas), p. 11.

⁵⁶⁰ SARAN, José Eduardo de Paula. *O conceito de serviço de comunicação na materialidade do ICMS-Comunicação*. 2018. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, jul. 2018, p. 30.

⁵⁶¹ *Ibid.*, loc. cit..

⁵⁶² TANGERINO, Dayane Fanti. A tecnologia *streaming* e a violação de direitos autorais. *Canal Ciências Criminais*, Porto Alegre, 31 ago. 2016. Disponível em: <https://canalcienciascriminais.com.br/tecnologia-streaming-e-violacao-de-direitos-autorais/>. Acesso em: 15 out. 2019, p. 1.

Em termos de tecnologia de comunicação e transmissão de dados, *streaming* é um acesso a um servidor para uma transmissão contínua de som e imagem, ou apenas de som.⁵⁶³

Sandra Maria Poiatti explica que essa tecnologia permite a transmissão de conteúdo de áudio e audiovisual por uma plataforma distribuidora, via internet, através de conexões de alta velocidade ou banda-larga, com transmissão automática da mídia sem que haja seu arquivamento no dispositivo do usuário, o que seria feito por meio de *downloads* instantâneos e contínuos de pacotes de dados.⁵⁶⁴

Na jurisprudência, vamos encontrar a seguinte definição para *streaming*:

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize *download* dos arquivos a serem executados.⁵⁶⁵

A tecnologia *streaming* vem revolucionando os meios de comunicação. Ela permite a transmissão de conteúdo de áudio e audiovisual por uma plataforma distribuidora, via internet, através de conexões de alta velocidade ou banda-larga. A transmissão da mídia é automática, sem que haja seu arquivamento no dispositivo do usuário, através de *downloads* instantâneos e contínuos de “pacotes” de dados.⁵⁶⁶

Outra característica do *streaming* é que se trata de uma transmissão instantânea e que requer uma interação com o usuário. Normalmente, os dados transmitidos são multimídia, ou seja, de áudio e vídeo (a exemplo das Aplicações *OTT YouTube* e *Netflix*) ou somente de áudio (*Spotify* e *Deezer*), mas podem ser também somente de texto, como no caso do aplicativo *Kindle*.⁵⁶⁷

Os dados e conteúdos que são transmitidos ao usuário destinam-se exclusivamente a seu uso. O usuário não possui quaisquer direitos sobre eles, como venda ou locação.⁵⁶⁸

Será visto, em capítulo próprio, que há Aplicações *OTT* que permitem o *download* de conteúdos para que o usuário possa acessá-los quando estiver sem conexão com a internet. Note-se, porém, que, pelo contrato estabelecido entre o usuário e a plataforma, tais conteúdos

⁵⁶³ POIATTI, Sandra Maria. *A Tributação do ICMS sobre os Serviços de Comunicação*. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, 2016, p. 36.

⁵⁶⁴ *Ibid.*, loc. cit.

⁵⁶⁵ REsp n. 1.559.264/ RJ. Ministro Ricardo Villas Boas Cueva.

⁵⁶⁶ *Ibid.*, p. 35-37.

⁵⁶⁷ MULATI, Victor Pavin. *Tributação dos serviços over-the-top transmitidos por streaming no ordenamento jurídico brasileiro*. 2018. Artigo (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018 (Coleção Ciências Jurídicas), p. 12.

⁵⁶⁸ *Ibid.*, p. 13.

jamais serão da propriedade daquele. Se houver cessação do termo de adesão, o conteúdo imediatamente fica indisponível.

Daniel Yutaka Yamamoto comprova a clareza desta condição ao examinar um pequeno trecho dos termos e condições da *Deezer*, empresa francesa que provê serviços de *streaming* de áudio, no tocante à oferta do seu produto *Deezer Premium*. No mencionado contrato, consta a impossibilidade de adquirir a propriedade das faixas musicais, e a imediata revogação de acesso à base de dados musical após o cancelamento ou decurso de prazo da assinatura contratada:

Depois que a licença da assinatura tenha expirado ou tenha sido cancelada, o acesso ilimitado e a função de escuta não serão mais autorizados. As faixas podem ser escutadas durante todo o período da assinatura, mas não podem ser baixadas, transferidas ou gravadas em qualquer suporte que seja.⁵⁶⁹

Examinado o conceito e definição de *streaming*, damos por finalizada a primeira parte deste capítulo, que tratou de três revolucionários fenômenos tecnológicos que criaram as condições para o surgimento das Aplicações *Over-the-Top*.

Passaremos à segunda parte, para tratar de aspectos legais e regulatórios das comunicações e da internet, por isso mesmo de interesse para o estudo de nosso tema principal.

5.2 A regulamentação das comunicações no Brasil nos últimos vinte anos

A segunda parte deste capítulo é dedicada a marcos e definições legais muito importantes no setor de comunicações brasileiro, seja para as tecnologias tradicionais, seja para aquelas que utilizam a internet. Assim, trataremos da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), da definição legal de Serviço de Valor Adicionado (contida na própria Lei nº 9.472/97), da definição legal de Serviço de Comunicação de Acesso Condicionado (contida na Lei nº 12.485/2011) e do Marco Civil da Internet (Lei nº 12.965/2014).

5.2.1 A Lei Geral de Telecomunicações (LGT)

Neste tópico, analisaremos o primeiro grande marco legal, em vigor, dos serviços de comunicação no Brasil, que é a Lei nº 9.472/97, também conhecida como Lei Geral das Telecomunicações, muito conhecida por sua sigla, *LGT*.

⁵⁶⁹ YAMAMOTO, Daniel Yutaka. *A tributação dos serviços Over-the-Top*. 2018. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018, p. 42-43.

Partiremos da definição legal de telecomunicação e suas implicações. Trataremos dos principais serviços que ela definiu e regulamentou para então chegar aos serviços de comunicação (ou aplicações) realizadas sobre IP, ou seja, realizadas na internet, que é o ponto de inter-relacionamento da *LGT* com nosso tema de estudo principal, as Aplicações *Over-the-Top*.

Para o estudo da referida lei, adotaremos o estudo feito por Kainan Iwassaki a respeito da regulação dos Aplicativos de Comunicação sobre IP no Brasil.⁵⁷⁰

Os serviços de telecomunicações estão constitucionalmente previstos no inciso XI do artigo 21 da CF/88⁵⁷¹, tendo ficado sob a égide da União. A Carta Magna franqueia a esses serviços a possibilidade de prestação mediante concessão e permissão (regime público) ou autorização (regime privado). A partir da margem de escolha conferida pelo constituinte, o legislador infraconstitucional concebeu a prestação dos serviços de telecomunicação em suas diversas modalidades, bem como seus correlatos a partir da edição da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações).⁵⁷²

Para regular esse setor de atividade econômica, a referida lei adotou o chamado *modelo de camadas*⁵⁷³, que vem a ser o seguinte: o legislador infraconstitucional partiu de um modelo em que *o setor de telecomunicações opera com diversas modalidades desses serviços*, que, por força legal, devem se submeter aos regimes público e privado.⁵⁷⁴

A adoção do *modelo de camadas* pelo setor teve por objetivo promover uma política competitiva nas telecomunicações, permitindo ao regulador intervir mais fortemente em modalidades de serviço que, num momento, venham a necessitar de atenção especial (se, por exemplo, ficarem sujeitas ao monopólio ou ao abuso de mercado) ou, de maneira menos intensa, nas atividades que são naturalmente mais competitivas.⁵⁷⁵

Na visão daquele autor, o *modelo de camadas* possibilita uma separação clara entre os serviços propriamente ditos e suas plataformas de suporte, o que, segundo ele, garantiria um modelo mais aberto, interoperável e integrado. Conforme Kainan Iwassaki, a doutrina recomenda que os operadores do Direito incorporem o *modelo de camadas* à técnica

⁵⁷⁰ IWASSAKI, Kainan. *Regulação dos Aplicativos de Comunicação sobre IP no Brasil*. 2017. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017.

⁵⁷¹ Art. 21. “Compete à União: [...] XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 15/08/95)”.

⁵⁷² *Ibid.*, p. 24.

⁵⁷³ Baseado, já, na existência da internet.

⁵⁷⁴ *Ibid.*

⁵⁷⁵ *Ibid.*

legislativa no setor de telecomunicações. Isso conferiria longevidade aos enunciados normativos, que permaneceriam válidos (eficazes, diríamos) diante de novos regulamentos acerca de situações e fatos inéditos provocados pelo advento da tecnologia.⁵⁷⁶

Os motivos acima explicariam por que a Lei Geral de Telecomunicações e os regulamentos da ANATEL adotaram o *modelo de camadas* para disciplinar e organizar o setor.⁵⁷⁷

Como já vimos em capítulo anterior, o artigo 60 do referido diploma legal define *serviço de telecomunicações* como sendo “o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”. Complementando a definição legal, a *LGT* também traz uma definição para o termo *telecomunicação*, que seria a “transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”⁵⁷⁸.

Esclarece Kainan Iwassaki que, a partir dessa definição, a doutrina majoritariamente entende que, para a configuração jurídica e técnica do serviço de telecomunicação, são necessários três elementos distintos: i) o *conteúdo* (símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza); ii) o *meio pelo qual transita o conteúdo* (fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético); e iii) o *tipo de trânsito realizado* (transmissão, emissão ou recepção).⁵⁷⁹

Historicamente, o setor de telecomunicações desenvolveu-se em torno da telefonia, forma de telecomunicação pela qual ocorre transmissão, emissão ou recepção de sinais de áudio mediante o uso de fios e cabos. Excluindo-se a telegrafia, a forma de telecomunicação pioneira, e utilizada até hoje, é a telefonia fixa. Tecnicamente, a telefonia fixa é denominada Serviço Telefônico Fixo Comutado (*STFC*). O *STFC* está localizado na primeira *camada* de rede, uma vez que as prestadoras desse serviço inevitavelmente fornecerão infraestrutura (meio físico) para explorar a atividade.⁵⁸⁰

Outro importante serviço de telecomunicação, prestado no regime privado regulado pela *LGT*, é o Serviço Móvel Pessoal (*SMP*), conhecido como telefonia celular, cuja prestação está atrelada ao uso de radiofrequência pela prestadora. Pela definição da ANATEL, o Serviço Móvel Pessoal é o “serviço de telecomunicações móvel terrestre de interesse

⁵⁷⁶ IWASSAKI, Kainan. *Regulação dos Aplicativos de Comunicação sobre IP no Brasil*. 2017. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017, p. 24-25.

⁵⁷⁷ *Ibid.*, p. 25.

⁵⁷⁸ *Ibid.*, loc. cit.

⁵⁷⁹ *Ibid.*, loc. cit.

⁵⁸⁰ *Ibid.*, p. 25-26.

coletivo que possibilita a comunicação entre Estações Móveis e de Estações Móveis para outras estações”⁵⁸¹. O *SMP* ocupa, também, um meio físico, a radiofrequência, que, por sua limitação, é um bem altamente econômico.⁵⁸²

Kainan Iwassaki explica que, com o avanço da tecnologia, as operadoras passaram a utilizar sistemas de transmissão digitais, concomitantemente aos serviços analógicos tradicionalmente oferecidos. Assim, o setor das telecomunicações passou por um fenômeno de crescente digitalização de redes, que consiste em converter o conteúdo a ser transmitido (voz, por exemplo) na linguagem numérica binária (zeros e uns) utilizada pelos computadores. A digitalização da rede significa que todos os tipos de sinais (sons, vídeos, imagens e dados) são reduzidos a um único padrão binário de dígitos e podem trafegar na rede, agora digital e não mais analógica.⁵⁸³

Nas telecomunicações, o processo de digitalização permitiu superar o sistema analógico, que utiliza uma conexão fixa e dedicada entre emissor e receptor (denominada comutação por circuitos), adotando o sistema digital, pelo qual a transmissão de dados ocorre por pacotes de dados. No sistema digital, os dados são enviados para um ponto concentrador, de onde passam a circular pela rede até encontrar seu destino, que corresponde a um endereço definido pelo protocolo adotado.⁵⁸⁴

Kainan Iwassaki explica que, em seu início, a telefonia celular operava apenas por meio do sistema analógico e da comutação por circuitos, em semelhança à telefonia fixa comutada. Isso coincide com a primeira geração (1G) da tecnologia móvel, que teve rápida obsolescência. Informa aquele autor que, diante das limitações do sistema analógico, o fenômeno da digitalização de rede espalhou-se também para o âmbito da telefonia móvel. O sistema de transmissão digital corresponde à segunda geração das redes móveis (2G) e proporcionou maior eficiência na utilização do espectro de radiofrequências. Isso possibilitou a introdução de novos serviços, como a transmissão de dados por telefonia móvel.⁵⁸⁵

No histórico traçado pelo autor consta que houve, na telefonia móvel, uma geração tecnológica intermediária, que foi denominada 2,5G e, a partir da digitalização de rede, foi adotado o modelo de comutação por pacotes, que otimiza a conexão ao prescindir de uma linha dedicada, bem como permite a adoção do protocolo IP necessário para o acesso à

⁵⁸¹ IWASSAKI, Kainan. *Regulação dos Aplicativos de Comunicação sobre IP no Brasil*. 2017. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017, p. 28.

⁵⁸² *Ibid.*

⁵⁸³ *Ibid.*, p. 12.

⁵⁸⁴ *Ibid.*, *loc. cit.*

⁵⁸⁵ *Ibid.*

internet pelo dispositivo móvel. Aquele autor ressalva, porém, que foi somente ao se atingir a terceira geração tecnológica (3G) que a internet móvel foi difundida entre os usuários da telefonia celular, já que as redes 3G garantiram maior capacidade e velocidade na transmissão de dados, e, conseqüentemente, o desenvolvimento de novos serviços como *streaming*, videoconferências e comércio eletrônico.⁵⁸⁶

Explica Kainan Iwassaki que, a partir da tecnologia 3G para a telefonia móvel, o usuário desta pode optar por realizar uma comunicação (de voz, acrescentaríamos) através dos serviços móveis tradicionais ou por meio de uma aplicação sobre IP, que nada mais é que uma Aplicação *Over-the-Top*.⁵⁸⁷ Evidentemente, a possibilidade de escolha acarretou o acirramento da competição entre os prestadores. O autor aproveita a observação para revelar que existe uma distinção existente entre os prestadores de serviço de comunicação tradicional e os *players* das Aplicações *Over-the-Top*.

O mesmo autor assinala que os aplicativos de comunicação sobre IP representam uma dupla inovação: (i) no âmbito tecnológico e (ii) no âmbito social.

No âmbito tecnológico, os rápidos avanços tecnológicos na camada de aplicações permitiram a oferta de serviços variados e inovadores aos usuários finais, tais como mensagens de voz, compartilhamento de mídias, *microblogs* etc.⁵⁸⁸

A inovação social promovida pelas plataformas de comunicação sobre IP dá-se de duas formas. A primeira, de caráter financeiro, é a otimização dos ativos que já estão disponíveis aos usuários. A segunda, no aspecto das comunicações, é permitir a comunicação entre os vários usuários da tecnologia de modo muito mais interativo que os serviços tradicionais.⁵⁸⁹

Além dos serviços de comunicação (ou telecomunicação) tradicionais, com o advento da internet surgiram serviços chamados acessórios, complementares ou suplementares. Um deles é o próprio provimento de acesso à internet.

Pelas definições legais e regulatórias existentes, o provimento de internet não é sequer enquadrado como serviço de telecomunicações. Kainan Iwassaki, citando Denianne de Araújo Duarte e Lívia Denise Rêgo Silva⁵⁹⁰, diz que o provimento de acesso à internet é

⁵⁸⁶ IWASSAKI, Kainan. *Regulação dos Aplicativos de Comunicação sobre IP no Brasil*. 2017. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017, p. 16-17.

⁵⁸⁷ *Ibid.*, p. 17.

⁵⁸⁸ *Ibid.*, p. 32.

⁵⁸⁹ *Ibid.*, p. 18.

⁵⁹⁰ DUARTE, Denianne de Araújo; SILVA, Lívia Denise Rêgo. Informe setorial: Backhaul ameaçado, consumidor atento. *Revista de Direito, Estado e Telecomunicações*, Brasília, v. 1, n. 1, 2009, p. 224.

classificado como Serviço de Valor Adicionado (SVA), vale dizer, *aquele que faz uso de telecomunicação para ser prestado, mas que com ela não se confunde*, nos termos do art. 61 da LGT.⁵⁹¹ Podemos acrescentar, neste ponto, que, efetivamente, este é o entendimento doutrinário dominante.

Destarte, o serviço de conexão de internet consistiria na “habilitação de um terminal para envio e recebimento de pacotes de dados pela internet, mediante a atribuição ou autenticação de um endereço”. Assevera Kainan Iwassaki que tal definição demonstraria a impossibilidade de o serviço de conexão de internet ser confundido com a rede de telecomunicações que o suporta. O serviço de conexão estaria na “camada” imediatamente superior à camada física: seria a camada lógica, cuja função é atribuir o protocolo IP aos terminais.⁵⁹²

Passemos a conhecer melhor o citado *modelo de camadas*, que é importante para que se entenda a classificação de funcionalidades de comunicação ligadas à internet.

Na figura abaixo, temos a configuração das quatro *camadas* nas quais se dividem as funcionalidades que possibilitam a prestação de serviços de comunicação sobre IP (vale dizer, pela internet).

Figura 8: Diagrama das camadas de rede

Camada de conteúdo (voz, dados, textos, imagens, vídeos e músicas acessadas pelos usuários com o uso dos aplicativos)
Camada de Aplicativos (programas disponíveis nos terminais e servidores, como <i>Internet Explorer, Microsoft Outlook, Skype, Media Player</i>)
Camada Lógica (sistema de protocolos e endereçamento, TCP/IP)
Camada Física (terminais, servidores, roteadores, fibras óticas e cabos)

FONTE: Kainan Iwassaki⁵⁹³.

A primeira camada, ou *camada física*, é aquela onde se encontra a infraestrutura física de comunicação: cabos, terminais, roteadores, etc.

A segunda camada, ou *camada lógica*, é aquela onde se processam os protocolos de comunicação pela internet: o próprio sistema de protocolos e seus endereços. A função

Disponível em: <http://periodicos.unb.br/index.php/RDET/article/download/21750/20063/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁵⁹¹ IWASSAKI, Kainan. *Regulação dos Aplicativos de Comunicação sobre IP no Brasil*. 2017. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017, p. 31.

⁵⁹² *Ibid.*, p. 31-32.

⁵⁹³ *Ibid.*, p. 14-15.

desta camada lógica é atribuir o protocolo IP (endereço do equipamento para a rede mundial, a internet) aos dados que serão transmitidos pela rede física, por meio dos provedores de conexão de internet. Portanto, camada lógica está ali para viabilizar o tráfego de dados sobre a rede digitalizada.⁵⁹⁴ Aqui se encontra o *software* de comunicação, e não a infraestrutura dela, que está na primeira camada.

A terceira camada, ou *camada de aplicativos*, é aquela referente aos programas e aplicações que possibilitam a interface com o usuário e que se encontram instalados nos terminais de acesso, que podem ser computadores de mesa ou terminais móveis, como *smartphones*: *Internet Explorer*, *Microsoft Outlook*, *Skype*, *Media Player*, etc. Esta é a camada onde se encontram as Aplicações *Over-the-Top*.

A quarta e última camada, ou *camada de conteúdos*, é aquela onde estão, propriamente, o objeto da comunicação, o seu *conteúdo*, que são as mensagens (textuais, ícones, de voz ou de voz e imagem) e os conteúdos audiovisuais (sons, músicas, vídeos, etc.).

O autor afirma que *é necessário diferenciar a camada lógica da camada de aplicações*. Ele cita Renata Tonicelli de M. Quelho⁵⁹⁵ para afirmar que a distinção pode ser observada “por meio da função que cada uma desempenha”. Assim, na *camada lógica* residiria o programa que direciona o tráfego de rede. Na *camada de aplicações*, localizada imediatamente acima da *camada lógica*, estariam os *softwares* (as Aplicações ou aplicativos, diríamos nós) disponibilizados aos usuários finais.⁵⁹⁶ Tais definições serão muito úteis quando formos estudar, mais à frente, a natureza jurídica das Aplicações *Over-the-Top*.

Kainan Iwassaki, citando Alexandre Faraco⁵⁹⁷, parte do diagrama de camadas para explicar que, atualmente, há uma separação entre o controle da infraestrutura física utilizada para o transporte de dados (camada física).⁵⁹⁸

Podemos observar também, no diagrama, que a camada onde se localizam as aplicações sobre IP (aquelas que se utilizam da internet) estão acima tanto da *camada física* (infraestrutura de comunicação) quanto da *camada lógica* (protocolo de comunicação e endereços de IP). Kainan Iwassaki explica que foi essa característica que levou a doutrina a

⁵⁹⁴ IWASSAKI, Kainan. *Regulação dos Aplicativos de Comunicação sobre IP no Brasil*. 2017. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017, p. 31-32.

⁵⁹⁵ QUELHO, Renata Tonicelli de M. A Lei Geral de Telecomunicações sob uma perspectiva convergente. *Revista de Direito, Estado e Telecomunicações*, Brasília, v. 3, n. 1, p. 167-204, 2011. Disponível em: <http://periodicos.unb.br/index.php/RDET/article/download/21661/19975/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁵⁹⁶ *Ibid.*, p. 32.

⁵⁹⁷ FARACO, Alexandre Ditzel; COUTINHO, Diogo R. Regulação de indústrias de rede: entre flexibilidade e estabilidade. *Revista de Economia Política*, São Paulo, v. 27, n. 2, p. 261-280, abr./jun. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rep/v27n2/a07v27n2.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁵⁹⁸ IWASSAKI, Kainan, *op. cit.*, p. 15.

denominar aquelas aplicações de *players over the top*⁵⁹⁹, visto que se constituem em provedores de serviços independentes, que usam a infraestrutura física e lógica de redes de terceiros (como a das operadoras fixas) para oferecerem seus serviços.

Portanto, a localização topológica das Aplicações *Over-the-Top*, nosso objeto de estudo, no *modelo de camadas*, está na origem de sua denominação.

Kainan Iwassaki, citando Luisa Rossi⁶⁰⁰, informa que os serviços oferecidos pelas plataformas sobre IP são os mais diversos, a exemplo da transmissão de voz, texto, imagens, vídeo-chamadas e compartilhamento de geolocalização⁶⁰¹, o que lhes confere um muito maior dinamismo, se comparados aos serviços tradicionalmente prestados.

Pelo fato de essas novas comodidades ofertadas pelas plataformas sobre IP serem também acessíveis por terminais móveis, o surgimento das aplicações oferecidas pelos *players over-the-top*, mais a própria facilidade de acesso inerente aos terminais móveis, tudo isso acabou por acirrar a competição entre serviços tradicionais e plataformas sobre IP.⁶⁰²

Vistos os aspectos principais da *LGT*, passemos a conhecer os Serviços de Valor Adicionado, que estão ligados aos serviços de comunicação.

5.2.2 Os Serviços de Valor Adicionado (SVA)

Antes da edição da Lei Geral de Telecomunicações, o legislador nacional editou, para o setor de telecomunicações, a Lei nº 9.295/96 (chamada também de *Lei Mínima*). Foi esta última (embora cronologicamente anterior) que introduziu, na legislação pátria, a definição de Serviço de Valor Adicionado (SVA) em seu artigo 10, definindo-o como “acréscimo de recursos a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades [...]”.

Não muito tempo depois, foi editada a já conhecida Lei nº 9.472/97, Lei Geral de Telecomunicações (*LGT*), que revogou a maior parte da Lei Mínima, inclusive o artigo acima citado. O *Serviço de Valor Adicionado*, no novo diploma legal, continuou existindo, mas ficou mais bem definido no artigo 61, abaixo reproduzido, *in verbis*:

⁵⁹⁹ *Players* aqui tem o sentido de provedores daquelas aplicações.

⁶⁰⁰ ROSSI, Luisa. Proposal for the reform of the regulation of digital services. *EUI Working Papers*, Fiesole FI, Italia: Robert Schuman Centre for Advanced Studies; Florence School of Regulation, v. 49, jul. 2015. Disponível em: http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/36638/RSCAS_2015_49.pdf;sequence=1. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁶⁰¹ *Google Maps*, *Waze*, entre outros.

⁶⁰² IWASSAKI, Kainan. *Regulação dos Aplicativos de Comunicação sobre IP no Brasil*. 2017. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017, p. 16.

Lei n. 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 [...] (grifos nossos).

Da exegese do artigo se conclui que o *Serviço de Valor Adicionado*, cuja sigla é SVA, por definição legal, **não se confunde com o serviço de telecomunicações**. O SVA é, assim, um **serviço autônomo** e para cuja prestação é **utilizada** a rede de telecomunicações.

Explica André Mendes Moreira que o prestador do SVA pode ser um terceiro estranho à prestação do serviço de telecomunicação.⁶⁰³

Exemplos de SVA, conforme o autor, são o serviço de auxílio à lista (102), serviço despertador, serviço de hora certa (130), serviço 0900, serviço de identificação do chamador e serviço de provimento de acesso à internet (fornecimento de um endereço IP e de conexão e monitoramento, liberando um espaço virtual).⁶⁰⁴

Já está assente na doutrina e na jurisprudência que o *serviço de provimento de acesso à internet* é um *Serviço de Valor Adicionado*.⁶⁰⁵ Consiste no fornecimento de um endereço IP (*Internet Protocol*) e de conexão e monitoramento para um usuário acessar a rede (serviços de comunicação multimídia em geral, fixo ou celular), liberando um espaço virtual para que o serviço de comunicação possa fluir.

Na lição de Sandra Maria Poiatti, o SVA não deve ser confundido com nenhum serviço de telefonia, tampouco com o *Serviço de Acesso Continuado (SeAC)*, conteúdo audiovisual que modernamente também vem sendo transmitido pela tecnologia *streaming*, serviço esse que faz parte da espécie *telecomunicações*.⁶⁰⁶

Para o operador do Direito Tributário não é fácil segregar, para efeito de tributação, o *Serviço de Valor Adicionado (SVA)* do serviço de telecomunicação, daí o enorme litigioso tributário já existente envolvendo essa matéria. Alguns doutrinadores entendem ser o SVA uma prestação paralela à de telecomunicações, de cuja rede se utiliza, que é oferecido e

⁶⁰³ MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 192-193.

⁶⁰⁴ *Ibid.*, p. 200-206.

⁶⁰⁵ Embora os fiscos estaduais o classifiquem como serviço de comunicação e, por isso, ainda haja discussões a respeito no contencioso administrativo.

⁶⁰⁶ POIATTI, Sandra Maria. *A Tributação do ICMS sobre os Serviços de Comunicação*. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, 2016, p. 33.

cobrado à parte, não tendo seu preço controlado pela agência reguladora. Sandra Maria Poiatti entende que é importante identificar sua *natureza*: se é *preliminar ou acessória à comunicação* ou se *apenas lhe acrescenta novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações*⁶⁰⁷, podendo ou não ser segregado do serviço de comunicação propriamente dito.

Voltando às camadas em que podem ser estratificadas as funcionalidades de comunicação, Kainan Iwassaki entende que os serviços localizados nas camadas superiores (a *camada lógica*, a *camada de aplicações* e a *camada de conteúdo*) são todos classificados pela *LGT* como Serviços de Valor Adicionado, visto que acrescentam *novas utilidades* relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. Haveria lógica nisso, observa aquele autor. Assim, os serviços de comunicações são vistos como os provedores dos meios para que eles se processem (*camada física*), ao passo que os Serviços de Valor Adicionado (camada lógica) seriam meros usuários daqueles.⁶⁰⁸

Explicamos melhor a seguir.

Os *softwares* de protocolo de comunicação, que estão na *camada lógica* (a segunda camada, de baixo para cima, no *modelo de camadas*), por esta lógica, não podem se confundir com os serviços de comunicação. Não efetuam a comunicação, mas dão-lhe a infraestrutura lógica. Por essa razão, seriam acessórios ou complementares aos serviços de comunicação, e como tal, classificados como Serviços de Valor Adicionado.

Na *camada de aplicações* (a terceira, de baixo para cima) estão *softwares* também, mas que consistem em aplicações com as quais interage o usuário e que estão instalados em dispositivos deste último (computadores, *smartphones*, *tablets*, etc.). Tais aplicações permitem ao usuário “navegar” pela internet e lhe disponibilizam funcionalidades, tais como envio de mensagens e acesso a conteúdos audiovisuais. Ou seja, muitas delas podem ser classificadas como Aplicações *Over-the-Top* (com exceções, como o programa Internet Explorer, por exemplo). Aqui fazemos um adendo: o fato de viabilizarem, de modo lógico, serviços de comunicações (a exemplo da Aplicação *OTT WhatsApp* ou do *Skype*) pode dar ensejo a que sejam considerados serviços de comunicação.

⁶⁰⁷ POIATTI, Sandra Maria. *A Tributação do ICMS sobre os Serviços de Comunicação*. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, 2016, p. 32.

⁶⁰⁸ IWASSAKI, Kainan. *Regulação dos Aplicativos de Comunicação sobre IP no Brasil*. 2017. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017, p. 32.

Por fim, a *camada de conteúdos* (a quarta, de baixo para cima) é, como seu nome diz, aquela onde estão os conteúdos objeto da comunicação: as mensagens textuais ou gráficos, os arquivos sonoros ou audiovisuais. Não se constituem no serviço de comunicação em si, mas sim no *conteúdo* que será veiculado, por que meio ou aplicação for.

A natureza jurídica distinta dos Serviços de Valor Adicionado, não sendo caracterizados como *serviço público*, torna-os isentos de autorização para operar (autorização que a *LGT* impõe aos serviços de comunicação, *stricto sensu*), observa o autor. Estariam no âmbito estrito da atividade econômica permitida aos particulares.⁶⁰⁹

Essa dispensa de autorização regulatória não retira os *SVA* da área de interesse do Direito positivo. Eles estariam sujeitos ao poder de polícia, por exemplo, na proteção contra a concorrência desleal, conforme aponta Kainan Iwassaki⁶¹⁰, citando Bernardo Strobel Guimarães.⁶¹¹ Assim, deve haver ao menos autorização para prover Serviços de Valor Adicionado (como os aplicativos de comunicação sobre IP).⁶¹²

Caroline Junqueira Ortiz Jones, José Eduardo de Paula Saran, Mariana Miranda Lima e Maurício Barros⁶¹³ assinalam que os tribunais superiores não têm sido uniformes na remissão à Lei Geral de Telecomunicações para fazer a distinção entre o que são serviços de comunicação e o que são Serviços de Valor Adicionado. Assim, ora têm empregado a Lei Geral de Telecomunicações, como no julgamento sobre habilitação de aparelhos celulares⁶¹⁴, ora preferem utilizar conceitos retirados diretamente da leitura do texto constitucional, como no julgamento da Tarifa de Assinatura Básica Mensal.⁶¹⁵

Se os Serviços de Valor Adicionado não se confundem com os serviços de comunicação, estes últimos, como gênero, ganharam uma nova espécie, legalmente definida pela Lei nº 12.485, 12 de setembro de 2011, conforme veremos a seguir.

⁶⁰⁹ IWASSAKI, Kainan. *Regulação dos Aplicativos de Comunicação sobre IP no Brasil*. 2017. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017, p. 32-33.

⁶¹⁰ *Ibid.*, p. 33.

⁶¹¹ GUIMARÃES, Bernardo Strobel; GONÇALVES, Marcos Alberto. Serviço público de transporte privativo de passageiros e transporte individual privado de passageiros: reflexões a partir do affair Uber. In: FREITAS, Rafael Vêras de; RIBEIRO, Leonardo Coelho; FEIGELSON, Bruno (Coord.). *Regulação e novas tecnologias*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 387-402.

⁶¹² IWASSAKI, Kainan, *op. cit.*, p. 33.

⁶¹³ JONES, Caroline Junqueira Ortiz; SARAN, José Eduardo de Paula; LIMA, Mariana Miranda; BARROS, Maurício. ICMS-Comunicação. In: SANTI, Marcos Diniz de; SALUSSE, Eduardo Perez; SANTIN, Lina; TOLEDO, Dolina Sol Pedroso de (Coordenação). *Repertório Analítico da Jurisprudência do TIT/SP*. v. 1. São Paulo: Max Limonad, 2018, p. 454-515.

⁶¹⁴ Tribunal Pleno, RE 572020, rel. Min. MARCO AURÉLIO, rel. p/ acórdão Min. LUIZ FUX, j. em 06/02/2014.

⁶¹⁵ Tribunal Pleno, RE 912888, rel. Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 13/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-097 DIVULG 09-05-2017 PUBLIC 10-05-2017.

5.2.3 O Serviço de Acesso Condicionado (SeAC)

Após a edição da Lei 9.472/97, tivemos o advento de outra importante lei para o setor de telecomunicações, que foi a Lei nº 12.485/2011. Esta última tramitou durante quatro anos no Congresso Nacional e correspondeu, cronologicamente, ao crescimento do segmento de TV por assinatura em nosso país.

O objetivo geral da nova lei foi dispor sobre a *comunicação audiovisual de acesso condicionado*. Dentre seus objetivos específicos, há três que se destacam: (i) a definição da espécie *Comunicação Audiovisual de Acesso Condicionado* ou, como está no texto legal, *Serviço de Acesso Condicionado*, espécie dentro do gênero *serviços de comunicação*; (ii) a *regulação da autorização de concessionários de provimento* deste segmento (os *players* do setor); (iii) o *estabelecimento de metas de conteúdo de produção nacional*.

A motivação para a edição dessa lei foi estabelecer uma disciplina legal para os chamados *serviços por demanda* ou *serviços por diretório ou menu*. Dizendo de outra forma, destinou-se a regular o setor de TV por assinatura, que, à época, vivia seu auge, em termos de crescimento da quantidade de assinantes, seja a cabo, por rádio ou por satélite.

Ainda no tocante às motivações para a edição da lei, Denise Maria Moura da Silva traz o seguinte e interessante comentário sobre a nova lei, confira-se:

Dentre os objetivos da Lei estão a ampliação da concorrência no mercado de TV por Assinatura, as concessionárias de telefonia passaram a poder fornecer o serviço de TV paga através de suas redes, por exemplo; o estímulo à produção e circulação do conteúdo audiovisual brasileiro com o estabelecimento de cotas de conteúdos nacionais para canais de espaço qualificado e com a obrigatoriedade do pertencimento do direito sobre as obras audiovisuais às produtoras independentes; a unificação da legislação sobre TV paga, independente da tecnologia utilizada; e a transparência tanto em relação à programação a ser veiculada quanto ao funcionamento das empresas envolvidas na cadeia produtiva do mercado audiovisual.⁶¹⁶

O artigo 2º da Lei nº 12.485/2011 apropriadamente renomeou referido serviço como *comunicação audiovisual de acesso condicionado* ou *SeAC*. Ele consiste numa prestação de serviço de comunicação audiovisual por meio da “entrega de conteúdo audiovisual exclusivamente a assinantes, [...] por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer”. Confira-se o dispositivo legal:

Lei 12.485/2011 - XXIII - Serviço de Acesso Condicionado: serviço de telecomunicações de interesse coletivo prestado no **regime privado**, cuja

⁶¹⁶ LOPES, Denise Maria Moura da Silva. Avanços, retrocessos e estagnações: um balanço da lei 12.485. *Revista Eptic*, Aracajú: Universidade Federal de Sergipe, v. 17, n. 2, p. 40-56, maio-ago. 2015, p. 42.

recepção é condicionada à **contratação remunerada por assinantes** e destinado à distribuição de **conteúdos audiovisuais** na forma de **pacotes**, de **canais** nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de distribuição obrigatória, **por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer** (grifos nossos).

Sandra Maria Poiatti anota que a Lei nº 12.485/2011 *não mais diferencia os serviços por tecnologia*, como fez a LGT e outros diplomas legais cronologicamente anteriores. Em 2011, já era nítida a convergência tecnológica que passou a ocorrer nas telecomunicações. Assim, modalidades de telecomunicação como Televisão (TV), aberta ou a cabo, Televisão Corporativa (TVC), Serviço de Televisão Via Satélite (ou DTH) e Serviço de Distribuição Multiponto Multicanal (ou MMDS) passaram simplesmente a ser denominados como *Serviços de Acesso Continuado (SeAC)*.⁶¹⁷

Aquela autora explica que o SeAC é, a partir de então, a expressão que substitui a antiga denominação *TV por assinatura* e também veio englobar um novo serviço, conhecido como *VoD, Vídeo on Demand*. Neste último, os prestadores são operadoras que utilizam a tecnologia *Internet Protocol Television (IPTV)*, ou *Televisão por IP*, com transmissão pela rede mundial de computadores.⁶¹⁸

Para regular tais serviços, a ANATEL editou a *Resolução ANATEL nº 581/2012*, que passou a *reger o conteúdo nacional da TV paga*.⁶¹⁹

André Mendes Moreira⁶²⁰ e Sandra Maria Poiatti⁶²¹ coincidem no entendimento de que a prestação de serviço do tipo *SeAC* não se confunde com o Serviço de Valor Adicionado (SVA): são categorias distintas.

***Serviço de Comunicação Audiovisual de Acesso Continuado (SeAC)*, portanto, nada mais é que a disponibilização de conteúdo audiovisual, antes restrita às modalidades de telecomunicação TV por Assinatura, TV por Satélite (DTH) ou TV a Cabo (lista exemplificativa), agora por quaisquer tecnologias, processos, meios e protocolos de comunicação**, tanto assim que modernamente também vêm sendo transmitidos pela tecnologia *streaming*, antes não existente. O legislador foi sábio ao não especificar o meio ou tecnologia, notoriamente muito dinâmicos e mutáveis, e também por não especificar

⁶¹⁷ POIATTI, Sandra Maria. *A Tributação do ICMS sobre os Serviços de Comunicação*. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, 2016, p. 35.

⁶¹⁸ *Ibid.*

⁶¹⁹ *Ibid.*

⁶²⁰ MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 324.

⁶²¹ POIATTI, Sandra Maria, *op. cit.*, p. 32-37.

tipos ou espécies. Limitou-se a definir sua materialidade: *disponibilização de conteúdo audiovisual na forma de pacotes e de canais, de forma remunerada, a assinantes*.

Passemos ao mais recente e relevante marco legal das telecomunicações, que é o Marco Civil da Internet.

5.2.4 O Marco Civil da Internet (MCI)

Dada a importância que a internet adquiriu no panorama da informação, das comunicações, do comércio, do entretenimento e da produção cultural e artística, o legislador nacional houve por bem editar uma lei que regesse o uso da internet em nosso país.

Assim, foi editada a Lei nº 12.965, que ficou conhecida como o Marco Civil da Internet (MCI).

Dentre seus objetivos, podemos citar os seguintes: (i) assegurar a *neutralidade da rede*; (ii) assegurar a *aplicabilidade de outras normas*, como o Código de Defesa do Consumidor; (iii) garantir a *aplicação da lei brasileira a provedores de aplicação sediados em país estrangeiro*; (iv) estabelecer a *responsabilidade civil dos provedores de conexão e de aplicações* por conteúdos gerados por terceiros; (v) definir a *competência dos Juizados Especiais para causas cibernéticas*; (vi) definir os *requisitos da tutela antecipada cibernética*; e (vii) trazer *segurança e privacidade a seus usuários*, como a vedação da utilização comercial dos dados pessoais dos internautas (os usuários da internet), salvo com consentimento expresso.

As aplicações que utilizam a internet ficaram definidas como “o conjunto de funcionalidades que podem ser acessadas por meio de um terminal conectado à internet”.

Com base nessa dicção legal, Ricardo Augusto Alves dos Santos propõe que as Aplicações *OTT* devam ser classificadas como “uma espécie das aplicações de internet prevista na referida lei”⁶²². O autor adverte que não existe, até o momento, *in verbis*, “qualquer ato normativo em nosso ordenamento jurídico, seja para fins tributários, seja para regulatórios, que trate especificamente sobre a definição e o enquadramento legal das Aplicações *OTT*”.⁶²³

⁶²² 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: 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. 694.

⁶²³ *Ibid.*, loc. cit.

Conforme comentário de Carlos Eduardo Elias de Oliveira, assessor legislativo do Senado Federal, o Marco Civil não é (e nem quis ser) uma ilha normativa deserta, isolada das demais fontes jurídicas. Ele é um dos vários pontos de irradiação normativa que disciplina o comportamento dos indivíduos no mundo virtual.⁶²⁴

Eduardo Tomasevicius Filho, professor da Faculdade de Direito da USP, tem comentários mais críticos acerca dessa lei. Confira-se, *in verbis*:

De nada adianta o Brasil ter um Marco Civil da Internet, se outros países não têm legislação similar. Mas isso não significa a impossibilidade de solução desses problemas. A regulamentação civil da internet poderia inspirar-se em práticas do século XIX bem-sucedidas até os dias atuais, como em matéria de proteção das marcas e das obras artísticas e literárias. [...] Aproveitando essas experiências, poder-se-ia elaborar uma Lei Uniforme ou Convenção Internacional sobre o uso da internet, o que proporcionaria maior proteção dos usuários da internet ou poder-se-ia converter a Resolução da ONU em uma Declaração Universal dos Direitos dos Usuários da Internet, à semelhança da Declaração Universal dos Direitos Humanos, a qual poderia ser espécie de marco civil internacional que pudesse inspirar os demais países a cogitar mudanças legislativas internas.⁶²⁵

Efetivamente, considerando que muitos provedores de conteúdos ou de funcionalidades estão, muitas vezes, localizados em outras jurisdições, o alcance de uma legislação nacional fica muito limitada. Além disso, conforme já vimos, a rede mundial nasceu e está regida até hoje por princípios como o da neutralidade e do livre acesso. Por isso, um excesso de regras e regulações, quando não inócuos, podem redundar em controles indesejados, a exemplo da censura política ou de costumes, ou geradores de ineficiências, ou desestimular provedores de operar no Brasil.

Esta lei traz, em seu artigo 5º, algumas definições aplicáveis à internet e seus elementos. Confira-se:

Lei nº 12965/2014 - Art. 5º - Para os efeitos desta Lei, considera-se:

I - **internet**: o sistema constituído do conjunto de protocolos lógicos, estruturado em escala mundial para uso público e irrestrito, com a finalidade de possibilitar a comunicação de dados entre terminais por meio de diferentes redes;

⁶²⁴ OLIVEIRA, Carlos Eduardo Elias de. Aspectos principais da Lei nº 12.965, o Marco Civil da Internet: subsídios à comunidade jurídica. *In*: NÚCLEO DE ESTUDOS E PESQUISAS DA CONSULTORIA LEGISLATIVA. *Textos para Discussão*. v. 148. Brasília: Senado Federal, abr. 2014. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-148-aspectos-principais-da-lei-no-12.965-de-2014-o-marco-civil-da-internet-subsidios-a-comunidade-juridica>. Acesso em: 15 out. 2019, p. 5.

⁶²⁵ TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. Marco Civil da Internet: uma lei sem conteúdo normativo *Estudos Avançados*, v. 30, n. 86, 2016, p. 283.

II - **terminal**: o computador ou qualquer dispositivo que se conecte à internet;

III - endereço de protocolo de internet (endereço IP): o código atribuído a um terminal de uma rede para permitir sua identificação, definido segundo parâmetros internacionais;

IV - **administrador de sistema autônomo**: a pessoa física ou jurídica que administra blocos de endereço IP específicos e o respectivo sistema autônomo de roteamento, devidamente cadastrada no ente nacional responsável pelo registro e distribuição de endereços IP geograficamente referentes ao País;

V - **conexão à internet**: a habilitação de um terminal para envio e recebimento de pacotes de dados pela internet, mediante a atribuição ou autenticação de um endereço IP;

VI - **registro de conexão**: o conjunto de informações referentes à data e hora de início e término de uma conexão à internet, sua duração e o endereço IP utilizado pelo terminal para o envio e recebimento de pacotes de dados;

VII - **aplicações de internet**: o conjunto de funcionalidades que podem ser acessadas por meio de um terminal conectado à internet; e

VIII - **registros de acesso a aplicações de internet**: o conjunto de informações referentes à data e hora de uso de uma determinada aplicação de internet a partir de um determinado endereço IP (grifos nossos).

Percorrendo-se seus trinta e dois artigos, nota-se que, na verdade, referida lei buscou preservar, principalmente, as características de liberdade de acesso e de conteúdo da internet, sua neutralidade (em termos de preferência de tráfego) e a privacidade de seus usuários. Não há, nela, dispositivos que visem regular especificamente as Aplicações *Over-the-Top*, ou trazer definições, nem sequer as classificar como uma espécie ou subespécie de serviço de telecomunicação, ou como Serviço de Valor Adicionado, ou outra categoria de funcionalidade, a não ser, talvez, como *aplicação de internet* (inciso VII do art. 5º da lei).

Consideramos válidas, também, as críticas a ela feitas quanto a seu alcance e efetivamente, considerando que boa parte dos provedores de conteúdos encontra-se em outras jurisdições.

Definidos os três fenômenos cruciais para o surgimento das Aplicações *Over-the-Top* e vistas as principais definições legais e marcos regulatórios dos serviços de comunicação e da internet, resta analisar o fenômeno da convergência de mercado e tecnológica nas comunicações e o impacto disso sobre seus aspectos regulatórios.

5.3 Convergência de mercado e tecnológica e aspectos regulatórios das comunicações

Nas duas últimas décadas, a tecnologia ligada às comunicações e à produção, veiculação e acesso de conteúdos audiovisuais tem se modificado numa velocidade espantosa e inédita. Entre elas, podemos destacar a já citada convergência tecnológica de plataformas de produção e de acesso aos conteúdos citados.

Hoje, as Aplicações *Over-the-Top* ainda permanecem basicamente livres, sem regulação de espécie alguma, o que se reflete também no aspecto tributário. Veremos o assunto mais em detalhe nesta dissertação.

As duas últimas grandes iniciativas regulatórias do setor de comunicações e de internet no Brasil foram, respectivamente, a Lei nº 12.485, de 2011 (*SeAc*), e a Lei nº 12.965, de 2014 (Marco Civil da Internet), acima analisadas.

Interessante notar que, quase ao mesmo tempo em que a lei que regulou os Serviços de Acesso Condicionado visando atingir a TV por assinatura, surgiram as Aplicações *Over-the-Top*, algumas das quais passaram a concorrer com aquela. Hoje, assiste-se o número de assinantes das TV por assinatura minguar em favor das *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, como a *Netflix*.

Por isso, importante tirar conclusões a respeito das recentes iniciativas do legislador nacional, pensando no futuro das Aplicações *Over-the-Top* em nosso país.

Por isso, trazemos, por esclarecedores, os comentários de Marina Georgia de Oliveira e Nascimento acerca da Lei nº 12.485/2011. Confira-se, *in verbis*:

A Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, criou o Serviço de Acesso Condicionado [...].

A grande alteração proposta pela legislação, portanto, consiste no fato de que, **a partir dela, os serviços de televisão por assinatura não mais passarão a ser regulados em função da tecnologia, mas, sim, em razão da percepção do serviço prestado ao usuário.** Além disso, em razão do avanço tecnológico, que ocorre com rapidez no setor de telecomunicações, destacou-se a necessidade de se adotarem medidas convergentes. No caso específico do setor de telecomunicações, vários aspectos têm acelerado a consolidação de uma nova conjuntura. Neste sentido, vejam-se alguns trechos do estudo “*The International Communications Market 2007*”, realizado pelo órgão regulador do setor de comunicações do Reino Unido (UK), o *Office of Communications (Ofcom)*, extremamente úteis para o entendimento das ideias que presidem o atual momento histórico:

A convergência dos serviços de comunicação está no coração de muitos dos principais desafios à frente dos reguladores ao redor do mundo. Gerenciamento do espectro, competição na infraestrutura e regulação de conteúdo, todos demandam uma abordagem conjunta pelos reguladores no setor de comunicações. **Televisão, rádio e serviços de telecomunicações podem ser entregues pela mesma rede IP e usar o mesmo espectro radioelétrico.** Na perspectiva do consumidor, a emergência dos serviços triple-play e quadruple-play significa que os usuários geralmente terão uma só fatura de cobrança com o fornecedor de serviços de radiodifusão e telecomunicações. **A convergência dos mercados de comunicação tem sido acompanhada por uma convergência das abordagens regulatórias, e algumas vezes dos próprios reguladores.** No passado, a regulação de telecomunicações e a de radiodifusão tendiam a ser distintas, com a regulação da radiodifusão se centrando em modelos de conteúdo e a de telecomunicações nas questões do acesso. **No cenário atual das telecomunicações, conteúdo e acesso são inseparáveis e a regulação**

reflete isso cada vez mais. Muitos dos debates regulatórios atuais têm sua origem nos contextos individuais da regulação de telecomunicações e da de radiodifusão. Arriscando uma simplificação exagerada, pode-se argumentar, por exemplo, que **uma visão baseada em um mercado em que o papel do regulador esteja restrito a assegurar o bem público através do funcionamento eficaz de um mercado competitivo tem sido tipicamente associada com o modelo regulatório de telecomunicações baseado em acesso, ao passo que uma abordagem mais intervencionista direcionada a um serviço público é a característica do modelo de radiodifusão, em que se exige que os reguladores definam os padrões de conteúdo (cotas de produção nacional, independente, etc.) para a radiodifusão. Hoje, essas abordagens diferentes continuam a servir de marco para os debates regulatórios sobre questões como a neutralidade de rede e inclusão digital.**

Como se disse, é nesse contexto que se insere a edição da presente legislação. **Preocupações com cotas de produção nacional, por exemplo, já constam de seus dispositivos.** Conferiram-se, ainda, atribuições específicas a diversos entes e órgãos federais. Nesse passo, **as atividades de comunicação audiovisual são divididas em quatro: produção, programação, empacotamento e distribuição.** A segunda e a terceira serão reguladas e fiscalizadas pela Agência Nacional do Cinema – Ancine, cabendo à Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL a **regulação e fiscalização da atividade de distribuição.**

Outra inovação legal consiste na redação constante do art. 37, § 18, da Lei do SeAC, ao preceituar que **a concessionária do STFC [telefonia fixa] poderá solicitar, a qualquer tempo, a adequação do contrato de concessão para eliminação das restrições que vedem a possibilidade de que a concessionária do serviço e suas coligadas, controladas ou controladoras prestem Serviço de TV a Cabo (TVC), inclusive nas áreas geográficas de prestação do serviço objeto da referida concessão, desde que se comprometam com a adaptação obrigatória de que tratam os §§ 2º, 6º, 7º e 9º do mesmo artigo.**⁶²⁶

Do trecho acima, podemos destacar que as diretrizes que hoje devem orientar o legislador nacional acerca da regulação das telecomunicações da espécie *Serviço de Acesso Condicionado* (a TV por assinatura) devem ser: (i) a consciência de que *existe uma convergência tecnológica, não mais convindo estratificar os serviços de comunicação por tecnologia*; (ii) *optar por uma regulação orientada ao mercado, de corte não intervencionista*, concedendo liberdade de produção e veiculação, para garantir maior concorrência e eficiência econômica.

⁶²⁶ NASCIMENTO, Marina Georgia de Oliveira e. O advento do regulamento do serviço de acesso condicionado e o prazo previsto no Art. 37, § 10, da lei nº 12.485/2011. *Conteúdo Jurídico*, Brasília, 08 jul. 2013. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/35914/o-advento-do-regulamento-do-servico-de-acesso-condicionado-e-o-prazo-previsto-no-art-37-10-da-lei-no-12-485-2011>. Acesso em: 15 out. 2019, p. 2-4, grifos nossos.

Indo ao objeto principal de nosso estudo, as Aplicações *Over-the-Top*, diríamos que as diretrizes deveriam ser basicamente as mesmas. Trataremos da sua regulação em capítulo próprio.

Em resumo, podemos notar que houve três tipos de convergência, ao menos no mundo, quando se fala no mercado das comunicações: (i) *convergência tecnológica*, (ii) *convergência de mercados* e (iii) *convergência regulatória*. Pessoalmente, consideramos que a maior convergência foi a tecnológica e, em menor escala, a de mercado, todavia entendemos que a última convergência, a regulatória, ainda não se operou no Brasil. Ao contrário, há uma claríssima assimetria regulatória e tributária, como vemos em detalhe em capítulo próprio.

Introduzido o tema principal, estabelecidas as premissas jurídicas de nossa dissertação, assentados os conceitos e definições principais e verificados os marcos legais e regulatórios, podemos, agora, adentrar o objeto principal de estudo desta dissertação, que são as Aplicações *Over-the-Top*. Assim, nos próximos capítulos, conheceremos seu conceito, definições, classificações, natureza jurídica, aspectos regulatórios e, finalmente, sua abordagem do ponto de vista da tributação dos impostos indiretos sobre o consumo no Brasil.

6 APLICAÇÕES *OVER-THE-TOP*: CONCEITO, DEFINIÇÕES, CLASSIFICAÇÕES E NATUREZA JURÍDICA

Nos capítulos precedentes, vimos o impacto social, econômico e tecnológico que a Era Digital trouxe para o mundo contemporâneo. Importante fenômeno neste processo, em seu período mais recente⁶²⁷, tem sido o das chamadas Aplicações *Over-the-Top*, que, como vimos, têm substituído os canais tradicionais de veiculação de mensagens e de conteúdos audiovisuais.

As Aplicações *Over-the-Top* fazem parte da realidade da Era Digital, realidade esta vista como fenômeno histórico, tecnológico e social, e de sua vertente econômica, a Economia Digital, com suas consequências em termos de relações jurídicas. Elas trouxeram a informação e o entretenimento via internet (*online*) para as telas e dispositivos sonoros dos monitores de imagem nos domicílios, nos escritórios, elevadores, meios de transporte, computadores pessoais, leitores digitais (*tablets*) e aparelhos de telefonia móvel (celulares).

Já visto anteriormente o histórico de seu surgimento e sua importância social e econômica, o presente capítulo visa conceituá-las, defini-las, classificá-las, segundo as diversas classificações existentes, e procurar distinguir sua natureza jurídica específica, sempre visando, ao final, procurar identificar se tais fenômenos, na qualidade de fatos jurídicos, subsomem-se ou não às hipóteses de incidência do ISS e/ou do ICMS.

6.1 Conceito, definições e importância das Aplicações *Over-the-Top*

As Aplicações *Over-the-Top* (*OTT*) possuem características que as diferenciam das modalidades mais tradicionais de veiculação eletrônica ou magnética de conteúdos textuais, gráficos ou audiovisuais.

Podemos identificar três grandes vantagens sobre os meios tradicionais com os quais concorrem, especialmente as *OTT* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais (que definiremos mais à frente):

- a) Permitem maior PERSONALIZAÇÃO DE CONTEÚDO: os clientes podem elaborar seus próprios conteúdos ou listas de conteúdos;
- b) Permitem maior FLEXIBILIDADE NA AUDIÊNCIA: o usuário pode acessar os conteúdos à disposição a qualquer momento. Trata-se de uma vantagem em

⁶²⁷ Últimos dez anos.

relação à TV por Assinatura, por exemplo, em que o usuário tem momentos específicos, definidos pelo provedor, para acessar determinados conteúdos;

- c) Oferecem **MAIOR MOBILIDADE** de acesso: os conteúdos podem ser acessados por inúmeras plataformas, inclusive móveis, como aparelhos de telefonia celular e *tablets*.

Victor Oliveira Fernandes informa que, a despeito de sua popularidade, os serviços (ou aplicações) *OTT* não encontram uma definição uníssona a seu respeito, não se amoldando a nenhuma categoria normativa pré-estabelecida. Esclarece que o termo foge a classificações nacionais e tem dificuldade em se amoldar em previsões contidas em fontes do Direito Internacional.⁶²⁸

Henrique Amaral Lara e Ana Carolina Carpinetti definem *OTT* como sendo

[...] **atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, mensagens e voz por meio de plataformas IP, e portanto fora do controle dos distribuidores tradicionais desse conteúdo** (como as empresas de radiodifusão, operadores de TV por assinatura e empresas de telefonia).⁶²⁹

Aqueles mesmos autores explicam que essas tecnologias utilizam infraestruturas de telecomunicação para oferecer serviços na internet. Ao fazê-lo, acabam muitas vezes concorrendo diretamente com os próprios detentores da infraestrutura. Isto levará, provavelmente, à necessidade de regulamentações específicas, como a tarifação dos serviços em função desta concorrência.

Ricardo Augusto Alves dos Santos, muito lucidamente, prefere, ao invés de *Serviços OTT*, utilizar o termo *Aplicações OTT*, “tendo em vista que essas funcionalidades envolvem a oferta de **bens, serviços e conteúdos diversos** pela internet, e **não só de serviços**”⁶³⁰. Ele descreve as Aplicações *OTT* como uma “**ampla gama de bens, serviços e conteúdo** ofertada exclusivamente em **ambiente digital**”.⁶³¹

⁶²⁸ 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, p. 12.

⁶²⁹ CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique Amaral. Não incide ICMS sobre serviços Over the Top, mas ISS é variável. *Consultor Jurídico*. São Paulo: Conjur, 14 ago. 2016, grifos nossos. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-14/nao-incide-icms-servicos-over-the-top-iss-variavel>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁶³⁰ 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: 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. 693, nota de rodapé n. 3.

⁶³¹ *Ibid.*, grifos nossos.

Nesta dissertação, com base na explicação acima, adotamos igualmente a nomenclatura *Aplicações OTT* ao invés de *Serviços OTT*.

Considerando, porém, que também os sinais de televisão abertos e os fechados (*on demand*⁶³² e por assinatura) têm padrão digital, preferimos dizer que as Aplicações *OTT*, que deles se diferem, consistem em *entrega de conteúdo via internet*, ao invés de simplesmente entrega de conteúdo em ambiente digital.

Portanto, as Aplicações *OTT* são mensagens de áudio e/ou vídeo, ou de informações em geral⁶³³, que chegam aos terminais móveis dos usuários (aparelhos de telefonia móvel celular ou *tablets*) por meio da internet. Os conteúdos são acessados, nos dispositivos físicos, através de aplicativos ou *APP* previamente instalados (baixados).⁶³⁴

A expressão *serviços OTT* pode assumir significados diversos quando empregada em publicações de organizações internacionais, em consultas públicas, em estudos de empresas de tecnologia ou em trabalhos acadêmicos, como o nosso.⁶³⁵

Observa Victor Oliveira Fernandes que o conceito de *OTT* pode se referir, sob um *aspecto subjetivo*, a um **grupo de agentes econômicos** e, sob um *aspecto objetivo*, a uma **forma específica de prestação de serviços a partir da internet**.⁶³⁶ Assim, quando dizemos *YouTube*, podemos nos referir tanto à empresa, o agente econômico (*aspecto subjetivo*), quanto à plataforma de vídeos pela internet (*aspecto objetivo*). Por outro lado, se mencionamos *plataforma de vídeos pela internet*, inequivocamente queremos nos referir ao *aspecto objetivo* de uma espécie de serviço (ou aplicação) *OTT*.

Nas palavras daquele autor, *in verbis*:

Sob o ponto de vista subjetivo, a expressão *OTT* é utilizada para se referir a **grandes empresas de internet**, como os populares **aplicativos de comunicação instantânea** (como *WhatsApp*, *Telegram* e *Messenger*), **serviços de vídeo streaming** (como *Netflix*, *Amazon Prime*), **serviços de voz sobre IP** (como *Skype*, *Google Hangout*, *Facetime*), **serviços de redes sociais** (como *Facebook*, *Twitter*) e, ainda, **ferramentas de busca na web**

⁶³² Situação em que o usuário pode controlar a transmissão, pausando, voltando ou adiantando a programação do dia, possibilitando assistir aos programas a qualquer momento. Possível graças à tecnologia a cabo e um servidor local, que faz o streaming (transmite os programas sem precisar baixa-los ou armazená-los) das imagens (BERGHER, Ricardo. O que é TV on Demand? *Zoom*, Rio de Janeiro, 28 ago. 2012. Disponível em: <https://www.zoom.com.br/tv/deumzoom/o-que-e-tv-on-demand>. Acesso em: 15 out. 2019).

⁶³³ Em texto ou em imagens gráficas.

⁶³⁴ SARAN, José Eduardo de Paula. *O conceito de serviço de comunicação na materialidade do ICMS-Comunicação*. 2018. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, jul. 2018. p. 29-30.

⁶³⁵ 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, p. 12.

⁶³⁶ *Ibid.*, p. 13.

(como *Google, Yahoo*, entre outros). Essas empresas teriam em comum o fato de atuarem como “novos entrantes”, fazendo frente aos incumbentes do tradicional setor de telecomunicações. Nessa perspectiva, portanto, **a expressão tem sido empregada mais para caracterizar, do ponto de vista político, um conflito econômico do que precisamente uma discussão acerca do regime jurídico de prestação desses serviços.**⁶³⁷

Numa abordagem constructivista, percebemos que a expressão *OTT* tem um leque de significados semânticos: (i) tipo de fornecimento de conteúdo ou de prestação de serviço, (ii) empresa provedora do fornecimento de conteúdo ou prestadora de serviço, (iii) o próprio aplicativo que permite o provimento de conteúdo ou prestação de serviço e, por fim, (iv) a nova forma concorrencial de provimento de conteúdo ou de prestação de serviço (em relação aos meios e prestadores tradicionais).

Prossegue Victor Oliveira Fernandes, afirmando que, mesmo no aspecto objetivo, a expressão *OTT* não é empregada de forma uníssona. Assim, ela pode designar: (i) de forma ampla, todo e qualquer conteúdo (*content*), serviço (*service*) ou aplicativo (*application*) que pode ser acessado por usuários finais pela internet; ou ainda, (ii) de forma restrita, referir-se a determinados **serviços de comunicação e de vídeo prestados a partir da internet e que são potencialmente substitutos em relação aos serviços tradicionais de telecomunicação.**⁶³⁸

Desde já, podemos perceber que **as Aplicações *OTT* se constituem em novo meio de realização de comunicações.**

A União Internacional de Telecomunicações (UIT), Agência do Sistema das Nações Unidas dedicada a temas relacionados às Telecomunicações e às Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC)⁶³⁹, a partir de recomendação de seu grupo de trabalho SG3⁶⁴⁰, editou a Recomendação D.262, que define *OTT* como as **“aplicações acessadas ou entregues na rede pública que podem substituir de forma direta ou funcional os serviços de telecomunicações tradicionais”**⁶⁴¹. Trata-se de uma leitura com aspectos econômicos,

⁶³⁷ 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, p. 13, grifos nossos.

⁶³⁸ *Ibid.*, p. 13-14.

⁶³⁹ NAÇÕES UNIDAS BRASIL. *UIT – União Internacional de Telecomunicações*. Brasília, 2009. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/agencia/uit/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁶⁴⁰ ANT. Agência Nacional de Telecomunicações. *Proposta brasileira de definição de OTTs é adotada internacionalmente*. Brasília: ANT, 2019. Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/institucional/noticias-destaque/1968-proposta-brasileira-de-definicao-de-otts-e-adotada-internacionalmente>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶⁴¹ Conceito definido na recomendação D.262 da UIT (ITU. *D.262 (ex D.OTT)*). Recommendation ITU-T D.262 provides a collaborative framework in order to promote competition, consumer protection, consumer benefits, dynamic innovation, sustainable investment and infrastructure development, accessibility and affordability in relation to the global growth of the Over the Top (OTT) applications. Approved: 2 May 2019,

financeiros e regulatórios. A UIT circunscreve a definição de *OTT* às aplicações que competem com os serviços de telecomunicações, especialmente os serviços de vídeo, voz e mensagens sobre IP, o que os sujeitaria, em tese, à alçada regulatória da UIT, conforme explica Oona Castro.⁶⁴²

A informação acima tem relevância quando pensamos no sistema tributário brasileiro, pois, em tese, sujeitaria, ao ICMS-Comunicação, as *OTT* que competem com os meios tradicionais de comunicação, tema que veremos em outro capítulo.

A esse respeito, a relação, concorrencial ou complementar, das *OTT* com os meios tradicionais de comunicação, há interessantes afirmativas da acima citada Recomendação, exarada no Grupo de Trabalho SG3 da UIT. Dela extraímos os seguintes trechos, *in verbis*:

[...] os Estados-Membros devem considerar as diferenças fundamentais entre os serviços telecomunicações e os serviços *OTT*, incluindo a **natureza transfronteiriça e global das OTTs**, barreiras de entrada de *OTTs* e integração dos mercados, entre outros fatores.

[...] **os operadores de rede e provedores OTT fazem parte do mesmo ecossistema, os Estados Membros devem considerar a interdependência entre eles, inclusive como a demanda do consumidor por serviços OTT pode levar a um aumento na demanda por dados de provedores de serviços de telecomunicações, bem como diminuição da demanda por serviços tradicionais de telecomunicações** (tradução nossa, grifos nossos).

Da citada recomendação da agência da ONU, podemos destacar o seguinte:

(i) as Aplicações *OTT* possuem uma *natureza transfronteiriça*, ou seja, estão desvinculadas do conceito tradicional de estabelecimento e tornam fluidas as noções de origem e de destino; (ii) existe uma *interdependência* entre os *operadores de rede* (a saber, os provedores da infraestrutura de comunicação) e os provedores de *OTT*; (iii) ocorre, também, uma *concorrência* (não apenas comercial, mas de eleição da plataforma) entre os meios tradicionais de comunicação (e telecomunicação) e as Aplicações *OTT*.

Natureza transfronteiriça, interdependência e concorrência entre os meios tradicionais de comunicação e as Aplicações *OTT*. Isto é suficiente para constatar o enorme grau de vinculação destas últimas com os meios (e serviços) de comunicação.

Vejamos algo mais da literatura estrangeira sobre o assunto.

grifos nossos. Disponível em: https://www.itu.int/ITU-T/workprog/wp_item.aspx?isn=13503. Acesso em: 15 ago. 2019).

⁶⁴² CASTRO, Oona. Serviços over-the-top: conceitos em disputa podem ter consequências para sua regulação. *Politics*, Rio de Janeiro: Instituto Nupef, jun. 2018. Disponível em: <https://politics.org.br/edicoes/servi%C3%A7os-over-top-conceitos-em-disputa-podem-ter-consequ%C3%A2ncias-para-sua-regula%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 15 ago. 2019.

A *Digital Entertainment Merchants Association*⁶⁴³ oferece a seguinte definição para *Over-the-Top*:

OTT (Over-the-Top) refere-se à entrega de conteúdo audiovisual transmitido pela Internet sem o envolvimento de um Provedor de Serviços de Internet (ISP) no controle ou distribuição do conteúdo. O ISP não é responsável nem é capaz de controlar as habilidades de visualização, direitos autorais e/ou outra redistribuição do conteúdo, que chega de terceiros e é entregue ao dispositivo de um usuário final.⁶⁴⁴

O Órgão de Reguladores Europeus para as Comunicações Eletrônicas (BEREC)⁶⁴⁵, entidade ligada à União Europeia, descreve as Aplicações *OTT* resumidamente, nas palavras de Ricardo Augusto Alves dos Santos, como **qualquer conteúdo ou serviço fornecido ao usuário final por meio da internet**, geralmente sem o envolvimento do provedor de acesso à internet no controle e distribuição dessas funcionalidades.⁶⁴⁶ Sandra Maria Poiatti⁶⁴⁷ entende que equivale aos Serviços de Valor Adicionado (SVA), definidos na Lei Geral de Telecomunicações.

O mesmo BEREC, em seu documento sobre as Aplicações *OTT*, define, também, o que denomina de *Electronic Communications Service* (ECS) ou, no vernáculo, *Serviço de Comunicações Eletrônicas*. Para tanto, utiliza o documento denominado *Report on OTT Services*, no qual os ECS têm a seguinte definição:

Serviço de Comunicações Eletrônicas é um serviço normalmente prestado mediante remuneração que consiste total ou principalmente na transmissão de sinais em redes de comunicações eletrônicas, incluindo serviços de telecomunicações e serviços de transmissão em redes utilizadas para radiodifusão, mas exclui serviços que fornecem ou exercem controle editorial sobre o conteúdo transmitido usando redes e serviços de comunicações eletrônicas [...].⁶⁴⁸

⁶⁴³ A *Digital EMA* é a comunidade norte-americana de varejistas, distribuidores, criadores de conteúdo, empresas de serviços e tecnologia da *Entertainment Merchants Association* e outras partes interessadas envolvidas na entrega digital comercial de conteúdo de videogame e vídeo para consumidores através de portais baseados na Internet (DIGITAL EMA. North Hollywood, CA, USA, 2019. Disponível em: <http://www.entmerch.org/digitalema/>. Acesso em: 15 ago. 2019).

⁶⁴⁴ ROBERTS, Chris; MUSCARELLA, Vince. *Defining Over-The-Top (OTT) Digital Distribution*. Los Angeles, CA: Digital EMA, 2015. Disponível em: <http://www.entmerch.org/digitalema/white-papers/defining-digital-distributi.pdf>. Acesso em: 15 maio 2019, tradução nossa, grifos nossos.

⁶⁴⁵ BEREC. Body of European Regulators for Electronic Communications. *Report on OTT Services*. Riga, Latvia: Berec, 29 Jan. 2016. Disponível em: <http://berec.europa.eu>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶⁴⁶ 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: 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. 694.

⁶⁴⁷ Especialista em telecomunicações.

⁶⁴⁸ BEREC, *op. cit.*, tradução nossa, grifos nossos.

Ainda naquele documento, o BEREC faz a seguinte descrição detalhada das Aplicações *OTT*:

Os serviços [*sic*] *OTT* incluem o **fornecimento de conteúdo e aplicativos**, como **serviços de voz fornecidos pela Internet, conteúdo baseado na Web (sites de notícias, mídias sociais etc.), mecanismos de pesquisa, serviços de hospedagem, serviços de email, mensagens instantâneas, conteúdo de vídeo e multimídia**, etc.

Como o **serviço é fornecido pela Internet**, essa definição implica que o ***OTT* se refere ao conteúdo que geralmente chega de terceiros (provedor *OTT*)**, não sendo fornecido pelo Provedor de Acesso à Internet (PAI) ao qual o usuário final está conectado. No entanto, também é possível que o PAI ofereça seus próprios serviços *OTT* ou faça parceria com fornecedores *OTT* (consulte a seção 6).

Uma *segunda característica* da definição é que o *OTT* se refere a uma **maneira de fornecer um serviço e, portanto, não diz nada sobre a natureza do serviço em si**.

Uma *terceira característica* da definição de *OTT* é que **eles podem ou não ser qualificados como um *ECS***. Os serviços *OTT* são fornecidos pela rede de um PAI, o que significa que **um provedor *OTT* independente (não sendo este um PAI) não seria responsável pela transmissão na rede do PAI**. No entanto, por exemplo, para terminação de voz, o provedor *OTT* pode ser responsável por outras partes da transmissão, como a terminação de voz no *PATS*.^{649, 650}

Uma *quarta característica* da definição ampla é que **alguns serviços *OTT* poderiam competir com serviços *ECS*** (como serviços de voz e e-mail *OTT*) e outros claramente não (como *Uber* ou *Airbnb*).⁶⁵¹

Não consideramos a definição do BEREC como a mais adequada a ser aplicada às *OTT* uma vez que há situações, como visto acima, em que eles podem ser classificados como *ECS* e outras em que não, gerando insegurança jurídica.

Vejamos qual é a definição dada às Aplicações *OTT* pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), *in verbis*: “**serviços especializados por meio dos quais podem ser entregues aos usuários finais serviços e conteúdo por meio da internet**, por meio de redes ultrarrápidas de acesso e de forma segregada ao tráfego de internet propriamente dito”⁶⁵².

Carlos Emmanuel Joppert Ragazzo e Isabel Cristina Veloso de Oliveira trazem, complementarmente, outra definição da OCDE para o *Over-the-Top*. Confira-se:

⁶⁴⁹ Serviço Telefônico Disponível ao Público.

⁶⁵⁰ Trata-se, aqui, dos serviços de comunicação de voz providos, por exemplo, pelo *Skype*, em que uma das pontas é um telefone convencional, fixo ou celular. Há autores que não consideram este tipo de serviço como uma *OTT*, já que não é inteiramente provido pela internet.

⁶⁵¹ BEREC. Body of European Regulators for Electronic Communications. *Report on OTT Services*. Riga, Latvia: Berec, 29 Jan. 2016. Disponível em: <http://berec.europa.eu>. Acesso em: 15 out. 2019, tradução nossa, grifos nossos.

⁶⁵² *Ibid.*, grifos nossos.

OTT (Over The Top) trata-se do fornecimento de aplicações de telefonia, streaming de vídeo, mensagens instantâneas e chats por meio da internet, geralmente baseados em plataformas multiuso, a exemplo de computadores, SmartTVs, videogames e celulares. Como define a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), o termo OTT se refere a vídeos, músicas e outros serviços prestados por meio da Internet, em detrimento das redes gerenciadas próprias dos provedores (OECD, 2013⁶⁵³).⁶⁵⁴

Outro estudioso do assunto, Alberto Macedo, também traz a conceituação do BEREC para os serviços (como ele descreve) *OTT*: “**conteúdo, serviço ou aplicação que é provido para o usuário final da Internet pública**”⁶⁵⁵. Diz ele, ainda, *in verbis*:

Incluindo nessa definição que o que é provido pode ser também conteúdo, serviço ou aplicação, significa que **qualquer coisa provida na internet pública é um serviço OTT**. [...] esse provimento geralmente ocorre sem o envolvimento do provedor de acesso à internet no controle ou distribuição do serviço.⁶⁵⁶

Segundo aquele autor, **os provedores de serviços OTT estão focados em sua produção, e não no provimento de acesso à internet**. Ao tratar da realidade brasileira, esclarece que a ANATEL não pretende interferir no relacionamento entre as empresas de internet que prestam Serviço *OTT*⁶⁵⁷ e as empresas de Telecom, a menos que convocada para tal.

Da leitura das definições encontradas na literatura estrangeira, vemos que Aplicação *OTT* pode ser: (i) *uma entrega de conteúdo audiovisual* (viés de *obrigação de dar*) ou (ii) *um serviço* (viés de *obrigação de fazer*, uma *atividade*, um *serviço*), em ambos os casos, *por meio da internet*. Como exemplo da primeira situação, podemos citar o provedor de conteúdos audiovisuais *Netflix*, que disponibiliza filmes e séries. Exemplo da segunda é o aplicativo de rotas *Waze*, que sugere rotas e fornece informações sobre o tempo da viagem até o destino desejado. Deve-se destacar, aqui, que o provedor do conteúdo não é o mesmo provedor da internet.

⁶⁵³ OECD. OECD Communications Outlook 2013. *OECDiLibrary*, Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: https://doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-en. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁶⁵⁴ RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; VELOSO DE OLIVEIRA, Isabel Cristina. Regulação e novas tecnologias: verticalização das OTTs de Vídeo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*, n. 37, p. 200-218, dez. 2017, p. 205, grifos nossos.

⁶⁵⁵ MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. 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. 512, grifos nossos.

⁶⁵⁶ *Ibid.*, *loc. cit.*, grifos nossos.

⁶⁵⁷ Aqui, entendemos que a melhor expressão teria sido *empresas que produzem conteúdo OTT*.

No caso de Aplicações *OTT* de entrega de conteúdos audiovisuais, vamos encontrar, na revista *Forbes*, uma definição para vídeo transmitido via Aplicação *OTT*: “OTT video is video transmitted via the Internet that bypasses traditional cable/linear distribution”⁶⁵⁸. Numa tradução livre, o vídeo *OTT* seria “aquele transmitido via internet e que dispensa a tradicional transmissão por meio de distribuição por linha ou cabo físico”. Portanto, nenhuma diferença em relação à definição genérica de *OTT*, a não ser pela especificidade de conteúdo.

Outra importante modalidade Aplicação *OTT* de Conteúdos Audiovisuais é aquela de provimento de *TV baseada na internet*, que vem competindo com as formas de televisão contratada, que são a *TV a cabo* e a *TV via satélite*, ambas por assinatura. Num texto do final de 2015, James Gattuso, especialista norte-americano em assuntos regulatórios das telecomunicações nos EUA, traçou um panorama sobre a competição entre *TV a cabo*, *TV via satélite* e a recente, que é transmitida e recepcionada pela internet, ao invés de cabo ou satélite, com as Aplicações *Over-the-Top*. Confira-se:

Na década de 1990, outros novos concorrentes entraram na briga pela televisão, oferecendo opções adicionais para os telespectadores. **O sucesso da TV a cabo durou apenas cerca de duas décadas, quando outras plataformas de distribuição passaram a com ela competir.** Em 2013, a *TV a cabo* representava apenas metade do mercado de *MVPD*. A *TV via satélite* representou um terço do mercado, com os provedores de serviços de telecomunicações, como *Verizon* e *AT&T*, representando outros 10% dos assinantes.

Hoje, uma nova onda de mudança está agitando a televisão: a TV baseada na Internet. Geralmente chamado de vídeo Over-the-Top (OTT), esse serviço é fornecido por meio da conexão de banda larga existente do consumidor, e não por cabos, espectro ou outra infraestrutura separada. O mercado *OTT* é competitivo, dinâmico e até um pouco caótico. Talvez o provedor de vídeo mais conhecido seja o *Netflix*, que começou como um serviço de aluguel de DVDs por correspondência. Agora, **seu serviço online é tão popular que o streaming da Netflix constitui mais de um terço de todo o uso da Internet durante o horário nobre.** Mas o serviço enfrenta uma horda virtual de concorrentes, incluindo *Amazon Instant Video*, *Vudu*, *Hulu*, *Sling TV*, *Flixster*, *Crackle*, *TV.com* e *YipTV*, entre outros.

E mais serviços OTT estão a caminho. Talvez o mais notável seja que a *Apple* esteja planejando lançar um novo serviço de *TV online* neste outono, fornecendo cerca de 25 canais de programação *OTT*, incluindo conteúdo da *CBS*, *ABC* e *Fox*. **O Google também está lançando um novo serviço de assinatura, chamado YouTube Red.**⁶⁵⁹

⁶⁵⁸ WILSON, Jim. How OTT Will Innovate In 2018. *Forbes*, Jersey City, NJ, USA, 23 Jan. 2018. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/forbestechcouncil/2018/01/23/how-ott-will-innovate-in-2018/#1a6fb4fb526b>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶⁵⁹ GATTUSO, James. FCC: Over the Top on Internet TV. *The Heritage Foundation*, Report Government Regulation, Washington, DC, 17 Nov. 2015, tradução nossa, grifos nossos. Disponível em:

Adentrando as especificidades da TV com uso da internet, costuma-se confundir a *IPTV* com as Aplicações *OTT*. A *IPTV* consiste numa forma de transmissão de canais de TV com possibilidade de alta qualidade, a depender dos serviços de internet contratado, por meio de um canal dedicado de internet, cujo uso depende de uma *SmartTV*.⁶⁶⁰ O uso da *IPTV* depende do emprego de um conversor de sinais. Foi uma modalidade surgida antes da popularização do *streaming*, portanto das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, como o *Netflix*. Hoje, cada vez mais vai caindo em desuso. Importa diferenciar *IPTV* de *Over-the-Top*; são coisas distintas. A *IPTV* faz uso de canais dedicados na internet e o *OTT* faz uso do *streaming* na internet normal.

Além disso, a *IPTV* utiliza o protocolo *IP* (ou *TCP/IP*). O *streaming*, tecnologia empregada pelas *OTT*, utiliza os protocolos *UDP* e *RTSP*, conforme a explicação de Sandra Maria Poiatti.

Em termos econômicos, Aline Fernanda Antunes Gutierrez esclarece que a diferença entre a *IPTV* e as Aplicações *OTT* (aqui no caso, aquelas de Conteúdos Audiovisuais), está em que estas últimas oferecem conteúdos em internet aberta, por um valor fixo e acessível, ao passo que a *IPTV* inevitavelmente é um serviço mais oneroso que as *OTT*, já que o provedor do conteúdo também é o provedor da infraestrutura e por isso têm que arcar com custos de gerenciamento.⁶⁶¹

No mesmo sentido, Victor Oliveira Fernandes esclarece que, não obstante as indefinições semânticas em relação às *OTT* e sua inter-relação com os meios tradicionais de comunicação, haveria um consenso no sentido de que não se enquadram na categoria de Aplicações *OTT* os chamados *managed services*, ou seja, os serviços que são prestados na internet com o intuito de garantir melhor desempenho em termos de qualidade, como alguns serviços *IPTV* e de *VoIP*, por exemplo, que se valem de um tráfego de rede gerenciado para não comprometer a entrega de pacotes de dados devido à latência das redes.⁶⁶²

<https://www.heritage.org/government-regulation/report/fcc-over-the-top-internet-tv>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁶⁶⁰ Aparelho de TV que acessa a internet.

⁶⁶¹ GUTIERRES, Aline Fernanda Antunes. *O papel dos serviços Over the Top no conflito entre direito autoral e acesso à cultura*. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018, p. 13.

⁶⁶² 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, p. 15.

No aspecto cultural, o fato de as Aplicações *OTT* terem um custo muito menor que os meios tradicionais contribui para desestimular a veiculação de cópias audiovisuais ilegais.⁶⁶³

O advento do *streaming* foi um importante fator para a popularização das *OTT*, conforme explica Aline Fernanda Antunes Gutierrez. Confira-se:

A transmissão dos conteúdos disponibilizados pelas *OTT* pode ser realizada por streaming, o que foi um fator determinante no impacto e no crescimento dos serviços. Isso porque **o *streaming* é a tecnologia que permite o acesso ao conteúdo de forma online, sem necessidade de download, não comprometendo a memória interna do aparelho**, porque recebe os dados ao mesmo tempo em que os repassa ao usuário. Funciona, portanto, simultaneamente, tendo um intervalo de armazenamento para processamento, o qual é chamado *buffer*. Também é possível a transmissão por meio de *download*, mas atualmente não é o mais comum.⁶⁶⁴

Em suma, numa definição ampla e objetiva, as Aplicações *OTT* são uma categoria que abrange todo e qualquer conteúdo, aplicativo e serviço que possa ser acessado por usuários finais, por meio da internet, prestados por um provedor (ou agente de mercado) que não detém, ele mesmo, o controle da rede.⁶⁶⁵ Logo, o prestador é um fornecedor de conteúdo, mas não um provedor de infraestrutura.

Dizendo de outra forma, as Aplicações *OTT* são aquelas que operam na camada de aplicações da internet e pelas quais os usuários da internet produzem, acessam e trocam informações.⁶⁶⁶

Conceituadas e definidas as Aplicações *Over-the-Top* genericamente, passemos à classificação de suas diversas modalidades.

6.2 Classificação das diversas Aplicações *Over-the-Top*

Vistos o conceito e as definições existentes de Aplicação *Over-the-Top*, passaremos a conhecer suas possibilidades de classificação. Veremos que não há um consenso quanto aos critérios para isso.

Iniciaremos pelas classificações encontradas na literatura estrangeira.

⁶⁶³ 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.

⁶⁶⁴ *Ibid.*, p. 28, grifos nossos.

⁶⁶⁵ *Ibid.*, p. 15.

⁶⁶⁶ CASTRO, Oona. Serviços over-the-top: conceitos em disputa podem ter consequências para sua regulação. *Politics*, Rio de Janeiro: Instituto Nupef, jun. 2018. Disponível em: <https://politics.org.br/edicoes/servi%C3%A7os-over-top-conceitos-em-disputa-podem-ter-consequ%C3%A2ncias-para-sua-regula%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 15 ago. 2019.

Segundo a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico, a OCDE, que tem países membros em quase todos os continentes, as Aplicações *Over-the-Top*, na redação de Ricardo Augusto Alves dos Santos

[...] devem ser categorizadas em conformidade com o **conteúdo ofertado aos usuários**, qualificando-se como **serviços de *streaming* de música e vídeo**, por possibilitarem aos usuários as **mesmas funcionalidades que os serviços de telecomunicação tradicionais**.⁶⁶⁷

Nesta perspectiva, devem ser qualificados como *serviços de comunicação* tanto os aplicativos de comunicação em tempo real entre usuários (como o *WhatsApp*), quanto os serviços de *streaming* de música e vídeo (como o *Spotify*, no primeiro caso, e o *Netflix*, no segundo), uma vez que possibilitam aos usuários as mesmas funcionalidades que os serviços de telecomunicação tradicionais.⁶⁶⁸

Por sua vez, o BEREC europeu classifica a Aplicações *OTT* em três (3) categorias: *OTT-0*, *OTT-1* e *OTT-2* por funcionalidade, independentemente do meio técnico empregado. Confira-se:

- ***OTT-0***: categoria de “serviço” (na expressão daquele órgão) *OTT* que o BEREC qualifica como um ECS (*Serviço de Comunicação Eletrônica*). O BEREC dá o exemplo de um ***OTT de voz*** com possibilidade de fazer chamadas para um número fixo ou de celular (na redação do BEREC, *PATS*⁶⁶⁹). Nós exemplificaríamos com o aplicativo *Skype*.
- ***OTT-1***: categoria de “serviço” *OTT* que **não é um ECS**, mas potencialmente compete com um ECS. O BEREC dá, como exemplo, o ***OTT de voz e mensagem instantânea***. Nós exemplificaríamos com os aplicativos *Telegram* e *WhatsApp*;
- ***OTT-2***: outros “serviços” *OTT* (exemplo: **comércio eletrônico, *streaming* de vídeo e de áudio**).⁶⁷⁰ Exemplos: *Amazon Prime*, *Netflix*.

⁶⁶⁷ 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: 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. 694, grifos nossos.

⁶⁶⁸ *Ibid*, loc. cit.

⁶⁶⁹ Serviço Telefônico Disponível ao Público.

⁶⁷⁰ MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. 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. 513.

Na visão de Alberto Macedo (2018), os serviços *OTT-0* seriam *serviços de comunicação*, ao passo que os serviços *OTT-1* e *OTT-2* seriam *outros serviços*.⁶⁷¹

Prosseguindo nas classificações de Aplicações *OTT* encontradas na literatura estrangeira, a *Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia*, órgão não governamental espanhol com controle parlamentar, em documento de 2014, classifica as Aplicações *Over-the-Top* em:

- a) aplicações de conteúdos audiovisuais e de comunicação;
- b) os serviços de localização;
- c) os serviços de intercâmbio de arquivos e de informação entre pessoas e/ou empresas;
- d) os serviços de armazenamento de informação e;
- e) todo tipo de aplicações e de *software* que são distribuídos pela internet.⁶⁷²

Na classificação acima, temos uma categoria de *OTT* que não foi vista em nenhuma outra fonte: as Aplicações *OTT* de *serviços de localização*. Seria o caso dos aplicativos *Waze* e *Google Maps*, para citar dois muito conhecidos. Todavia, como não estão no foco principal de nossa dissertação, delas deixaremos de tratar. Vale destacar que, das classificações internacionais pesquisadas, esta nos parece a mais adequada. Usa o critério da funcionalidade ou atividade de seu provedor.

Passemos às classificações encontradas nas fontes nacionais.

No Brasil, o Marco Civil da Internet, por meio da Lei nº 12.965, de 2014, definiu as aplicações de internet como “o **conjunto de funcionalidades** que podem ser acessadas por meio de um terminal conectado à internet”.

Sandra Maria Poiatti⁶⁷³, cita exemplos de Aplicações *OTT* que vêm substituindo os meios convencionais. Ela as classifica por funcionalidade, agrupando-as por esse critério e, ao mesmo tempo, exibindo as modalidades tradicionais com as quais as *OTT* concorrem (nos três primeiros casos). Confira-se:

⁶⁷¹ MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. 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.

⁶⁷² CNMC. Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. *Caracterización del uso de algunos servicios over the top em España* (comunicaciones electrónicas y servicios audiovisuales). Informe Sectorial. ESTAD/CNMC/055/17. Madrid: CNMC, 15 enero 2015 (Documento de Trabajo nº 4). Disponível em: https://www.cnmc.es/sites/default/files/1533234_8.pdf. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁶⁷³ Especialista em telecomunicações e hoje Agente Fiscal de Rendias da SEFAZ/SP.

- a) *serviços de vídeo, TV e áudio*: com eles concorrem, como *OTT*, o *site* de compartilhamento *YouTube*, o serviço de *streaming* de vídeos *Netflix*, o serviço de *streaming* digital de músicas *Spotify* e o reprodutor de mídias digital *Apple TV*;
- b) *serviços de voz e imagem*: com eles concorrem os aplicativos comerciais *Skype*, *WhatsApp* e *Facetime*;
- c) *aplicativos para troca de mensagens*: seus concorrentes *OTT* são o *WhatsApp*, o *Telegram* e o *Imessage* (Apple);
- d) *Serviços de pagamento de compras online* (serviços *Mobile Payment*): aplicativos comerciais *Google Wallet* e *Google Pay*.⁶⁷⁴

Um grande estudioso do assunto, Ricardo Augusto Alves dos Santos⁶⁷⁵ propõe que as Aplicações *OTT* devam ser classificadas como “**uma espécie das aplicações de internet**”, conforme previsto no Marco Civil da Internet. Aquele autor adverte que **não existe**, até o momento, **qualquer ato normativo em nosso ordenamento jurídico**, para fins tributários ou para fins regulatórios, que trate especificamente **sobre a definição e o enquadramento legal das Aplicações *OTT***.⁶⁷⁶

Esse autor propõe que se qualifique as Aplicações *OTT* segundo o *critério da atividade que seus provedores desempenham*. Confira-se:

As Aplicações *OTT* devem ser qualificadas de acordo com a atividade desempenhada por seus provedores, enquadrando-se como serviços de comunicação apenas aquelas funcionalidades em que os provedores especializados se responsabilizam pela transmissão do conteúdo aos usuários (como é o caso dos serviços *VoIP* que permitem a realização de chamadas, a partir de um computador, destinadas a terminais ligados à rede pública de telefonia).⁶⁷⁷

Assim, para Ricardo Augusto Alves dos Santos, as Aplicações *OTT* que não sejam ao mesmo tempo as provedoras da infraestrutura de comunicação não poderiam ser classificadas como serviços de comunicação.

⁶⁷⁴ POIATTI, Sandra Maria. *A Tributação do ICMS sobre os Serviços de Comunicação*. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, 2016, p. 34.

⁶⁷⁵ 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: 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. 694, grifos nossos.

⁶⁷⁶ *Ibid.*, loc. cit.

⁶⁷⁷ *Ibid.*, loc. cit., grifos nossos.

Na pesquisa efetuada para esta dissertação, pudemos observar que, se há algum consenso em torno do conceito ordinário das Aplicações *OTT*, **não existem, até o momento, critérios consensuais e internacionalmente aceitos para sua classificação.** Por isso, faz sentido a recomendação de Ricardo Augusto Alves dos Santos para que, no Brasil ao menos, se adote um critério que de alguma forma se aproxime de nosso sistema positivo tributário.⁶⁷⁸

Em resumo, a OCDE propõe uma classificação por **conteúdos oferecidos**. Há organismos, como o BEREC, e autores, como os vistos acima, que propõem uma classificação por **funcionalidade**, e assim também o Marco Civil da Internet, no Brasil. Pensando em nosso Sistema Constitucional Tributário e em suas hipóteses de incidência, parece-nos mais apropriado, como postura metodológica em nossa dissertação, também adotar uma classificação por *funcionalidade*, mais que aquela por conteúdo, pois aproxima mais as Aplicações *OTT* dos núcleos impositivos constitucionais, ligados às clássicas *obrigações de dar e obrigações de fazer* (ou *oferecimento de utilidade*).

A partir das definições já vistas e considerando a insuficiência das classificações encontradas na literatura, sentimos a necessidade de propor uma classificação das Aplicações *OTT*. Os critérios para sua elaboração foram os seguintes: (i) que a classificação contemple Aplicações em meio digital, (ii) as quais utilizem a internet para seu pleno funcionamento, (iii) que possibilitem o trânsito de mensagens, informações, arquivos multimídia, produtos ou serviços de provimento próprio ou de terceiros e (iv) nas quais seus provedores⁶⁷⁹, bem como os provedores dos conteúdos, produtos e serviços, não necessariamente sejam os mesmos provedores da infraestrutura física e lógica da internet e dos serviços de comunicação que lhes servem de meio de funcionamento e utilização.

Considerando que **uma Aplicação *OTT* pode ser uma ampla gama de conteúdos, produtos e serviços**⁶⁸⁰, a classificação por nós proposta não tem a pretensão de ser exaustiva, inclusive tendo em vista a enorme velocidade de evolução da internet e dos produtos e serviços da Economia Digital. Todavia, procuramos ali contemplar **as principais espécies de *OTT* hoje existentes e que têm alguma relevância em termos de grau de utilização, de quantidade de usuários, como fenômeno de produção de riqueza,**

⁶⁷⁸ 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: 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.

⁶⁷⁹ No sentido de desenvolvedores do *software* e de mantenedores da Aplicação como disponível.

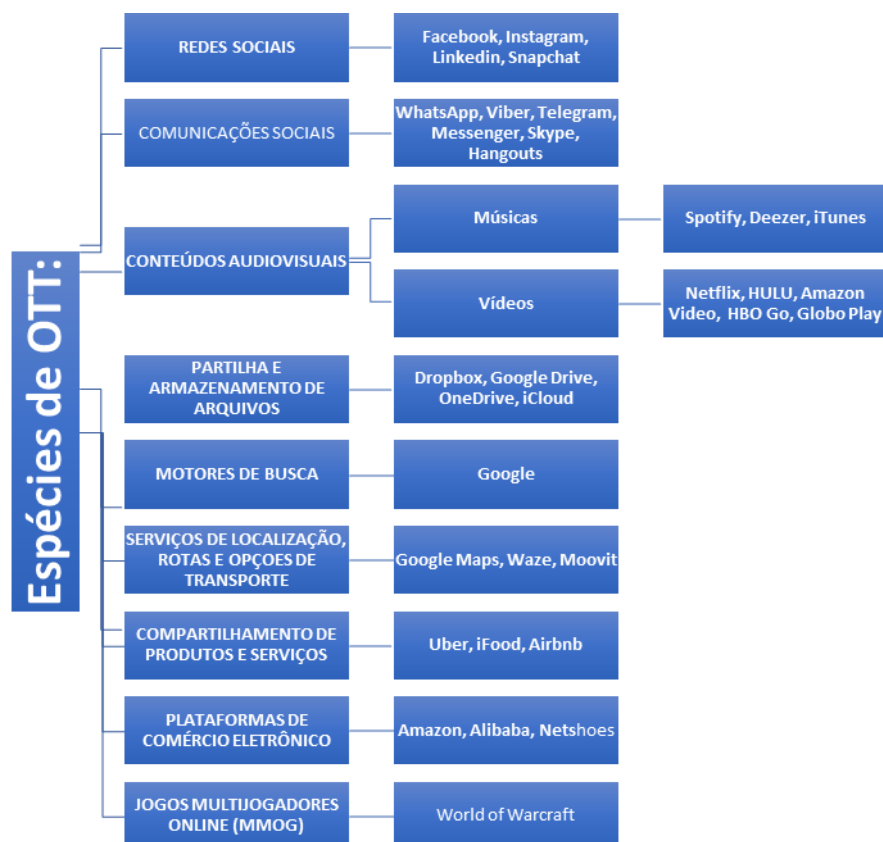
⁶⁸⁰ *Ibid*, p. 693, nota de rodapé n. 3.

⁶⁸⁰ *Ibid.*, *loc. cit.*

conhecimento, informação e cultura, e como fenômeno de comportamento social. Os aplicativos ali indicados em cada espécie têm caráter meramente exemplificativo.

A classificação é apresentada graficamente a seguir:

Figura 9: Espécies de Aplicações *Over-the-Top*



Fonte: o autor.

Pela classificação proposta, o gênero *Aplicação Over-the-Top* possui nove espécies, segundo sua *funcionalidade*:

- a) Aplicações *Over-the-Top* de Redes Sociais;
- b) Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais;
- c) Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais;
- d) Aplicações *Over-the-Top* de Partilha e Armazenamento de Arquivos;
- e) Aplicações *Over-the-Top* de Motores de Busca;
- f) Aplicações *Over-the-Top* de Serviços de Localização, Rotas e Opções de Transporte;
- g) Aplicações *Over-the-Top* de Compartilhamento de Produtos e Serviços;
- h) Aplicações *Over-the-Top* de Plataformas de Comércio Eletrônico;
- i) Aplicações *Over-the-Top* de Jogos Multijogadores *Online*.

As Aplicações *Over-the-Top* de **Redes Sociais** são, como seu nome diz, aquelas que permitem a **interação social de seus usuários por meio da internet**. *Redes Sociais* é uma expressão empregada usualmente para se referir aos aplicativos (ferramentas, aplicações) interativos e colaborativos, acessados pela internet, que permitem a comunicação, partilha e interação de ideias e assuntos de interesse comum⁶⁸¹, podendo compreender a publicação, para acesso indistinto ou restrito, de fotos, imagens e vídeos. As principais Aplicações, em termos de divulgação e número de usuários, são o *Facebook*, o *Instagram*, o *LinkedIn* e o *Snapchat*.

As Aplicações *OTT* de **Comunicações Sociais** são aquelas em que **seus usuários podem realizar videoconferências, chamadas de voz ou troca de mensagens**. Trata-se das funcionalidades de **comunicação instantânea por texto, voz ou imagem e voz**. Incluem-se, aí, as Aplicações *OTT* de voz e de mensagens gráficas e serão mais bem explicadas mais à frente. As principais Aplicações dessa modalidade são o *WhatsApp*, o *Viber*, o *Telegram*, o *Skype*, o *Messenger* e o *Hangouts*.⁶⁸²

As Aplicações *OTT* de **Conteúdos Audiovisuais** são aquelas em que **os usuários podem acessar conteúdos produzidos por outros usuários ou por provedores especializados**, de modo gratuito ou oneroso, em **temas que vão da moda ao entretenimento, da gastronomia ao turismo, da educação às artes e à produção cultural, da política à religião**. Este grupo, por sua vez, se subdivide em dois subgrupos: (i) os de Músicas (e outros conteúdos auditivos: músicas, *podcasts* e conteúdos radiofônicos, em que se tem apenas a transmissão auditiva, porém sem vídeo); e (ii) os de Vídeos propriamente ditos (conteúdos audiovisuais, filmes, séries, vídeos de “canais” da internet, programas de rádio com imagem e programas de TV). Serão mais bem explicadas mais à frente. No primeiro subgrupo, as Aplicações *OTT* mais importantes, a título exemplificativo, são o *Spotify*, o *Deezer* e o *iTunes*, todos veiculadores de conteúdos musicais. No segundo

⁶⁸¹ PATRÍCIO, Maria Raquel; GONÇALVES, Vítor. Facebook: rede social educativa? In: ENCONTRO INTERNACIONAL TIC E EDUCAÇÃO. 1., 19-20 nov. 2010, Lisboa. *Anais* [...]. Bragança: Instituto Politécnico de Bragança, 2010. p. 593-598. Disponível em: <https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/3584/1/118.pdf>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁶⁸² Vamos encontrar, em alguns autores, o entendimento de que aplicativos como *WhatsApp* também podem ser classificados como de Redes Sociais, a exemplo de *Facebook* e *Instagram*, ou seja, não distinguindo a classificação específica de Comunicações Sociais. Divergimos desse critério. Muito embora o *Facebook* e o *Instagram* tenham uma funcionalidade de troca de mensagens, o *Messenger* e o *Instagram Direct*, sua função principal não é a troca de mensagens instantâneas, mas o compartilhamento de ideias, fotos e comentários. Em suma, as *OTT* de Redes Sociais podem conter, ou terem a si associadas, funcionalidades, também *OTT*, de Comunicações Sociais, sem deixar de ser *OTT* de Redes Sociais, merecendo uma classificação específica.

subgrupo, as principais Aplicações são o *Netflix*, a *HBO-Go*, a *Amazon Video*, o *HULU* e, no Brasil, a *Globoplay*.

As Aplicações *OTT* para **Partilha e Armazenamento de Arquivos** são aquelas que **permitem, ao usuário, armazenar e acessar seus arquivos “na nuvem”, ou seja, num servidor remoto**, deixando de ocupar espaço em seu dispositivo físico para a mesma finalidade e podendo acessá-los em qualquer localidade onde haja internet. O serviço pode ser gratuito ou oneroso. As principais Aplicações dessa espécie são o *Dropbox*, o *Google Drive*, *OneDrive* e *iCloud*.

As Aplicações *OTT* de **Motores de Busca**, também conhecidas como *ferramentas de busca* ou *buscadores*, são **aplicativos (programas) concebidos para procurar e encontrar conteúdos acessíveis pela internet a partir de “palavras-chave” ou de imagens fornecidas pelo usuário**. Nos primórdios da internet, ficou conhecido o *site* Altavista, depois substituído pelo *Yahoo*. No Brasil, tivemos o *Cadê* (hoje, *Yahoo! Search*). Atualmente, a Aplicação *OTT* dominante é o *Google*.

As Aplicações *OTT* de **Serviços de Localização, Rotas e Opções de Transporte** são **serviços de pesquisa e visualização de mapas, rotas e opções de transporte**, permitindo a localização geográfica do usuário, de endereços físicos, de locais de interesse e de serviços úteis, além de oferecer opções de rotas e de transporte entre um ponto e outro, com indicação de tempo, distância, condições de trânsito e ocorrências, dentre outros recursos. Há aplicações mais voltadas para a localização, como o *Google Maps*, mas que também oferecem recursos de rotas de navegação; outras direcionadas para rotas de navegação, como o *Waze*; e outras destinadas à escolha de opções de transporte, como o *Moovit*.

As Aplicações *OTT* de **Compartilhamento de Produtos e Serviços** são aquelas, conforme a descrição de Tathiane Piscitelli, “**que viabilizam o acesso a bens e serviços, mas sem detê-los ou prestá-los**”⁶⁸³. É o caso dos conhecidos aplicativos de compartilhamento de transporte, como o *Uber* e o *Cabify*, de entrega de alimentação, como o *iFood*, ou de aluguel de imóveis, como o *Airbnb*.

As Aplicações *OTT* de **Plataformas de Comércio Eletrônico** consistem numa **aplicação para que fornecedores (únicos por plataforma ou diversos) possam efetuar vendas na modalidade de comércio eletrônico (ou comércio online)**. Trata-se de uma

⁶⁸³ PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 416, grifos nossos.

espécie de *vitrine virtual*, na qual o usuário procura o produto desejado, sendo-lhe exibidas as várias opções disponíveis. Os produtos podem ser físicos ou digitais. No primeiro caso, a mercadoria será entregue fisicamente no endereço desejado pelo usuário. Quando os produtos não são do mesmo provedor da Aplicação, mas sim de terceiros, essa plataforma digital é também conhecida como *Marketplace*. A Aplicação oferece funcionalidades para a escolha do produto e para o pagamento, este normalmente consistente numa aplicação diversa. Internacionalmente, as Aplicações mais conhecidas são *Amazon* e *Alibaba*. No Brasil, as mais conhecidas são, novamente, a *Amazon*, *B2W*, *Carrefour*, *Magazine Luiza*, *Rappi* e *Netshoes*.

As Aplicações *OTT* de **Jogos Multijogadores Online** são aquelas de jogos eletrônicos que têm a participação de grandes quantidades de jogadores interagindo via internet, além da comercialização de bens e funcionalidades úteis para os jogos em si. A grande maioria das Aplicações exige assinatura mensal. Vários deles possibilitam a “incorporação” de personagens. As modalidades de jogos são conhecidas pelas siglas de suas denominações em Inglês: *Massively Multiplayer Online Game (MMOG)*, *Massively Multiplayer Role-Playing Game (MMRPG)*, *Massively Multiplayer Social Game (MMSG)*, etc. A Aplicação mais conhecida é a *World of Warcraft*, mas há outras como *PlanetSide 2*, *Firefall*, *Second Life*, *Tribal Wars*, etc.

Nesta dissertação, a título de **corte para melhor aprofundamento, nos concentraremos nas Aplicações OTT de Comunicações Sociais** e nas de **Conteúdos Audiovisuais**.

Vejamo-las com mais detalhe, a seguir.

6.3 Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais

As **Aplicações OTT de Comunicações Sociais** são aquelas que permitem o envio de mensagens instantâneas e a realização de chamadas de voz pela internet, pelo emprego da tecnologia Voz sobre IP (VoIP) ou similar. **Sua finalidade é, precipuamente, a comunicação**, que se traduz pelo envio de mensagens instantâneas entre dois ou mais usuários nas duas pontas do processo comunicativo (emissor e receptor), usuários sempre conectados à internet. Conforme explica Ricardo Augusto Alves dos Santos, elas permitem tanto o envio de **mensagens instantâneas** de arquivos multimídia (ou seja, texto, imagens, vídeos, documentos em PDF e outros formatos) quanto a realização de chamadas de voz.⁶⁸⁴

⁶⁸⁴ 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

Nesta espécie de *OTT*, pressupõe-se, sempre, a presença de usuários nas duas pontas da comunicação, diferentemente das *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, como veremos à frente. Outra diferença em relação a estas últimas é que há plena iniciativa de envio de mensagens e arquivos multimídia por parte dos usuários interconectados pela internet. Assim, na presente modalidade, pode ocorrer **uma interação entre os usuários que estão nas duas pontas da relação comunicacional**: o usuário receptor pode ler imediatamente a mensagem, ou a chamada de voz, ou voz e imagem, e respondê-la também de imediato ou posteriormente, ou nem responder. Em suma, trata-se de uma **interação bidirecional**.

As *OTT* de Comunicações Sociais, que também poderíamos denominar de *OTT* de Mensagens Multimídia e Realização de Chamadas de Voz pela Internet, como as denomina aquele autor, caracterizam-se como uma “inovação disruptiva em relação aos serviços convencionais de comunicação oferecidas pelas operadoras de telecomunicações, especialmente a telefonia móvel”⁶⁸⁵.

Os principais provedores dessas Aplicações, no Brasil, são o *WhatsApp*, *Telegram*, *Viber*, *Skype*, entre outros. Usualmente, tais Aplicações são ofertadas gratuitamente aos usuários, podendo haver a veiculação de propagandas nos aplicativos⁶⁸⁶, que é uma maneira de os provedores se remunerarem.⁶⁸⁷

6.4 Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais

As Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais são aquelas que permitem o envio de arquivos digitais de vídeos, músicas e imagens.⁶⁸⁸ Diferentemente das *OTT* de Comunicações Sociais, cuja finalidade é a comunicação, aqui a *finalidade*, ou o objeto do negócio, é a *informação, a formação e o entretenimento*.

Destaque-se que, tanto nesta espécie de *OTT* quanto na de Comunicações Sociais, podemos ter igualmente o envio de arquivos multimídia, porém a natureza e a finalidade dos

de voz por meio da 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. 707.

⁶⁸⁵ *Ibid.*, loc. cit.

⁶⁸⁶ *Ibid.*

⁶⁸⁷ Não abordaremos aqui a funcionalidade de alguns aplicativos, como o *Skype*, que permite a ligação, com o uso ou não de *VoIP*, para telefones fixos, partindo da premissa que a Aplicação *OTT* é aquela em que a transmissão de conteúdos ocorre exclusivamente pela internet nas duas pontas.

⁶⁸⁸ DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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. 323.

arquivos é bem diversa. **Nas *OTT* de Comunicações Sociais, a finalidade é a comunicação instantânea. Nas *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, a finalidade, como vimos, é a informação ou o entretenimento**, principalmente. Nesta categoria de Conteúdos Audiovisuais, do lado do emissor, temos provedores de conteúdos⁶⁸⁹ (que podem ser músicas, vídeos, filmes, séries, programas audiovisuais, *podcasts* etc.) e, do lado do receptor, temos usuários (normalmente, individuais ou familiares).

Outra diferença entre as duas categorias está na forma de acesso e no fato de a interação ser uni ou bidirecional. Diferentemente das *OTT* de Comunicações Sociais, nestas, de Conteúdos Audiovisuais, os conteúdos estão à disposição dos usuários (mediante assinatura ou com acesso livre), que poderão acessá-los quando quiserem, no período em que estiverem habilitados para tal. Além disso, conforme o perfil do usuário, tais conteúdos podem estar previamente selecionados segundo algum critério. Todavia, aqui, a iniciativa de acesso é sempre do usuário, nunca do provedor; é uma interação unidirecional, e aí está outra grande diferença em relação às *OTT* de Comunicações Sociais, em que a interação é bidirecional: pode haver iniciativa de envio de mensagens ou conteúdos livremente entre as duas pontas da relação comunicacional.

A título exemplificativo, um usuário cadastrado da Aplicação *OTT* de Conteúdos Audiovisuais *Spotify*, sempre que acessar essa plataforma, poderá escolher livremente uma música ou lista de músicas do catálogo. Além disso, terá, à sua disposição, listas de músicas (*playlists*) de diversos gêneros, *já prévia e diariamente catalogadas segundo o perfil desse usuário*, perfil este que vai sendo continuamente atualizado segundo a utilização efetuada ao longo do tempo.

Além disso, o usuário que optar por uma assinatura mensal onerosa⁶⁹⁰ terá direito a fazer *download* de músicas para sua plataforma de uso (um aparelho de telefonia celular ou um *tablet*, por exemplo), de modo que, nos períodos em que não houver internet disponível, ele poderá ouvir as músicas “baixadas”. Todavia, uma vez cessada a assinatura onerosa, os arquivos de músicas dos quais tenha feito *download* não ficarão mais disponíveis. Esses usuários *premium* também têm direito a acessar listas de músicas (*playlists*) que foram formadas por outros usuários, desde que autorizado por estes.

Uma Aplicação *OTT* de Conteúdos Audiovisuais de vídeos de entretenimento extremamente popular hoje, a *Netflix*, coloca à disposição do usuário um catálogo de filmes e

⁶⁸⁹ Estruturados comercial, técnica e profissionalmente para tal.

⁶⁹⁰ Usuários *premium*.

séries. Trata-se de um serviço oneroso. A demonstrar que o provedor de conteúdos armazena informações de seus assinantes para personalizar sua oferta, o *Netflix* registra as séries e os episódios que seus usuários já assistiram, facilitando, a cada novo acesso, voltar, por exemplo, à série que estava sendo assistida ou ao episódio seguinte ao último já visto. Além disso, o provedor também oferece ao usuário outras opções de conteúdos que tenham características semelhantes a outros já vistos por aquele usuário, segundo as preferências que ficaram registradas: filmes sobre episódios históricos, filmes clássicos, documentários, séries de suspense etc.

Portanto, pode-se dizer que outra característica das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais está em que seus provedores não se limitam a disponibilizar os conteúdos de músicas, *podcasts*⁶⁹¹, filmes e séries, mas também realizam um armazenamento de dados de seus usuários para oferecer conteúdos mais personalizados.

Com base nesta última característica, há autores⁶⁹², como veremos à frente, que entendem haver aí não somente uma *obrigação de dar*, uma *entrega de coisa*, mas também *um fazer* ou diversos *fazeres*, um oferecimento de *utilidades*, o que caracterizaria tais funcionalidades *OTT* como sendo *serviços*, com as consequências tributárias daí decorrentes.

Não há dúvida que a transmissão de obras televisivas, musicais e programas de rádio pela internet foi um fenômeno disruptivo em relação ao modelo tradicional distribuição de músicas e vídeos, antes a cargo exclusivamente da indústria fonográfica e das empresas de radiodifusão e de televisão⁶⁹³, conforme explica Ricardo Augusto Alves dos Santos.⁶⁹⁴

⁶⁹¹ “Podcast é um **arquivo digital de áudio transmitido através da internet**, cujo conteúdo pode ser variado, normalmente com o propósito de transmitir informações. Qualquer usuário na internet pode criar um podcast. As publicações dos arquivos podcast são feitas através de podcasting, um sistema que segue um padrão de feed RSS, ou seja, permite que os internautas possam subscrever determinado post de seu interesse e acompanhar automaticamente todas as recentes atualizações deste. [...] os podcasts podem ter diferentes temas, sendo que os mais populares costumam falar sobre cinema, TV, literatura, ciências, games, religião, humor, esporte, etc. [...] o podcast é parecido com um programa de rádio, mas a diferença está no fato desta mídia digital ser disponibilizada na internet, podendo assim ser acessada a qualquer momento. Diferente dos feeds de texto, os podcasts são feeds de áudio, ou seja, “textos para ouvir”. Existem três principais meios de ouvir um podcast: acessando o site onde o arquivo está disponível; fazer download do podcast para o computador ou smartphone, podendo assim ouvir o seu conteúdo mesmo *offline*; ou através da instalação de um agregador de podcasts, um *software* que organiza e comunica quando houver atualizações nos podcasts que a pessoa acompanha. A origem do termo podcast teria surgido a partir da junção de *iPod*, dispositivo da *Apple* de reprodução de arquivos MP3 (áudio), e *broadcast*, palavra em inglês que significa ‘transmissão’ (de rádio). Os créditos para a criação deste conceito foram atribuídos ao ex-VJ da MTV Adam Curry” (SIGNIFICADOS. *O que é um Podcast*. Motosinhos, Portugal: 7Graus, 2019. Disponível em: <https://www.significados.com.br/podcast/>. Acesso em: 15 out. 2019).

⁶⁹² Como Ricardo Augusto Alves dos Santos.

⁶⁹³ Seja a TV aberta, gratuita, sejam as opções onerosas de TV por Assinatura (a rádio, a cabo ou por satélite).

⁶⁹⁴ 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: 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. 700.

Músicas e vídeos são obras intelectuais. Como tais, são reguladas pela lei de proteção de direitos autorais no país, a Lei nº 9.610, de 1998. Ora, se a referida lei considera os direitos autorais como bens móveis, de natureza tangível ou intangível, a decorrência disso é que o conteúdo audiovisual transmitido pela internet pelos prestadores de Aplicações *OTT* pode ser caracterizado como um *bem móvel e intangível*.⁶⁹⁵

Ricardo Augusto Alves dos Santos explica-nos que, atualmente, há dois modelos de negócios para a comercialização de conteúdo audiovisual pela internet, como já vimos acima:

- a) **A oferta de músicas e vídeos com emprego da tecnologia *streaming***, que possibilita a disponibilização eletrônica por fluxo contínuo de dados ao usuário, **sem que o conteúdo seja gravado no computador do destinatário**. Nessa comercialização, a cobrança, quando há, se faz por meio de **assinatura mensal**. Os exemplos mais conhecidos são aos aplicativos comerciais *Netflix* (de conteúdo audiovisual) e *Spotify* (de músicas e *podcasts*).
- b) **A venda de faixa musical, filmes e séries (ou seriados) com a entrega do conteúdo ao usuário**, que pode “baixá-lo”, ou seja, **fazer *download*, a seu dispositivo** (computador, celular ou *tablet*). Se a transação é onerosa, a comercialização dá-se por **pagamento de valor fixo por música, vídeo ou outro conteúdo**, ou seja, um pagamento a cada *download*. Como exemplos comerciais, temos o *iTunes* e o *Google Play*, que são os provedores mais conhecidos desse formato de negócios.⁶⁹⁶

Aquele mesmo autor ressalva que “as obras audiovisuais entregues aos usuários são obras de criação humana que não se confundem com os programas de computador que dão suporte à realização das atividades desempenhadas pelos provedores de Aplicações *OTT* dessa modalidade”⁶⁹⁷.

Tal diferenciação é importantíssima para analisar a possível tributação desse fato econômico e o tributo eventualmente incidente, matéria de que trataremos mais adiante.

⁶⁹⁵ 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: 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. 700.

⁶⁹⁶ *Ibid.*, loc. cit.

⁶⁹⁷ *Ibid.*, loc. cit.

O mesmo autor explica que a definição legal de *software* decorre da Lei nº 9.610, de 1998, que o conceitua como a

[...] expressão de um conjunto organizado de instruções em língua natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.⁶⁹⁸

Para aquele autor, *software* é o “conjunto de programas e procedimentos que efetuam o processamento de dados do computador, de acordo com os comandos do usuário”⁶⁹⁹.

Concordamos com Ricardo Augusto Alves dos Santos no sentido de que o *software* é apenas o instrumento, ou seja, uma atividade-meio, que possibilita, às Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, a entrega de músicas e vídeos aos usuários. Logo, a atividade-fim do *software* é o processamento de dados do computador, ao passo que a atividade-fim dessa modalidade de Aplicação *OTT* é a entrega de conteúdo audiovisual.⁷⁰⁰

Aquele autor elucida que **a transmissão de conteúdo audiovisual por meio da internet nada mais é que a “comercialização de bem móvel e intangível, entregue ao usuário final por meio streaming ou download e que não se confunde com software”**⁷⁰¹.

É indiscutível que, dentro das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, a categoria mais importante é a das ***OTT* de Vídeo**. Em capítulo precedente, mostramos a onipresença do aplicativo *Netflix*, que ocupa, sozinho, cerca de **um terço do volume de dados que trafega diariamente na internet**, conforme já reportado.

O subgrupo de *OTT* de Conteúdos Audiovisuais **de Vídeo** pode ser subdividido em três subgrupos, conforme o provedor de origem de seu conteúdo: (i) as Aplicações *OTT* de reprodução de conteúdo televisivo; (ii) as *OTT* de reprodução de conteúdo exclusivo; e (iii) as *OTT* de reprodução (ou distribuição) de vídeos de outros produtores. Explicando cada um deles, temos:

⁶⁹⁸ 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: FÁRIA, 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. 700.

⁶⁹⁹ *Ibid.*, loc. cit.

⁷⁰⁰ *Ibid.*, p. 701.

⁷⁰¹ *Ibid.*, loc. cit., grifos nossos.

- a) *Aplicações OTT de Conteúdos Audiovisuais de Vídeo de simples Reprodução de Conteúdo Televisivo*: são aquelas que **reproduzem conteúdos audiovisuais produzidos para a Televisão (podendo ou não possuir produção própria)**. Algumas das Aplicações mais importantes são os provedores *Globoplay* e *HBO Go*.
- b) *Aplicações OTT de Conteúdos Audiovisuais de Vídeo de Reprodução de Conteúdo Exclusivo*. Seus provedores oferecem conteúdo por eles mesmos produzidos ou de produtores dos quais detenham direito exclusivo de **reprodução**. Dentre os provedores comerciais mais importante, temos o *Netflix* e o *HULU*.
- c) *Aplicações OTT de Conteúdos Audiovisuais de Vídeo de Distribuição de Conteúdos de outros Produtores*. Nestas, **os provedores podem até produzir conteúdo próprio, mas também reproduzem produções de terceiros**. Aqui, o provedor mais conhecido é, novamente, o *Netflix*.

Graficamente, podemos representá-los da seguinte forma:

Figura 10: Espécies de Aplicações *Over-the-Top* de Vídeo



Fonte: o autor.

Uma associação norte-americana de criadores e comercializadores de conteúdos de jogos eletrônicos e vídeos, a *Digital Entertainment Merchants Association*⁷⁰² faz algumas definições de *distribuição digital* e de *Over-the-Top* e propõe uma classificação das *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, mais especificamente aquelas de **conteúdos televisivos**. Vejamos as definições e a proposta:

“Distribuição digital” tornou-se um termo geral que se refere à **entrega de conteúdo de entretenimento para consumidor por meio da Internet, em oposição à transmissão pelo ar, cabo, telecomunicações, satélite ou por rádio**. A realidade é que **existem vários tipos e modelos de “distribuição digital”** nos quais o conteúdo entregue pelos operadores tradicionais de cabo, **telecomunicações e satélite também pode ser definido como “digital”**.

OTT (Over-the-Top) refere-se à **entrega de conteúdo audiovisual transmitido pela Internet sem a necessidade de envolvimento de um provedor de serviços de Internet**⁷⁰³ (*PSI*) **no controle ou distribuição do conteúdo**. O *PSI* [provedor da internet] não é responsável por, nem é capaz de controlar, as habilidades de visualização, direitos autorais e /ou outra redistribuição do conteúdo, que **chega de terceiros** e é entregue no dispositivo de um usuário final.⁷⁰⁴

LIVE TV⁷⁰⁵: Um serviço de modelo de assinatura em que o conteúdo é **transmitido ao vivo para um dispositivo conectado à Internet** para visualização pelo usuário final [...].

OTT TV difere do IPTV, pois **transmite fluxos usando HTTP (Hypertext Transfer Protocol)**, o protocolo que tem sido usado há décadas para transportar páginas da web pela internet.

EST (Venda Eletrônica, Download Próprio ou Digital HD): A venda eletrônica é o modelo pelo qual um consumidor adquire ou perpetuamente licencia uma reprodução digital para si.

VOD (Video-On-Demand): Conteúdo não pertencente ou perpetuamente licenciado pelo consumidor, que é transmitido ou baixado para um dispositivo conectado à Internet para visualização pelo usuário final, a critério do usuário final, sob demanda [típico caso de licença de uso].⁷⁰⁶

Do texto acima, confirmamos algumas assertivas já colocadas anteriormente e a elas acrescentamos outras: (i) não basta haver distribuição de conteúdo pela internet para caracterizar uma Aplicação *OTT*, é preciso que *fique caracterizado que o provedor da OTT não é o responsável pela infraestrutura de internet* (dizendo de outra forma, pelo

⁷⁰² A *Digital EMA* é a comunidade norte-americana de varejistas, distribuidores, criadores de conteúdo, empresas de serviços e tecnologia da *Entertainment Merchants Association* e de outras partes interessadas envolvidas na entrega digital comercial de conteúdo de *videogame* e vídeo para consumidores através de portais baseados na Internet.

⁷⁰³ Ou PAI: provedor de acesso à internet

⁷⁰⁴ ROBERTS, Chris; MUSCARELLA, Vince. *Defining Over-The-Top (OTT) Digital Distribution*. Los Angeles, CA: Digital EMA, 2015. Disponível em: <http://www.entmerch.org/digitalema/white-papers/defining-digital-distributi.pdf>. Acesso em: 15 maio 2019, tradução nossa, grifos nossos.

⁷⁰⁵ Também conhecida como TV por Internet.

⁷⁰⁶ *Ibid.*

fornecimento do IP); (ii) *IPTV* é diferente de *OTT* de Conteúdo Audiovisual, pois *a IPTV possui um canal dedicado de internet, gerenciado pelo mesmo provedor de conteúdo, ao passo que a OTT de Conteúdo Audiovisual concorre no uso da internet com outros usuários.*

Com relação ao último grupo acima, de *OTT* de **vídeo com conteúdo televisivo**, pode-se dividi-lo, por sua vez, em **três modalidades, todas concorrendo com a TV por assinatura** (a cabo, satélite ou *IPTV*), em termos de modelo de negócio: (i) a *TV ao Vivo* (LIVE TV), (ii) aquela em que há *direito perpétuo de reprodução* (EST); e (iii) o *vídeo sob demanda*, em que se paga por um acesso específico, numa espécie de *aluguel* (VOD).

Vistos o conceito, as definições, as classificações das diversas Aplicações *Over-the-Top* e, em detalhe, aquelas que são objeto de nossa dissertação, passemos a estudar a natureza jurídica delas.

6.5 A natureza jurídica das Aplicações *Over-the-Top*

No dizer de Ângela Kretschmann e Emerson Wendt, a internet solidificou a chamada *Sociedade de Informação*, com a *massificação das informações, o acesso a sistemas e dados e a multidiversidade dos assuntos*. Além disso, apontam aqueles autores, a internet tem o poder de se autodesenvolver e de se autorregular. A internet constitui-se num sistema ou subsistema autônomo, pois tem suas próprias regras e está fechado operativamente. Ela tem “em seu entorno os sistemas psíquicos (usuários) e utilizando, também, a comunicação para interagir com os demais sistemas sociais (direito, moral, economia etc.), irritando-os ou sendo irritado”. Explicando melhor, os autores esclarecem que não são os usuários que estabelecem os limites e o horizonte da comunicação. Eles utilizam-se das aplicações da rede, como *Twitter, Facebook, Flickr, YouTube, e-mails* etc., que são elementos para interagir na rede, mas permanecem no seu entorno. Nesse sentido é que a internet é autônoma.⁷⁰⁷

Na lição de Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio, a internet é a ferramenta utilizada pelo homem em sua produção cultural, econômica e social (a ferramenta por excelência nos dias de hoje, diríamos nós). Ela se insere em um *espaço cibernético* onde ocorre intenso e contínuo fluxo de informações. Não obedece a limites territoriais, materiais, morais ou políticos. Tal *ausência de limites* das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC), num contexto de *modernidade líquida*⁷⁰⁸, permite ao estudioso diversas reflexões. **A internet é a própria personificação da sociedade atual:**

⁷⁰⁷ KRETSCHMANN, Ângela; WENDT, Emerson. *Tecnologia da Informação & Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 39-41.

⁷⁰⁸ BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

representa a liquidez, a imediatividade e a velocidade. A tecnologia se sobrepõe ao tempo e ao espaço. A maioria das operações já não mais depende do espaço físico, mas sim do meio virtual, que proporciona transmissões de informações em ritmo intenso e instantâneo. Com a internet, pode-se gerir empresas e negócios a distância. Mais que isso, tais empresas e negócios em alguns casos nem sequer existem no mundo físico.⁷⁰⁹

De modo semelhante, anota Tathiane Piscitelli que a Economia Digital traz consigo a *tendência à desmaterialização das relações*. Com efeito, o acesso a plataformas de músicas, vídeos, compartilhamento de bens (imóveis, carros, espaços de trabalho e outros) mostram tal realidade de maneira clara.⁷¹⁰

As novas tecnologias trouxeram, para o ambiente virtual, produtos e serviços inimagináveis há poucas décadas. Houve também uma convergência tecnológica que modificou a concepção de forma e conteúdo dos bens, revisitando a própria ideia de computador, com o advento de *tablets*, *smartphones*, relógios e até óculos eletrônicos.⁷¹¹

Mesmo a rede mundial de computadores, a internet, apresenta novas formas de interação e novas funcionalidades. Uma delas, o *vídeo sob demanda*, uma Aplicação *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, como vimos anteriormente, realiza a distribuição de conteúdo audiovisual através de um catálogo, para consumo no momento desejado pelo cliente, nas mais diversas plataformas tecnológicas. Não muito tempo antes, podia-se (como ainda hoje se pode) igualmente utilizar um serviço de vídeo sob demanda numa TV por Assinatura, que, no entanto, tem a natureza jurídica de Serviço de Acesso Condicionado (também conhecido como *SeAC*), abarcado como serviço de comunicação, sob a égide da ANATEL; portanto, sofre a incidência do ICMS-Comunicação.⁷¹²

Toda essa **imaterialidade, desvinculação do local físico e do estabelecimento, inovação e ineditismo** trazem ao estudioso do Direito dificuldades para uma análise acurada da natureza jurídica dos fenômenos que ocorrem na internet, dificuldade que se acentua se a

⁷⁰⁹ QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação constitucional da competência tributária em relação à tecnologia streaming sob a ótica do arranjo federativo brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 9, n. 6, mar.-abr. 2018. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming/>. Acesso em: 15 ago. 2019, p. 36.

⁷¹⁰ PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 415.

⁷¹¹ 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, p. 13.

⁷¹² *Ibid.*, loc. cit.

análise é feita sob a perspectiva tributária. São novos fenômenos que põem em xeque certezas jurídicas que se imaginava já consolidadas.

Nos Estados Unidos e na Europa, sob o ponto de vista regulatório e de tributação, tem havido como que uma “moratória”, em termos de legislação, para não inibir seu desenvolvimento. Porém, ao menos no âmbito da União Europeia, já foram propostas orientações para garantir segurança jurídica e regras claras e coerentes que reduzam riscos de litígio, bem como a atuação fiscal irresponsável. Assim, **os bens digitais têm sido tratados como serviço, para fins de IVA, que, naquele território, grava tanto bens quanto serviços.**⁷¹³

Analisando-se as Aplicações *Over-the-Top* sob o ponto de vista de sua natureza jurídica, o que mais nos chama a atenção é que a disponibilização de seus conteúdos se faz, muitas vezes, de modo gratuito. Quando é feita de modo oneroso, isto ocorre mediante uma prestação pecuniária, que pode ser mensal, semanal ou anual, na modalidade de assinatura, ou apenas no momento em que o serviço for utilizado.⁷¹⁴

Nas modalidades gratuitas, como na Aplicação *YouTube*, a remuneração do provedor faz-se via inserção de publicidade digital. Em qualquer das formas, porém, **sempre há uma contrapartida por parte do usuário, a saber, o fornecimento de seus dados pessoais**, como identificação, *e-mail*, número de telefonia celular, localização, etc., seja no momento da instalação do aplicativo correspondente na plataforma em que o usuário utilizará (computador pessoal, aparelho de telefonia móvel celular, etc.) ou no momento do uso mesmo do aplicativo (portanto, da Aplicação⁷¹⁵).

Já se disse que, na Era Digital, os dados são o novo petróleo⁷¹⁶, a nova riqueza. **Os provedores de Aplicações *OTT* geram riqueza justamente ao formar um banco de dados de seus usuários**, identificando hábitos de consumo e comportamentos, por exemplo. Este manancial de perfis pessoais pode ser usado para, num primeiro momento, personalizar conteúdos aos usuários, como vimos, mas também para a publicidade e para a venda direta de produtos e serviços.

⁷¹³ 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, p. 128-129.

⁷¹⁴ GUTIERRES, Aline Fernanda Antunes. *O papel dos serviços Over the Top no conflito entre direito autoral e acesso à cultura*. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018, p. 17.

⁷¹⁵ Aplicativo, aqui, é visto como o programa informatizado, instalado numa plataforma do usuário, que serve para acessar e utilizar a Aplicação *OTT*, esta vista como o serviço de provimento de determinado conteúdo.

⁷¹⁶ WILLIAN, Helder. Dados são o novo petróleo da era digital. *Cultura Analítica*, 9 mar. 2018. Disponível em: <https://culturaanalitica.com.br/dados-sao-novo-o-petroleo/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

Os dados e informações dos usuários de Aplicações OTT são, portanto, o fenômeno de riqueza produzida, mais que a contrapartida financeira do provimento de conteúdos, que também não pode ser desprezado. A existência de programas (*softwares*) de gerenciamento de dados cuja finalidade é fazer a inteligência analítica das informações colhidas, base de dados conhecida como *Big Data* é a prova do valor que têm as informações recolhidas sobre os usuários.

Adentremos a literatura que procura identificar a natureza jurídica dos fenômenos contidos nas Aplicações *Over-the-Top* do ponto de vista dos tributos indiretos sobre o consumo.

Já vimos, neste capítulo, que o órgão de Reguladores Europeus para as Comunicações Eletrônicas, BEREC, entidade técnica da União Europeia, definiu que as aplicações OTT englobam **qualquer conteúdo ou serviço fornecido ao usuário final por meio da internet, geralmente sem o envolvimento do provedor dos serviços de internet no controle e distribuição dessas funcionalidades.** Por isso, sua qualificação deveria ser feita de acordo com a atividade desempenhada pelos provedores dos conteúdos e funcionalidades, **enquadrando-se como serviço de comunicação apenas aquelas funcionalidades (OTT) em que os provedores especializados também se responsabilizem pela transmissão do conteúdo aos usuários.**⁷¹⁷

Igualmente, vimos que, para a OCDE⁷¹⁸, as Aplicações OTT consistem em **serviços especializados**, por meio dos quais podem ser **entregues aos usuários finais serviços e conteúdo por meio da internet**, por meio de redes ultrarrápidas. Tais serviços e funcionalidades, segundo aquela organização, devem ser categorizadas em conformidade com o conteúdo ofertado aos usuários, **qualificando-se como serviço de comunicação os aplicativos de comunicação em tempo real e os serviços de streaming de música e vídeo**, por possibilitarem aos usuários as mesmas funcionalidades que os serviços de telecomunicação tradicionais.⁷¹⁹

⁷¹⁷ 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: 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. 694.

⁷¹⁸ Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico, organização internacional, que é uma espécie de “*clube de boas práticas*”, produzindo diretrizes e recomendações em inúmeros setores de atividade. Em junho de 2017, o Brasil protocolou carta de intenção de ingresso naquela organização, processo que está em curso.

⁷¹⁹ *Ibid.*, loc. cit.

Concluimos que tanto o BEREC quanto a OCDE admitem que ao menos algumas Aplicações *OTT* sejam enquadradas como um **serviço de comunicação**. Para o BEREC, no caso das funcionalidades em que **o provedor dos meios de comunicação também é o provedor do conteúdo**. No caso da OCDE, **quando a Aplicação possibilite a comunicação em tempo real ou a prestação de serviços de *streaming* de música e vídeo**.

Por outro lado, **há uma indefinição para os casos não enquadrados nas situações acima**.

Mirando o panorama regulatório brasileiro, o nosso Marco Civil da Internet, Lei nº 12.965, de 2014, define as aplicações de internet como **“o conjunto de funcionalidades que podem ser acessadas por meio de um terminal conectado à internet”**. Para Ricardo Augusto Alves dos Santos, a abrangência dessa definição à primeira vista indica que as Aplicações *OTT* devem ser classificadas como uma espécie das aplicações previstas naquela lei. Todavia, ele mesmo concorda que **o Brasil não possui, até o momento, qualquer ato normativo que trate especificamente sobre *OTT***.⁷²⁰

Na sequência, faremos referência à natureza jurídica específica das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais e de Comunicações Sociais, o foco de nosso estudo. Iniciaremos pelas primeiras.

6.5.1 Natureza Jurídica das *OTT* de Conteúdos Audiovisuais

Na doutrina, não encontraremos consenso em relação à natureza jurídica das Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais. Basicamente, as opiniões se dividem entre se constituírem num **serviço** (*obrigação de fazer* ou *oferecimento de utilidade*), numa **entrega de coisa** (quando temos o *download*, uma *obrigação de dar*), numa **cessão de direito de uso temporário de conteúdos** (também uma *obrigação de dar*, mas semelhante a um *aluguel de coisa móvel*) ou, no que seria quase um equivalente desta última natureza, uma **cessão de direitos autorais** (igualmente uma *obrigação de dar*). Há autores, por fim, para os quais as Aplicações *Over-the-Top* não se enquadram em nenhuma das figuras jurídicas acima, mas se constituem em fenômeno que possui uma **natureza jurídica própria e inédita**.

Vejamos cada uma dessas visões.

⁷²⁰ 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: 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.

6.5.1.1 OTT de Conteúdos Audiovisuais como Obrigação de Dar

José Eduardo Soares de Melo conceitua *streaming* como a transferência de áudio ou vídeo em tempo real sem que o usuário conserve uma cópia do arquivo digital em seu computador. Anota ele que o que importa é o acesso, não mais a propriedade ou a posse da mídia física ou virtual.⁷²¹

Aquele autor aponta o *streaming* como um gênero que se subdivide em várias espécies, a saber: (i) *simulcasting*, que é transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes (rádio e televisão, ao mesmo tempo) via internet; e (ii) *webcasting*, quando o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, mas há a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução.⁷²² Esta última é a modalidade mais comum.

O mesmo autor acrescenta outros dois critérios de classificação das modalidades de *streaming*: (i) *não interativo*, quando a recepção de conteúdos pelo usuário ocorre em tempo real e de forma contínua, em tempo e modo predeterminados pelo transmissor da obra, sem possibilidade de interferência do usuário, seja no conteúdo, seja na ordem ou no tempo da transmissão; (ii) *interativo*, quando o fluxo de informação depende da ação do usuário, que determina o tempo, o modo e o conteúdo a ser transmitido. Novamente, esta segunda modalidade é a mais comum.⁷²³

Para José Eduardo Soares de Melo, os conteúdos multimídia veiculados pelas OTT não revestiriam a natureza de produto ou mercadoria, o que implicaria um *dar*, nem tampouco o acesso aos conteúdos seria um serviço, que se traduz num *fazer*. O autor chama a atenção para o texto do item 1.09 da Lei Complementar nº 157/2016⁷²⁴, que utiliza o termo *disponibilização, sem cessão definitiva...*”. Para o autor, a natureza jurídica ali contida se enquadraria no âmbito dos **direitos autorais**, regulados pela Lei nº 9.610/98, especialmente o disposto no art. 29, incisos VII, IX e X⁷²⁵, abaixo reproduzidos, *in verbis*:

Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:

⁷²¹ 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. 273-274.

⁷²² *Ibid.*, p. 274.

⁷²³ *Ibid.*, p. 273-274.

⁷²⁴ Que inseriu esse item na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que disciplina o ISS.

⁷²⁵ *Ibid.*

[...]

VII – a utilização, direta ou indireta, da obra literária, artística ou científica, mediante:

[...]

Emprego de sistemas de fibras óticas, fios telefônicos ou não, cabos de qualquer tipo e meios de comunicação similares que venham a ser adotados:

[...];

IX – a inclusão em base de dados, o armazenamento em computador, a microfilmagem e as demais formas de arquivamento do gênero;

X – quaisquer outras modalidades de utilização existentes ou que venham a ser inventadas (grifos nossos).

Aquele autor invoca, em favor de seu entendimento, a decisão do STJ no REsp nº 1.559.264-RJ, de 08 de fevereiro de 2017, que assim decidiu: “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 do direito”.

José Eduardo Soares de Melo espousa a tese de que a exploração por meio da internet distingue-se de outras formas de uso de obras musicais e fonogramas, a exemplo do rádio e da televisão, tão somente pelo modo de transmissão. A rigor, tem-se a utilização do mesmo material, o que implicaria na incidência de idêntica disciplina jurídica.⁷²⁶

Aquele autor desconsidera a possibilidade de que a funcionalidade do *streaming* possa ser um serviço, porque não caracteriza negócio jurídico relativo a um *fazer*, que pressupõe haver um ato de servir, de prestar, um esforço humano envolvido direta ou indiretamente.

José Eduardo Soares de Melo faz menção a texto de autoria de Henry Gonçalves Lummertz, do qual trazemos aqui expressivo trecho, no qual este último procura caracterizar o acesso a arquivos digitais com conteúdo audiovisual como *obra intelectual*, pressupondo a necessidade de direitos autorais para tal acesso. O fato de o acesso fazer-se pela internet, seria apenas um detalhe. Vejamos, *in verbis*:

Pois bem, os **arquivos digitais** que compõem o conteúdo ao qual o usuário tem acesso integram o gênero “obra intelectual” e os direitos que sobre eles podem ser exercidos constituem **direitos autorais**.

Enquanto bens incorpóreos ou imateriais, tanto os arquivos digitais como os direitos patrimoniais a eles relativos podem ser transmitidos mediante cessão. O licenciamento dos direitos autorais relativos aos

⁷²⁶ 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. 275.

arquivos digitais corresponde a uma **cessão parcial dos direitos relativos a esses bens incorpóreos**. No licenciamento da empresa para os usuários é **cedido apenas o direito de uso**. Trata-se, portanto, de uma simples **cessão do uso**. E a cessão de uso, como se viu, envolve uma **típica obrigação de dar**. Diga-se que **a própria redação do subitem 1.09, ao se referir à “disponibilização” e à “cessão” evidencia que se está diante de uma obrigação de dar, e não de uma obrigação de fazer.**⁷²⁷

Assim, Henry Gonçalves Lummertz, está a apontar, indiretamente, uma incongruência no subitem 1.09, que, como vimos anteriormente, foi incluída recentemente na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Com essa inclusão, o legislador pretendeu fazer incidir o ISS sobre o acesso a conteúdos audiovisuais por *streaming*. Haveria uma incompatibilidade no fato de se incluir uma *obrigação de dar* numa *lista de serviços*, típica *obrigação de fazer*. Coincidindo com o posicionamento de José Eduardo Soares de Melo e de Henry Gonçalves Lummertz, temos outros autores, como Evandro Grili, Lorena Araújo e Thiago Sarraf, (no caso, citados por Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio)⁷²⁸, que defendem que a tecnologia *streaming* não seria uma *prestação de serviços*, mas sim uma *obrigação de dar*, eis que haveria uma *cessão de direito de uso temporário dos conteúdos* (disponibilização remunerada sem cessão definitiva), sendo vedada a reprodução, assemelhando-se à locação de bens móveis. Mais à frente, trataremos das consequências tributárias desta interpretação.

Centrando-nos somente nas Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, anota Ricardo Augusto Alves dos Santos que elas promoveram uma ruptura em relação ao modelo tradicional de distribuição e consumo de músicas e vídeos, que antes eram produzidos divulgados somente por meio da indústria fonográfica e pelas empresas de radiodifusão (aí compreendida a televisão).⁷²⁹

Músicas e vídeos são obras intelectuais e, como tais, reguladas pela Lei nº 9.610, de 1998, que trata da proteção de direitos autorais. São considerados bens móveis, de natureza

⁷²⁷ LUMMERTZ, Henry Gonçalves. Lei contraria perfil constitucional do ISS ao tributar áudio e vídeo na internet. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 16 jan. 2017, grifos nossos. Disponível em: <https://www.soutocorreia.com.br/publicacoes/lei-contraria-perfil-constitucional-do-iss-ao-tributar-audio-e-video-na-internet/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁷²⁸ QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação constitucional da competência tributária em relação à tecnologia streaming sob a ótica do arranjo federativo brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 9, n. 6, mar.-abr. 2018. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming/>. Acesso em: 15 ago. 2019, p. 54.

⁷²⁹ 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: 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. 700.

tangível ou intangível. Destarte, **conteúdos audiovisuais transmitidos pela internet podem ser caracterizados como bens móveis e intangíveis.**⁷³⁰

Quanto à *forma de comercialização* de conteúdos audiovisuais pela internet, Ricardo Augusto Alves dos Santos identifica que existem dois modelos usuais de negócios: a) a oferta de músicas e vídeos com emprego da tecnologia de *streaming*, que possibilita a disponibilização eletrônica por fluxo contínuo de dados ao usuário, sem que o conteúdo seja gravado em seu computador, mediante a cobrança de assinatura mensal (a exemplo da *Netflix* e do *Spotify*, que têm assinaturas *premium*); e b) venda de faixas musicais, filmes e seriados com a entrega do conteúdo ao usuário por meio de transferência eletrônica de dados (*download*), mediante pagamento de valor fixo por música ou vídeo (a exemplo do *iTunes* e do *Google Play*).⁷³¹

Bem observa aquele autor que os conteúdos audiovisuais simplesmente acessados ou “baixados” não se confundem com os programas de computador que dão suporte à realização das atividades que os provedores de Aplicações *OTT* desempenham. Vale dizer, os conteúdos audiovisuais não se confundem com os *softwares* operacionais.⁷³² **O software é uma atividade-meio necessária para a oferta das Aplicações *OTT*, esta sim a atividade-fim dos provedores.**⁷³³

Por esta razão, nossa dissertação não analisará questões relativas à natureza jurídica de *software*, nem de questões a ele correlatas, como *download* de *software*, *Software as a Service (SaaS)* ou assemelhadas.

Na lição de Betina Treiger Gruppenmacher, os serviços *Over-the-Top* transmitidos por *streaming* seriam **disponibilizações de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva**. Por esta razão, a autora paranaense conclui que as Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais possuiriam a **natureza jurídica de cessão de direitos** e, como tal, não se equiparariam às prestações de serviços.⁷³⁴

Observa aquela autora mais um traço distintivo das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais em relação à TV por assinatura, com a qual agora concorre. **O traço distintivo**

⁷³⁰ 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: 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. 700.

⁷³¹ *Ibid. loc. cit.*

⁷³² *Ibid., loc. cit.*

⁷³³ *Ibid.*, p. 700-701.

⁷³⁴ 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. 329.

adicional está na tecnologia empregada. Na TV por assinatura, à exceção dos serviços *on demand*, o conteúdo é transmitido por cabo ou micro-ondas. **Na Aplicação OTT, eles são transmitidos por fluxo de informações (*streaming*) pela internet.** Tudo isso não obstante o objeto do contrato de ambas as modalidades, TV por assinatura e OTT de Conteúdos Audiovisuais, seja o mesmo: a disponibilização de conteúdo de áudio, vídeo e imagens.⁷³⁵

Entendimento idêntico tem Tathiana Piscitelli. Segundo ela, **o acesso de conteúdo via *streaming* decorre da disponibilização, em plataforma digital, sem cessão definitiva, de áudios, vídeos e outros, por meio da internet.** *Netflix, Spotify e Apple Music* seriam exemplos dessas operações. Conclui a autora paulista que **não haveria cessão definitiva do conteúdo, mas acesso, ilimitado no mais das vezes, mediante o pagamento de assinatura mensal.** Cessada a assinatura, cessa também o acesso ao conteúdo.⁷³⁶

A demonstrar que a doutrina está longe de ser unânime, trazemos, a seguir, uma visão da funcionalidade agora analisada como sendo um **serviço**.

6.5.1.2 OTT de Conteúdos Audiovisuais como Serviço

Para Eduardo Muxfeldt Bazzanella, o vídeo sob demanda, fornecido ou não por meio da internet, teria os *traços característicos de serviço*. Reconhece aquele autor que o ordenamento jurídico nacional ainda não definiu aquele provimento como um serviço, mas adverte que a aprovação de uma legislação que venha a criar uma diferenciação entre o vídeo sob demanda pela internet e os serviços de acesso condicionado⁷³⁷ (*SeAC*) estaria carregada de inconstitucionalidade, violando o art. 150, II da CF.⁷³⁸

Para outros dois autores, Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio, **a tecnologia *streaming* é a nova tendência do mercado brasileiro e mundial**, sendo responsável pela expansão substancial da indústria do entretenimento. Atentos ao potencial arrecadatório a ela associada, os entes políticos federados têm-se esforçado para acompanhar a evolução da era digital, buscando encontrar formas de tributar esses novos fenômenos.

⁷³⁵ Com base nisso, essa autora concluirá que as OTT de Conteúdos Audiovisuais não se inserem nem na materialidade do ICMS, nem daquela do ISS, como veremos em capítulo próprio.

⁷³⁶ PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 408.

⁷³⁷ Serviços de Comunicação de Acesso Continuado – SeAC, disciplinados pela Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011.

⁷³⁸ 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, p. 132.

Contudo, há dificuldades em interpretar todas as peculiaridades atinentes à tecnologia *streaming*, o que tem provocado controvérsias no mundo jurídico.⁷³⁹

Anotam esses dois autores que, **mesmo nos Estados Unidos, onde nasceu a internet e a tecnologia *streaming*, ainda não há consenso sobre a tributação dessa tecnologia.**⁷⁴⁰

No entendimento de Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio, a tecnologia *streaming* pode ser juridicamente conceituada como um *fluxo de mídia* que permite o *acesso instantâneo a conteúdos digitais sem transmitir posse ou propriedade*, sendo um **serviço fornecido por “Provedores de Serviço Online” através da internet.**⁷⁴¹

Entendem os dois autores que somente com o tempo haverá consolidação do entendimento em relação a essa tecnologia, com a inevitável participação dos tribunais. Mais à frente, veremos também as consequências tributárias desta interpretação.

Vejamos uma terceira posição com relação à natureza jurídica das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais.

6.5.1.3 *OTT* de Conteúdos Audiovisuais possuem natureza jurídica própria

Numa terceira visão, distinta das expostas até aqui, Victor Oliveira Fernandes, com base nas definições de *OTT* feitas pela UIT e pelo BEREK, entende que a *natureza intrínseca do serviço prestado* não seria, em si, relevante para o enquadramento na categoria, mas, sim, *a forma de prestação do serviço envolvido*. Adotando-se esse pressuposto, seriam integrados no conceito de *serviços OTT* vários tipos de *novos* serviços prestados a partir da internet, que agregam funcionalidades de processamento da informação, como acontece com os aplicativos de mensagem instantânea, *video streaming*, redes sociais, *e-commerce*, *cloud computing* e muitos outros. Mesmo aplicativos de compartilhamento de bens ou serviços, como *Uber*, *Airbnb* etc., também estariam abarcados por essa definição.⁷⁴²

⁷³⁹ 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., p. 60.

⁷⁴⁰ *Ibid.*

⁷⁴¹ QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação constitucional da competência tributária em relação à tecnologia *streaming* sob a ótica do arranjo federativo brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 9, n. 6, mar.-abr. 2018. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming/>. Acesso em: 15 ago. 2019, p. 60.

⁷⁴² 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, p. 15-16.

As modalidades de Aplicações *OTT* eleitas para aprofundamento na presente dissertação designam atividades econômicas a partir da internet, ainda que nem sempre onerosas ao usuário. Assim, Victor Oliveira Fernandes identificou que se trata de **uma “categoria ‘meta-jurídica’, que não encontra correspondência imediata nas leis de telecomunicações vigentes na maioria dos países”**⁷⁴³.

Aquele autor observa que os desafios trazidos pela emergência dos *OTT* estão intrinsecamente relacionados aos *regimes de classificação de serviços acolhidos nas legislações nacionais de telecomunicações*. Por influência da Organização Mundial do Comércio (OMC) no final dos anos 1990, as principais molduras regulatórias internacionais construídas a partir do processo de liberalização do setor de telecomunicações no século passado, nos países ocidentais, e não somente no Brasil, são baseadas na “separação rígida entre os regimes jurídicos aplicáveis aos serviços de telecomunicações e aos serviços ditos ‘adicionados’ ou ‘de valor adicionado’ que ‘acrescentam utilidades ao provimento de telecomunicações’”⁷⁴⁴.

A separação jurídica justificou-se naquele momento, pois havia uma mais nítida separação tecnológica e mesmo conceitual entre serviços de telecomunicação e os chamados serviços suplementares, complementares e os de valor adicionado.

Houve, com a internet e o *streaming*, uma **convergência tecnológica** que acabou por **tornar praticamente indistinguíveis as fronteiras entre uma coisa e outra**, o que vem produzindo a insegurança jurídica atual. Dizendo de outra forma, ousamos dizer que se produziu também uma **convergência semântica**. Veremos, adiante, as consequências disso em termos conceituais.

Victor Oliveira Fernandes aponta que essas classificações dicotômicas, originadas na OMC, por sua vez repercutem diretamente na incidência de diferentes direitos e obrigações regulatórias em face de cada um desses conjuntos. Vejamos em suas palavras:

Ainda que as assimetrias variem nas legislações de cada país, de um modo geral é possível apontar que **há um tratamento diferenciado na definição do regime jurídico aplicável aos serviços de telecomunicações e aos serviços de voz baseados na internet** principalmente no que concerne a temas como (i) licenciamento de serviços; (ii) regimes legais de interconexão; (iii) provisão de interceptações telefônicas por ordem judicial;

⁷⁴³ 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, p. 17.

⁷⁴⁴ *Ibid.*, p. 35, grifos nossos.

(iv) acesso a serviços de emergência; e (v) controle regulatório de qualidade de serviços.⁷⁴⁵

Aquele autor anota que a prestação de serviços *OTT* depende da atuação de diversos agentes econômicos, a saber, provedores de acesso à internet, representantes de sistemas autônomos e usuários finais, que atuam no âmbito da cadeia de valor da internet. Por isso, segundo ele, a adoção de políticas regulatórias em relação a esses serviços deve reconhecer a interdependência dos mercados que compõem a internet.⁷⁴⁶

Victor Oliveira Fernandes destaca, no modelo brasileiro, a existência de um **grau significativo de indefinição normativa no que diz respeito ao limite do que constituem atividades de telecomunicações**. Tal grau de indefinição é constantemente preenchido pela agência reguladora (Anatel) no exercício das suas funções, tornando o espaço regulatório flexível e adaptável. Embora a agência reguladora não detenha poder ilimitado para ultrapassar o núcleo legal do conceito de *serviços de telecomunicações*, é inegável que ela vem exercendo papel central na adaptação de regimes de serviços diante de mudanças associadas ao desenvolvimento de novas tecnologias.⁷⁴⁷

Aquele autor observa **uma similaridade entre a conceituação de Serviço de Valor Adicionado, existente no art. 61⁷⁴⁸ da Lei Geral de Telecomunicações (LGT)⁷⁴⁹, e as Aplicações *OTT***. Assim, conforme ele,

A conceituação de *SVA*, portanto, remete a serviços que empregam, de forma genérica, **funcionalidades de processamento de informações executadas sobre as redes de comunicação**, tal como ocorre com os serviços *OTT*. **Os prestadores desses serviços se caracterizam como simples usuários dos serviços de telecomunicações que lhes dá suporte** (art. 61, § 1º). A imposição de condicionamentos ao seu uso por parte da Anatel só é admitida para que seja assegurado o uso das redes de serviços de telecomunicações, bem como o adequado relacionamento entre prestadoras de serviços de telecomunicações e de *SVA* (art. 61, § 2º).⁷⁵⁰

Victor Oliveira Fernandes explica que a ideia de *excluir os serviços baseados na internet do âmbito de atuação regulatória setorial* não foi propriamente um resultado da publicação da LGT, mas sim uma consequência da edição da Norma nº 004/95, aprovada pela

⁷⁴⁵ 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, p. 35-36, grifos nossos.

⁷⁴⁶ *Ibid.*, p. 42.

⁷⁴⁷ *Ibid.*, *loc. cit.*

⁷⁴⁸ “[...] 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”.

⁷⁴⁹ Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997.

⁷⁵⁰ *Ibid.*, p. 111, grifos nossos.

Portaria nº 148, de 31/05/1995 do Ministério das Comunicações (MC), que consubstanciou o primeiro ato normativo federal a dispor sobre o “Uso da Rede Pública de Telecomunicações para Acesso à Internet”. Foi a primeira norma a trazer o conceito normativo de *internet* e previu o significado da expressão *serviço de valor adicionado*.⁷⁵¹

Conforme aquele autor, a consolidação da *internet como um espaço desregulado* na verdade remonta à publicação de Nota Conjunta do Ministério das Comunicações e do Ministério da Ciência e Tecnologia em junho de 1995, que estabelecia que “o provimento de serviços comerciais [de] Internet ao público em geral deve ser realizado, preferencialmente, pela iniciativa privada” (Seção 1.2). Essa nota firmava ainda a diretriz de que o Estado brasileiro deveria “estimular no país o surgimento de provedores privados de serviços de internet” (Seção 1.3). Relata o autor que isso teve como efeito prático impedir que a Embratel vendesse o acesso à internet aos consumidores finais com base em tarifas diferenciadas, facilitando o aparecimento de pequenos e médios provedores de acesso à internet nos anos subsequentes, uma vez que os novos ISP⁷⁵² teriam garantia de acesso às redes controladas tanto pela Embratel quanto pela Rede Nacional de Pesquisa (RNP).⁷⁵³

Essa desregulação, associada ao fato de que o mundo digital, como apontamos, operou uma verdadeira convergência semântica, dificulta enquadrar os novos negócios da Economia Digital nos conceitos clássicos de mercadoria e de serviços, mesmo os serviços de comunicação.

Nesta direção de uma **natureza jurídica própria** também aponta Ricardo Augusto Alves dos Santos. Esse autor denomina como *Over-the-Top* as funcionalidades fornecidas aos usuários finais por meio da internet por provedores especializados. São **funcionalidades autônomas** e que *não se confundem com o serviço de conexão à internet, e tampouco com o serviço de telecomunicação que dá suporte para essa conexão à internet*.⁷⁵⁴

Segundo aquele autor, **o provimento das Aplicações OTT, no caso, de Conteúdos Audiovisuais, estaria revestido de uma série de obrigações de fazer que são indispensáveis para o bom desempenho da obrigação de dar** consistente na transmissão dos

⁷⁵¹ 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.

⁷⁵² Provedores de acesso à internet ou PAI.

⁷⁵³ *Ibid.*, p. 112-113.

⁷⁵⁴ 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: 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. 693.

arquivos de som e imagem aos usuários finais. Ele exemplifica alguns: manutenção dos servidores remotos pelos provedores, a garantia de largura adequada de banda de internet garantindo uma adequada transferência de dados, a indicação pelos provedores de filmes e músicas aos usuários baseados em suas preferências, a manutenção de sistema de avaliação das obras para a elaboração de lista de preferências de cada usuário, entre outros.⁷⁵⁵

Conforme bem ensina Ricardo Augusto Alves dos Santos, **há uma oferta de bens, serviços e conteúdos diversos, e não apenas serviços**, daí porque ele, e nós também, adota a nomenclatura *Aplicações Over-the-Top*, ao invés de *Serviços Over-the-Top*, como é usual na literatura.

Ainda em relação à nomenclatura do *Over-the-Top*, no tocante à escolha entre a terminologia *serviço* ou *aplicação*, somos levados a concordar com Ricardo Alves dos Santos no sentido de que, **dada a multiplicidade de conteúdos que são veiculados, por streaming, pelas Aplicações Over-the-Top de Conteúdos Audiovisuais, não se pode eleger, para elas, uma única natureza jurídica**: seja exclusivamente obrigação de dar, ou obrigação de fazer, ou oferecimento de utilidade, ou circulação de bem ou produto intangível, seja exclusivamente cessão de direitos de uso, ou cessão de direitos autorais. Assim, **as naturezas jurídicas são tantas quantas são as naturezas jurídicas dos bens e serviços que seus provedores oferecem aos seus usuários**. Trata-se de um fenômeno quase que “autônomo”, como vimos acima, que oferece vários ângulos de análise e por isso é de difícil categorização. Esta dificuldade refletir-se-á, como veremos mais à frente, sob o aspecto tributário.

Por outro lado, quando utilizarmos o termo *aplicativo*, queremos nos referir a um programa (*software*), normalmente instalado na plataforma física do usuário, ou que pode ser acessado *na nuvem* (em servidor remoto, por meio da internet e de um programa navegador), que lhe permite acesso às funcionalidades e serviços disponibilizados por um provedor de *OTT*. Assim, o *aplicativo Facebook* é o *software* instalado na plataforma do usuário ou acessado na nuvem, em que este utiliza as funcionalidades disponibilizadas pelo *provedor* da *Aplicação OTT Facebook*.

Em conclusão, **não é possível atribuir uma única natureza jurídica às Aplicações Over-the-Top de Conteúdos Audiovisuais**.

Vejam, a seguir, as Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais

⁷⁵⁵ 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: 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. 706.

6.5.2 Natureza Jurídica das Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais

Já vimos que as Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais são aquelas que permitem o envio de mensagens instantâneas e a realização de chamadas de voz pela internet. Tal como as *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, também se constituem numa inovação disruptiva em relação aos serviços convencionais de comunicação oferecidas pelas operadoras de telecomunicações, particularmente em relação à telefonia móvel celular.⁷⁵⁶

Dentre as funcionalidades oferecidas nesta modalidade, temos: (i) envio de mensagens instantâneas, não somente de texto, mas também multimídia (imagens, voz, documentos em PDF e em outros formatos), (ii) a realização de chamadas de voz entre usuários conectados à internet, neste caso com emprego da tecnologia VoIP ou similar.⁷⁵⁷

Em tópico precedente, tomamos conhecimento que o BEREC, órgão de regulação das comunicações da União Europeia, qualifica como serviço de comunicação o provimento de conteúdos (e aí podemos incluir as mensagens instantâneas e as chamadas de voz) por Aplicações *OTT* (que, em nosso caso, seriam aquelas classificadas como de Comunicações Sociais), desde que o provedor da Aplicação *OTT* igualmente seja o provedor dos meios de comunicação.

No caso do Brasil, embora também não haja unanimidade doutrinária sobre a natureza jurídica das *OTT* de Comunicações Visuais, há aqui um relativo consenso. **Muitos autores entendem que se trata de um serviço, porém não necessariamente um serviço de comunicação, tributável pelo ICMS-Comunicação, mas sim um Serviço de Valor Adicionado, que legalmente está fora da incidência daquele imposto.**

Um deles é Ricardo Augusto Alves dos Santos.

Esse autor observa que os provedores de Aplicações *OTT* ocupam a posição de emissores da mensagem na relação comunicativa estabelecida junto aos usuários finais, e não a de terceiros provedores dos meios necessários à efetivação da comunicação, vale dizer, da infraestrutura física, sendo que estes últimos “são alheios ao conteúdo da relação comunicativa”⁷⁵⁸. Dizendo em outras palavras, os provedores de Aplicações *OTT* não são prestadores de serviço de comunicação, segundo a definição legal.

⁷⁵⁶ 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: 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. 707.

⁷⁵⁷ *Ibid.*, loc. cit.

⁷⁵⁸ *Ibid.*, p. 703.

Ricardo Augusto Alves dos Santos também diferencia os provedores de *OTT* dos prestadores de Serviço de Acesso Condicionado. Explica ele que o *SeAC* consiste

[...] em um serviço de telecomunicações de interesse coletivo, prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes e canais de programação, por meio de tecnologia, processo, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer, incluindo a internet.⁷⁵⁹

Aqui, convém novamente fazer uma reflexão. Quando a lei fala em “por meios eletrônicos quaisquer”, ela rompe com uma tradição das legislações anteriores de telecomunicações que se fixavam em tipologias tecnológicas. Esta lei, de 2011, já captou a convergência tecnológica que vinha acontecendo e, sabiamente, optou por uma **neutralidade tecnológica**. A Lei nº 12.485, de setembro de 2011, foi concebida no auge comercial da TV a cabo e por satélite (ou a cabo, MMDS e DTH, utilizando suas tipologias e nomenclaturas técnicas) e visava eliminar as assimetrias regulatórias já existentes entre elas.⁷⁶⁰

A inclusão da internet entre os meios e processos possíveis no *SeAC* tem levado a algumas interpretações de que as Aplicações *OTT* estariam aí compreendidas. Há notícias de que tramitam, no Congresso Nacional, projetos de lei (PL 3.832/2019, 4.440/19, 4.292/19, 4.389/19 e 4.507/19) para atualizar o marco legal do setor e que todos explicitamente excluem o *OTT* do escopo daquela lei.⁷⁶¹ Mais à frente, neste tópico, veremos que **não é possível enquadrar as *OTT* como Serviço de Acesso Condicionado (*SeAC*)**.

Ricardo Augusto Alves dos Santos exclui da categoria de Aplicação *OTT* as chamadas de voz com emprego de Voz sobre IP (VoIP) e mecanismos correlatos nas situações em que elas são destinadas a telefones fixos e móveis da rede de telefonia tradicional (a exemplo dos serviços fornecidos pelo *Skype* por meio de assinatura mensal). Sua explicação baseia-se no fato de que **uma Aplicação *OTT* de Comunicação Social, por definição, é aquela que permite o envio de mensagens somente a usuários conectados na internet**.⁷⁶² Dizendo de outra forma, pressupõe-se que todos os usuários da relação

⁷⁵⁹ 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: 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. 704.

⁷⁶⁰ AMARAL, Bruno. Para a Sky, Claro tenta “confundir”, mas *OTT* não é *SeAC*. *Teletime*, 19 set. 2019. Disponível em: <https://teletime.com.br/19/09/2019/para-a-sky-claro-tenta-confundir-mas-ott-nao-e-seac/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁷⁶¹ *Ibid.*.

⁷⁶² ALVES DOS SANTOS, Ricardo Augusto, *op. cit.*, p. 708.

comunicativa estejam conectados à internet, nenhum deles utilizando as redes e aparelhos de telefonia fixa ou celular.

Aquele autor anota uma similaridade e uma grande diferença entre os serviços de comunicação de telefonia móvel e as Aplicações *OTT* de Comunicação Social.

A similaridade está em que tanto os serviços de telefonia móvel quanto as Aplicações *OTT* possibilitam o envio de mensagens multimídia (no primeiro caso, as mensagens SMS e MMS, hoje quase em desuso, empregadas apenas em publicidade e avisos institucionais) e a realização de chamadas de voz.

A diferença, segundo ele, está em que as operadoras de telefonia móvel disponibilizam a seus usuários as condições materiais (fibras óticas, antenas, etc.) necessárias à transmissão das mensagens e das chamadas de voz. Os provedores de Aplicação *OTT*, por outro lado, não disponibilizam a infraestrutura de chamadas de voz e transmissão de mensagens; são apenas seus utentes.⁷⁶³

Com base nisso, Ricardo Augusto Alves dos Santos classifica as Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais como *Serviços de Valor Adicionado*, na dicção do artigo 61, § 1º, da Lei nº 9.472, de 1997, a LGT.⁷⁶⁴

Aquele autor caracteriza as Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais como prestadores de serviços do tipo *SVA*, ao ofertar aos usuários novas funcionalidades (em relação ao serviço de comunicação) para aprimorar ou otimizar, por meio da internet, o envio de mensagens instantâneas e a realização de chamadas de voz. Como tal, essas *OTT* não se confundiriam com os serviços de comunicação, que apenas lhes dariam suporte de infraestrutura.⁷⁶⁵

Alberto Macedo tem entendimento semelhante. Com base na definição de *Serviços Over The Top (OTT)* feita pelo BEREC europeu (já aqui descrita), esse autor entende

⁷⁶³ 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: 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. 708.

⁷⁶⁴ “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.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.”

⁷⁶⁵ *Ibid.*, loc. cit.

que os *streamings* de áudio e vídeo não são serviços de comunicação, até porque eles estariam no conceito legal de Serviço de Valor Adicionado. Mais ainda, no *SVA* que não concorre com o serviço de telefonia.

Até aqui, expusemos as principais considerações encontradas na doutrina pesquisada a respeito do tema deste tópico.

De nossa parte, podemos acrescentar que, conforme uma vasta literatura a respeito que foi pesquisada, é inegável que as Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais hoje concorrem fortemente com os meios tradicionais de comunicação instantânea, que são a telefonia fixa e a telefonia móvel celular. Portanto, numa conceituação apenas econômica, fenomênica ou finalística, essas aplicações *OTT* poderiam ser vistas, efetivamente, como serviços de comunicação, uma vez que são formas diversas, com meios diversos, de realizar o mesmo fim, concorrendo entre si no mesmo mercado econômico.

Por outro lado, a abordagem proposta nesta dissertação é aquela do Constructivismo Lógico-Semântico, que adota a Filosofia da Linguagem. Por ele, não existe realidade em si, que é *descoberta*. A realidade, ou a *verdade*, é aquela construída pela linguagem. Em nosso caso, **a realidade que nos interessa é a realidade jurídica, que é construída pela linguagem jurídica.**

Outras lições são: (i) o Direito Tributário é um Direito de Sobreposição, por isso, ele depende da compreensão dos institutos de outros ramos do Direito positivo, é um sistema aberto cognitivamente, utiliza o dialogismo, a intertextualidade, pode colher elementos regidos por outras ciências; (ii) se os fatos sociais podem ser disruptivos, cabe ao Direito ser um fator de estabilização e segurança jurídica, por isso ele deve evoluir, mas sem rupturas; (iii) o fato jurídico, e portanto também o fato jurídico tributário, é produto de construção epistemológica a partir da tradução de suportes fáticos; (iv) se o Direito Tributário eleger uma materialidade cuja interpretação requer o emprego de elementos objeto de outra ciência, a utilização da linguagem desta outra ciência é pressuposto de validade da interpretação, por conotação ou denotação, do suporte fático; (v) ao analisarmos um fato, procurando verificar sua eventual subsunção a uma dada hipótese normativa, temos que nos basear nos conceitos de seus elementos denotativos, extraídos das regras de interpretação intrassistêmicas ou intersistêmicas; (vi) quando o Direito Tributário recepcionar suportes fáticos de atos ou fatos jurídicos, se não houver norma expressamente estabelecendo divergência específica, o agente cognoscente deverá interpretá-los de acordo com os signos e códigos do sistema jurídico e com as regras do subsistema a que pertencem ou, dizendo de outra maneira, havendo dúvidas sobre a conotação do fato imponível, elas devem ser dirimidas por normas gerais abstratas

pertencentes ou relacionadas ao regime jurídico ao qual o fato impositivo pertence; (vii) por fim, e pensando numa perspectiva tributária, não pode o legislador positivizar como suporte fático de norma de incidência um ato, fato ou negócio jurídico de forma diversa do que faz o Direito Privado, com o fim de ampliar ou reduzir o campo de competência que foi constitucionalmente delimitado.

Relembradas as premissas que norteiam esta dissertação, voltemos à análise da natureza jurídica das Aplicações *Over-the-Top*, de modo geral, e de Comunicações Sociais em particular.

A forma de comunicação realizada pelas *OTT* de Comunicações Sociais é a telecomunicação. No Brasil, as telecomunicações têm duas normativas fundamentais a regê-las: a Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações, LGT), que definiu o que são os *Serviços de Valor Adicionado (SVA)*, e a Lei nº 12.485/2011, que definiu o que são os *Serviços de Acesso Condicionado (SeAC)*. Por utilizar a internet, temos, a reger esta última, o Marco Civil da Internet, Lei nº 12965/2014.

Começando pela última lei, a do Marco Civil da Internet, ela não se preocupa em definir ou disciplinar as Aplicações *Over-the-Top*, não nos servindo neste momento.

Analisemos, agora, a primeira lei acima, a Lei nº 9.472/1997. Ao tempo de sua edição (1997), certamente o legislador não foi influenciado pela existência e importância das Aplicações *Over-the-Top*, pois elas nem sequer haviam surgido. Portanto, não hesitamos em dizer que, **ao definir o que eram os *Serviços de Valor Adicionado*, o legislador não teria as *Over-the-Top* como objeto de regulação.**

Serviços de Valor Adicionado são as atividades que acrescentam, 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. Exemplos disso, como vimos em capítulo precedente, são o *serviço de auxílio à lista (102)*, *serviço despertador*, *serviço de hora certa (130)*, *serviço 0900*, *serviço de identificação do chamador*, *sinais sonoros conforme a funcionalidade*, *avisos de notificação personalizados* e *serviço de provimento de acesso à internet* ou, ainda, a *contratação de programas antivírus*. Tais serviços são oferecidos pelas operadoras a seus clientes por meio de mensagens de texto, por *pop-ups*⁷⁶⁶, mensagem de voz ou ligações telefônicas.⁷⁶⁷

⁷⁶⁶ Janelas que se abrem no celular ou computador.

⁷⁶⁷ CUERVO, Leonardo. A prestação de Serviço de Valor Adicionado (Vas) pelas empresas de telefonia e sua regulamentação. *Jus.com.br*. dez. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70826/a-prestacao-do-servico-de-valor-adicionado-vas-pelas-empresas-de-telefonia-e-sua-regulamentacao>. Acesso em: 15 out. 2019.

Perceba-se que **os Serviços de Valor Adicionado, embora não se confundam com os serviços de comunicação, são-lhe indissolivelmente acessórios.** Servem para melhorar ou proteger seu acesso, seu armazenamento de informações, sua apresentação, bem como a movimentação ou a recuperação de informações. **Além disso, os SVA tradicionais (acima exemplificados) não são prestados pela internet, mas pelos próprios meios físicos e lógicos da comunicação, a saber, telefonia fixa ou móvel celular, por satélite ou outro recurso tecnológico ligado às telecomunicações tradicionais.**

A legislação que definiu o SVA seguiu modelos internacionais de estratificação das telecomunicações (ou comunicações) por tecnologias, segundo o já estudado *modelo de camadas*.

Recordando este último, a infraestrutura física das comunicações situa-se na primeira camada (num modelo visual, de baixo para cima), denominada *camada física*. A infraestrutura lógica situa-se na segunda camada, a *camada lógica*. A segunda camada contém o serviço de telecomunicação em si, em termos lógicos.

A terceira camada é a camada dos serviços de modo geral que não sejam os serviços básicos. Assim, essa é a camada das aplicações e a dos chamados Serviços de Valor Adicionado. Conceitualmente, pela mesma razão, é a camada das Aplicações Over-the-Top, razão de ser de sua denominação: estão acima da camada física e da camada lógica. Também na terceira camada estão os *softwares*, programas, aplicativos para computadores e equipamentos de comunicação existentes ao tempo da edição da legislação.

A quarta e última camada é a dos conteúdos, objeto da comunicação: as mensagens textuais, os gráficos, imagens e os arquivos sonoros ou audiovisuais. É a *camada de conteúdos*.

Recordemos, também, que a *convergência tecnológica*, ocorrida no decorrer dos anos 2000, tornou anacrônica a legislação internacional e brasileira das telecomunicações, em grande parte graças ao advento das Aplicações *Over-the-Top*. Todavia, ainda não surgiu uma nova legislação, ou seja, uma nova linguagem jurídica competente, que revogue a anterior, ou a modifique, para contemplar a nova realidade das Aplicações *Over-the-Top*. Em suma, não surgiu, ainda, nova linguagem jurídica para construir essa nova realidade.

Trazemos, neste ponto, a lição de Tatiana Aguiar, de que “o limite da alterabilidade de uma situação comunicativa é dado pelo consenso construído

linguisticamente pela comunidade em que o discurso é formado”⁷⁶⁸. Prossegue ela, dizendo que, *in verbis*, “o que era consenso em dado momento dá lugar a um novo acordo, mesmo que algumas vezes o suporte fático que deu ensejo àquele discurso permaneça o mesmo”⁷⁶⁹.

Já se faz, de há muito, necessária uma nova linguagem jurídica para tratar das Aplicações *Over-the-Top*, o que, lamentavelmente, ainda não ocorreu.

Em 1997, era simples diferenciar os serviços de comunicação daqueles classificados como Serviço de Valor Adicionado. Hoje, por outro lado, com a convergência das tecnologias, não é tão simples diferenciar os Serviços de Valor Adicionado das Aplicações *Over-the-Top*, e estas últimas dos serviços de comunicação.

A solução, na atual configuração da legislação e da literatura técnica sobre telecomunicações, internet, *streaming* e *Over-the-Top*, é aplicar a metodologia do Constructivismo Lógico-Semântico, com suas ferramentas da Filosofia da Linguagem e seus instrumentos de interpretação e análise, para esclarecer dúvidas e suprir omissões.

A Lei Geral das Telecomunicações (*LGT*)⁷⁷⁰ foi editada num contexto ainda de presença das tecnologias analógicas, embora a digital já se fizesse presente. A internet estava em seus primórdios de uso comercial. Não havia, ainda, a tecnologia *streaming*.

Podemos diferenciar as *Over-the-Top* dos serviços de comunicação com base no fato de que os provedores de conteúdos *OTT* não são, regra geral, os mesmos provedores da infraestrutura física e lógica das comunicações (e telecomunicações). É um dos critérios.

O segundo critério é aquele que utiliza a já descrita *estrutura de camadas* das telecomunicações, vista em capítulo anterior. Nela, a infraestrutura física das telecomunicações está na primeira camada; a infraestrutura lógica, na segunda. A quarta e última camada é a dos conteúdos em si: as mensagens de texto, voz e imagem, e os arquivos multimídia. Portanto, e até por exclusão, na terceira camada temos os *serviços de modo geral*, na expressão de Sandra Maria Poiatti, ou seja, todos os serviços que não são aqueles mais básicos, ligados à infraestrutura física e lógica e destinados, precipuamente, à telecomunicação.

Logo, a terceira camada contém os Serviços de Valor Adicionado e as Aplicações *Over-the-Top*.

⁷⁶⁸ AGUIAR, Tatiana. A tributação das novas tecnologias à luz do Constructivismo Lógico-Semântico e da retórica realista – um estudo sobre a superposição de discursos vencedores. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 1244.

⁷⁶⁹ *Ibid.*, loc. cit.

⁷⁷⁰ Lei nº 9.472/1997.

Victor Oliveira Fernandes classificou as *OTT* como uma categoria *meta-jurídica*, porém reparou numa semelhança conceitual com os Serviços de Valor Adicionado. Assim também Ricardo Augusto Alves dos Santos.

Verificamos, de nossa parte, algumas diferenças intrínsecas nas Aplicações *Over-the-Top* que as distinguem dos Serviços de Valor Adicionados clássicos. Porém, somos levados a concordar que, **que embora sejam coisas distintas, as Aplicações *Over-the-Top* devem ter o mesmo tratamento regulatório que os Serviços de Valor Adicionado.**

Nossas razões para aceitar a identidade de tratamento acima são as seguintes: (i) porque o Direito tem uma função estabilizadora e integrativa; (ii) porque o fato jurídico é uma construção epistemológica do intérprete a partir dos suportes fáticos; (iii) porque, ao realizarmos a interpretação das normas jurídicas, empregamos regras intrassistêmicas e intersistêmicas, absorvendo as regras de outros sistemas ou subsistemas, aqui no caso, aquelas do subsistema das telecomunicações; (iv) porque existe uma proximidade funcional, de um lado, e semântica, de outro, entre os suportes fáticos das Aplicações *Over-the-Top* e aquelas dos Serviços de Valor Adicionado, resultado da convergência tecnológica já relatada.

Exemplificaremos as proximidades acima apontadas e a convergência tecnológica, que tornam difícil, hoje em dia, separar um *OTT* de um SVA. Um Serviço de Valor Adicionado típico é o *serviço despertador*, ou um arquivo de sinal sonoro especial quando o usuário receber uma chamada telefônica de um interlocutor específico. O usuário pode ser tarifado, pela sua operadora de celular, por esses serviços, que, ao serem distintos de serviço de comunicação, não sofrem a incidência do ICMS-Comunicação. Por outro lado, a mesma operadora de celular pode oferecer, a seu assinante, “baixar” um aplicativo de música, que terá uma tarifa mensal. Ora, esse aplicativo não tem a característica de um serviço de comunicação. Ao mesmo tempo, seu uso empregará a tecnologia *streaming*. Assim, trata-se de uma funcionalidade que, na contratação, pode assumir a forma de um SVA, mas, no seu uso, tem todas as características de um *Over-the-Top*. O mesmo vale para um aplicativo de vídeos, ou de visualização de programas de TV.

A conclusão a que chegamos é que, embora as Aplicações *Over-the-Top* tenham algumas características que as distingam dos Serviços de Valor Adicionado clássicos, na falta de uma categoria específica bem caracterizada na legislação técnica⁷⁷¹, elas devem ter o mesmo tratamento que os Serviços de Valor Adicionado. Ao menos, até que advenha linguagem própria que modifique esta situação

⁷⁷¹ Propositadamente, não mencionamos aqui a legislação tributária.

Por fim, resta comparar as Aplicações *Over-the-Top*, especialmente as de Comunicações Sociais⁷⁷², com os Serviços de Acesso Condicionado, definidos pela Lei nº 12.485/2011. Recordemos que referida lei foi editada para regulamentar o mercado de TV por Assinatura. A lei tinha três objetivos específicos, além daquele geral de dispor sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado: (i) definir a espécie *Comunicação Audiovisual de Acesso Condicionado*, também denominada de *Serviço de Acesso Condicionado*, cuja sigla é *SeAc*; (ii) regular a autorização de concessionários de provimento deste segmento (os *players* do setor); (iii) estabelecer metas de conteúdo de produção nacional. Conforme expusemos em capítulo precedente, a motivação da lei foi estabelecer uma disciplina legal para os chamados *serviços por demanda* ou *serviços por diretório ou menu*.

O artigo 2º da referida lei estabelece que este tipo de “entrega de conteúdo audiovisual exclusivamente a assinantes, [...] por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer” **consiste num serviço de comunicação**, no caso, serviço de telecomunicação.

Os Serviços de Acesso Condicionado (*SeAC*) foram definidos para regulamentar o mercado de *serviços por demanda*, ou seja, as espécies de TV por Assinatura: a cabo, por rádio, por satélite (DTH) ou Serviço de Distribuição Multiponto Multicanal (MMDS), sendo que hoje também existe a TV por internet, ou *IPTV*.

Pois bem, **as três primeiras espécies de TV por assinatura não empregam a internet como infraestrutura física e meio de transmissão do sinal de TV. A última espécie, IPTV, emprega a internet, mas, como já vimos nesta dissertação, empregam canais dedicados de internet, não concorrendo com as demais aplicações.** Dizendo de outra forma, a *IPTV* possui, como canal, praticamente uma internet própria.

Já as Aplicações *Over-the-Top*, qualquer que seja sua espécie, utilizam a internet normal, concorrendo, no tráfego, com todas as demais utilizações desta.

O artigo 2º da Lei nº 12.485/2011, no final do seu inciso XXIII, ao tratar dos serviços *SeAC*, fala em “por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer”⁷⁷³. A exegese desse artigo traz uma conclusão importante e

⁷⁷² Embora haja a proximidade funcional dos Serviços de Acesso Condicionado (TV por Assinatura) com as Aplicações OTT de Conteúdos Audiovisuais, aqueles primeiros estão definidos na legislação técnica das telecomunicações, daqui optarmos por desenvolver a análise no presente tópico.

⁷⁷³ Lei 12485/2011 – “Art. 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se: [...] XXIII - Serviço de Acesso Condicionado: serviço de telecomunicações de interesse coletivo prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais

necessária, a saber: a tecnologia *streaming* passa a estar contemplada na legislação do *SeAC*⁷⁷⁴, pois a lei não distingue tecnologias.

O legislador federal foi sábio ao mencionar “tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer”, pois a velocidade com que as novas Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) vêm surgindo e a sua convergência para poucas plataformas e poucos dispositivos impede que se queira regradar de modo detalhado e inflexível tais serviços.⁷⁷⁵

Trata-se da já mencionada *convergência tecnológica*.

Nesse passo, vejamos as interessantes considerações de Néelson Trombini Júnior, *in verbis*:

O que muda dentro do serviço de TV por assinatura é o “caminho” em que ele trafega, que pode ser cabo, rádio, satélite, internet etc. O serviço prestado por internet tem utilizado em larga escala a tecnologia *streaming*, que inovou no modo do transporte de dados. Como exemplo de prestadores atuais podemos citar o *Netflix*, *Deezer*, *Spotify*, *Globoplay*, dentre muitos outros.

A Lei 12.485/11 já foi publicada trazendo um conceito amplo dos serviços de TV por assinatura, sem especificar ou elencar as tecnologias na distribuição de informação, pelo contrário, abraçando as atuais e cada nova que surgir, a exemplo do *streaming*, que é a mais utilizada na atualidade para transmissão/recepção/contratação de conteúdo de som e som/imagem, que trafega pela internet.

[...]

Para finalizar, a meu juízo, há uma grande confusão no entendimento do que seja a prestação do serviço de TV por assinatura. É comum nos depararmos com opiniões que embaralham a entrega de um serviço de disponibilização de conteúdo, com fornecimento de internet, *download* de aplicativos, *softwares* ou conteúdos, serviços de valor adicionado e etc. Seria prudente o entendimento do que é comunicação para a tributação do ICMS, telecomunicações, telefonia e TV por assinatura (atual comunicação audiovisual de acesso condicionado/SeAC).

Trilhando esses passos, fica simples entender que internet é apenas o caminho para a entrega do serviço *SeAC*, e *streaming* é a tecnologia aplicada.⁷⁷⁶

Tudo isso poderia nos levar a pensar que as Aplicações *Over-the-Top*, independentemente de sua espécie, poderiam ser classificadas como Serviço de Acesso

na forma de pacotes, de canais nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de distribuição obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer”.

⁷⁷⁴ SARAN, José Eduardo de Paula. *Tributação dos Aplicativos Over-the-Top*: algumas posições doutrinárias. 2018. Monografia (Disciplina “Tributos em Espécie”) – Mestrado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, dez. 2018, p. 31.

⁷⁷⁵ *Ibid.*, loc. cit.

⁷⁷⁶ TROMBINI JÚNIOR, Nelson. Netflix e Spotify serão tributados pelo ISS. *Jornal Carta Forense*, São Paulo, 3 jan. 2017. Disponível em: <http://www.carteforense.com.br/conteudo/artigos/netflix-e-spotify-serao-tributados-pelo-iss/17232>. Acesso em: 5 dez. 2017.

Condicionado (*SeAC*), consistindo em serviços de comunicação, como o texto acima dá a entender.

Todavia, **as *OTT* não são Serviço de Acesso Condicionado.**

Primeiramente, porque **os Serviços de Acesso Condicionado destinam-se a regular somente os serviços sob demanda**, como o *video on demand*, que existe tanto nas TVs por Assinatura, quanto em Aplicações *OTT* de Vídeo. Então, apenas estas últimas poderiam, eventualmente, se subsumir à norma insculpida no art. 2º da referida lei. Porém, **a interpretação da norma deve ser sistêmica.**

Se a tecnologia *streaming* pode ser uma das “tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer” previstas no final do inciso XXIII do art. 2º da Lei nº 12.485/2011, por outro lado, **há tecnologias, processos, meios e protocolos de comunicação que as TV por assinatura empregam que não envolvem a internet, a saber: (i) sinal por cabo (CATV), (ii) micro-ondas (MMDS), (iii) por satélite (DTH) e (iv) sinal de UHF (TVA).** Embora a TV por internet, ou *IPTV*, utilize esse meio de sinal e de transmissão, emprega canal exclusivo, não competindo com as demais utilizações da internet, como já dissemos.

Este é o caso em que **uma espécie não pode se transformar em gênero. Ou todas as modalidades de serviços sob demanda, caso das TV por assinatura, são Aplicações *Over-the-Top*, ou nenhuma pode sê-lo**, ou, no máximo, apenas a *IPTV* poderia sê-lo, pois é a única a empregar a internet como meio de transmissão e acesso.

Outro argumento impeditivo de se classificar uma *OTT* como Serviço de Acesso Condicionado está, novamente, no modelo de camadas.

Quando falamos em tipos de sinal dos serviços por demanda, ou TV por assinatura, estamos nos referindo à infraestrutura física, vale dizer, *camada física*; e à infraestrutura lógica ou sistema de protocolos e endereçamento, o que seria a *camada lógica*. Na regulação desse mercado, o legislador não tratou dos programas disponíveis nos terminais e servidores, como *Internet Explorer*, *Microsoft Outlook*, *Skype* ou *Media Player*, que compõem a *camada de aplicativos*, ou terceira camada. Dizendo de outra forma, **a Lei nº 12.485/2011 não trata de Aplicações que transmitam mensagens ou conteúdos multimídia, ou permitem a fruição de serviços, ou o comércio eletrônico, ou jogos online, tudo pela internet.** A leitura da norma, em nosso sentir, não permite esta ampliação.

Logo, a norma definidora dos *SeAC* trata de uma modalidade específica de serviço de comunicação: a TV por Assinatura. Aquela norma não trata, nem pretendeu tratar, de Aplicações *Over-the-Top*, qualquer que seja sua espécie, que são os programas e aplicativos que

habitam a chamada *camada de aplicativos* dos serviços de comunicação sobre IP (pela internet), como já visto, ao tratarmos da semelhança entre *OTT* e Serviços de Valor Adicionado.

6.5.3 Conclusão

Pelos argumentos já expostos, tanto **as Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais quanto aquelas de Comunicações Sociais são assemelhadas e podem ser equiparadas aos Serviço de Valor Adicionado (SVA), na ausência de uma legislação específica, mas não se enquadram como Serviço de Acesso Condicionado (SeAC).**

Resta saber em que categoria jurídica, em termos de *obrigação de dar*, ou *obrigação de fazer*, ou *oferecimento de utilidade*, podemos classificá-las.

Recapitulando tudo o que vimos no tocante à natureza jurídica das Aplicações *Over-the-Top*, qualquer que seja sua espécie, nossa posição pessoal coincidirá com aquela exposta por Ricardo Augusto Alves dos Santos. Como ele, entendemos que **os provedores de Aplicações *OTT* promovem, sob o ponto de vista jurídico, atividade econômica de produção e circulação de bens e serviços.** Como tal, podem sofrer a incidência de impostos sobre o consumo.

Portanto, **podemos ter uma reunião tanto de *obrigação de dar* quanto de *obrigação de fazer* ou um *oferecimento de utilidade*** (para usarmos uma concepção mais moderna de serviço), conforme o caso.

Aquele autor, por outro lado, esclarece que, embora as Aplicações *OTT*, em sua generalidade, tenham em comum o fato de serem disponibilizadas por meio da internet, **os bens e serviços entregues aos usuários finais são, na verdade, bastante distintos entre si.** Também concordamos com ele quanto a esta particularidade.

Exemplificando, dentre as Aplicações *OTT*, podemos ter: (i) arquivos digitais comercializados por meio de *download*⁷⁷⁷; (ii) músicas e vídeos transmitidos por *streaming*⁷⁷⁸; (iii) mensagens de texto e chamadas de voz realizadas por aplicativos de internet⁷⁷⁹; (iv) pagamentos intermediados por meio de *marketplace*⁷⁸⁰; (v) *softwares* acessados e utilizados por meio de recursos de computação em nuvem⁷⁸¹, etc.⁷⁸²

⁷⁷⁷ Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais.

⁷⁷⁸ Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais.

⁷⁷⁹ Aplicações *OTT* de Comunicações Visuais.

⁷⁸⁰ Aplicações *OTT* de Comércio Eletrônico.

⁷⁸¹ Aplicações *OTT* de Jogos Multijogadores Online (MMO).

⁷⁸² 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

Não existe, portanto, 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.⁷⁸³

Inafastável é a percepção de que a legislação hoje existente para as telecomunicações e para a internet deixa a desejar em relação às Aplicações *Over-the-Top*, que carecem de conceituação e tratamento regulatório, daí a dificuldade em conceituar-lhes a natureza jurídica. Isto pode decorrer de omissão ou de intenção do legislador. Cabe ao Direito, à vista dessas novas realidades fáticas, construir linguisticamente um *discurso vencedor*, no dizer de Tatiana Aguiar.⁷⁸⁴

6.6 Os aspectos regulatórios dos serviços de comunicação e sua relação com as Aplicações *Over-the-Top*

Conforme já vimos neste capítulo, Victor Oliveira Fernandes observa que a expressão *Over-the-Top* expressa um *conceito que ainda não possui uma estabilização semântica precisa*, sendo utilizada ora para se referir a um “conjunto de agentes econômicos, ora para se referir a um conjunto de atividades econômicas prestadas na internet” de forma independente em relação ao controle da rede que lhe dá suporte.⁷⁸⁵

Pelo fato de o provimento de conteúdos e funcionalidades ser independente de sua contrapartida em termos de infraestrutura física e lógica de internet, fica evidente que a prestação de serviços *OTT depende da atuação de diversos agentes econômicos*. Enumerando-os, eles seriam, por exemplo, os provedores de acesso à internet, os representantes de sistemas autônomos e, por fim, os próprios usuários finais. Todos atuam no âmbito da cadeia de valor da internet. Destarte, a adoção de políticas regulatórias em relação a esses serviços, as Aplicações *OTT*, deve reconhecer a interdependência dos mercados que compõem a internet.⁷⁸⁶

de voz por meio da 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. 698.

⁷⁸³ *Ibid.*, p. 698-699.

⁷⁸⁴ AGUIAR, Tatiana. A tributação das novas tecnologias à luz do Constructivismo Lógico-Semântico e da retórica realista – um estudo sobre a superposição de discursos vencedores. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 1244.

⁷⁸⁵ 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, p. 42.

⁷⁸⁶ *Ibid.*, loc. cit.

O mesmo autor relata que os principais debates contemporâneos acerca da regulação das Aplicações *OTT* têm por base diagnósticos pelos quais **as legislações vigentes seriam insuficientes para lidar com a emergência de serviços de internet, na medida em que submetem atividades econômicas potencialmente concorrentes a regimes regulatórios assimétricos** e suscitam controvérsias sobre se os responsáveis pelos investimentos na infraestrutura da internet continuariam a ter incentivos para fazê-los diante da pressão competitiva dos *OTT*.⁷⁸⁷

Quando se comparam, em termos de quadros regulatórios, os mercados de comunicação em que estão os meios tradicionais – onde se inserem os serviços de comunicação, seja de conteúdos audiovisuais, como aqueles de TV por assinatura, seja de comunicação social, como os serviços de telefonia móvel celular, **com as Aplicações *Over-the-Top*** –, **fica evidente que existe uma forte assimetria.**

O quadro abaixo demonstra onde se encontram os principais focos de *desalinhamento* das molduras regulatórias em relação à realidade econômica dos mercados de comunicação e mídia.

Quadro 4: Diferenças nas obrigações regulatórias aplicáveis a serviços de telecomunicações no Brasil e a Aplicações *OTT* – Visão geral

Área de regulação	Serviços de telecomunicações	Serviços <i>OTT</i> de voz
Licenciamento	Exigência de licenças (outorgas) individuais para cada serviço	Em geral, não há exigência
Interconexão	Deveres de interconexão de redes em condições estabelecidas pelas agências reguladoras	Em geral, não há exigência
Interceptações por ordem judicial	Dever de possibilitar interceptações como pré-condição à outorga	Em geral, não há exigência
Acesso a serviços de emergência	Dever de possibilitar ligações de voz a sistemas de emergência	Em geral, não há exigência
Contribuições para fundos setoriais	Dever de contribuir para fundos setoriais voltados à universalização de serviços ou ao financiamento das atividades de regulação	Em geral, não há exigência
Qualidade de Serviços	Controle, por parte das agências reguladoras, da qualidade dos serviços prestados	Em geral, não há exigência

Fonte: Victor Oliveira Fernandes.⁷⁸⁸

⁷⁸⁷ 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, p. 42.

⁷⁸⁸ *Ibid.*, p. 36-37.

No quadro acima, as observações feitas, por Victor Oliveira Fernandes, para as *Over-the-Top* de voz, acrescentaríamos que valem também para as *OTT* de Conteúdos Audiovisuais.

Tendo em vista o surgimento das Aplicações *OTT* e sua importância hoje, encontramos, na literatura, discussões sobre a necessidade ou não da implementação de novas políticas regulatórias, tanto no que concerne a temas previstos em legislações gerais – como privacidade e proteção de dados, defesa da concorrência, tributação, segurança da informação – quanto a temas comuns nas legislações setoriais de telecomunicações, a exemplo de obrigações de licenciamento de serviços, regimes legais de interconexão, acesso a serviços de emergência, controle regulatório de qualidade, entre outros.⁷⁸⁹

Uma discussão muito forte que hoje se coloca, relatada por Victor Oliveira Fernandes, é o fato de que **a Lei Geral de Telecomunicações (LGT)⁷⁹⁰ trata os provedores de *OTT* como simples usuários dos serviços de telecomunicações**. Isso gera distorções na política setorial, de um lado pela elevada demanda de dados produzida pelas *OTT*. Isto diferencia claramente os provedores do de *OTT* do perfil clássico de usuários finais dos serviços de telecomunicações. Em verdade, os provedores de *OTT* acabam por assumir uma relevância toda especial, o que deveria merecer a atenção das políticas de comunicação num contexto de pós-convergência tecnológica das telecomunicações.⁷⁹¹

Renata Figueiredo Santoyo e Rodrigo Santana dos Santos confirmam essa observação. Como as Aplicações *OTT* exercem crescente demanda por conteúdo e serviços, o que é viabilizado pela expansão das redes de banda larga e pela evolução tecnológica dos *smartphones*, o fato de não haver um custo regulatório para as *OTT* fez com que elas passassem a competir diretamente com os serviços tradicionais de telecomunicações (telefonia fixa e móvel, TV por Assinatura e Serviço de Valor Adicionado).⁷⁹²

Aqueles autores apontam que tal competição pode prejudicar a sustentabilidade dos atuais modelos de negócio, tendo em vista que os operadores de serviços de comunicação dependem primordialmente do tráfego de voz e de dados, e de assinaturas fixas de conteúdo.

⁷⁸⁹ 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, p. 42.

⁷⁹⁰ Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997.

⁷⁹¹ *Ibid.*, p. 116.

⁷⁹² SANTOYO, Renata Figueiredo; DOS SANTOS, Rodrigo Santa. Impactos das aplicações Over the Top – *OTT* no setor de telecomunicações brasileiro. In: CPRLATAM Conference. 22- 23 jun. 2016, México. *Anais* [...]. México, 2016. p. 196-204. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2865224. Acesso em: 15 ago. 2019, p. 196.

A redução de receitas para as prestadoras dos meios tradicionais poderá ter como reflexo a redução do investimento em infraestrutura de rede e, como consequência, uma queda na qualidade da prestação de serviços.⁷⁹³

Carlos Emmanuel Joppert Ragazzo e Isabel Cristina Veloso de Oliveira apontam que tal defasagem regulatória remonta ao período em que a Lei nº 12.485, de 2011⁷⁹⁴, foi elaborada. Dizem eles que, na ocasião não era possível prever o efeito disruptivo sobre o mercado que seria ocasionado pelas *OTT* de vídeo (uma das subespécies da espécie que chamamos de *OTT* de Conteúdos Audiovisuais). Tal assimetria, assinalam, apenas tem crescido diante da rigidez imposta às empresas de TV por assinatura, devendo ela ser contornada de alguma forma.⁷⁹⁵

De outro lado, anotam aqueles autores, a inclusão das *OTT* no mercado consiste num avanço tecnológico irreversível, no mesmo passo da internet, com forte potencial disruptivo para estratégias tradicionais de produção e distribuição. **Os resultados positivos são evidentes: (i) ampliação da possibilidade de escolha para o usuário**, pela disponibilização de um serviço de *streaming* de vídeo que exerce forte pressão competitiva no mercado de TV por assinatura, e **(ii) redução de custos para o consumidor**, em função da concorrência.

Os mesmos autores apontam a **necessidade de modelar um ambiente regulatório que permita melhores condições para o avanço da tecnologia, como revisar marcos regulatórios sempre que as condições de mercado se alteram, até mesmo para viabilizar novos modelos de negócio e novos posicionamentos estratégicos.**⁷⁹⁶

A competição assimétrica está fazendo, de um lado, com que os *players* dos meios tradicionais de comunicação invistam em canais próprios de *OTT* (a exemplo da Rede Globo, que criou o *Globoplay*, e dos canais *HBO* e *Disney*, que criaram também suas próprias *OTT* de Conteúdos Audiovisuais). De outro lado, tem feito os provedores de *OTT* a também

⁷⁹³ SANTOYO, Renata Figueiredo; DOS SANTOS, Rodrigo Santa. Impactos das aplicações Over the Top – *OTT* no setor de telecomunicações brasileiro. In: CPRLATAM Conference. 22- 23 jun. 2016, México. *Anais* [...]. México, 2016. p. 196-204. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2865224. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁷⁹⁴ A lei que definiu o que são os Serviços de Comunicação de Acesso Condicionado, para regular as TV por assinatura.

⁷⁹⁵ RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; VELOSO DE OLIVEIRA, Isabel Cristina. Regulação e novas tecnologias: verticalização das *OTTs* de Vídeo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*, n. 37, p. 200-218, dez. 2017, p. 216.

⁷⁹⁶ *Ibid.*

investir em infraestrutura própria. Há notícias de investimentos por parte do *Facebook*, da *Microsoft* e da *Google* em cabos submarinos.⁷⁹⁷

Um outro foco de assimetria, e que não se encontra no quadro acima, diz respeito ao *aspecto tributário*. Assim, os serviços de comunicação tradicionais, como já vimos, são tributados pelo ICMS-Comunicação. A transferência de propriedade de bens, mesmo imateriais, por meios tradicionais é tributada pelo ICMS-Mercadoria. Há inúmeros serviços que são tributados pelo ISS. Todavia, até hoje permanecem dúvidas sobre qual a tributação que deveria recair sobre as Aplicações *Over-the-Top*.

Essa assimetria tributária afronta, em tese, o princípio constitucional da igualdade. O escopo de nossa dissertação, porém, é um pouco mais limitado: é discutir se pode haver a incidência do ICMS (nos seus núcleos de incidência de ICMS-Mercadoria e ICMS-Comunicação) e/ou do ISS sobre as Aplicações *OTT* de Comunicações Visuais e de Conteúdos Audiovisuais.

No próximo, e último, capítulo da dissertação, procuraremos responder a essa pergunta.

⁷⁹⁷ SANTOYO, Renata Figueiredo; DOS SANTOS, Rodrigo Santa. Impactos das aplicações Over the Top – OTT no setor de telecomunicações brasileiro. *In*: CPRLATAM Conference. 22- 23 jun. 2016, México. *Anais* [...]. México, 2016. p. 196-204. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2865224. Acesso em: 15 ago. 2019, p. 203.

7 ANÁLISE DOS ENTENDIMENTOS DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DAS APLICAÇÕES *OVER-THE-TOP* DE COMUNICAÇÕES SOCIAIS E DE CONTEÚDOS AUDIOVISUAIS

No capítulo precedente, conceituamos, definimos e classificamos as Aplicações *Over-the-Top* e procuramos identificar sua natureza jurídica, com especial ênfase nas duas espécies citadas. Igualmente, traçamos delas um panorama legal e regulatório.

O presente capítulo é dedicado a traçar um panorama tributário, sob os aspectos doutrinário e jurisprudencial, das Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais.

Neste ponto, explicitaremos os cortes metodológicos realizados, tendo em vista os limites desta dissertação.

Além da seleção das duas espécies de Aplicações *Over-the-Top* suprarreferidas, neste capítulo elegeremos o fenômeno de riqueza (portanto, susceptível de uma tributação) a analisar. Boa parte das Aplicações *OTT* é de uso gratuito. Quando ele é feito de modo oneroso, isto ocorre mediante uma prestação pecuniária, que pode ser mensal, semanal ou anual, na modalidade de assinatura, ou apenas no momento em que o serviço for utilizado. Nas modalidades gratuitas, a remuneração do provedor faz-se via inserção de publicidade digital. Em qualquer das formas, porém, **sempre há uma contrapartida por parte do usuário, que é o fornecimento de seus dados pessoais**, como identificação, *e-mail*, número de telefone celular, localização, e outros, seja no momento da instalação do aplicativo correspondente na plataforma em que o usuário o utilizará (computador pessoal, aparelho de telefonia móvel celular, etc.) ou no momento do uso mesmo da Aplicação.

Ao formar um banco de dados de seus usuários, os provedores de Aplicações *OTT* estão gerando riqueza, pela identificação de hábitos de consumo e comportamentos, muito úteis para utilização na publicidade e no direcionamento virtual da oferta de serviços àqueles usuários, que, conforme a Aplicação, podem ser milhões ou até bilhões de pessoas.

Os dados e informações dos usuários de Aplicações *OTT* são, portanto, o principal fenômeno de riqueza produzida, mais que a contrapartida financeira do provimento de conteúdos. Todavia, não analisaremos eventual tributação sobre esse específico suporte fático, uma vez que optamos por estudar a possível incidência de dois tributos sobre o consumo.⁷⁹⁸

⁷⁹⁸ De bens e mercadorias e de serviços.

Pela opção feita quanto às espécies de *OTT* a analisar, também ficarão de fora de nosso estudo os suportes fáticos da comercialização de recursos e funcionalidades nas Aplicações *Over-the-Top* de Jogos Multijogadores *Online* (MMO), bem como a comercialização de bens digitais em plataformas de comércio eletrônico, vale dizer, das Aplicações *Over-the-Top* de Plataformas de Comércio Eletrônico.

A opção seletiva excluiu dessa análise jurídica e tributária questões relativas à natureza jurídica de *software*, e operações e serviços a ele correlatos, como *download* de *software*⁷⁹⁹, *Software as a Service (SaaS)*, *Software as a Product (SaaP)*, *Infrastructure as a Software (IaaS)*, *Platform as a Service (PaaS)* ou assemelhadas. Igualmente estão fora de nosso escopo a análise da Internet das Coisas (*IoT*).

Cabe aqui um comentário. Em parte da literatura, Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais, como o *Netflix*, o *Spotify*, bem como plataformas de pagamento *online*, como o *Paypal*, também são conhecidos como *Softwares as a Service (SaaS)*⁸⁰⁰.

Lucas de Lima Carvalho e Rogério Baptista Fedele consideram, também, que as funcionalidades e Aplicações que, em nosso trabalho, denominamos de Aplicações *Over-the-Top* de Jogos Multijogadores *Online* (MMO) são um *Software as a Service (SaaS)*.⁸⁰¹

Usualmente, o *SaaS* é conhecido como uma **aplicação online** que pode ser usada na plataforma do usuário (computador, *tablet* ou celular), sendo que o *software*, no sentido de programa (conjunto de algoritmos), não é instalado pelo usuário, mas utilizado remotamente por meio de um serviço de conexão com a internet. Na qualidade de serviço, o cliente não compra a licença de um produto, mas sim o direito de usufruir do serviço oferecido.⁸⁰²

Exemplo comercial muito conhecido de *SaaS* é a disponibilização do pacote *Office 365*, da empresa Microsoft, em que se pode ter uma “suíte de multiusuários de aplicativos e recursos informáticos via computação em nuvem, baseada num modelo de

⁷⁹⁹ Entendido como um conjunto de instruções para o funcionamento de um equipamento físico ou como suporte de alguma funcionalidade, não se confundindo com arquivos digitais de conteúdo informativo, como textos, imagens ou conteúdos audiovisuais.

⁸⁰⁰ FABIANO, Célio. O que é SaaS e quais são os benefícios que o seu uso traz. *DeskManager*, 12 dez. 2017. Disponível em: <https://blog.deskmanager.com.br/o-que-e-saas/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁸⁰¹ 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: FÁRIA, 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.

⁸⁰² *Ibid.*

assinatura mensal ou anual que, acaso suspensa, torna o conteúdo digital indisponível”⁸⁰³, conforme nos explica uma grande estudiosa dos *SaaS*, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha.

Como já explicado, foge a nosso escopo tratar outros temas, como o *software* e as modalidades de sua presença na Economia Digital, como o *SaaS*. Para espantar eventual confusão de conceitos, todavia, recomendável fazer aqui breves considerações ao leitor a respeito dessa modalidade de *software*.

Na lição de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, vamos encontrar o seguinte, *in verbis*:

No tocante às licenças de uso da nova geração de *softwares*, designados por *Software as a Service* e viáveis economicamente por meio da tecnologia em nuvem, o usuário adere a uma espécie de “assinatura”, mediante o pagamento de uma taxa mensal ou anual, e o programa de computador é disponibilizado pela internet, como o fornecimento de *login* e senha, podendo ou não ser instalado em máquinas locais. Eis aqui as primeiras notas distintivas entre os licenciamentos de programas de computador tradicionais e o *SaaS*: além de se basear sempre numa licença temporária, **o acesso ao *SaaS* pelo usuário pode suceder exclusivamente pelo navegador da internet, em razão do processo de virtualização dos meios e recursos informáticos através da *cloud*, sem a necessidade de uma cópia do *software* ser instalada e processada localmente.**⁸⁰⁴

Lucas de Lima Carvalho e Rogério Baptista Fedele complementam a explicação sobre o *SaaS* e sobre *SaaS* da seguinte forma:

A caracterização de um *software* como serviço, portanto no modelo de *SaaS*, parte da premissa de que as *funcionalidades* de um *software* criado, desenvolvido, gerenciado e mantido por uma fonte são *utilizadas* por determinado cliente. É serviço porque se constitui como obrigação de fazer e não de dar; **no modelo de *SaaS*, o *software* não é transferido em caráter definitivo para o usuário, antes, é mantido por um prestador e atualizado periodicamente.**

[...]

Se *SaaS* é o fornecimento de um *software* como serviço, ou seja, como uma obrigação de fazer para o receptor ou tomador, *SaaS* é o fornecimento de *software* como um produto. Como esclarece Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, nas transações no modelo de *SaaS*, “o programa é instalado e rodado no próprio computador do usuário mediante o pagamento de uma taxa única”.⁸⁰⁵

⁸⁰³ PAULINO PADILHA, Maria Ângela Lopes. O Software as a Service e a Tributação pelo ISS. 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. 715.

⁸⁰⁴ *Ibid*, p. 714-715, grifos nossos.

⁸⁰⁵ LIMA CARVALHO, Lucas de; FEDERE, Rogério Baptista. A Tributação de *SaaS* e *SaaS* 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*

Tathiane Piscitelli, grande estudiosa das novas tecnologias, explica que, na computação na nuvem, *in verbis*,

[...] o usuário fica dispensado de adquirir a infraestrutura necessária aos serviços de tecnologia de informação: a depender da camada contratada, armazenamento, hospedagem e *software* serão providos sem que haja necessidade de controle dos elementos necessários para o acesso e manutenção da tecnologia.⁸⁰⁶

Ela dá como exemplo de um *SaaS* o pacote *Office 365*, que viabiliza acesso virtual a programas de computador padronizados.⁸⁰⁷

Dos excertos acima, podemos traçar as seguintes conclusões, que nos fazem manter a preferência por classificar aplicativos como o *Netflix* e o *Spotify* na categoria de Aplicações *Over-the-Top*, na espécie de Conteúdos Audiovisuais, mais que como *Software as a Service (SaaS)*. São elas: (i) **nas Aplicações *OTT*, tem-se, normalmente, a instalação de um programa, um aplicativo, na plataforma do usuário**, o que nem sempre ocorre no *SaaS* (diferença técnica-operacional); e, o fator mais importante, (ii) nas Aplicações *OTT*, especialmente nas de Conteúdos Audiovisuais, **o objeto da prestação, o foco da funcionalidade, é o conteúdo a ser usufruído pelo usuário** (música, filme, etc.), ao passo que, **no *SaaS*, o objeto da prestação é a utilização do *software* em si**. Dizendo de outra forma, como já o fizemos em capítulo precedente, no *Over-the-Top*, o *software* é apenas um **meio** para a fruição da utilidade principal. No *SaaS*, o *software* é a **finalidade em si** da prestação de serviço.

Nosso estudo não tratará do *download* de livros eletrônicos (*e-books*), por entendermos que, metodologicamente, está fora de nosso escopo, e também pela imunidade tributária a eles já reconhecida por decisões dos tribunais superiores.

Quando tratarmos de *download*, será exclusivamente aquele relativo a conteúdos audiovisuais (multimídia), como arquivos de música e *podcasts*, ou audiovisuais (filmes, documentários, séries, etc.).

Considerando que as iniciativas para tributar as *Over-the-Top* têm ocorrido, no Brasil, da parte dos estados e municípios, por meio, respectivamente, do ICMS e do ISSQN (ou ISS, sigla que adotamos preferencialmente neste texto), **nossa análise, em perspectiva**

Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 663-664, grifos nossos.

⁸⁰⁶ PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 408.

⁸⁰⁷ *Ibid.*, p. 408-409.

tributária, se fará em relação a esses dois importantes impostos brasileiros. Terá, pois, o enfoque da tributação indireta.

No caso do ICMS, analisaremos apenas os núcleos de incidência do ICMS-Mercadoria e do ICMS-Comunicação, pelas razões já expostas em capítulos precedentes. Portanto, não trataremos do núcleo de incidência do ICMS-Importação.

Pelo fato de serem, ICMS e ISS, impostos indiretos sobre o consumo, **o fenômeno de riqueza que buscam tributar são as prestações pecuniárias cobradas a título de adesão (na instalação da Aplicação numa plataforma do usuário), ou por assinatura (neste caso, periodicamente, por mês ou por ano, caso, por exemplo, das Aplicações Netflix e Spotify premium), ou ainda o valor cobrado em cada acesso ou utilização da Aplicação (caso, por exemplo, das chamadas de voz ou voz e vídeo feitas na Aplicação Skype).**

Iniciaremos trazendo, ao leitor, as modificações recentes da legislação do ICMS e do ISS buscando tributar determinados suportes fáticos identificáveis nas funcionalidades de algumas Aplicações *Over-the-Top*, especialmente as de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais.

No Brasil, vários serviços tradicionais de comunicação – telefonia fixa, telefonia celular, televisão a cabo, televisão por satélite ou por rádio ou por canal exclusivo na internet, IPTV – são tributados pelo **ICMS-Comunicação**. Logo, legítimo indagar se não caberia a incidência desse imposto também sobre as Aplicações *OTT* que com eles concorrem, as *OTT* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais, desde que onerosas aos usuários.

As transferências de propriedade, ou a mera circulação⁸⁰⁸, de bem móvel, tangível ou intangível (conforme decisões jurisprudenciais mais recentes), são tributadas pelo **ICMS-Mercadoria**, da competência estadual, assim como o ICMS-Comunicação. Assim, cabe analisar se a natureza jurídica das *OTT* que realizam transferência de conteúdos digitais às plataformas dos usuários⁸⁰⁹ se subsume ou não à hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria.

Por fim, há uma série de serviços que são tributados pelo **ISS**, de competência municipal. Considerando recentes alterações legislativas, importante verificar se as Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais se subsomem à hipótese de incidência do **ISS**.

⁸⁰⁸ Conforme entendem os fiscos estaduais e reconhece parte da jurisprudência dos tribunais superiores.

⁸⁰⁹ Objeto de estudo de capítulo precedente.

Primeiramente, faremos breve histórico das alterações legislativas mais recentes para tentar alcançar as materialidades das *OTT* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Multimídia por meio do ICMS e do ISS.

A seguir, traremos as considerações da doutrina a respeito. Elas foram colhidas em produções muito recentes, em livros, artigos e em atas de congressos, seminários e *workshops* tributários.

Depois, faremos breve percurso cronológico nas decisões dos tribunais superiores que serviram de marcos a direcionar o entendimento jurisprudencial sobre os novos fenômenos da Economia Digital, como *software*, *download* e *streaming*, mas também sobre os conceitos nucleares do ICMS e do ISS, a exemplo de mercadoria, bem intangível e conceito de serviço.

Na sequência, traremos um panorama sucinto dos principais entendimentos doutrinários e jurisprudenciais sobre a possibilidade ou não da incidência do ICMS (seja o ICMS-Mercadoria, seja o ICMS-Comunicação) sobre as Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Multimídia, de modo a compor um quadro-sinótico, que permita fácil e rápida visualização do panorama das posições a respeito.

Ao final, esperamos que, além de responder os questionamentos propostos, o resultado seja um detalhado panorama que exiba, ao leitor, o *estado da arte* da análise jurídica sobre esses novos e interessantes fenômenos.

7.1 As inovações legislativas para tributar as Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais

A popularização do uso da internet, o progresso da chamada banda larga e das tecnologias de telefonia móvel 3G e 4G fizeram multiplicar geometricamente o tráfego de mensagens e de conteúdos multimídia pela rede mundial. Isso ocorreu por obra do advento das Aplicações *Over-the-Top*, que, logo ao surgirem, tiveram ampla e imediata aceitação.

O novo fenômeno chamou a atenção dos legisladores e dos próprios Fiscos, que logo buscaram alcançar, tributariamente, esses novos fenômenos.

A seguir, mostraremos as principais inovações legislativas federativas nesse sentido.

7.1.1 A alteração da Lei Complementar nº 116/2003 pela Lei Complementar nº 157/2016

A materialidade dos suportes fáticos das Aplicações *Over-the-Top* que estudamos tem uma forte aproximação com as chamadas *obrigações de fazer*, muito embora possam ser acompanhadas de *obrigações de dar*, ou um *dar* acompanhado de vários *fazer*s⁸¹⁰, em **materialidade híbrida**, como vimos em capítulo precedente. Isso chamou a atenção dos fiscos municipais e estaduais, e dos legisladores, e, no decorrer da presente década, iniciou-se um debate doutrinário para identificar se estaríamos diante de um serviço, em alguns casos, e diante de circulação de mercadoria, em outros.

Os municípios foram mais rápidos que os estados, em termos de articulação política para tributar os novos fenômenos pelo ISS. Assim, em dezembro de 2016, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar nº 157, de dezembro de 2016, que incluiu o item 1.09 à Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/03. Confira-se:

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)** (grifos nossos).

Tal modificação permitiu aos municípios legislar a respeito, com base na modificação da Lei Complementar nº 116/03, para passar a cobrar ISS sobre os serviços de *pay-per-view* e serviços prestados com a tecnologia *streaming* (a exemplo das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais *Netflix* e *Spotify*).

Assim, em 14 de novembro de 2017, o município de São Paulo editou a Lei nº 16.757, que alterou a Lei municipal nº 13.701, para nela incluir, em seu artigo 1º, o item 1.09. Este último, basicamente, reproduz, *ipsis litteris*, o item 1.09 incluído na Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/03, permitindo, ao município, cobrar ISS sobre a “Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”, exceto os Serviços de Acesso Condicionado (*SeAC*), que são tributados pelo ICMS-Comunicação.

Prenunciando a alteração legislativa acima, a mesma Prefeitura Municipal de São Paulo já havia editado o Parecer Normativo SF nº 1/2017, de 18 de julho de 2017, por sua Secretaria Municipal da Fazenda, no qual, na expressão de Tathiane Piscitelli,

⁸¹⁰ Explicados em capítulo anterior e o serão mais à frente, novamente.

[...] firmou posição quanto à incidência do ISS no licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, independentemente da forma de acesso ao bem: em todos os casos – acesso via suporte físico, por transferência eletrônica de dados (download), ou na nuvem (Software as a Service - SaaS) – a operação seria qualificação no item 1.05 e, assim, sujeita ao ISS.⁸¹¹

Outros municípios, como Rio de Janeiro, Porto Alegre, Curitiba, Fortaleza, Recife e Campo Grande, a título exemplificativo, igualmente adaptaram suas leis de ISS para se adaptarem à modificação acima da Lei Complementar nº 116/03. Veja-se a seguir.

Quadro 5: Tributação do *Streaming* pelo ISS – Municípios de São Paulo, Rio de Janeiro, Fortaleza e Porto Alegre

Lei/Município	São Paulo	Rio de Janeiro	Fortaleza	Porto Alegre
Lei que acrescentou a hipótese de incidência	Lei nº 16.757/2017	Lei nº 6.263/2017	Lei complementar nº 241/2017	Lei complementar nº 809/2016
Lei Municipal do ISS	Lei nº 13.701/2003	Lei nº 691/1984	Lei nº 159/2013	LC nº 306/1993
Hipótese de Incidência	Art. 1º, tópico 1.09	Art. 8º, item 1.09	Art. 52: “o serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país”	Item 1.09 da “Lista de Serviços” da LC 809
Alíquota	2,9% (art. 16, III)		5% (art. 245, III)	2%
Tributação do exterior?	Sim. (art. 1º, § 1º: “serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país”)	Sim. (Art. 42, III “serviço proveniente do exterior ou cuja prestação se inicie no exterior”)	Sim. Art. 223, § 1º, I: “serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país”	Não previsto.

Fonte: o autor.

A alteração legislativa permitiu, aos municípios, tributar, pelo ISS, os serviços de veiculação de conteúdos multimídia por *streaming*. Por exemplo, os serviços onerosos das

⁸¹¹ PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 406, grifos nossos.

Aplicações *OTT* comerciais *Netflix* e *Spotify*. Isso provocou grande celeuma na imprensa e nos meios jurídicos.^{812, 813}

No momento em que escrevemos, observa-se que tem havido uma judicialização do assunto, com o argumento principal da inconstitucionalidade da alteração da Lei Complementar nº 116/2003 pela Lei Complementar nº 157/2016⁸¹⁴, especificamente a inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços anexa àquela primeira lei complementar. De outro lado, há notícias de que as próprias prefeituras municipais têm encontrado dificuldades operacionais para o exercício dessa competência.⁸¹⁵ Os óbices principais seriam quanto à fiscalização e à cobrança, devido à dificuldade em saber onde se dá a prestação do serviço, já que o servidor do prestador do serviço pode estar em qualquer lugar do mundo.⁸¹⁶ Isso não impediu que muitas empresas, para evitar autuações, já venham recolhendo o ISS pela materialidade prevista no item 1.09 da Lista de Serviços.

Anteriormente à supracitada alteração de sua legislação do ISS, com base na modificação da Lista de Serviços, ao final de 2016, a Prefeitura de São Paulo já havia tentado tributar a disponibilização de conteúdos por *streaming* com base no argumento de que seria uma licença de *software*.⁸¹⁷

Na doutrina, há autores, como **Maurício Barros** e **Alberto Macedo**, que argumentam pela constitucionalidade e validade da inclusão do item 1.09 na Lista Anexa de Serviços (tributáveis pelo ISS) na Lei Complementar nº 116/03. Há outros, porém, que consideram como inconstitucional a citada alteração, a exemplo de **Betina Treiger Grupenmacher** e **José Eduardo Soares de Melo**, já citados em capítulo precedente.

Os argumentos favoráveis à tributação do *streaming* pelo ISS e, portanto pela constitucionalidade da inclusão do item 1.09 na Lista de Serviço, vão no sentido de que a Lei Complementar “é o instrumento por excelência para dirimir eventual conflito de competências entre os entes subnacionais, sobretudo pela falta de definições claras na Constituição Federal

⁸¹² SANT’ANA, Jéssica. Prefeituras adaptam suas leis para cobrar ISS sobre Netflix e Spotify. *Gazeta do Povo*, Curitiba, 07 nov. 2017. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/nova-economia/prefeituras-adaptam-suas-leis-para-cobrar-iss-sobre-netflix-e-spotify-f3r2g4ol2ogs8o98hcxtdmsn1k/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁸¹³ NEGRUNI, Mauro. Prefeitura tenta, mas não consegue cobrar ISS da Netflix e de streaming. *Mauro Negruni*, Porto Alegre, 12 jun. 2018. Disponível em: <https://mauronegruni.com.br/2018/06/12/prefeitura-tenta-mas-nao-consegue-cobrar-iss-da-netflix-e-de-streaming/>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁸¹⁴ Tema que será mais bem visto mais à frente.

⁸¹⁵ *Ibid.*

⁸¹⁶ Há notícias recentes, por outro lado, informando que os municípios estariam se movimentando para notificar empresas no sentido de verificar o recolhimento do imposto com base no item 1.09.

⁸¹⁷ No momento em que escrevemos, há notícias de que o assunto ainda é discutido no âmbito do Poder Judiciário.

quanto à incidência de cada imposto”, na dicção de Maurício Barros⁸¹⁸. Entende ainda, este ilustre doutrinador, que “a lei complementar é o instrumento apto a incorporar novas realidades no âmbito do imposto sobre serviços, de modo a incluir novas atividades na lista de serviços tributáveis pelos municípios”⁸¹⁹.

Maurício Barros esclarece que, na eventualidade do exercício da competência residual da União, será a Lei Complementar o instrumento adequado a “alcançar situações que não se amoldam à incidência das materialidades de impostos presentes na CF/88”⁸²⁰. Maurício Barros também argumenta que, se houver o fornecimento tanto de utilidades não corpóreas quanto de mercadorias, tudo se submeteria ao ISS, caso previsto na lista de serviços, desde que não houvesse ressalva quanto à incidência do ICMS sobre o bem tangível. Se presente a ressalva, haveria a incidência dos dois impostos.⁸²¹ Esse autor é incisivo ao atribuir caráter de inconstitucionalidade a convênios que pretendem fazer incidir o ICMS sobre operações da economia digital, tema que veremos a seguir.⁸²²

Outro autor que defende, e de modo mais enfático, a possibilidade da tributação do *streaming* pelo ISS, na dicção do item 1.09 incluído na Lista de Serviços, é **Alberto Macedo**. Primeiramente, e de modo semelhante a Maurício Barros, pela competência que tem a Lei Complementar de eliminar conflitos de competência.⁸²³ Seu segundo grande argumento é a similaridade, segundo ele, entre os Serviços de Valor Adicionado (SVA) e “os serviços denominados OTT, serviços *Over The Top*”. Explica que a Constituição de 1988 teria diferenciado o conceito de serviços informáticos, que estão intrinsecamente ligados, segundo ele, aos Serviços de Valor Adicionado, e estes últimos são serviços distintos dos serviços de comunicação (que são tributados pelo ICMS). Assim, pela semelhança entre os serviços *OTT* com os Serviços de Valor Adicionado, não poderiam aqueles ser tributados pelo ICMS-Comunicação. A conclusão de seus argumentos vai no sentido da possibilidade que tem a Lei Complementar nº 116/03 de permitir a tributação dos serviços de *streaming* de áudio e de vídeo pelo ISS, prevenindo qualquer conflito de competência tributária.⁸²⁴

⁸¹⁸ BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. 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. 374.

⁸¹⁹ *Ibid.*, loc. cit.

⁸²⁰ *Ibid.*, loc. cit.

⁸²¹ *Ibid.*, loc. cit.

⁸²² *Ibid.*, p. 375.

⁸²³ *Ibid.*, p. 516-520.

⁸²⁴ *Ibid.*, p. 520-521.

As alegações jurídicas pugnando pela **inconstitucionalidade da inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços** baseiam-se, em grande parte, no argumento de que o provimento de conteúdo efetuado seria uma **locação de bem intangível**, um *produto de prateleira* ou, ainda, uma **locação de bem móvel**, *obrigação de dar*, sendo que já existe súmula do STF que proíbe a tributação pelo ISS, por não se tratar de prestação de serviço⁸²⁵. Outro argumento contrário à pretensão é aquele no sentido de que as atividades referidas no item 1.09 acima seriam, na verdade, **cessão de direitos autorais**, não característicos da obrigação de *fazer*⁸²⁶. Esses argumentos já foram suficientemente detalhados em capítulo precedente, ao estudarmos a natureza jurídica das Aplicações *Over-the-Top*, por isso deixamos de fazê-lo novamente neste capítulo.

Vista a alteração legislativa em favor da tributação do *streaming* de áudio e vídeo pelo ISS, tema relativo às Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais, passemos ao estudo das iniciativas para tributar fenômenos do *Over-the-Top* pelo ICMS.

7.1.2 O Convênio ICMS nº 106/2017

Paralelamente à movimentação dos municípios para alcançar, pelo ISS, fenômenos da Economia Digital, como relatado, movimento semelhante ocorreu no âmbito dos estados federados, para também tributar, desta vez, pelo ICMS, alguns daqueles fenômenos.

Note-se que o item 1.09 incluído na Lei Complementar nº 116/03 fala em “Disponibilização, **sem cessão definitiva**, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet” (grifos nossos). Portanto, trata-se somente do acesso, por *streaming*, a conteúdos multimídia, que parte da doutrina vê como um serviço, outra parte como uma cessão de uso ou cessão de direitos autorais, e há autores que o veem como locação, seja de bem intangível, seja de bem móvel. **Na dicção do item 1.09, não se cogita de uma transferência em caráter definitivo ou por tempo certo**. A redação do item 1.09 nada fala nesse sentido. Recordando a definição de *streaming*, trata-se de uma transmissão de conteúdos *por pacotes* (característica do *streaming*) e, uma vez cessado o acesso ao servidor

⁸²⁵ Súmula Vinculante nº 31 do STF: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

⁸²⁶ 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. 282.

da Aplicação *OTT*, nada ficará na plataforma física do usuário (computador, *tablet* ou celular).

Destarte, remanesceu um vácuo legislativo em relação ao *download* de conteúdos digitais. Esse *download*, tecnicamente, pode ser feito por acesso a um sítio da internet, utilizando-se um navegador (*browser*), ou por *e-mail*, mas também através de uma Aplicação *Over-the-Top*, embora este último apresente características de temporalidade, como veremos a seguir.

Considerando-se a grande similaridade conceitual, em termos de materialidade, entre um *download* de arquivo digital e uma operação física de circulação de mercadorias, e considerando a evolução do conceito de bem e mercadoria⁸²⁷, com a conseqüente admissão de que o ICMS possa tributar a circulação de bens imateriais, compreensível que os estados federados tenham pretendido tributar o *download* de arquivos digitais pelo ICMS.

Efetivamente, em 2015, os estados buscaram tributar os bens digitais, relata **Tathiane Piscitelli**. Assim, “mesmo diante de previsão expressa na Lei Complementar 116/2003 (LC 116/2003) quanto à incidência de ISS [...] sobre licenças de uso”⁸²⁸, os estados, por seus representantes no CONFAZ⁸²⁹, editaram o Convênio ICMS nº 181/2015, do qual reproduzimos, abaixo, suas duas primeiras cláusulas:

Cláusula primeira Ficam os Estados [...] autorizados a conceder **redução na base de cálculo do ICMS**, de forma que a carga tributária corresponda ao **percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento)** do valor da operação, relativo às **operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.**

Cláusula segunda O benefício previsto neste convênio será utilizado opcionalmente pelo contribuinte em substituição à sistemática normal de tributação, sendo vedada à apropriação de quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais (grifos nossos).

⁸²⁷ Estudada, nesta dissertação, em capítulo precedente.

⁸²⁸ PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 402.

⁸²⁹ O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) (Constituição, art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g e Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975) (BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Confaz*. Brasília, 2109. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/CONFAZ>. Acesso em: 23 ago. 2019).

Como vemos, já se procurava, ali, tributar *operações por qualquer meio* (ou seja, também por *streaming*), *por meio da transferência eletrônica de dados* (não fica claro se seria mero acesso ou se poderia ser também *download*) de *softwares* e outros produtos em meio digital (*eletrônicos*), inclusive *arquivos eletrônicos e congêneres*. Ou seja, aqui estão contemplados os conteúdos multimídia das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais.

A autora descreve que, após o citado Convênio, o estado de São Paulo alterou seu regulamento do ICMS, “para prever tal hipótese, mas logo recuou, diante da incerteza quanto à base de cálculo das operações”⁸³⁰.

Para eliminar as incertezas quanto à base de cálculo naquelas operações, os estados editaram novo convênio, poucos meses depois da alteração da Lei Complementar nº 116/03 através da Lei Complementar nº 157/16. O novo diploma convenial teve o nome de Convênio ICMS nº 106, de 29/09/2017, permitindo a cobrança do ICMS nas situações que especifica. O legislador infralegal preferiu a expressão “operações com bens e mercadorias digitais”, evitando o uso dos termos *streaming* e *download*, como evitou distinguir a natureza do acesso, se uma cessão temporária ou em caráter definitivo. Confirmam-se suas quatro primeiras cláusulas:

Cláusula primeira: As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

Cláusula segunda: As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS.

Cláusula terceira: O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

Cláusula quarta: A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final [...].

Cláusula quinta: Nas operações de que trata este convênio, as unidades federadas poderão atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:

⁸³⁰ PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 405-406.

- I - àquele que realizar a oferta, venda ou entrega do bem ou mercadoria digital ao consumidor, por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador;
- II - ao intermediador financeiro, inclusive a administradora de cartão de crédito ou de outro meio de pagamento;
- III - ao **adquirente do bem ou mercadoria digital**, na hipótese de o contribuinte ou os responsáveis descritos nos incisos anteriores não serem inscritos na unidade federada de que trata a cláusula quarta;
- IV - à administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação (grifos nossos).

Convém aqui, novamente lembrar que nossa abordagem jurídica é aquela do Constructivismo Lógico-Semântico, baseado na Filosofia da Linguagem, segundo o qual não existe uma realidade em si mesma que é *descoberta*; na verdade, ela é construída, na mente do intérprete, pela linguagem. Logo, importam para nós os termos, conceitos e definições empregados na linguagem. Analisemos a norma acima com esse ponto de vista.

Muito embora as Aplicações *Over-the-Top*, em termos fenomênicos e em termos econômicos (quando existe onerosidade), estejam a competir com os meios tradicionais de comunicação (no caso dos conteúdos audiovisuais, com a rádio e a TV, esta em suas diversas espécies), a dicção das cláusulas acima deixa bem claro que se está a tratar da materialidade do ICMS-Mercadoria, e não do ICMS-Comunicação. O Convênio em análise utiliza as expressões *operações com bens e mercadorias digitais e venda*, ao invés de *prestações de serviço* ou *serviço*. No tocante ao critério espacial da RMIT, fala em *saídas internas e importação*, ao invés de *prestações de serviço internas* ou *iniciadas no exterior*.

Referido convênio trata de vários suportes fáticos que poderiam ser tributados pelo ICMS e que se inserem na chamada Economia Digital, como *softwares*, programas e jogos eletrônicos. Dado, porém, o corte metodológico aqui adotado, discorreremos apenas sobre as materialidades que envolverem as Aplicações *Over-the-Top*. **Das duas espécies que selecionamos para estudar, a única que se amolda a essas situações é a Aplicação OTT de Conteúdos Audiovisuais, visto que a OTT de Comunicações Sociais trata de mensagens instantâneas.**

A dicção da Cláusula primeira fala em *operações com bens e mercadorias digitais*, seguida de uma lista, iniciada pela locução comparativa *tais como*, o que denota que não se trata de lista exaustiva, mas exemplificativa. Para reforçar que não estamos diante de uma situação de *numerus clausus*, a lista termina com a expressão *e congêneres*, logo após *arquivos eletrônicos*.

Fora de dúvida, portanto, que arquivos digitais (portanto eletrônicos) de conteúdos audiovisuais (multimídia) ou apenas de texto ali estão contemplados.

Nota-se, na redação do Convênio, o emprego de expressões típicas da legislação constitucional e infraconstitucional do ICMS-Mercadoria, como *operações, saída, comercializadas, venda, transferência, destinada a consumidor final e adquirente do bem ou mercadoria digital*. Registre-se, por outro, o emprego da expressão *disponibilização*, que pode dar margem a interpretações equívocas. De toda forma, em interpretação sistemática, **pode-se construir o entendimento de que se trata de uma operação de dar, mais que um mero acesso e fruição**, estas últimas figuras que, semanticamente, se aproximam do conceito de serviço.

Lembremos que, nas utilizações usuais do *streaming* de arquivos multimídia, finalizada a transmissão por *pacotes de dados*, nada fica na plataforma do usuário. Este, para usufruir novamente do conteúdo, precisará acessá-lo novamente no servidor do provedor da Aplicação *OTT* de Conteúdos Audiovisuais. Na visão de alguns autores, como vimos, esse acesso e fruição poderiam ser entendidos como serviço, ou como uma cessão de uso ou cessão de direitos autorais, ou locação de bem intangível ou de bem móvel.

O *streaming*, como já estudado, possui uma característica especial, usada em caráter comercial: mesmo tendo havido a opção de *download* do conteúdo multimídia, uma vez cessada a assinatura do usuário com a Aplicação, cessa também a possibilidade de acessar os arquivos “baixados” por *download*.⁸³¹ É o caso de muitas Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, como o *Spotify*. Portanto, ao menos nessas situações **não teria havido, a rigor, um download definitivo, mas uma espécie de cessão de uso, ou cessão de direitos autorais, ou locação por tempo determinado**.

Voltando ao Convênio ora em estudo, caso implementado nas legislações estaduais do ICMS, do ponto de vista do Direito positivo, fica permitida a tributação, pelo ICMS⁸³², de *download* de conteúdos audiovisuais realizados por Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais. **Sem ainda entrar no mérito se o Convênio é ou não constitucional, entendemos que esse download teria que possuir caráter definitivo, para caracterizar plenamente uma circulação de mercadoria, uma obrigação de dar com todos os seus efeitos**.

⁸³¹ Possivelmente, o provedor, ao término da assinatura, deva retirar o índice que permitiria à plataforma, computador, *tablet* ou celular, encontrar o arquivo multimídia, que, em termos de configuração de *bits* e *bytes*, deve continuar na memória do aparelho.

⁸³² No caso, o ICMS-Mercadoria.

Tal como a alteração da Lei Complementar nº 116/2003 (para disciplinar o ISS), o advento do Convênio nº 106/2017 (para disciplinar o ICMS-Mercadoria) encontrou, na doutrina, tanto defensores (embora com ressalvas), como tenazes opositores, sendo bem maior o número destes últimos.

Dentro do primeiro grupo, vamos encontrar Carlos Otávio Ferreira de Almeida e Lucas Bevilacqua. No segundo grupo, mas nem sempre pelas mesmas razões, temos muitos dos autores pesquisados, a exemplo de Tathiane Piscitelli, José Eduardo Soares de Melo, Maurício Barros, Alberto Macedo, Guilherme Camargos Quintela, Samille Rodrigues Sergio e Ricardo Augusto Alves dos Santos (este, apenas em relação aos arquivos de conteúdos audiovisuais).⁸³³

Em termos de artigos publicados, encontramos muito poucos autores que defendam a tributação, pelo ICMS, da transferência definitiva ou do mero acesso de arquivos audiovisuais por *streaming*. Direta ou indiretamente, pois, há uma rejeição do Convênio ICMS nº 106/2017 como meio legislativo hábil para isso.

Conheçamos, primeiramente, os argumentos dos defensores da constitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017. Seleccionamos os argumentos dos autores **Carlos Otávio Ferreira de Almeida** e **Lucas Bevilacqua**, em artigo que trata da possibilidade da tributação de *software* pelo ICMS sob a ótica do convênio supracitado, mas cujas conclusões são aproveitáveis para nosso estudo. São eles: (i) **a tributação de bens digitais não requer reforma constitucional, pois a expressão *circulação de mercadorias* é uma mera aproximação tipológica e não conceitual**; os autores, porém, ressalvam que a Lei Complementar deveria, ao menos, ter contemplado um conceito mais preciso tanto de *mercadorias* quanto de *circulação*, de modo a incluir os bens digitais, que passaram a circular por meio de transferência eletrônica de dados; (ii) **o Convênio nº 106 não teria invadido a competência do legislador complementar, apenas exemplificou uma das características da concepção corrente de *mercadorias*, que é a sua digitalização**; a mesma observação vale para a **nova forma de circulação de mercadorias que é a transferência eletrônica de dados**; a ressalva dos autores vai no sentido de que **o Convênio teria extrapolado seu poder normativo ao implantar o critério de destino, bem como ao facultar ao legislador ordinário a atribuição de responsabilidade tributária, que são matérias sob reserva de lei complementar**, por força do artigo 146, inciso III, da Constituição; (iii) não pode prosperar a pretensão municipal de fazer incidir o ISS sobre as materialidades inseridas no

⁸³³ Mais à frente, veremos uma síntese do posicionamento individual de todos eles.

Convênio nº 106; ali, segundo os autores, **não se pode vislumbrar a prestação de serviço**; não se pode alterar a essência mesma das coisas apenas por ter havido avanços na realidade subjacente; **mercadorias físicas assumiram nova roupagem, a digital, mas nem por isso deixaram de ser mercadorias**; por dedução inversa, **serviços não passaram a contemplar circulação de mercadorias simplesmente porque as novas formas de circulação prescindem da entrega física** e ensejam contratos virtuais para a concessão de direito de uso; pretender o contrário seria fulminar a atuação do Constituinte ao abstrair a realidade *mercadorias e circulação* por aproximação tipológica, sendo que elas estão sujeitas a avanços que lhe acrescentem novas características e delas removam as anacrônicas, numa exigência do tempo presente.⁸³⁴

Em resumo, aqueles dois autores entendem como **legítima e constitucional a alteração legislativa pretendida pelo citado convênio**, cabendo apenas **dois reparos: somente a lei complementar poderia alterar o critério misto de tributação origem-destino, hoje vigente no ICMS-Mercadoria, para ser totalmente no destino, e somente a lei complementar, novamente, poderia facultar ao legislador ordinário a atribuição de responsabilidade tributária.**

Conheçamos, agora, os principais argumentos de quem adota posições contrárias ao prescrito no Convênio 106. Embora haja mais de um autor nesse rol, elegemos, para detalhamento de suas razões, **Tathiane Piscitelli**⁸³⁵, e **Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio**.⁸³⁶

Tathiane Piscitelli apresenta os seguintes argumentos para contestar a constitucionalidade do referido convênio: (i) teria havido um **alargamento da incidência do imposto**, pois, além do *download*, seriam tributadas, também, as disponibilizações de conteúdo digital via pagamento periódico (assinatura), que pode ser via *streaming* ou por computação na nuvem (por exemplo, *SaaS*) e, em ambos os casos, **não há cessão definitiva do conteúdo**; (ii) **em não havendo cessão definitiva de conteúdo**, característica mais basilar

⁸³⁴ FERREIRA DE ALMEIDA, Carlos Otávio; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre software: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. 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. 339-357, grifos nossos.

⁸³⁵ Essa autora, além de sua notoriedade como estudiosa da tributação das novas tecnologias, tem artigo publicado específico sobre o Convênio ICMS nº 106/2017.

⁸³⁶ QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação constitucional da competência tributária em relação à tecnologia streaming sob a ótica do arranjo federativo brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 9, n. 6, p. 35-64, mar.-abr. 2018. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

à incidência do ICMS, **seria descabida a incidência desse imposto**; (iii) **pagamento periódico, ou seja, acesso via assinatura, revelaria claro serviço**, e já existem, na Lista de Serviços, as previsões do item 1.03 (hospedagem e armazenamento de dados) e 1.09 (operações de *streaming*); logo, **teria havido extrapolação da competência constitucional dos estados, invadindo competência municipal**; (iv) a cláusula terceira do Convênio prescreve o dever de recolhimento do ICMS nas saídas internas e nas importações de bens e mercadorias digitais na unidade federada onde é domiciliado, ou onde é estabelecido, o adquirente do bem ou mercadoria; assim, **qualificar como interna toda e qualquer operação realizada com sites e plataformas brasileiras, seria uma equiparação indevida**, segundo a autora, pois **ofenderia a Constituição ao não se adotar, nessas operações, a alíquota interestadual se o provedor estiver em outra unidade da federação**; (v) seria inaceitável o disposto na cláusula quinta, que **atribui responsabilidade tributária ao usuário final do bem ou mercadoria digital, já que desconectada do conceito constitucional de sujeito passivo**, que pressupõe a manifestação de capacidade contributiva para assumir o ônus do tributo e a capacidade de cumprir diversos deveres instrumentais, estes últimos atribuíveis apenas aos comerciantes parte da cadeia de consumo, configurando uma medida desproporcional; (vi) **não poderia um convênio sobrepor-se a uma lei complementar, no caso, a Lei Complementar nº 116/03**, que dispõe sobre serviços, qualificados em itens próprios, que se subsomem às materialidades que o convênio pretende ver tributados pelo ICMS; logo, teria havido uma **invasão da competência tributária atribuída aos municípios**.⁸³⁷

Ao final, a autora reconhece que **a Economia Digital trouxe, consigo, uma tendência à desmaterialização das relações**, e o acesso a plataformas de músicas e vídeos, o compartilhamento de bens (imóveis, carros, espaços de trabalho e outros) demonstram claramente isso. **A nova realidade digital estaria ameaçando o potencial arrecadatório do ICMS, imposto cujo pressuposto é a realização de operações físicas**, sendo o responsável por parte significativa da receita dos estados. A pretensão desses em modificar a legislação tributária por mero convênio implica incorrer em “competência concorrente, bitributação e invasão massiva de competências”⁸³⁸.

⁸³⁷ PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 407-415.

⁸³⁸ *Ibid.*, p. 415.

Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio, por sua vez, apontam a inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017 com base em argumentos muito semelhantes a Tathiane Piscitelli, e que trazemos aqui para cotejo. As razões são: (i) porque **os estados teriam usurpado a competência dos municípios** para tributar a tecnologia *streaming*, estabelecida na Lei Complementar nº 116/2003, alterada pela LC nº 157/2017, constituindo-se em fator de insegurança jurídica; (ii) porque **o Convênio**, ao utilizar a expressão *disponibilização* na descrição do fato que se pretendia sujeitar à incidência do imposto, **teria criado, de forma inconstitucional, uma nova hipótese de incidência do ICMS, aquela em relação à tecnologia *streaming***; (iii) porque **o dispositivo busca reinterpretar o conceito de *mercadoria* e atribuir responsabilidade tributária, atribuição de norma geral de direito tributário (de lei complementar)**; (iv) porque **considera qualquer operação realizada em *sites* e plataformas brasileiras como *interna*, independentemente da localização do consumidor final** e do estado em que a pessoa jurídica detentora do *site* ou plataforma está domiciliado, em desprezo pela aplicação da alíquota interestadual quando for o caso; reconhecem, todavia, que a OCDE vem entendendo necessário modificar o conceito de estabelecimento permanente presente em sua Convenção Modelo, mas não há reconhecimento do conceito de estabelecimento virtual desvinculado da estrutura física até o momento, devido às dificuldades conceituais a isso inerentes; (v) porque **há uma atribuição de responsabilidade desconectada e desproporcional à figura do sujeito passivo**; (vi) por fim, porque **um convênio não é instrumento competente para delimitar a hipótese de incidência do ICMS, nem definir os aspectos da sujeição passiva**, em afronta à Constituição Federal e à Lei Complementar nº 157/2016, que atribuiu a competência para tributar tais serviços aos municípios.

Como vemos, há bons argumentos de ambos os lados, embora mesmo os autores que defendem o Convênio não deixem de apresentar ressalvas a ele.

O Convênio ICMS nº 107/2017 foi aprovado em âmbito do CONFAZ. Ele não é autoaplicável. Assim, cada estado federado, e o Distrito Federal, precisa recepcioná-lo na sua respectiva legislação estadual do ICMS, para que possa produzir ali efeitos.

Passemos a conhecer os diplomas legislativos estaduais paulistas dele derivados no próximo tópico.

7.1.3 Decreto estadual paulista nº 63099/17 e Portaria CAT nº 24/18 da SEFAZ/SP

No estado de São Paulo, o Convênio ICMS nº 106/2017 foi convalidado pela edição do Decreto estadual nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017. Entre as principais

modificações na legislação do ICMS, estão as seguintes: (i) incluiu, no regulamento do imposto (RICMS, Decreto estadual nº 45.490, de 30/11/2000), o artigo 16, que considera estabelecimento autônomo “o detentor de site ou a plataforma eletrônica que realize exclusivamente operações com mercadorias digitais isentas ou não tributadas”; (ii) incluiu, também no RICMS, o Capítulo XV, que trata de operações com bens e mercadorias digitais, composto por apenas dois artigos, o 478-A e o 478-B. Vejamo-los, em sua literalidade:

Artigo 16 - Considera-se, também, estabelecimento autônomo (Lei 6.374/89, art. 12, § 2º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, VII; V Convênio do Rio de Janeiro, cláusula primeira):

[...]

VI - o detentor de site ou a plataforma eletrônica que realize exclusivamente operações com mercadorias digitais isentas ou não tributadas.

[...]

CAPÍTULO XV - DAS OPERAÇÕES COM BENS E MERCADORIAS DIGITAIS

Artigo 478-A - Tratando-se de saídas com **bens ou mercadorias digitais** realizadas pelo estabelecimento a que se refere o inciso IV do artigo 16 deste Regulamento, por meio de **transferência eletrônica de dados**, destinadas a consumidor final, **o imposto deverá ser recolhido, quando da referida transferência, a favor da unidade federada onde estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente**, na forma e condições estabelecidas pela Secretaria da Fazenda (Lei 6.374/89, artigos 1º, 2º e 23).

Artigo 478-B - A Secretaria da Fazenda poderá estabelecer procedimento simplificado para a inscrição dos estabelecimentos que comercializem exclusivamente mercadorias digitais, assim como poderá conceder regimes especiais com o objetivo de facilitar ao contribuinte o cumprimento das obrigações fiscais, tais como a emissão de documentos e a escrituração de livros fiscais (Lei 6.374/89, artigo 71) (grifos nossos).

Poucos meses depois, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo editou, por sua Coordenadoria da Administração Tributária, a Portaria CAT nº 24, de 24 de março de 2018. Trata-se de norma infralegal para aplicação pelo fisco estadual. Vejamos a redação de seus dois primeiros artigos:

Art. 1º Nas **operações com bens e mercadorias digitais** realizadas por meio de **transferência eletrônica de dados** destinadas a **consumidor final** domiciliado ou estabelecido no Estado de São Paulo deverão ser observadas as disposições desta portaria.

Parágrafo único. Para fins do disposto nesta portaria, são considerados **bens e mercadorias digitais** todos aqueles **não personificados**, inseridos em uma **cadeia massificada de comercialização, como eram os casos daqueles postos à venda em meios físicos**, por exemplo:

1. **softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres**, que sejam **padronizados (de prateleira), ainda que tenham sido ou possam ser adaptados**, independentemente de serem utilizados pelo adquirente mediante "**download**" ou **em nuvem**;

2. **conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva ("download")**, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.

Art. 2º Os estabelecimentos que comercializem ou disponibilizem bens e mercadorias digitais ficam obrigados à emissão de Nota Fiscal Eletrônica - NF-e (grifos nossos).

Novamente, aqui, tal como no Convênio ICMS nº 106/2017, nota-se o esforço do Fisco paulista em deixar claro que **a materialidade tributária em questão é a circulação de mercadorias (ou de bens e mercadorias), ainda que digitais, ou seja, intangíveis**. Quis o legislador infralegal se referir à materialidade do ICMS-Mercadoria, e não do ICMS-Comunicação. Daí sua preocupação em repisar as expressões *consumidor final*, *bens e mercadorias digitais*, *softwares*, *programas*, *aplicativas padronizados (de prateleira)*, embora a ressalva de que *tenham sido ou possam ser adaptados*.

Sobre essa portaria, trazemos as seguintes observações de três estudiosos da tributação das novas tecnologias, **Luiz Roberto Peroba, Ana Carolina Carpinetti e Gabriela de Souza Conca**. Confira-se:

A Portaria veio esclarecer alguns pontos omissos do Decreto Estadual 63.099/17, que incorporou à legislação do Estado de São Paulo a cobrança do imposto sobre essas operações trazida pelo Convênio CONFAZ 106/17.

De acordo com a nova regulamentação, **bens digitais seriam todos aqueles não personificados, inseridos em uma cadeia massificada de comercialização**. Estariam incluídos nessa definição os *softwares de prateleira*, **programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres transferidos via download ou acessados na nuvem, bem como os conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto transferidos via download**.

[...]

Ficam dispensadas da emissão da NF-e apenas as operações com bens digitais anteriores às saídas destinadas a consumidor final, de forma que as operações B2B não estão sujeitas ao cumprimento das obrigações principal e acessórias relativas ao ICMS.

Ainda, para que possam cumprir as obrigações acima, **os sites ou plataformas eletrônicas devem ter uma inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado de São Paulo** específica e exclusiva **para realizar as operações com bens digitais**, independentemente da existência de outros estabelecimentos inscritos no Estado.⁸³⁹

Da análise dos termos da Portaria e dos comentários acima, concluímos o seguinte: (i) a Portaria preocupou-se em definir e exemplificar o que são bens digitais; (ii) são eles todos os **bens e mercadorias não personalizados** e que estejam inseridos numa **cadeia**

⁸³⁹ PEROBA, Luiz Roberto; CARPINETTI, Ana Carolina; CONCA, Gabriela de Souza. Estado de São Paulo regulamenta a cobrança do ICMS sobre bens digitais. *Migalhas*, Ribeirão Preto, 29 mar. 2018, grifos nossos. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI277339,41046-Estado+de+Sao+Paulo+regulamenta+a+cobranca+do+ICMS+sobre+bens+digitais>. Acesso em: 15 out. 2019.

de comercialização, a exemplo de seus congêneres físicos; (iii) a forma de acesso a tais bens digitais é aquela por **transferência eletrônica de dados**; aqui, cabe uma observação: tecnicamente, essa transferência pode ser ou não por *streaming*⁸⁴⁰; no caso das Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais, a literatura indica que é por *streaming*; (iv) a Portaria contém uma **lista exemplificativa e não exaustiva** de bens e mercadorias digitais; (v) entre os seus exemplos, temos espécies que não são objeto de nosso estudo, como *softwares*, jogos eletrônicos e aplicativos; a espécie que subsome à materialidade praticada pelas Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais é a de *arquivos eletrônicos*, lembrando, ainda, que a Portaria preserva uma abertura semântica ao empregar a expressão *e congêneres*; (vi) a Portaria é explícita quanto à forma de acesso e transferência dos arquivos, diferentemente do Convênio nº 106/2017 e do Decreto nº 63.099/2017: será tanto via **download** (transferência, em tese, em caráter definitivo) quanto **“na nuvem”** (situação em que os arquivos são apenas acessados, mas permanecem residentes em servidor remoto pertencente ao provedor do arquivo).

Percebe-se que o Decreto estadual suprarreferido não inovou em relação ao Convênio que lhe dá suporte, apenas recepcionou-o na legislação estadual paulista do ICMS. Todavia, a Portaria CAT nº 24/18 traz considerável inovação, que, a nosso ver, a torna mais susceptível das críticas que **Tathiane Piscitelli** faz ao Convênio nº 106/17. A particularidade que fragiliza a Portaria como instrumento infralegal de disciplina do ICMS é justamente aquele ao final do item 1 de seu parágrafo único, ao dispor que o bem ou mercadoria digital pode ter sido utilizado, pelo usuário, mediante **“download’ ou em nuvem”**.

Ora, vimos, na lição de **Maria Ângela Lopes Paulino Padilha**, que, na tecnologia em nuvem, o usuário adere a uma espécie de *assinatura*, que corresponde a uma licença temporária e o programa (ou arquivo, no caso), pode ou não ser instalado em máquinas locais.⁸⁴¹ **Lucas de Lima Carvalho e Rogério Baptista Fedele** explicam que, no modelo *em nuvem*, o *software* (ou, em nosso caso, o arquivo multimídia) não é transferido em caráter definitivo para o usuário, ele é mantido por um *prestador* (na expressão daqueles autores) e atualizado periodicamente.⁸⁴²

⁸⁴⁰ Quando há um acesso direto a uma plataforma na internet, do tipo *world wide web (site)*, via um navegador (*browser*), ou por *e-mail*, temos uma transferência de arquivo digital que não é por *streaming*.

⁸⁴¹ PAULINO PADILHA, Maria Ângela Lopes. O Software as a Service e a Tributação pelo ISS. 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. 714-715.

⁸⁴² LIMA CARVALHO, Lucas de; FEDERE, Rogério Baptista. A Tributação de SaaS e SaaS em no Brasil por ISS ou ICMS: Estudo de Casos de Massively Multiplayer Online Games (MMOGs). In: FARIA, Renato Vilela;

Assim, as características principais do modelo de acesso *em nuvem* são que o arquivo não fica residente na plataforma física do usuário, e existe uma adesão, do tipo *assinatura*, que pode ter um termo final e, neste caso, o usuário não terá mais acesso ao arquivo. Em suma, não ocorre uma cessão definitiva de conteúdos, ao contrário da situação em que o usuário faz um *download* para sua plataforma de uso (computador, *tablet* ou celular). Isso poderia ser visto como um serviço ou como cessão temporária ou como locação.

A par disso, tanto o Convênio quanto o Decreto falam em “transferência eletrônica de dados”. No dicionário, vamos encontrar, para *transferência*, os significados jurídicos de “ato de transferir uma propriedade ou bem a outrem”, “alienação”, “ato de transmitir direitos a outrem” e “cessão”.⁸⁴³ Portanto, parece-nos que não poderia a Portaria, como diploma infralegal, ampliar aquela materialidade para incluir uma situação onde não ocorre cessão em caráter definitivo (acesso em nuvem), uma vez que se trata do ICMS-Mercadoria.

Por outro lado, o item 2 do parágrafo único da mesma Portaria usa a expressão *conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva ("download")*. Aqui, temos uma correta associação entre a operação de *download* e seu efeito jurídico, que é a cessão definitiva. Remanesce, porém, o problema do *download* realizado em Aplicações *OTT* por *streaming*: o contrato de adesão pode prever o fim do acesso do usuário ao arquivo se ele deixar de ser assinante. Feita essa ressalva, temos, no item 2, a subsunção do suporte fático *download* à Portaria CAT nº 24/18.

7.1.4 Situação atual das disputas entre ICMS e ISS na veiculação de conteúdos pela internet

A inteligência dessas alterações legislativas e infralegais demonstra que houve uma iniciativa quase simultânea de municípios e de estados para disputar a tributação de conteúdos digitais pela internet. **Os municípios buscam alcançar os conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, sem cessão definitiva.** Pelas características descritas, trata-se da veiculação de arquivos digitais por *streaming*, **circunstância fática afeta às Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais.** **Os estados procuraram alcançar as**

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. 663-664.

⁸⁴³ GRANDE DICIONÁRIO HOUAISS. São Paulo: UOL, 2019, s.v. *transferência*. Disponível em: <https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v3-3/html/index.php#1>. Acesso em: 01 out. 2019.

“operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres”. Conforme expusemos, **também se trata de circunstância fática própria das Aplicações OTT de Conteúdos Audiovisuais.**

Estaríamos, portanto, praticamente diante de um conflito de competências, uma “guerra fiscal” vertical, embora a tênue divisão do acesso sem cessão definitiva, de um lado, e de uma suposta cessão definitiva, de outro.

Para tornar a situação ainda mais complexa, o Estado de São Paulo vai além e fala em cessão definitiva por *download*, clara *obrigação de dar*, mas, por outro lado, inclui acesso na nuvem, que pressupõe uma cessão temporária. Cessão temporária pode ensejar a compreensão que se está diante de uma *obrigação de fazer*, característica de serviços, como já visto, o que, em tese, invadiria competência municipal, ou ainda uma cessão de uso ou cessão de direitos.

Em outro fator de insegurança jurídica, a modificação na legislação do ISS municipal fala em veiculação de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto pela internet e sem cessão definitiva, o que poderia, em tese, configurar uma materialidade de *serviço de comunicação*, conflitando com a norma de incidência tributária do ICMS-Comunicação, de competência estadual. A legislação complementar do ISS fala em uso da internet, mas não explicita se por *streaming* ou não. Tecnicamente, sabe-se que essa tecnologia está presente em todas ou na grande maioria das ocorrências das Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais e que estas vêm concorrendo com os meios tradicionais de comunicação.

Da parte dos estados, a redação do Convênio nº 106/2017 demonstra uma preocupação em não avançar na materialidade definida pelo novel item 1.09 da Lista Anexa de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003 e está repleta de expressões típicas da materialidade da hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria.

Tratando, ainda, no Convênio ICMS citado, sua redação, embora o cuidado já citado para não conflitar com a Lei Complementar nº 116/2003, ressalva que tais bens e mercadorias digitais de que trata, embora padronizados, *podem ter sido ou podem vir a ser adaptados*. Ora, *software adaptado* não necessariamente seria um *software de prateleira*. Reacende-se a clássica discussão que opõe a *obrigação de dar*, própria da materialidade do ICMS-Mercadoria, e *obrigação de fazer*, própria da materialidade do ISS, mas também do ICMS-Comunicação.

A jurisprudência já estava pacificada no sentido de que o chamado *software de prateleira*, aquele que é padronizado, estaria sujeito à incidência do ICMS-Mercadoria

(*obrigação de dar*), ao passo que *software personalizado*, aquele que é feito especialmente por encomenda ou que é adaptado conforme do cliente adquirente, seria tributado pelo ISS (*obrigação de fazer*). A redação do Convênio estaria reabrindo uma disputa de competência com o ISS neste aspecto.

Diante desse panorama, os provedores de conteúdos audiovisuais veiculados pela internet, seja pela tecnologia *streaming*, com ou sem *download*, seja por acesso *na nuvem*, vivem **grande insegurança jurídica**.^{844, 845}

Em conclusão, **assiste-se hoje uma situação de disputas entre ICMS e ISS por novas realidades da Economia Digital, que ora podem ser vistas como serviços, ora como comercialização de bens intangíveis.**

Diante disso, e para uma conclusão final a respeito, veremos, a seguir, um elenco de posições doutrinárias sobre esta disputa de competências e sobre a possibilidade de se tributar esses suportes fáticos pelo ISS ou pelo ICMS.

Traçaremos, também, um breve panorama da evolução cronológica da legislação e de decisões judiciais que têm influenciado tanto o Direito positivo quanto a Dogmática jurídica no tocante aos novos fenômenos da Economia Digital, especialmente aqueles mais diretamente relacionados às Aplicações *Over-the-Top*.

7.2 As diversas correntes doutrinárias a respeito da tributação das Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais

Neste tópico, apresentaremos as principais posições doutrinárias encontradas a respeito do tema proposto. Embora tenhamos pesquisado dezenas de autores, nos mais diversos tipos de publicação, como livros, artigos, teses acadêmicas e atas de congressos

⁸⁴⁴ No momento em que escrevemos, há uma liminar, concedida em 28/03/2018 pela 9ª Vara de Fazenda Pública do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no Mandado de Segurança Coletivo nº 1010278-54.2018.8.26.0053, para suspender os efeitos do Decreto Estadual paulista nº 63.099/2017, decreto este que entrou em vigor em 01/04/2018. O Mandado de Segurança foi impetrado pela Brasscom - Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação. O Estado de São Paulo recorreu por meio do Agravo de Instrumento nº 2086668-13.2018.8.26.000, porém, em decisão de 10/05/2018, foi indeferida a atribuição de efeito suspensivo ao recurso ou antecipação dos efeitos da tutela recursal. O processo permanece inconcluso.

Outra medida judicial pedindo a suspensão dos efeitos do Decreto Estadual paulista nº 63.099/2017 é a Ação Declaratória com pedido de tutela antecipada, Processo nº 1015243-75.2018.8.26.0053, impetrada pelo Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo, de modo a impedir a exigibilidade do ICMS nas operações com software realizadas por transferência eletrônica de dados, com a alegação de bitributação e invasão da competência municipal para tributar tais operações. Em 17 Nov 2019, ainda permanecia inconclusa.

⁸⁴⁵ DIAS, Karem Jureidini. *Software, aplicativos e iCloud Services: Evolução jurisprudencial, tendência da tributação e responsabilidade fiscal*. In: CONGRESSO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO IBET, 25., 27-29 mar. 2019, São Paulo. *Apresentações* [...]. São Paulo: IBET, 5-7 dez. 2018.

tributários, apresentaremos apenas as posições mais representativas, seja pela autoridade de seus autores, do ponto de vista acadêmico e/ou profissional, seja pela solidez e riqueza dos argumentos, seja por sua originalidade.

Para maior didática e compreensão, dividimos os excertos apresentados conforme o posicionamento do autor, ou autores, sobre a possibilidade da tributação indireta (sobre o consumo) das duas espécies de Aplicações *Over-the-Top* eleitas para este estudo: as *OTT* de Comunicações Sociais e as *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, já definidas em capítulo precedente.

Foi considerado o posicionamento dos autores em relação à possibilidade de incidência do ICMS ou do ISS, ou de ambos, conforme a natureza jurídica envolvida. Selecionamos, também, os entendimentos que concluíram pela impossibilidade de incidência de qualquer dos dois impostos.

Por relevante, diante do ineditismo dos suportes fáticos da Economia Digital, serão apresentados, também, os entendimentos doutrinários propositivos, aqueles que entendem possível e desejável, por razões de justiça fiscal e isonomia tributária, a instituição de um novo tributo indireto, incidente sobre os novos fenômenos estudados. Encontramos propostas pela instituição de um tributo indireto do tipo IVA, mas também pela instituição de um tributo simplificado do tipo de um *Simplex Informático* ou *Simplex Tecnológico*, de modo a adequar o atual Sistema Constitucional Tributário brasileiro às novas realidades fáticas, como o *streaming*.

Para atender aos critérios acima, os posicionamentos dos diversos autores foram separados em seis grupos, relativamente à tributação das duas espécies de *OTT* selecionadas ou a pelo menos uma delas: (i) os entendimentos favoráveis à constitucionalidade, com ressalvas, do Convênio ICMS nº 106/2017, diploma legislativo que tem embasado as alterações legislativas estaduais para tributar o *streaming* pelo ICMS; (ii) os que entendem pela constitucionalidade da inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003 pela Lei Complementar nº 157/2016; (iii) os favoráveis à tributação pelo ISS, porém com ressalvas; (iv) os que apontam que os fonogramas e videofonogramas de produção nacional, suportes fáticos das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, estão protegidos pela imunidade, o que afasta a tributação tanto pelo ICMS quanto pelo ISS; (v) os que entendem que não pode haver tributação nem pelo ICMS, nem pelo ISS por outros motivos; e, por fim, (vi) os proponentes da criação de um novo tributo, específico para esses suportes fáticos.

Há autores que podem estar em mais de um grupo, como aqueles que, ao rejeitar a possibilidade de tributação pelo ICMS ou pelo ISS, ou por ambos os impostos, fazem a propositura da instituição de um novo tributo.

Vejamos cada grupo.

7.2.1 Constitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/2017, com ressalvas

Neste grupo, temos os autores que se manifestaram pela constitucionalidade, com ressalvas, do Convênio ICMS nº 106/2017, diploma legislativo que tem embasado as alterações legislativas estaduais para tributar o *streaming* e o *download* de conteúdos digitais pelo ICMS. Esta tecnologia está presente nos suportes fáticos das Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais. Assim, a prevalecer esse entendimento como um *discurso vencedor*, aquelas aplicações poderiam sofrer a incidência do ICMS. São eles, **Carlos Otávio Ferreira de Almeida e Lucas Bevilacqua**.

Esses dois autores afirmam que o mencionado Convênio não invade a competência do legislador complementar, tão somente exemplifica uma das características da concepção corrente de mercadoria: a digitalização. Ainda, apontam algumas irregularidades do Convênio, que poderiam ser corrigidas por Lei Complementar e, de outro lado, afastam a incidência de ISS sobre bens digitais. Sua posição foi mais bem detalhada em item anterior, por isso deixamos de fazê-lo aqui.

7.2.2 Constitucionalidade da inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003

Neste grupo, temos **Alberto Macedo**, importante estudioso do ISS. Ele manifestou-se, sem ressalvas, pela constitucionalidade da inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços na Lei Complementar nº 116/2003, por meio da Lei Complementar nº 157/2016. Em consequência, considerou que a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, por meio da internet, é tributável. Trata-se dos fenômenos das Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais (*streaming*). Ao fazê-lo, indiretamente rejeitou a tributação, pelo ICMS, nos suportes fáticos onde cabe a incidência do ISS. Como já expusemos seus argumentos em detalhe neste capítulo, deixamos de fazê-lo novamente aqui.

7.2.3 Tributação pelo ISS, com ressalvas

Neste grupo, temos os autores que se manifestaram pela possibilidade de tributação, pelo ISS, de fenômenos do *Over-the-Top*, embora com ressalvas. Ao fazê-lo, naturalmente rejeitam a tributação pelo ICMS nos suportes fáticos onde cabe a incidência do ICMS. São eles, **Tathiane Piscitelli, Maurício Barros, Ricardo Augusto Alves dos Santos, Guilherme de Campos Quintela, Samille Rodrigues Sergio, Sergio Papini de Mendonça Uchôa Filho e Iris Cintra Basílio.**

A posição de **Tathiane Piscitelli** é favorável à tributação dos fenômenos ligados ao *streaming* pelo ISS, caso das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, pois aceita como constitucional a alteração da Lei Complementar nº 116/03 pela Lei Complementar nº 157/2017, conforme já explicado neste mesmo capítulo com mais detalhes. Para ela, o Convênio ICMS nº 106/2017 é “inadequado” e as operações que pretende tributar já são, todas elas, tributadas pelo ISS em face de itens próprios da lista de serviços constantes da Lei Complementar nº 116/2003 (itens 1.03 e 1.09). Todavia, reconhece aquela autora a legitimidade de o ICMS vir a tributar as novas realidades da Economia Digital, que implicaram em “desmaterialização das relações”, mas deve ser feito da maneira adequada, e não via um Convênio ICMS.

Pensamento semelhante tem outro estudioso do tema, o paulista **Maurício Barros**. Esse autor aponta que *mercadoria* e *serviços* são os núcleos semânticos das competências de Estados e Municípios para cobrar ICMS e ISS, respectivamente.⁸⁴⁶

Como já vimos anteriormente, esse autor considera constitucional a alteração da Lei Complementar n 116/2003 para tributar, pelo ISS, a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio por meio da internet”.

Nada obstante, ele considera que o cerne do problema no tocante ao conflito entre ICMS e ISS na Economia Digital está na

[...] transição de um modelo de consumo em massa de produtos enquanto bens corpóreos objeto de comércio, e de prestação de serviços considerados mais tradicionais ou “humanizados”, para o consumo cada vez maior dos chamados bens digitais e de serviços que utilizam máquinas e a rede de

⁸⁴⁶ BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. 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. 359.

telecomunicações como principais insumos, muitas vezes sem qualquer ou com a mínima intervenção humana.⁸⁴⁷

Dessa transição, explica aquele autor, emerge a dificuldade de enquadrar essas operações como mercadorias ou serviços, para fins de incidência de ICMS ou ISS, e a **necessidade de se reconhecer que existe um verdadeiro vácuo legislativo para taxá-las.**⁸⁴⁸

Sergio Papini de Mendonça Uchôa Filho e Iris Cintra Basílio defendem a incidência de ISS sobre os serviços de *cloud computing*, ou seja, quando estão presentes as modalidades *SaaS*, *IaaS* e *PaaS*. Embora tais temas não sejam o foco de nosso trabalho, a questão do *SaaS* aflora quando se fala em acesso de conteúdos *na nuvem*.⁸⁴⁹ Os autores, porém, apontam que há “ainda certa insegurança sobre o espectro de aplicação da Súmula Vinculante 31”⁸⁵⁰.

Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio explicam que *streaming* significa fluxo de mídia, a transmissão de sons e imagens instantaneamente, por meio de conexão *online*; assim, **o importante é o acesso e não a posse ou a propriedade da mídia física ou virtual.** Como já visto, apontam a inconstitucionalidade do Convênio nº 106/2017, que procurou colocar o *streaming* sob a incidência do ICMS. Em contrapartida, aqueles autores citam, por sua vez, Evandro Grili, Lorena Araújo e Thiago Sarraf, que defendem o entendimento que a tecnologia *streaming* não seria uma *prestação de serviços*, mas sim uma *obrigação de dar*, eis que haveria uma *cessão de direito de uso temporário dos conteúdos* (disponibilização remunerada sem cessão definitiva), sendo vedada a reprodução, assemelhando-se a locação de bens móveis.⁸⁵¹ Isso não possibilitaria a incidência do ICMS, apontam os autores, porque, para a locação de bens móveis, não há, em nosso sistema constitucional tributário, hipótese de incidência de algum tributo hoje existente. Conforme a Súmula Vinculante nº 31 do STF, “é vedada a cobrança de ISS sobre operações de locação de

⁸⁴⁷ BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. 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. 363-364, grifos nossos.

⁸⁴⁸ *Ibid.*, p. 364.

⁸⁴⁹ UCHOA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; BASÍLIO, Iris Cintra. Aspectos da tributação sobre o consumo no cloud computing. 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. 462-479.

⁸⁵⁰ “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

⁸⁵¹ QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação constitucional da competência tributária em relação à tecnologia streaming sob a ótica do arranjo federativo brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 9, n. 6, mar.-abr. 2018, p. 54. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

bens móveis”. A edição dessa Súmula foi fruto do entendimento de que não incide ISS sobre locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para videogames e assemelhados, porque que não envolveria prestação de serviço, no sentido de esforço humano, mas sim locação de bens móveis.

Pelo entendimento quanto à obrigação de dar, envolvendo cessão de direito, e a citação da Súmula Vinculante nº 31 do STF, aproximam, neste particular, o pensamento desses dois autores com aquele de Carlos Augusto Daniel Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e José Eduardo Soares de Melo, que trazemos neste mesmo capítulo.

Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio prosseguem seu raciocínio citando André Mendes Moreira, para quem a tributação do *streaming* pelo ISS seria constitucional, já que se trata de fornecimento de conteúdo (ainda que acessível mediante a concorrência de uma operadora prestadora de serviço de comunicação); que não seria serviço de comunicação, mas sim de serviço, em seu sentido jurídico, resultado de esforço humano.

Os autores apontam que a tendência mundial é a contínua substituição das transações físicas para as eletrônicas, daí a necessidade de a legislação tributária a isso se adequar para não sobrevir um enorme déficit de arrecadação fiscal. Na expressão dos autores, a indefinição de conceitos e termos relacionados às transações comerciais virtuais devem ser solucionados, estabelecendo qual o tributo adequado a incidir sobre a matéria e qual é o ente federado competente para cobrá-lo, evitando a bitributação do contribuinte. Entendem eles que, na ausência de previsão legal expressa, deve-se empregar a interpretação constitucional para preencher a lacuna. Ao final, entendem que a tributação dessa tecnologia pelo ISS é constitucional, porque corresponde a uma prestação de serviços.⁸⁵²

Por fim, entendem Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio que somente com o tempo haverá consolidação do entendimento em relação a essa tecnologia, com a inevitável participação dos tribunais. Para tanto, segundo eles, é necessário que haja uma investigação constante sobre o tema, objetivando, *in verbis*,

[...] construir fundamentos jurídicos sólidos a fim de assegurar sua correta tributação, com o objetivo de evitar a propagação de inconstitucionalidades e

⁸⁵² QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação constitucional da competência tributária em relação à tecnologia streaming sob a ótica do arranjo federativo brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 9, n. 6, mar.-abr. 2018, p. 60-61. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

preservar o equilíbrio fiscal e a justiça tributária, com a arrecadação proporcional de receitas tributárias pelo ente federado competente.⁸⁵³

Outro autor que realizou interessante estudo sobre a tributação das Aplicações *Over-the-Top*, inclusive sob o enfoque da possível tributação pelo ICMS, pelo ISS e até pelo IOF, é **Ricardo Augusto Alves dos Santos**. As considerações que trazemos, a seguir, são todas de seu artigo por nós utilizado.⁸⁵⁴

Inicia esse autor afirmando que, em virtude de os provedores de Aplicações *OTT* promoverem, sob o ponto de vista jurídico, atividade econômica de produção e circulação de bens e serviços, **elas estariam, em princípio, no campo de incidência dos tributos sobre o consumo elencados na CF/88⁸⁵⁵, portanto sujeitas ao ICMS (Mercadoria e/ou Comunicação) e ISS, acrescentaríamos nós.**

Pelo fato de os bens e serviços entregues aos usuários finais serem bastante distintos entre si (arquivos para *download*, músicas e vídeos por *streaming*, mensagens de texto e chamadas de voz, pagamentos, *softwares* acessados pela nuvem, etc.), **a discussão acerca dos tributos incidentes sobre a oferta das Aplicações *OTT* deveria ser realizada “a cada caso concreto, com base na natureza jurídica do bem ou serviço fornecido ao usuário final pelos provedores dessas funcionalidades”**. Deve-se verificar em qual das materialidades dos impostos descritos pela Constituição se enquadra o bem ou o serviço ofertado pelo provedor das Aplicações *OTT*. Ele dá um exemplo: **as operações de crédito concedidas por meio de Aplicações *OTT* estariam sujeitas à tributação do IOF.**⁸⁵⁶

Ricardo Augusto Alves dos Santos investiga se os conteúdos audiovisuais transmitidos via *streaming* e que são “baixados” pelos usuários às suas plataformas por meio de um *download* sofreriam ou não a incidência do ICMS-Mercadoria, já que são bens móveis e incorpóreos (ou intangíveis), adotando-se uma interpretação dinâmica da Constituição Federal.

⁸⁵³ QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação constitucional da competência tributária em relação à tecnologia streaming sob a ótica do arranjo federativo brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 9, n. 6, mar.-abr. 2018, p. 60-61. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

⁸⁵⁴ 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: 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.

⁸⁵⁵ *Ibid.*, p. 696.

⁸⁵⁶ *Ibid.*, p. 699.

Para ele, a resposta seria negativa, uma vez que não haveria a transferência da propriedade das obras audiovisuais aos clientes dos provedores de Aplicações *OTT*. Em suas palavras:

No caso da transferência eletrônica das faixas musicais, filmes e seriados por meio de *download* não há que se falar em venda da propriedade dessas obras, mas sim de **cessão do direito de uso do referido conteúdo audiovisual** aos usuários finais. Já na disponibilização eletrônica do conteúdo via *streaming*, não há sequer a transferência dos arquivos de som e vídeos aos usuários, que não podem copiá-los em seu computador.⁸⁵⁷

Neste ponto, interrompemos a descrição do pensamento daquele autor para ressaltar que, numa interpretação conservadora da legislação constitucional e infraconstitucional do ICMS (que é aquela dos fiscos estaduais), não é necessária a transferência de propriedade para que se caracterize uma circulação de mercadoria, vale dizer, basta haver a operação de circulação de mercadorias para que haja a incidência do ICMS-Mercadoria. A razão disto é a autonomia dos estabelecimentos.

Prosseguindo no pensamento do autor, Ricardo Augusto Alves dos Santos entende que as **Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais não podem sofrer a incidência do ICMS-Comunicação. A razão estaria em que os provedores de *OTT* de Conteúdos Audiovisuais ocupam a posição de emissores da mensagem na relação comunicativa estabelecida junto aos usuários finais e não na de terceiro, que provê os meios necessários à efetivação da comunicação, mas são alheios ao conteúdo a relação comunicativa.**⁸⁵⁸

Dizendo de outra forma, os provedores de Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais são responsáveis pela transmissão desses conteúdos pela internet, utilizando a tecnologia *streaming*, mas não são, eles mesmos, os provedores dos meios físicos em que a transmissão se inicia, transcorre e é finalizada.

Ricardo Augusto Alves dos Santos argumenta também, assim como outros autores, pela impossibilidade de o *OTT* estar compreendido como uma categoria de Serviço de Acesso Condicionado (*SeAC*) (lembrando que esta é uma espécie de serviço tributada pelo

⁸⁵⁷ 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: 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. 702, grifos nossos.

⁸⁵⁸ *Ibid.*, p. 703.

ICMS-Comunicação), baseando-se no fato de que a Lei nº 12.485/11 foi concebida para um ambiente analógico que o *OTT* logo deixou superado.

Relata aquele autor que a recente Lei Complementar nº 157, de 2016, alterou a Lei Complementar nº 116, de 2003 (que contém a Lista Anexa de serviços que são tributados pelo ISS) para determinar que a distribuição de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet pelas prestadoras de *SeAC* fiquem sujeitos à tributação do ICMS-Comunicação.⁸⁵⁹ Em realidade, cremos que houve uma redação infeliz nesse trecho do texto do autor. A tributação determinada pela alteração legislativa noticiada é pelo ISS. O que a redação do item 1.09 faz é excluir, da tributação do ISS, as materialidades que já eram tributadas pelo ICMS-Comunicação, inclusive os Serviços de Acesso Condicionado (*SeAC*).

Em suma, Ricardo Augusto Alves dos Santos, embora a princípio coloque as Aplicações *OTT* de Comunicações Visuais e de Conteúdos Audiovisuais como passíveis de incidência do ICMS e do ISS, depois acaba por concluir que não podem elas ser tributadas nem pelo ICMS-Mercadoria, nem pelo ICMS-Comunicação, mas somente pelo ISS, pelas razões que sintetizamos abaixo.

Segundo o autor, tratando primeiramente das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, embora os conteúdos digitais veiculados sejam bens móveis e intangíveis, **não haveria a transmissão de propriedade, o que afastaria a incidência do ICMS-Mercadoria.** Por outro lado, **os provedores dessas *OTT* não são, ao mesmo tempo, os provedores da infraestrutura de comunicação, o que também afasta a incidência do ICMS-Comunicação.**

O mesmo autor considera que **os provedores de *OTT* de Conteúdos Audiovisuais não podem ser equiparados às prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado (*SeAC*), em virtude de não disponibilizarem os meios, redes e aparatos físicos, eletrônicos ou digitais necessários à efetivação da relação comunicativa junto aos usuários finais.**⁸⁶⁰

Por outro lado, **ao disponibilizar o acesso a tais conteúdos, os provedores realizam certos *fazeres*.**⁸⁶¹ **Ricardo Augusto Alves dos Santos entende que isso**

⁸⁵⁹ 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: 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. 704.

⁸⁶⁰ *Ibid.*, loc. cit.

⁸⁶¹ *Vide* capítulo anterior, onde eles são detalhados. Exemplos: montagem de lista de preferências do usuário.

caracterizaria sua atividade como sendo um *serviço*, sujeitando as Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais à incidência do ISS.

A conjunção de uma *obrigação de dar* acompanhada de vários *fazeres*, tese veiculada por aquele autor, além de interessante, é original, segundo a pesquisa por nós realizada.

A tributação das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais pelo ISS estaria, segundo ele, em consonância com a recente modificação da Lei Complementar nº 116/03 pela Lei Complementar nº 157/16, que inseriu, na lista anexa de serviços da primeira, o item 1.09.

Aquele autor invoca o entendimento exarado pelo STF no Recurso Extraordinário nº 651.703, em 2016, em que prevaleceu, e com efeito repetitivo, a tese esposada pelo Ministro Luiz Fux de que “o núcleo material da hipótese de incidência do ISS previsto na Constituição não se confunde com o conceito de serviço de Direito Privado, razão pela qual a tributação do ISS não deve se limitar apenas às obrigações de fazer”⁸⁶². Assim, saiu vencedora, em nosso tribunal supremo, a tese de que *o ISS pode incidir sobre qualquer serviço, desde que não esteja sujeito ao campo de competência tributária do IOF e ICMS*, e que seja executado a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, que **gere utilidade para terceiros**, que seja prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não com a entrega de bens ao tomador.⁸⁶³

Conclui Ricardo Augusto Alves dos Santos que as Aplicações *OTT* revestem-se, em suas palavras,

[...] de **uma série de obrigações de fazer indispensáveis à transmissão dos arquivos de som e imagem aos usuários finais**, tais como a manutenção dos servidores remotos pelos provedores, a garantia de largura adequada de banda de internet para permitir a transferência de dados, a indicação pelos provedores de filmes e músicas aos usuários baseados em suas preferências, a manutenção de sistema de avaliação das obras para montagem de lista de preferências de cada usuário, entre outros.⁸⁶⁴

A linha argumentativa daquele autor vai no sentido de que todos esses *fazeres* não são meros expedientes acessórios, mas sim que são “indispensáveis e indissociáveis à prestação da utilidade ao usuário final”. Logo, a oferta das funcionalidades de *OTT* de

⁸⁶² 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: 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. 706.

⁸⁶³ *Ibid.*, loc. cit.

⁸⁶⁴ *Ibid.*, loc. cit., grifos nossos.

Conteúdos Audiovisuais pelo provedor não é uma simples *operação de dar* equiparável à locação de um bem móvel.⁸⁶⁵

Ricardo Augusto Alves dos Santos nota a coincidência entre o uso de vocábulo relativamente recente em nosso vernáculo, o verbo *disponibilizar*, e o fato de ele ser empregado para construir a hipótese de incidência de tributo sobre um “**fenômeno econômico inteiramente inovador**, o qual não deve ser interpretado como uma simples locação de bem móvel”.⁸⁶⁶

Em relação às Aplicações *Over-the-Top* de **Comunicações Sociais**, Ricardo Alves dos Santos tem a seguinte posição: **entende que a realização de chamadas de voz entre usuários conectados à internet constitui-se num tipo de Serviço de Valor Adicionado (SVA), pois acrescentaria uma nova funcionalidade aos serviços de telecomunicação e de conexão à internet contratados pelos usuários finais junto a outros prestadores. Entende o autor que, por ser serviço, seria potencialmente tributável pelo ISS, mas a incidência desse imposto sobre tal atividade deve ser descartada, em razão da falta de previsão para tributação de SVA da LC nº 116/2003.**⁸⁶⁷

7.2.4 Imunidade dos fonogramas e videofonogramas de produção nacional

Neste grupo, temos um único autor, **Salvador Cândido Brandão Júnior**, que aponta estarem os fonogramas e videofonogramas de produção nacional protegidos pela imunidade, o que afasta a tributação tanto pelo ICMS quanto pelo ISS.⁸⁶⁸ Trata-se de suporte fático das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais.

Esse autor defende que a aplicação do ISS sobre serviços de fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil deve ser afastada, uma vez que sobre eles aplica-se o instituto da imunidade, previsto na alínea “e” do inciso VI do art. 50 da CF/88.

Informa ele que algumas Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais (como as denominamos), a exemplo do *Google Play Music* e do *Spotify*, disponibilizam músicas interpretadas por brasileiros ou cujos direitos autorais são de brasileiros (seus autores).

⁸⁶⁵ 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: 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. 706.

⁸⁶⁶ *Ibid.*, p. 707, grifos nossos.

⁸⁶⁷ *Ibid.*, p. 710.

⁸⁶⁸ 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.

Informa que ambos os serviços cobram assinatura pelos serviços e que o conteúdo digital é indivisível, sendo o preço da assinatura também indivisível.

Ele explica que, ao se analisar a regra-matriz de incidência do ISS, não é possível cogitar-se da implementação de algum algoritmo para calcular proporcionalmente um valor de assinatura após a exclusão dos conteúdos musicais imunes. Tratar-se-ia de uma dificuldade de operacionalização criada pelo próprio poder público, mas que não pode prejudicar o particular. Por esta razão, entende ele que fica inviabilizada a tributação por ISS sobre o serviço de *streaming* quando houver disponibilização de fonograma e videofonograma de autor de autor brasileiro ou de intérprete brasileiro.⁸⁶⁹

Embora o autor não faça menção ao ICMS, ao defender a imunidade sobre aquelas materialidades, estaria também afastando a possibilidade de incidência desse imposto.

7.2.5 Impossibilidade da tributação tanto pelo ICMS quanto pelo ISS

Neste grupo, encontraremos a maioria dos doutrinadores pesquisados. Aqui, temos os autores que apontaram inconstitucionalidade ou ilegalidade nas iniciativas legislativas para tributar os fenômenos do *Over-the-Top* tanto pelo ICMS quanto pelo ISS, ou seja, por outros motivos que não a imunidade apontada pelo Salvador Cândido Brandão Júnior. Alguns deles constarão também no grupo dos proponentes de um novo tributo para esses suportes fáticos. São eles, **José Eduardo Soares de Melo, Betina Treiger Grupenmacher, Carlos Augusto Daniel Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Lucas de Lima Carvalho, Rogério Baptista Fedele, Eduardo Muxfeldt Bazzanella e Victor Oliveira Fernandes.**

As razões de cada um nem sempre são as mesmas.

Detalharemos aqui apenas alguns deles, pois anteriormente já trouxemos, em detalhe, o entendimento dos demais.

Conforme **Betina Treiger Grupenmacher**, *in verbis*,

Os serviços *over-the-top* [sic] disponibilizados por meio de *streaming* não estão sujeitos à incidência de ISS, ICMS-Mercadorias ou ICMS-Comunicação, por não se subsumirem à materialidade estabelecida nos arquétipos constitucionais dos referidos tributos. A disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva não caracteriza obrigação de fazer, pois independe de atividade física ou intelectual. Não são, igualmente, obrigações de dar, porque não há transferência de

⁸⁶⁹ 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. 335.

titularidade dos conteúdos de multimídia aos contratantes; e, finalmente, não há serviço de comunicação, porque não há relação comunicativa entre o cedente e o cessionário, ou seja, entre a empresa que disponibiliza o conteúdo e o assinante que o contrata.⁸⁷⁰

Na lição dessa autora, os *serviços over-the-top transmitidos por streaming* seriam disponibilizações de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva. Por esta razão, a autora conclui que as Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais possuiriam a natureza jurídica de cessão de direitos e, como tal, não se equiparariam às prestações de serviços.⁸⁷¹

Observa a autora mais um traço distintivo das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais em relação à TV por assinatura, com a qual agora concorre. O traço distintivo adicional estaria na tecnologia empregada. Nas TVs por assinatura, à exceção dos serviços *on demand*, o conteúdo é transmitido por cabo ou micro-ondas. Na Aplicação *OTT*, eles são transmitidos por fluxo de informações (*streaming*) pela internet. Tudo isso não obstante o objeto do contrato de ambas as modalidades, TV por assinatura e *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, seja o mesmo: a disponibilização de conteúdo de áudio, vídeo e imagens. A conclusão daquela autora, em termos tributários, é que as *OTT* de Conteúdos Audiovisuais não se inserem nem na materialidade do ICMS, nem daquela do ISS.⁸⁷²

A autora, muito embora faça as considerações acima, admite que “o texto constitucional não mais se adéqua à realidade” e que a “era digital e tecnológica reclama significativa alteração para torná-lo compatível com o momento de inovação tecnológica em que vivemos”⁸⁷³.

A seguir, muito interessantes são as considerações de **Carlos Augusto Daniel Neto** e **Leonardo Ogassawara de Araújo Branco** acerca da impossibilidade da incidência tanto do ICMS quanto do ISS sobre os suportes fáticos envolvendo as Aplicações *OTT* aqui estudadas, a merecer que as explicitemos aqui. Seu foco de estudo é a tributação do *download* de *software*, porém muitas das conclusões são aproveitáveis para nosso objeto.

Já havíamos visto, em capítulo anterior, que, para esses autores, os bens incorpóreos estão no âmbito de incidência do ICMS-Mercadorias, porém têm de estar atrelados a um ciclo de circulação econômica de bens. Pela razão de não estarem numa cadeia

⁸⁷⁰ 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. 344, grifos nossos.

⁸⁷¹ *Ibid.*, p. 329.

⁸⁷² *Ibid.*, p. 330.

⁸⁷³ *Ibid.*, p. 333.

de circulação, e sim como uma transação direta entre o produtor e o consumidor, aqueles autores afastam a possibilidade de tributação do *software* pelo ICMS.

Caberia verificar se o *download* de *software* deve ser tratado, afinal, como serviço para fins de incidência do ISS. Apontam os autores que hoje prevalece, para conceituar serviço, uma consideração própria da função econômica e social da operação e a postura dos sujeitos envolvidos. O ISS possui uma regra de competência mais fluida, não apenas pelo fato de o vocábulo *serviço* trazer suas restrições de forma expressa, mas por esta condição estar ligada a uma cláusula genérica (de qualquer natureza), que indica a adoção de um conceito mais amplo. Além disso, o STF excluiu expressamente do âmbito da competência dos Municípios as cessões de direito de uso, ao julgar o caso da locação (Súmula Vinculante nº 31). Entendem os autores que o atual conceito constitucional de serviço para fins de ISS é o de oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais definidas em lei complementar, prestadas com habitualidade e mediante contraprestação, podendo estar conjugadas ou não com a entrega de bens ao tomador, excluídos os serviços abrangidos pelo art. 155, III e 153, V, da CF/88, e as atividades de cessão de direito de uso. Por isso, entendem eles, não seria possível tributar o *download* de *software* a partir da utilização de leis complementares com o fito de determinar o conteúdo das competências de ICMS e ISS, pois ambas, em sua semântica constitucional, não suportam – atualmente – tal materialidade.

Em complemento a esse raciocínio, entendem os dois autores que a solução jurídica para a tributação de vasta gama de situações que envolvam cessão de direito de uso reside na lei complementar, mas na sua função específica do art. 154, I, da CF, útil para promover o fechamento horizontal das competências, por meio do exercício de competência residual da União.

Adentrando o tema das Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais, Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco entendem que as atividades de *streaming* de vídeo e som (por exemplo, *Netflix* e *Deezer*) são plataformas de acesso a dados que gozam de proteção de direitos autorais. Para sua execução, é paga uma contraprestação, e isso caracterizaria uma cessão do direito de uso daquele material, posição que coincide com a de José Eduardo Soares de Melo.

Entendem os dois primeiros autores acima que essas atividades não se enquadrariam, tampouco, no conceito de serviço abrangido pela CF/88. Não sendo tributáveis nem pelo ICMS, nem pelo ISS, eventual incidência de imposto dependeria, pois, do exercício

da competência residual da União, como ocorreu em algumas unidades federativas nos Estados Unidos.

Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco concluem que as atuais regras de competência da Constituição Federal de 1988 são suficientes para abarcar as novas materialidades decorrentes da Economia Digital, com duas possibilidades: (i) a adoção de conceitos mais sofisticados de mercadoria e serviço ou (ii) o exercício da competência residual da União.

Por sua vez, **Lucas de Lima Carvalho** e **Rogério Baptista Fedele** elaboraram um original estudo sobre as Aplicações *OTT* de Jogos Multijogadores *Online*, que não pertencem ao nosso objeto específico de estudo, mas suas conclusões são aproveitáveis para ele. Em tópico precedente, já examinamos várias de suas anotações, especialmente sobre a particularidade de algumas materialidades das Aplicações *Over-the-Top* poderem ser caracterizadas como um *Software as a Service (SaaS)*. No estudo, a título de conclusão, eles defendem que tanto a tributação por meio de ISS quanto a tributação por meio de ICMS dos “serviços” *OTT* não satisfazem às necessidades da Economia Digital. Afirmam que, enquanto as hipóteses tributárias de ISS e ICMS forem disciplinadas por diferentes legisladores, ou mesmo por integrantes do Poder Executivo (citam o exemplo de diplomas infralegais), haverá um “debate sem fim” sobre a aplicação de “conceitos vagos, arcaicos e até mesmo conflitantes, a situações novas”, que, no entanto, são muito relevantes do ponto de vista econômico, de capacidade contributiva e de isonomia fiscal), a merecer a atenção do Direito Tributário brasileiro.⁸⁷⁴

A seguir, trazemos as considerações de **Eduardo Muxfeldt Bazzanella**, que elaborou dissertação acadêmica sobre a tributação dos vídeos sob demanda sob a ótica da influência da globalização sobre as normas tributárias.⁸⁷⁵

Ele afirma que o tratamento tributário do *software* no Brasil possui inconsistências. Ao utilizar critério similar ao norte-americano, afasta-se dos avanços tecnológicos e não responde adequadamente à complexidade atual. De qualquer forma, pode ser considerada uma mercadoria virtual (ICMS), para fins de tributação, desde que

⁸⁷⁴ LIMA CARVALHO, Lucas de; FEDERE, Rogério Baptista. A Tributação de SaaS e SaaS 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. 676.

⁸⁷⁵ 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.

corretamente enquadrada como tal, visto que o programa de computador pode também assumir a forma de legítimo serviço, ao ser produzido em cópia única, sob encomenda, no que seria tributável pelo ISS.⁸⁷⁶

Segundo o autor, o ordenamento jurídico nacional tem aproximações, em alguns tipos de serviço, com o modelo norte-americano. Sua estrutura jurídica mantém-se baseada em técnicas e canais de transmissão. A regulamentação do vídeo sob demanda é limitada a normas infralegais de categorização de serviço, diferentemente dos Estados Unidos e União Europeia, que mantêm previsões com maior força normativa.⁸⁷⁷

Observa esse autor que o ICMS-Comunicação atinge prestações onerosas de serviço de comunicação, por qualquer meio. Todavia, a simples realização da comunicação não é suficiente para a imposição tributária, há a necessidade de colocar à disposição os meios necessários à emissão e recepção de mensagens.⁸⁷⁸ Ele exemplifica: apesar de os serviços de TV a cabo e satélite sofrerem o gravame tributário do ICMS-Comunicação, o provimento de acesso à internet não o é, em razão do enquadramento deste último como um Serviço de Valor Adicionado (SVA), com clara referência ao modelo norte-americano, gerando questões controversas até o presente momento⁸⁷⁹, como já observamos ao longo desta dissertação.

O autor cita André Mendes Moreira, com ele concordando no sentido de que a prática demonstra que a distinção entre serviço de telecomunicação e de valor adicionado não é simples, “tendo em vista que as atividades estão imbricadas”⁸⁸⁰.

Eduardo Muxfeldt Bazzanella explica, como também observamos anteriormente, que a norma incidental do ICMS-Comunicação acaba sendo influenciada pela legislação das telecomunicações, por isso, na materialidade daquela, o meio é mais importante que a mensagem. A neutralidade tecnológica (que denominamos de *convergência tecnológica*) coloca *em xeque* tais estruturas, tendo em vista que, nas telecomunicações, busca-se um tratamento justo e isonômico para serviços similares, mesmo que prestados por meios distintos. Entende esse autor que, pela justiça e isonomia buscadas, não se sustentaria a imposição do ICMS-Comunicações sobre o vídeo sob demanda dos fornecedores de TV a cabo e assemelhados.^{881, 882}

⁸⁷⁶ 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, p. 129-130.

⁸⁷⁷ *Ibid.*

⁸⁷⁸ *Ibid.*, p. 105.

⁸⁷⁹ *Ibid.*, p. 130.

⁸⁸⁰ *Ibid.*, p. 109.

⁸⁸¹ *Ibid.*, p. 130.

Para aquele autor, o vídeo sob demanda, fornecido ou não pela internet, possuiria traços característicos de serviço. Ao tempo de seu estudo, 2016, ainda não tínhamos a alteração da Lei Complementar nº 116/2003, com a inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços, considerando que já havia o projeto de lei tramitando. Nada obstante, esse autor já avaliava que a alteração então pretendida (depois implementada) estaria carregada de inconstitucionalidades ao violar o art. 150, II da CF/88, ou seja, ao avançar sobre hipótese de incidência do ICMS.⁸⁸³

Em sua conclusão, o autor gaúcho considera que o ideal, para tributar as novas materialidades da Economia Digital, seria a adoção de um modelo de um *Imposto sobre Valor Acrescentado*, que poderia reduzir os problemas relacionados ao conflito de competência no tocante aos vídeos sob demanda.⁸⁸⁴

Deixamos, por derradeiro, as considerações de **Victor Oliveira Fernandes** em dissertação acadêmica sobre a regulação de serviços (como ele os denomina) *Over-the-Top* e o ambiente de *pós-convergência tecnológica*.

Seu objeto de estudo, como o título indica, é a regulação, e não a tributação do *Over-the-Top*. Nada obstante, aqui trazemos aqui suas observações por serem úteis ao nosso objeto específico.

Indo direto às suas conclusões, ele considera, como nós, que as Aplicações *Over-the-Top* seriam, por aproximação, Serviços de Valor Adicionado (SVA). Como tal, e, se adotarmos essa premissa, não seriam tributáveis nem pelo ICMS-Comunicação, já que a Lei Geral das Telecomunicações os diferencia de serviços de comunicação; tampouco seriam tributáveis pelo ISS, por ausência de previsão legislativa.⁸⁸⁵

Segundo aquele autor, o regime jurídico setorial aplicável aos “serviços” *OTT* de voz praticamente coincide com os dos demais Serviços de Valor Adicionado (SVA), embora

⁸⁸² Aparentemente, a falta de isonomia aqui apontada seria o fato de as Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, que concorrem com a TV a Cabo e assemelhados, até então não serem tributadas.

⁸⁸³ 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, p. 130.

⁸⁸⁴ *Ibid, loc. cit.*

⁸⁸⁵ Não estamos considerando, aqui, as normativas da Lei Complementar nº 157/2016 e do Convênio ICMS nº 106/2017 como normas jurídicas para tributar os Serviços de Valor Adicionado, como categoria específica, e sim iniciativas isoladas para tributar alguns de seus fenômenos.

não sejam poucas as adjacências cogitadas pela entidade reguladora nos últimos anos que se materializam tentativas de intervenção regulatória na internet.⁸⁸⁶

Basicamente, temos um setor muito regulamentado, que é o das telecomunicações, onde agora concorrem os serviços baseados sobre IP, ou seja, com uso da internet, que são as Aplicações *OTT*.

Segundo o autor brasileiro, o desalinhamento entre a rigidez normativa das legislações de telecomunicações e a dinâmica dos mercados de internet demonstra claramente as “insuficiências das molduras jurídicas tradicionais diante dos impactos do processo de convergência tecnológica”⁸⁸⁷.

A esse panorama, de nossa parte podemos acrescentar que o setor das telecomunicações sofre a incidência de tributo, o ICMS-Comunicação, ao passo que sobre as Aplicações *Over-the-Top* (de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais) paira o conflito tributário já descrito neste capítulo.

7.2.6 Criação de um novo tributo

Neste grupo, identificamos os autores pesquisados que propõem a criação de um tributo novo e específico para tributar os suportes fáticos dos novos fenômenos da Economia Digital, dentre os quais estão aqueles específicos das Aplicações *OTT* aqui estudadas. O novo tributo, para alguns deles, poderia ser do tipo Imposto sobre Valor Agregado (IVA); outros, porém, propõem um imposto do tipo simplificado, que poderia ser denominado *Simple Informático*.

Nas fontes por nós pesquisadas, expressamente propugnam a criação de um novo tributo os autores **Marco Aurélio Greco, Paulo Caliendo, Ricardo Augusto Alves dos Santos, José Luis Ribeiro Brazuna, Carlos Augusto Daniel Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Betina Treiger Grupenmacher, Eurico Marcos Martins de Santi, Luiz Roberto Peroba, Ana Carolina Carpinetti, Stella Oger Pereira dos Santos, Elena Tavares Esteves Estevão e Eduardo Muxfeldt Bazzanella**. Dados os limites desta dissertação, faremos uma exposição mais detalhada de apenas alguns deles, sendo que os demais já tiveram seu pensamento apresentado anteriormente.

⁸⁸⁶ 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, p. 146.

⁸⁸⁷ *Ibid.*, p. 150.

Iniciaremos por **Marco Aurélio Greco**. Esse ilustre doutrinador defende a criação de um novo tributo, de competência residual da União, a incidir sobre todos os “serviços” *OTT*. Ele argumenta que **o modelo unificado de tributação, a que denominará de “SIMPLES informático”, seria a alternativa a ser adotada para simplificar as obrigações a cargo dos contribuintes e assegurar um fluxo de recursos às entidades tributantes.**⁸⁸⁸

O autor explica que as dificuldades de convívio do sistema tributário com as novas tecnologias têm origem tanto no campo do Direito Tributário como naquele das novas tecnologias, especialmente ligadas a informática.⁸⁸⁹ O grande desafio para o ordenamento jurídico funcionar, prossegue ele, normalmente é identificar a correlação entre o modelo abstrato previsto na norma e a realidade à qual se pretende aplicá-lo. **Em situações de descompasso entre a norma jurídica e a realidade, os mecanismos de correção são alterações legislativas, construção jurisprudencial ou elaboração doutrinária**, cada qual no seu momento e na dimensão que lhe couber, conforme o autor.⁸⁹⁰

Numa interessante observação histórica, Marco Aurélio Greco considera **que a discriminação de competências tributárias, como a temos hoje, está apoiada em conceitos que estão em permanente confronto com a realidade**, e teve origem com a EC nº 18/65, à Constituição Federal de 1946, então vigente. Naquela época, o mundo digital praticamente não existia.⁸⁹¹

Uma questão crucial que se coloca, prossegue ele, é saber se o conceito utilizado pela Constituição Federal deve ser determinado à luz da realidade existente à data de sua promulgação (1988) ou à data da aplicação da lei tributária de incidência (por exemplo, 2017). Esta discussão se estende há décadas sempre que se procura identificar a linha divisória das competências constitucionais dos Estados (para instituir ICMS) e dos Municípios (para instituir ISS).⁸⁹²

Marco Aurélio Greco explica que, **ao analisarmos as mudanças trazidas pelos avanços da tecnologia no âmbito da informática, três constatações são nítidas: (i) a informatização levou à desmaterialização dos bens; (ii) a informatização levou à**

⁸⁸⁸ GRECO, Marco Aurelio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. *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. 780-790.

⁸⁸⁹ *Ibid.*, p. 781.

⁸⁹⁰ *Ibid.*, *loc. cit.*

⁸⁹¹ *Ibid.*

⁸⁹² *Ibid.*

desterritorialização das atividades; e (iii) a informatização provocou a desintermediação das transações.⁸⁹³

Assim, quanto à **desmaterialização dos bens**, ele usa uma imagem interessante: passamos de uma “civilização apoiada em átomos para uma apoiada em *bits*”. A evolução da tecnologia, o uso da linguagem binária e outros avanços possibilitaram que a mensagem adquirisse condições de circulação “independente de um suporte físico à qual estivesse agregada”⁸⁹⁴.

Essa modificação **trouxe dificuldades à tributação, a começar pela dificuldade de enquadrar determinadas figuras (como *software* e banco de dados) nos conceitos de mercadoria ou de serviço**. Indaga aquele autor: **o *software* corresponde a uma mercadoria virtual ou o seu licenciamento corresponde a uma prestação de serviços? Diz ele que há também quem afirme tratar-se de situações não alcançadas pelo ICMS e ISS, e que carecem de previsão constitucional específica ou captável somente por um imposto do campo residual de competência.**⁸⁹⁵

Outra modificação importante dos novos tempos por ele apontada está ligada à **desterritorialização das atividades**. Na medida em que a mensagem não necessita mais de suporte físico para circular, o território perde a sua função de apoio e critério definidor do lado em que as atividades se desenvolvem e, conseqüentemente, temos a perda da determinação da entidade cuja legislação será aplicada àquela atividade. **A desterritorialização das atividades gera dois efeitos tributários relevantes: coloca em dúvida a entidade política a quem será devido o tributo e deixa em aberto quanto será devido.**⁸⁹⁶

A terceira grande mudança trazida pelos avanços da tecnologia no âmbito da informática, para Marco Aurélio Greco, é a **desintermediação das transações**. Ele esclarece: antes do avanço da informática, as transações comerciais, financeiras, patrimoniais dependiam de intermediários, ou seja, de pessoas que tinham por função servir de canal de trânsito das operações entre dois interessados. **A informática serviu para aproximar produtores e**

⁸⁹³ GRECO, Marco Aurélio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. *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. 782-784.

⁸⁹⁴ *Ibid.*, p. 782.

⁸⁹⁵ *Ibid.*, *loc. cit.*

⁸⁹⁶ *Ibid.*, p. 783.

consumidores, oferecendo uma negociação direta entre eles, sem necessidade de um intermediário: compra-se remotamente e entrega-se física ou remotamente.⁸⁹⁷

Marco Aurélio Greco explica que essa desintermediação das transações tem relevância tributária, porque um dos instrumentos de controle da ocorrência dos fatos geradores e do cumprimento das obrigações daí decorrentes é investir os intermediários na condição de responsáveis tributários, seja como agentes de retenção (a exemplo das fontes de pagamento de renda), seja como agentes de arrecadação (como ocorrem com o substituto tributário no âmbito do ICMS).⁸⁹⁸

Aquele autor anota que o exemplo mais atual e que melhor mostra essas três mudanças é a figura do *bitcoin*: seu valor prescinde da vinculação a um suporte físico (como a moeda ao ouro ou à prata), é aterritorial, pois se encontra *na nuvem*, e afeta a intermediação financeira, pois prescinde de instituições. Nada obstante, tem valor econômico no âmbito da sociedade.⁸⁹⁹

Todas essas situações, observa aquele autor, não são confortáveis nem para o contribuinte, que não sabe o que pagar, a quem pagar e quanto pagar, nem para o Fisco, que não sabe sobre qual base econômica seus impostos devem incidir. Coloca-se a pergunta sobre que caminho se deve trilhar, se pela reformulação das incidências tributárias, via uma reforma, ou outro. **Marco Aurélio Greco oferece um novo caminho, cujo foco não é a incidência tributária em si, mas o modo de cumprimento das obrigações geradas.** Segundo ele, esse caminho pode assegurar tranquilidade ao contribuinte, no sentido de ter cumprido suas obrigações, e ao Fisco, pela segurança de um fluxo de ingressos tributários.⁹⁰⁰

Aquele autor observa que, na CF/67, tínhamos o Estado-aparato e, na CF/88, passamos a ter o **Estado-sociedade**.⁹⁰¹

O fato de o Direito Tributário utilizar, tradicionalmente, de conceitos abstratos o levou, segundo aquele autor, a se afastar do mundo real, criando um hiato: o abstrato dos conceitos tributários e o real das atividades econômicas de cada setor empresarial. A pressão,

⁸⁹⁷ GRECO, Marco Aurelio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. 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. 783.

⁸⁹⁸ *Ibid.*, loc. cit.

⁸⁹⁹ *Ibid.*, p. 783-784.

⁹⁰⁰ *Ibid.*, p. 784.

⁹⁰¹ *Ibid.*, p. 784-785.

legítima, dos setores e atividades afetadas levou à proliferação de regras, sub-regras, sub-conceitos, sub-regras de sub-regras etc.⁹⁰²

Neste ponto, fazemos uma pausa para concordar com Marco Aurélio Greco. Indo a nosso objeto de estudo, **evidente o descompasso entre as legislações e regulações de setores intimamente imbricados: as telecomunicações, os Serviços de Valor Adicionado, os Serviços de Acesso Condicionado, a internet e as Aplicações *Over-the-Top*, originando as incertezas e os conflitos tributários aqui analisados.**

Voltando aos argumentos do autor ora analisado, ele aponta que, diante da complexidade gerada, busca-se cada vez mais dar *racionalidade* ao Sistema Tributário. Mas, pergunta ele, qual a racionalidade a ser adotada, pois pode haver várias: a arrecadatória, a simplificação operacional, a uniformidade de tratamento, a neutralidade econômica, a racionalidade de necessidades, a que vê o tributo como instrumento de políticas públicas e tantas outras.⁹⁰³

A racionalidade eleita por aquele autor, para responder à sua própria pergunta, é a **racionalidade da adequação**, com base na inversão de papel do Estado promovida pela CF/88: agora, temos o **Estado-Sociedade**, por isso **o Direito Tributário deve sair do foco tradicional de competência constitucional, da lei instituidora ou baseado em conceitos abstratos (mercadoria, serviço, renda etc.), e voltar-se para a realidade dos fatos, para aquilo que concretamente existe**. Mudado o foco, aí se definirá a tributação em suas quatro dimensões ligadas à sua instituição: incidência, controles, cobrança e sanções.⁹⁰⁴

Segundo Marco Aurélio Greco, a racionalidade proposta já se encontra na CF/88, em dois preceitos, que são as alíneas “c” e “d” do inciso III do seu artigo 146⁹⁰⁵. Explica ele:

Inverte-se a lógica de raciocínio, que **deixa de ser a lógica da uniformidade (a mesma regra aplicável a todos os contribuintes) para**

⁹⁰² GRECO, Marco Aurelio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. 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. 785.

⁹⁰³ *Ibid.*, loc. cit.

⁹⁰⁴ *Ibid.*, p. 785-786.

⁹⁰⁵ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária**, especialmente sobre:

[...]

c) **adequado tratamento tributário ao ato cooperativo** praticado pelas sociedades cooperativas.

d) **definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte**, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).”

ser a lógica da diversidade (regras distintas conforme as diferenças que forem detectadas; daí o “diferenciado”).

Aliás, **isonomia é exatamente tratar os desiguais na medida de sua desigualdade.**⁹⁰⁶

Explica aquele autor que a aplicação de um tratamento diferenciado supõe identificar uma razão concreta que o justifique à luz de algum critério que transcenda o próprio ambiente tributário, pois a tributação, além de geradora de recursos financeiros para o Estado, assume, na CF/88, o papel de instrumento de viabilização de valores e políticas públicas⁹⁰⁷ Assim, a lei estimulará o cooperativismo (art. 146, III, “c”) e dará tratamento diferenciado aos contribuintes com base, também, no critério da dimensão econômica da empresa (art. 146, III, “d” e art. 170, IX⁹⁰⁸).

Se a CF/88 reconhece o critério setorial como válido para fins de definição de políticas públicas (e, aqui, aquele autor cita vários artigos, como o 48, IV, o 187, o 197, §12, o 216-A, §3º, e o 41 das ADCT), **o setor de informática é identificável como tal** no âmbito da atividade econômica em geral, a par de outros, como o agronegócio, ou o de petróleo e derivados.⁹⁰⁹

Marco Aurélio Greco, à vista desses argumentos, propõe a criação de um tratamento diferenciado consistente num **regime único de arrecadação aplicado ao setor de informática**, à semelhança no previsto no parágrafo único do artigo 146⁹¹⁰ da CF/88 (aqui, o autor se refere ao já existente *Simples Nacional*).⁹¹¹

Em sua proposta, aquele autor sugere que **o regime único poderia abranger não apenas o ICMS e o ISS, mas também os tributos e contribuições federais**. Ele anota que o atual *Simples Nacional* já tem mais de 10 anos, que, evidentemente, possui qualidades, como

⁹⁰⁶ GRECO, Marco Aurelio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. 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. 786-787, grifos nossos.

⁹⁰⁷ *Ibid.*, p. 787.

⁹⁰⁸ Tratamento favorecido para empresas de pequeno porte.

⁹⁰⁹ *Ibid.*, p. 788.

⁹¹⁰ “Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um **regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).”

⁹¹¹ *Ibid.*, p. 789.

tem defeitos e desafios a enfrentar, mas considera o saldo manifestamente positivo: deu tranquilidade aos contribuintes no cumprimento de suas obrigações e deu previsibilidade de arrecadação aos Fiscos.⁹¹²

Marco Aurélio Greco reconhece que sua proposta de um regime único de arrecadação aplicado ao setor de informática vem acompanhada de **desafios**. Ele destaca dois: (i) a definição da amplitude do que seria considerado setor de informática: empresas ligadas a *softwares* básicos, sistemas operacionais ou também as que disponibilizam aplicativos, inclusive para equipamentos portáteis?; **abrangeria hipóteses do que hoje é alcançado pelo ICMS-Comunicações, e em que dimensão?; a disponibilidade de utilidades no âmbito da internet estaria abrangida?** etc.; (ii) **o outro desafio é compatibilizar um regime único de arrecadação com os regimes não cumulativos de tributação que existem no ICMS e em PIS/COFINS**, desafio enorme, maior que o enfrentado pelo atual *Simples Nacional*, uma vez que a informática está disseminada por todo o universo de agentes econômicos, independentemente da sua dimensão ou local.⁹¹³

Ao final de seu estudo, aquele autor propõe, para essa unificação de recolhimento de impostos e contribuições, a denominação de *Simples informático*.

Passemos a um outro autor. Trata-se de **Paulo Caliendo**. Baseamo-nos em um estudo que ele fez visando analisar o impacto da economia digital no atual modelo da tributação sobre o consumo.⁹¹⁴ Ali, constata aquele autor que os negócios surgidos com as novas tecnologias não somente alteraram os meios técnicos existentes, mas efetivamente revolucionaram a base econômica tradicional, por meio de uma “**disrupção**” com as estruturas presentes. **Haveria uma incompatibilidade entre essa mudança estrutural e o sistema tributário nacional, especialmente na tributação partilhada sobre o consumo, em particular quanto ao ICMS, IPI, PIS/COFINS e ISS.**

⁹¹² GRECO, Marco Aurélio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. 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. 789.

⁹¹³ *Ibid.*, p. 789-790.

⁹¹⁴ CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. 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. 791-805.

Por isso, afirma aquele autor, **seria inafastável a adoção, para a tributação sobre o consumo, do modelo IVA, de modo a atender as exigências de eficiência, de praticidade e de equidade.**⁹¹⁵

O impressionante desenvolvimento tecnológico, neste início de século XXI, superou todas as expectativas, afirma Paulo Caliendo. Surgem diversas tecnologias, convergentes ou não, e longe de perenizarem-se, pois sempre há necessidade de novas atualizações. Uma nova tecnologia pode imediatamente tornar-se disruptiva e alterar todas as formas anteriores de realizações de negócios. Pergunta ele se tamanha alteração de contexto histórico produzirá alterações sobre os conceitos e regras utilizados em Direito Tributário.⁹¹⁶

Paulo Caliendo cita Joseph Schumpeter para afirmar que as mudanças tecnológicas de hoje, mais que lineares, são *revolucionárias, qualitativas* e não somente quantitativas.⁹¹⁷

Aquele autor aponta que **três movimentos** tiveram **profunda influência no Ambiente de Inovação, e, conseqüentemente, no Direito. Primeiro, a mudança no foco do inventor individual para as redes de pesquisa (*networking learning*); segundo, da inovação direcionada ao mercado, que passou à interação entre práticas de mercado e sociais (*nonmarketing practices*); e, por último, dos direitos proprietários, que passaram a uma interação entre direitos proprietários e comuns.** Observa também uma existência de conexões entre a indústria e a Universidade.⁹¹⁸

Paulo Caliendo não hesita em afirmar que **a tributação pode prejudicar o desenvolvimento da economia digital, diante da ausência de clareza e previsibilidade na utilização dos conceitos jurídicos, em face dos novos fatos econômicos.**⁹¹⁹

A seguir, aquele autor faz observações sobre Ação 1 do BEPS⁹²⁰, da OCDE, elaborado por conta dessa mudança estrutural no modo de se fazer negócios.

⁹¹⁵ CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. 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. 791.

⁹¹⁶ *Ibid.*.

⁹¹⁷ *Ibid.*, p. 792.

⁹¹⁸ *Ibid.*, p. 793.

⁹¹⁹ *Ibid.*

⁹²⁰ Acrônimo derivado do inglês *base erosion and profit shifting*. Trata-se programa da OCDE destinado à formulação de políticas e estratégias para combater a fuga de capitais para os chamados *paraísos fiscais* e combater o aumento da evasão fiscal em escala global.

Depois, faz um histórico da tributação sobre o consumo, que, historicamente, se divide nas seguintes etapas: (i) tributação seletiva sobre alguns produtos; (ii) tributação sobre o consumo geral, apenas na fase das vendas (monofásica); e (iii) tributação sobre o consumo geral, porém em todo o ciclo do consumo (plurifásica).

Ele traça um breve histórico do surgimento dos impostos sobre o consumo no mundo e, particularmente, na França, em 1954, com o advento de um verdadeiro tributo sobre o valor agregado. Aquele autor também relata a evolução dos tributos sobre o consumo no Brasil, especialmente a partir da década de 1960, com a criação do ICM, que, em 1988, evoluiu para o ICMS. Conclui que não temos, no Brasil, um autêntico IVA, daí o número de propostas de reforma tributária existentes desde a década de 1990.

O resultado dessa deficiência, explica ele, é o enorme contencioso tributário hoje existente, e o conflito de competência entre o ICMS, o IPI e o ISS.

A conclusão final de Paulo Caliendo é a de que **o sistema tributário nacional apresenta uma forte incompatibilidade com as mudanças estruturais decorrentes das inovações tecnológicas, especialmente em razão da tributação distribuída sobre o consumo, em ICMS, IPI, PIS, COFINS e ISS. Far-se-ia, pois, urgente a adoção, pelo país, de um modelo IVA, nos termos mencionados pela OCDE em seus estudos sobre a economia digital.**

Outro interessante estudo sobre o tema da tributação⁹²¹ analisado é aquele elaborado pelos autores **Eurico Marcos Martins de Santi, Luiz Roberto Peroba, Ana Carolina Carpinetti, Stella Oger Pereira dos Santos e Elena Tavares Esteves Estevão.**⁹²²

Explicam eles que **as atividades econômicas geradas no âmbito da era digital possibilitam a troca de bens e serviços de qualquer tipo, conduzidas através de redes de computadores ou efetuados em plataformas da internet, redes móveis e de sensores, o que representou uma revolução nos conceitos econômicos, jurídicos e sociais.**

⁹²¹ Elaborado dentro do projeto “*Nossa Reforma Tributária: Desafios da Era Digital*” do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV/Direito SP; trabalha pela pesquisa, identificação e proposição de soluções no âmbito da tributação da economia digital.

⁹²² SANTI, Eurico Marcos Martins de; PEROBA, Luiz Roberto; CARPINETTI, Ana Carolina; DOS SANTOS, Stella Oger Pereira; ESTEVÃO, Elena Tavares Esteves. Tributação na era digital: renda x consumo - estudos sobre o assunto no Brasil e no mundo. *JOTA*, São Paulo; Brasília, 19 out. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo-19102017>. Acesso em: 15 out. 2019.

Ressalvam ainda que, na essência, **a economia digital não é um novo setor econômico separado ou autônomo.**⁹²³ Seria, em realidade, **uma nova forma de a economia tradicional se estruturar, impactando todos os diversos setores, modificando a maneira de realizar negócios são realizados**, sem perder o objetivo de obter lucratividade e o poder de entrega para o consumidor final.

Prosseguem os autores, explicando que **a economia digital incorporou novos conceitos advindos da tecnologia da informação (TI), que se tornaram relevantes para identificação de competências tributárias. Conforme o significado adotado, indicarão a jurisdição apta a cobrar o tributo incidente sobre determinado produto ou serviço.** A delimitação desses conceitos, principalmente no contexto brasileiro, é imprescindível e faz parte da prática tributária, sendo altamente relevante, e depende de caracterizações inequívocas para ocorrência da materialidade do fato gerador do tributo.

Alguns dos **novos conceitos** apontados pelos autores são os seguintes: (i) **computação na nuvem** (*cloud computing*): *IaaS*, *PaaS* e *SaaS*; (ii) **economia compartilhada** (*sharing economy*); (iii) **serviços *over-the-top***; (iv) **internet das coisas** (*IoT*), e outros, como *bitcoin*, *blockchain* etc.

Dedicar-nos-emos, aqui, a explicar apenas o grupo que nos interessa da lista acima: as Aplicações (ou, como os denominam aqueles autores, “serviços”) *Over-the-Top*.

Elas são caracterizadas pela **entrega de conteúdos de mídia ou comunicação através de plataformas de IP na internet sem a utilização da distribuição tradicional** (empresas do setor de telecomunicações, como emissoras de TV e rádio, além de operadoras de telefonia).

O conteúdo *OTT*, embora independa de contrato com as companhias de telecomunicações, utiliza a infraestrutura dessas empresas provedoras de conexão às redes para sua disponibilização, **daí decorre a nomenclatura *over-the-top*, pois são serviços que aproveitam as circunstâncias de existência de bases de acesso à internet para funcionarem “sobre”/”em cima” dessas plataformas provedoras.**

Explicam os autores que, **no caso do Brasil, o principal desafio está na identificação da competência tributária, para saber se deve incidir o ICMS ou o ISS.** Isto porque **as atividades praticadas pela economia digital ora se confundem com o conceito de mercadoria, de incidência do ICMS, ora se assemelham a serviços, com**

⁹²³ O que, de certa forma, conflita com a análise de Marco Aurélio Greco, que enxerga a existência de um setor econômico ligado à informática.

incidência do ISS. Os intangíveis (*downloads, streaming, etc.*) representam um problema ainda maior, pois não são corporificados para conformar a entrega de uma mercadoria (obrigação de dar), ao mesmo tempo que não é possível afirmar serem serviços oriundos de uma obrigação de fazer, por prazo determinado ou não, mediante contraprestação.

Os autores anotam que, na prática, as empresas que trabalham com a comercialização de intangíveis trabalham ou sob a ótica de licença de uso de *software* ou no sentido de comercialização de produtos. A jurisprudência ainda não teria pacificado essa questão.

A seguir, eles explicam as proposições que hoje se fazem no âmbito do IVA europeu.

Para o caso brasileiro, parece ser necessário inicialmente “a arrumação sistêmica para dissolução dos conflitos de competência internos entre os entes federativos”.

No Brasil, segundo eles, a alteração do sistema nacional poderia se dar de duas formas: (i) implementação do *Simples Tecnologia* para tributação de *softwares* com receita compartilhada entre Estados e Municípios, o que poderia trazer mais complexidade ao sistema, tornando-se nova exceção à regra tributária; ou (ii) a adoção, pelo Brasil, de um imposto do tipo IVA ou correlato a nível nacional, para tributar o consumo, porém sob um único tributo e com receita compartilhada entre os entes federados, elegendo, como materialidade tributária, a *atividade produtiva*, permitindo superar dificuldades atualmente enfrentadas com os conceitos tradicionais (mercadoria e serviço).

Explicam eles que a segunda solução é a que parece coerente dentro do contexto internacional, porém requer esforço político relevante para alteração da Constituição Federal. Restaria ainda, conforme demonstra a experiência europeia, resolver o problema das transações internacionais (*crossborder transactions*).

À guisa de conclusão, os autores apontam os desafios da Era Digital para a tributação.

Na tributação sobre a renda, o problema é a flexibilidade oferecida pelo modelo atual, em que temos atividades das multinacionais pulverizadas em diversos países, que podem ocasionalmente levar à descaracterização do elemento de conexão com as jurisdições em que atuam, situação que acarreta a erosão das bases tributáveis.

Por fim, os autores apontam que, **na tributação sobre o consumo, as dificuldades cingem-se ao âmbito do comércio internacional (*crossborder transactions*),**

pela indeterminação da jurisdição competente para exercer a tributação sobre as operações realizadas com produtos/serviços intangíveis. Daí a importância de haver um “ajuste global que aborde essa temática”.

Por fim, temos a proposta de **José Luis Ribeiro Brazuna**.⁹²⁴ Ele defende uma **reforma tributária que elimine os tributos e unifique as cobranças em torno de um único imposto sobre o valor agregado, do tipo IVA, o qual também incidiria sobre os “serviços” de *Over-the-Top*.**

Aquele autor afirma que as demandas de economia digital também convergem para a revisão mais profunda do nosso sistema de repartição de competências entre setores industrial, comercial, de prestação de serviços e financeiro, na medida em que **as novas tecnologias vêm rompendo as barreiras entre tais segmentos, exigindo uma base de tributação ampla e única.**

O autor expõe as diversas propostas de Reforma Tributária hoje colocadas para deliberação do Congresso Nacional.

O consenso por uma reforma tributária que elimine tributos e unifique cobranças em torno de um único imposto sobre o valor agregado, de aplicação mais simples, permitirá ao Brasil ficar alinhado com a prática de outros países.

Visto o pensamento dos doutrinadores pesquisados acerca da tributação dos novos fenômenos da Economia Digital, e das Aplicações *Over-the-Top*, de modo particular, apresentaremos, no próximo tópico, quadros sinóticos para facilitar a compreensão de todas as posições existentes.

7.3 Quadro sinótico

Para facilitar, ao leitor, a visualização de todas as correntes jurisprudenciais identificadas, as ilustraremos graficamente abaixo.

⁹²⁴ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital versus complexidades da Federação brasileira. 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. 825-845.

Quadro 6: Quadro sinótico das posições doutrinárias sobre a tributação das Aplicações *Over-the-Top*

CORRENTE JURISPRUDENCIAL	ARGUMENTOS PRINCIPAIS	CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	AUTORES PESQUISADOS
Constitucionalidade, com ressalvas, do Convênio ICMS nº 106/2017	O Convênio ICMS nº 106/2017 não invade a competência do legislador complementar, apenas adota o moderno conceito de mercadoria digital. Há, porém, algumas impropriedades no Convênio, que podem ser corrigidas por lei complementar.	Incidência do ICMS sobre o <i>download</i> e sobre a transmissão, por <i>streaming</i> , de conteúdos digitais. Afetadas somente as Aplicações <i>OTT</i> de Conteúdos Audiovisuais (exemplos: <i>Netflix</i> e <i>Spotify</i>). O Convênio silencia a respeito da tributação da transmissão onerosa de mensagens instantâneas pela internet, caso das <i>OTT</i> de Comunicações Sociais onde houvesse onerosidade (ex.: <i>Skype</i> , mas não <i>WhatsApp</i> ou <i>Telegram</i> , por serem gratuitos).	Carlos Otávio Ferreira de Almeida e Lucas Bevilacqua.
Constitucionalidade da inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços da LC nº 116/03	A Lei Complementar é o instrumento legítimo para dirimir conflitos de competência. Além disso, há uma grande similaridade entre os suportes fáticos das <i>OTT</i> e os Serviços de Valor Adicionado, que estão fora da incidência do ICMS.	Tributação da transmissão de conteúdos audiovisuais, sem cessão definitiva (por <i>streaming</i>), pelo ISS. Afeta as Aplicações <i>OTT</i> de Conteúdos Audiovisuais (ex.: <i>Netflix</i> , <i>Globoplay</i> , <i>HBO GO</i> , <i>Spotify</i> , <i>Deezer</i>). Todavia, não afeta as Aplicações <i>OTT</i> de Comunicações Sociais de uso oneroso (como <i>Skype</i>), porque a Lei Complementar nº 116/03 não contém item específico a respeito.	Alberto Macedo
Tributação pelo ISS, com ressalvas	É constitucional a inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços da LC nº 116/03 pela LC nº 157/17. O acesso não definitivo a conteúdos multimídia, por <i>streaming</i> , caracteriza serviço. Transmissão de conteúdos multimídia sem caráter definitivo (<i>streaming</i>) pode ser classificada como locação de coisa móvel, que não pode sofrer a tributação pelo ICMS, conforme Súmula Vinculante nº 31 do STF. Os provedores de conteúdos multimídia não são os provedores do serviço de comunicação, por isso não podem ser tributados pelo ICMS-Comunicação. Embora não se cogite da tributação, pelo ISS, do envio de mensagens multimídia e a realização de chamadas de voz entre usuários conectados à internet, esses suportes fáticos são tipos de Serviço de Valor Adicionado (<i>SVA</i>), que não se sujeitam ao ICMS. Todavia é legítimo que o ICMS possa tributar as novas realidades da Economia Digital, que implicaram em <i>desmaterialização das relações e desmaterialização</i>	<i>Download</i> e <i>streaming</i> devem ser tributados pelo ISS. Afeta as Aplicações <i>OTT</i> de Conteúdos Audiovisuais (ex.: <i>Netflix</i> , <i>Globoplay</i> , <i>HBO GO</i> , <i>Spotify</i> , <i>Deezer</i>). Todavia, não afeta as Aplicações <i>OTT</i> de Comunicações Sociais de uso oneroso (como <i>Skype</i>), cujos suportes fáticos podem ser classificados como Serviço de Valor Adicionado (<i>SVA</i>), que não se sujeita ao ICMS e tampouco ao ISS, por falta de previsão legal.	Tathiane Piscitelli, Maurício Barros, Ricardo Augusto Alves dos Santos, Guilherme de Campos Quintela, Samille Rodrigues Sergio, Sergio Papini de Mendonça Uchôa Filho e Iris Cintra Basílio

CORRENTE JURISPRUDENCIAL	ARGUMENTOS PRINCIPAIS	CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	AUTORES PESQUISADOS
	<i>das mercadorias</i> . Essa eventual tributação pelo ICMS deve adotar os instrumentos adequados, não podendo ser por mero Convênio ICMS.		
Imunidade tributária dos fonogramas e videofonogramas de produção nacional	Os fonogramas e videofonogramas de produção nacional são protegidos pela imunidade, conforme art. 50, inciso VI, alínea “e” da CF/88.	Impossibilidade de tributar o <i>streaming</i> de conteúdos audiovisuais de produção nacional, afastando a incidência tanto pelo ICMS, quanto pelo ISS. Afeta as Aplicações <i>OTT</i> de Conteúdos Audiovisuais, mas tão somente em relação à produção nacional. Todavia, considerando que normalmente a onerosidade se faz pela modalidade de assinatura mensal, não sendo possível segregar o conteúdo nacional do restante, acaba por inviabilizar qualquer tributação sobre esses provedores (ex.: <i>Netflix, Spotify, Deezer</i>).	Salvador Cândido Brandão Júnior
Impossibilidade de tributação das <i>OTT</i> de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais tanto pelo ICMS quanto pelo ISS	A disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva não caracteriza obrigação de fazer, pois independe de atividade física ou intelectual. Não são, igualmente, obrigações de dar, porque não há transferência de titularidade dos conteúdos de multimídia aos contratantes; e, finalmente, não há serviço de comunicação, porque não há relação comunicativa entre o cedente e o cessionário, ou seja, entre a empresa que disponibiliza o conteúdo e o assinante. ⁹²⁵ A transmissão de conteúdos multimídia, conforme o autor pesquisado, pode ser vista como uma cessão de uso, ou cessão de direitos autorais, ou como locação de coisa móvel (esta, protegida da tributação do ICMS pela Súmula Vinculante nº 31 do STF). Os provedores de conteúdos multimídia não são os provedores dos serviços de comunicação. Na transmissão de conteúdo não há transmissão de propriedade. Inconstitucionalidade da inclusão do item 1.09 na LC nº 116/03 pela LC nº 157/16. Alguns autores entendem que bens incorpóreos, para serem tributados pelo ICMS, têm que estar num ciclo de circulação econômica de bens e não numa relação direta entre provedor e consumidor.	Impossibilidade de tributar os suportes fáticos das Aplicações <i>Over-the-Top</i> , seja pelo ICMS, seja pelo ISS.	José Eduardo Soares de Melo, Betina Treiger Grupenmacher, Carlos Augusto Daniel Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Lucas de Lima Carvalho, Rogério Baptista Fedele, Eduardo Muxfeldt Bazzanella e Victor Oliveira Fernandes

⁹²⁵ 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. 344.

CORRENTE JURISPRUDENCIAL	ARGUMENTOS PRINCIPAIS	CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	AUTORES PESQUISADOS
Criação de um novo tributo para tributar os suportes fáticos da Economia Digital	O avanço da tecnologia no âmbito da informática e das telecomunicações, além da convergência tecnológica trouxe, como consequências, (i) a desmaterialização dos bens, (ii) a desterritorialização das atividades, (iii) a desintermediação das transações, (iv) a precoce obsolescência de regulações das telecomunicações e dos serviços e utilidades a elas afetas. Tudo isso resultou em inadequação dos conceitos empregados na Constituição Federal (como circulação, mercadoria e serviço) para a construção de normas de incidência dos impostos sobre o consumo em relação aos novos suportes fáticos advindos com a Economia Digital. O modo de cumprimento das obrigações geradas importa mais que a incidência tributária em si.	Os suportes fáticos das Aplicações <i>Over-the-Top</i> , não importa a modalidade, sofreriam a incidência de um novo tributo. Conforme o autor pesquisado, o novo tributo deveria ser ou um imposto de regime simplificado, de arrecadação unificada e incidente sobre as atividades do setor de informática, podendo abranger os suportes fáticos do <i>Over-the-Top</i> , na forma de um <i>Simples Informática</i> ou <i>Simples Tecnologia</i> , ou ser um imposto sobre o consumo do tipo IVA, abrangendo toda a comercialização de bens, corpóreos e incorpóreos, e todos os serviços, em base ampla, elegendo, como materialidade, a <i>atividade produtiva</i> , e não os conceitos tradicionais de mercadoria e serviço.	Marco Aurélio Greco, Paulo Caliendo, Ricardo Augusto Alves dos Santos, José Luis Ribeiro Brazuna, Carlos Augusto Daniel Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Betina Treiger Grupenmacher, Eurico Marcos Martins de Santi, Luiz Roberto Peroba, Ana Carolina Carpinetti, Stella Oger Pereira dos Santos, Elena Tavares Esteves Estevão e Eduardo Muxfeldt Bazzanella

Fonte: o autor.

Ao final deste capítulo, faremos as considerações finais sobre as posições doutrinárias hoje existentes sobre a tributação das Aplicações *Over-the-Top* das duas espécies eleitas por nós, também à luz dos posicionamentos jurisprudenciais, que serão vistos no próximo tópico.

7.4 Os posicionamentos jurisprudenciais sobre os conceitos nucleares das normas de incidência do ICMS e do ISS e sobre os suportes fáticos das Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais

Entendemos importante trazer, a esse estudo, um rol das decisões jurisprudenciais mais importantes relativamente aos conceitos nucleares das normas de incidência do ICMS e do ISS, bem como aquelas relativas aos suportes fáticos das Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais.

As posições doutrinárias que acabamos de ver são, na expressão de Ricardo Anderle, **os referenciais teóricos concebidos pelo cientista do Direito sobre um assunto. As decisões do Poder Judiciário, por outro lado, fazem parte de sua aplicação prática.**⁹²⁶

⁹²⁶ ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 197.

Elas são **importantes para a construção do vetor da segurança jurídica**, conforme expressão também daquele autor. E a segurança jurídica apresenta-se também como o **sobreprincípio da certeza do direito**, que deve nortear a atividade de interpretação dos textos normativos.⁹²⁷

Aqui, procedemos a uma investigação da jurisprudência produzida pelos tribunais superiores (STJ e STF) em relação aos temas explicitados no início deste tópico. Assim, veremos como ela vem abordando, nas três últimas décadas, temas como o conceito de *bem e mercadoria* e sua possível intangibilidade, *software*, *download de software*, o conceito de *serviço*, *tributação dos serviços* e, finalmente, os suportes fáticos do *Over-the-Top* que chegaram aos tribunais.

A forma de abordagem é a da separação por temas e, dentro deles, a sequência cronológica das decisões. Nem sempre se observará que houve uma evolução da jurisprudência para aproximá-la das posições doutrinárias dominantes, porém, normalmente, muitas decisões reconhecem que o Direito deve evoluir para acompanhar as mudanças sociais, tecnológicas e econômicas.

Não fizemos um rol exaustivo de decisões, mas procuramos trazer, para cada tema eleito, ao menos uma decisão paradigmática.

7.4.1 Bens corpóreos e incorpóreos

Neste item, inserimos os julgados importantes que diferenciam bens corpóreos de bens incorpóreos e sua repercussão tributária.

a) REsp 39.797/SP (1993)

Neste julgamento, o STJ pronunciou-se pela não incidência do ICMS sobre a exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, que está sujeita apenas ao ISS. Referidos programas não se confundem com suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS.

A conclusão, à época, foi que programas de computador não são tributáveis por serem bens incorpóreos, entendimento hoje superado, ao menos quanto à particularidade da corporeidade ou não para efeito da tributação do ICMS.

⁹²⁷ ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 198.

b) RE 330.817/RJ (2001)

Neste julgamento, o STF reconheceu imunidade tributária (art. 150, VI, “d”, da CF/88) ao livro eletrônico (*e-book*), bem como “aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”.

Nele, os ministros reconhecem a necessidade de interpretação evolutiva das normas constitucionais, no caso, a desmaterialização de bens.

7.4.2 ICMS-Mercadoria

Aqui, foram reunidas as decisões paradigmáticas a respeito de materialidades ligadas ao ICMS, como o conceito de *software*, a possibilidade ou não de o ICMS tributar bens imateriais, obrigação de dar, imunidade do livro eletrônico (*e-book*) e situações das materialidades do ICMS-Mercadorias e do ICMS-Comunicação.

Neste rol, selecionamos, por importantes as decisões nos seguintes julgados:

c) RE n. 330.817 RJ (2001) e RE n. 595.676 (2008) – Repercussão Geral

Neste julgamento, **o STF entendeu que a imunidade sobre livros, jornais, etc. se estende aos seus correspondentes eletrônicos.** O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 593 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: **“A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”.** O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 259 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento e fixou a seguinte tese: **“A imunidade da alínea d do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal alcança componentes eletrônicos destinados, exclusivamente, a integrar unidade didática com fascículos”.**

d) REsp 1.125.133/SP (2010)

Consoante prevê a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça, não constitui fato de gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Súmula 166 do STJ: **“Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.**

Há decisões, porém, citando que o enunciado da referida Súmula (em 23/08/1996) ocorreu em momento anterior à publicação da Lei Complementar nº 87/96, ao passo que o Recurso Repetitivo nº 1.125.133/SP, cujo caso concreto envolvia a transferência de ativos imobilizados, não analisou as regras contidas na aludida legislação.

Trata-se da discussão sobre a autonomia do estabelecimento para efeito da incidência do ICMS. Os Fiscos continuam entendendo que o ICMS-Mercadoria deve incidir, mesmo nas saídas internas de um estabelecimento para outro da mesma empresa, com base naquele princípio⁹²⁸.

e) ADI 1.945/MT (2010)

Trata-se de processo iniciado em 1999, e que ainda permanece sem decisão terminativa. Discute a inconstitucionalidade da incidência do ICMS nas operações com *software* realizadas por transferência eletrônica de dados (*download*).

f) RE 540.829/SP (2014)

Neste julgamento, o STF decidiu que o ICMS não incide se ausente a transferência de propriedade.

Novamente, temos aqui a materialidade objeto da Súmula nº 166 do STJ, aparentemente pacificando o assunto, todavia não lhe atribuiu o efeito de repercussão geral.

g) ADI 5.958/DF (2018)

Trata-se de pedido de declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/17 e a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 2º, I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para afastar “qualquer possível interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de softwares e congêneres”.

⁹²⁸ A partir da Orientação Normativa SubG-CTF nº 02, de 1º de julho de 2016, a Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (PGE) está autorizada a não interpor recursos em face de decisão que reconhece a não incidência do ICMS sobre o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Isto não tem impedido, até o momento, decisões favoráveis ao Fisco paulista no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), instância superior do contencioso administrativo do estado de São Paulo, com base no artigo 28 da Lei nº 13.457/2009, que rege o processo administrativo nesse estado.

Este processo afeta diretamente a pretensão de tributar, pelo ICMS, a materialidade das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais. Todavia, ainda não foi dada sentença.⁹²⁹

7.4.2 ICMS-Comunicação

Inserimos, neste item, os julgados que decidiram acerca de suportes fáticos que podem ou não serem tributados pelo ICMS-Comunicação, a exemplo de provimento de acesso à internet, cobrança de assinatura e serviço de TV a Cabo.

a) REsp 456.650/PR (2002)

Neste julgamento, o STJ decidiu que **não incide ICMS sobre serviços prestados para acesso à internet**. O STJ pacificou o entendimento de que não incide ICMS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet, uma vez que a atividade desenvolvida por eles consubstancia mero serviço de valor adicionado.

b) REsp 402.047/MG (2003)

Neste julgamento, o STJ decidiu que **há serviço de comunicação quando um terceiro, mediante prestação negocial onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato “por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”**. Os meios necessários à consecução deste fim **não estão ao alcance da incidência do ICMS comunicação**.

c) REsp 456.650/PR (2002)

Neste julgamento, o STJ afastou a incidência do ICMS sobre o provimento de acesso à internet, baseado na disposição constitucional de que os estados e o Distrito Federal podem tributar, pelo ICMS, somente a prestação onerosa de serviços de comunicação. Dessa forma, o serviço que não for prestado de forma onerosa e que não for considerado pela legislação pertinente como serviço de comunicação não pode sofrer a incidência de ICMS, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária.

⁹²⁹ Consulta efetuada em 17 nov. 2019.

Esta decisão pode servir de paradigma em futuros e eventuais julgamentos sobre a materialidade das Aplicações *Over-the-Top*.

d) REsp 1.132.695 (2009)

Neste julgamento, **o STJ decidiu pela incidência do ICMS sobre os serviços de TV a Cabo**. Esta modalidade foi considerada como um sistema de distribuição de conteúdos audiovisuais de televisão, de rádio e de outros serviços para consumidores através de cabos coaxiais fixos, ao invés do tradicional e antigo sistema de transmissão via antenas de rádio, sendo, portanto, serviço de comunicação para fins de ICMS.

e) REsp 1.176.753/RJ (2012)

Neste julgamento, o STJ decidiu que **a prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade-fim — que consiste no processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza —, esta sim, passível de incidência pelo ICMS**. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.

Esse julgado foi extremamente importante para efeito de retirar alguns suportes fáticos, como os chamados serviços preparatórios, acessórios ou complementares, além dos Serviços de Valor Adicionado, da incidência do ICMS.

f) RE 572.020/DF (2014)

Neste julgamento, o STF efetuou a interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), chegando ao entendimento de que **o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço**

de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98.⁹³⁰

Essa foi uma decisão importante para excluir, da base de cálculo do ICMS-Comunicação, serviços considerados preliminares ou acessórios, como habilitação e assinatura de linha telefônica, além de excluir “facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o serviço de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”, como está na redação da referida cláusula. Isso pode permitir a exclusão da incidência desse imposto também as Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais.

g) RE 912.888/RS (2015) – Repercussão Geral em 2016

Neste julgamento, o STF decidiu pela possibilidade de incidência do ICMS-Comunicação sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia. Foi-lhe dada repercussão geral.

Nota-se que, aqui, o STF julgou diferentemente do STJ, este no REsp 456.650/PR.

7.4.3 Operações e prestações de serviço com *software*

Neste tópico, foram inseridos julgados referenciais a respeito de operações e prestações de serviço envolvendo *software*, a exemplo de venda, licenciamento e *download*.

a) REsp 39.457/SP (1994)

Neste julgamento, o STJ definiu que *software* é bem imaterial, não sujeito ao ICMS.

b) RE 176.626/SP (1998)

Neste julgamento, o STF decidiu que o licenciamento de *software* não customizado (*software de prateleira*) é operação de venda mercantil e por isso deve sofrer a incidência do ICMS, porém demanda um suporte físico, pois à época ainda não existia (ou não era comum) o *download*, como hoje.

⁹³⁰ “Cláusula primeira Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.”

Foi, por muito tempo, um *decisum* paradigmático para esse assunto, julgamento conduzido pelo voto do Relator, Ministro Sepúlveda Pertence.

A Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 123/2014, confirmou esta interpretação, que já foi inclusive ratificada em outras manifestações posteriores.

Posteriormente, o STF passou a entender que o ICMS pode incidir sobre bens incorpóreos, pelo fenômeno da desmaterialização inerente à Economia Digital.

No mesmo sentido, o CONFAZ editou o Convênio nº 106/2017, pelo qual os estados podem cobrar o ICMS sobre o *download* (transferência eletrônica de dados) de *softwares*, assim entendidos os programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres. Todavia, esse Convênio teve sua constitucionalidade questionada junto ao STF pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom), por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.958/DF, que ainda aguarda julgamento.⁹³¹

c) RE 199.464/SP (1999)

Neste julgamento, **o STF assentou a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar *standard* de programa de computador, também chamado *de prateleira*, e o licenciamento ou uso de cessão do direito de uso de *software*. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares não caracterizam licenciamento ou cessão de direito de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS.**

Portanto, prevaleceu, naquele julgamento, o conceito de mercadoria como bem móvel corpóreo sujeito à mercancia, ou seja, sujeito à comercialização.

d) ADI 1.945/MT (1999)

Neste julgamento, o STF reviu seu entendimento anterior, aquele do RE 199.464/SP, ao enfrentar a possibilidade de tributação do ICMS na comercialização de *softwares*, ainda que realizados por *download*, e **passou a entender que o conceito de mercadoria, em um cenário de economia digital, não mais se restringe apenas a bens**

⁹³¹ OPEN. Incidência de ICMS sobre softwares de prateleira transferidos via download. *Open*, Salvador, 2 abr. 2019. Disponível em: <https://opentreinamentos.com.br/incidencia-de-icms-sobre-softwares-de-prateleira-transferidos-via-download/>. Acesso em: 15 out. 2019, atualizada em: 17 nov. 2019.

corpóreos, de modo que possam existir em nosso ordenamento jurídico mercadorias virtuais sujeitas ao alcance do ICMS.

Todavia, até o presente momento, não houve decisão sobre o mérito da ADI, havendo apenas decisão acerca do pedido de liminar negando a suspensão dos efeitos da legislação estadual impugnada, o que já expressa um posicionamento inicialmente desfavorável ao contribuinte sobre a matéria nesta nova composição do STF.⁹³²

e) ADI 5.576/SP (2016)

Neste processo, o STF julgará 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*). Permanece ainda sem decisão final.⁹³³

f) ADI 5.659/MG (2017)

Neste julgamento, **o STF decidiu pela inconstitucionalidade da legislação do estado de Minas Gerais que previu a incidência do ICMS sobre as operações com programas de computador – *software*.**

Novamente aqui, uma decisão que pode ter influência em materialidades relativas às Aplicações *OTT*, porém de Conteúdos Audiovisuais.

7.4.4 ISS

Neste tópico, elencamos decisões que afetam o ISS, como o conceito de serviço, a incidência ou não do imposto envolvendo bens móveis, cessão de direito de uso, contratos de *leasing*, licenciamento de programas de computador e sobre planos de saúde.

a) RE 116.121/SP (1988)

Neste julgamento, **o STF se manifestou pela inconstitucionalidade da incidência de ISS sobre bens móveis.**

⁹³² GRISI, Celso; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de; SOARES, Niandra. O ICMS na disponibilização de software no Estado de São Paulo. *JOTA*, São Paulo; Brasília, 4 abr. 2016, atualizado em: 22 nov. 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-tauil-chequer/coluna-tauil-chequer-o-icms-na-disponibilizacao-de-software-no-estado-de-sao-paulo-04042016>>. Acesso em: 15 out. 2019, atualizado em: 17 nov. 2019.

⁹³³ Consulta efetuada em 17 nov. 2019.

b) RE 116.121/SP (2000)

Neste julgamento, o STF decidiu que **não incide ISS sobre locação bens móveis, por se tratar de uma obrigação de dar.**

c) RE 688.223/PR (2006) – Repercussão Geral em 2012.

Neste julgamento, **o STF assentou repercussão geral sobre a incidência ou não de ISS em contrato a envolver cessão de direito de uso ou licenciamento de programas de computador (*software*).** Processo ainda inconcluso.⁹³⁴

d) RE 547.245/SC (2007)

Neste julgamento, no STF, discutiu a incidência de ISS sobre contratos de *leasing*: o Ministro Joaquim Barbosa aduziu que **a evolução social tem levado à obsolescência conceitual, em especial a divisão entre obrigação de dar e fazer, que deixa de ser relevante em prol de uma consideração própria da função econômica e social da operação e postura dos sujeitos envolvidos. O STF decidiu pela possibilidade de incidência do ISS sobre o *leasing* financeiro.**

e) RE 651.703/PR (2011) – Repercussão Geral em 2016

Neste julgamento, **o STF decidiu pela incidência de ISS sobre os planos de saúde e seguro saúde**, retificando o entendimento anterior no RE 547.245/SC. No presente processo, decidiu-se que o ISS deve “captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado”, e que não fossem serviços de comunicação (tributados pelo ICMS), financeiros ou securitários (tributados pelo IOF).

Aqui, **nota-se a evolução do pensamento jurisprudencial sobre o conceito de serviço, que deixa de ser mera *obrigação de fazer*, para, numa visão econômica, caracterizar-se também como um *oferecimento de utilidade*. O tribunal reconhece a fluidez das expressões utilizadas pela CF/88 e a mutação da natureza jurídica ao longo do tempo.**

Esta nova visão do serviço pode ter influência em futuras decisões acerca das Aplicações *Over-the-Top*.

⁹³⁴ Consulta efetuada em 17 nov. 2019.

7.4.5 *Over-the-Top*

Neste item, foi inserido o único julgado encontrado que trata de um suporte fático das Aplicações *Over-the-Top*, que é a tecnologia *streaming*.

- **REsp 1.599.264/RJ (2016)**

Neste julgamento, o STJ 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 mais diretamente ligado ao nosso tema de estudo, as Aplicações *Over-the-Top*; foi realizado no STJ, e não no STF, e não teve efeito repetitivo. Por isso, ainda é insuficiente para estabelecer uma jurisprudência ao menos duradoura. De toda sorte, aponta no sentido de ver a transmissão de conteúdos audiovisuais como uma cessão de uso ou cessão de direitos autorais, conforme querem vários dos doutrinadores pesquisados.

7.4.6 Conclusão do tópico

À guisa de conclusão deste tópico, podemos asseverar que os tribunais superiores, embora abertos à evolução que os conceitos constitucionais devem sofrer, seu comportamento pode ser sido como um tanto errático, ora demonstrando visões mais modernas, ora com recuos, ocorrendo de um tribunal rever as decisões de outro e segundo uma linha mais tradicional de análise dos suportes fáticos.

Há assuntos em que o STJ já se mostra mais flexível e sensível às normativas que vêm do setor tecnológico, a exemplo da exclusão do ICMS-Comunicação do provimento de acesso à internet (REsp 456.650/PR), porém, há não muito, o STF entendeu como incidente aquele imposto nos valores cobrados a título de assinatura da linha telefônica (RE 912.888/RS), decisão com repercussão geral.

Há situações em que o STF demonstrou ter um entendimento mais moderno sobre o conceito de serviço, empregando um viés econômico e enxergando-o como o oferecimento de utilidade, como no julgamento do RE 651.703/PR (2011); todavia, ao considerar incidente

o ISS sobre planos de saúde e seguro-saúde, nesse mesmo julgamento, isso provocou não poucas discussões.

Há situações ainda indefinidas, como a tributação do *download* de *software*, situação que vai perdendo objeto, tendo em vista a popularização do acesso a *software em nuvem* (SaaS).

Por fim, em relação ao nosso tema, a tributação indireta dos suportes fáticos das Aplicações *Over-the-Top*, encontramos apenas um julgado até o momento, que é do STJ e não tem efeito repetitivo. Portanto, longe ainda de indicar o caminho de uma jurisprudência mais consolidada e mais perene. Trata-se do REsp 1.599.264/RJ (2016), em que se decidiu no sentido de que a divulgação, por *streaming*, de conteúdos musicais, estes estariam protegidos por direitos autorais.

Portanto, ao menos quando se trata de fenômenos disruptivos como aqueles de nosso objeto de estudo, ainda não é realista esperar que as decisões dos tribunais superiores venham a ser, tão cedo, o **vetor de segurança jurídica** por todos esperado.

7.5 Conclusão do capítulo

Passemos à conclusão deste capítulo, que é a resposta a uma pergunta feita na Introdução desta dissertação: podem as Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais e de Conteúdos Audiovisuais ser tributadas pelo ICMS e pelo ISS?

Para respondê-la usaremos os seguintes critérios metodológicos: (i) primeiramente, responderemos segundo a legislação hoje posta, dos dois tributos, em relação aos suportes fáticos daquelas duas espécies de *Over-the-Top*; todavia, faremos abstração das eventuais críticas quanto à sua possível inconstitucionalidade: partimos do pressuposto de que ela é legítima, válida, vigente e eficaz; (ii) a seguir, responderemos segundo cinco das seis correntes doutrinárias que identificamos em tópico precedente deste capítulo; propositalmente deixaremos de analisar a possível imunidade dos fonogramas e videofonogramas de produção nacional, por entendermos que transbordaria os limites desta dissertação, ao requerer um estudo mais aprofundado não somente daquela figura tributária, como de sua aplicação aos suportes fáticos aqui estudados; (iii) por fim, responderemos segundo a jurisprudência eventualmente existente e aqui registrada.

Iniciaremos pelas Aplicações *Over-the-Top* de Conteúdos Audiovisuais. São aquelas em que os usuários podem acessar conteúdos produzidos por outros usuários ou por provedores especializados, de modo gratuito ou oneroso, em temas que vão da moda ao entretenimento, da gastronomia ao turismo, da educação às artes e à produção cultural, da

política à religião. Para nosso estudo, dividimos esse grupo em dois subgrupos: (i) o de Músicas (e outros conteúdos auditivos: músicas, *podcasts* e conteúdos radiofônicos, em que se tem apenas a transmissão auditiva, porém sem vídeo); e (ii) o de Vídeos propriamente ditos (conteúdos audiovisuais, filmes, séries, vídeos de “canais” da internet, programas de rádio com imagem e programas de TV). No primeiro subgrupo, as Aplicações *OTT* mais importantes são o *Spotify*, o *Deezer* e o *iTunes*, todos veiculadores de conteúdos musicais. No segundo subgrupo, as principais Aplicações são o *Netflix*, a *HBO-Go*, a *Amazon Video*, o *HULU* e, no Brasil, a *Globoplay*.

A seguir, veremos as Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais. Relembrando a classificação por nós proposta em capítulo precedente, são aquelas em que seus usuários podem realizar videoconferências, chamadas e troca de mensagens. Trata-se das funcionalidades de comunicação instantânea por texto, voz ou imagem e voz. As principais Aplicações dessa modalidade são o *Whatsapp*, o *Viber*, o *Telegram*, o *Skype*, o *Messenger* e o *Hangouts*.

7.5.1 Tributação das *OTT* de Conteúdos Audiovisuais

As Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais são importante fenômeno da Economia Digital. Em termos comportamentais e econômicos, vêm competindo com meios tradicionais de entretenimento e informação, como a TV, em suas várias modalidades, e o rádio, tendo feito praticamente cair em desuso a compra de CD físicos de música e DVD de filmes, séries e documentários. Seu grande diferencial tecnológico é o uso do *streaming* para a transmissão, via internet, de conteúdos multimídia.

As TVs por Assinatura, como vimos, são tributadas pelo ICMS-Comunicação, de competência estadual. Nada obstante, como vimos, hoje existe uma disputa entre estados e municípios para a tributação do *streaming*, estes tributando algumas de suas utilizações, inclusive de vídeo, pelo ISS.

Vejamo-las.

7.5.1.1 Segundo a legislação

Se considerarmos constitucionais, válidas e vigentes, apenas para efeito de análise comparativa, as legislações hoje existentes do ICMS e do ISS, modificadas para alcançar as transferências eletrônicas de arquivos digitais, veremos que, hoje, o acesso a conteúdos

audiovisuais pelo *streaming* pode ser tributado ou pelo ICMS ou pelo ISS, conforme a situação.

O Convênio ICMS nº 106/2017, que, em cada estado federativo foi regulamentado pelos diplomas legislativos próprios, considera possível a tributação, pelo ICMS, da seguinte materialidade:

[...] operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

Fala, também, em “operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados” e em “venda ou a disponibilização”.

No estado de São Paulo, a Portaria CAT n. 24/2018 fala em “conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva (‘download’), respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos” e em “independentemente de serem utilizados pelo adquirente mediante ‘download’ ou em nuvem”.

Portanto, inequívoco que estamos a tratar do ICMS-Mercadoria, e não do ICMS-Comunicação.

Na dicção dessa legislação, sujeitam-se ao ICMS (no caso, o ICMS-Mercadoria) as operações com bens digitais em que haja *cessão definitiva* dos conteúdos, por exemplo, de *softwares*, jogos, e arquivos multimídia, por *transferência eletrônica de dados*, mas também o acesso *na nuvem*. Como a legislação fala em *adquirente*, pressupõe-se uma operação comercial de aquisição dos conteúdos digitais em questão.

O fato de o Convênio ICMS nº 106/2017 disciplinar o núcleo de incidência do ICMS-Mercadoria, e não o ICMS-Comunicação, somada à circunstância de a Portaria CAT nº 24/18, do estado de São Paulo, empregar a expressão *com cessão definitiva*, tudo isso permite a interpretação de que o **mero acesso por *streaming* a conteúdos audiovisuais**, como músicas, filmes e séries de Aplicações como *Spotify*, *Netflix* e *HBO GO*, acesso esse previsto no referido Convênio, **não está sujeito ao ICMS, mas estará sujeito ao ISS**, como veremos logo a seguir.

Remanesce um ponto obscuro que é o *download* realizado por *streaming*, que, como vimos, não é propriamente um *download* definitivo, pois depende das regras do contrato com o aplicativo. Para ser incidente o ICMS-Mercadoria, entendemos que o *download* tenha de ocorrer em caráter definitivo.

Por estarem fora do escopo de nosso estudo, não analisaremos a tributação, pelo ICMS-Mercadoria, dos demais conteúdos mencionados no Convênio ICMS nº 106/2017, como *software*, programas e jogos eletrônicos.

O acesso a conteúdos multimídia em Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais também pode ser tributado pelo ISS, porém somente na seguinte situação, que é a materialidade definida no item 1.09 que foi acrescentado à Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003:

[...] 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).

Aqui, a legislação não deixa margem a dúvidas: para ser tributado pelo ISS, o acesso deverá ser pela internet e não pode ter caráter de cessão definitiva. Assim, caso haja *download* de conteúdos, este não pode ter caráter definitivo, caso contrário o tributo incidente é o ICMS-Mercadoria.

Em resumo, o Convênio ICMS nº 106/2017 disciplina a **transferência de conteúdos multimídia em caráter definitivo**, como na situação de *download*, **permitindo a tributação dessa materialidade pelo ICMS-Mercadoria** de competência estadual. Já o item 1.09, inserido na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, permite a **tributação, pelo ISS municipal, dos acessos por *streaming* a conteúdos multimídia sem cessão definitiva**.

7.5.1.2 Segundo a doutrina

Conforme vimos em tópico anterior neste capítulo, a doutrina é bastante dividida em relação à tributação, pelo ICMS ou ISS, das Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais.

Temos seis posições arroladas e que estão bem detalhadas em tópico precedente. Para não sermos repetitivos, faremos aqui apenas breve síntese.

Pela primeira, pode haver incidência do ICMS sobre o *download* e sobre a transmissão por *streaming* de conteúdos digitais, desde que sanados alguns problemas do diploma legislativo que prevê originalmente aquela tributação, que é o Convênio ICMS nº 106/2017.

Há duas correntes, uma delas mais numerosa em termos de doutrinadores, que entendem serem os suportes fáticos dessa *Over-the-Top* tributáveis pelo ISS. Uma delas, aquela que reúne o maior número de autores pesquisados, por outro lado, entende que é

legítimo que o ICMS possa vir, futuramente, a tributar todos ou alguns desses suportes fáticos, desde que através das modificações próprias na legislação, seja na Constituição Federal, seja nos instrumentos infraconstitucionais.

Uma quarta corrente entende que os fonogramas e videofonogramas de produção nacional estão protegidos de tributação pelo instituto da imunidade constitucional. Como explicado acima, deixaremos de analisar esse argumento pelos limites de nosso estudo.

Uma quinta corrente, embora não cogite da imunidade supracitada, não vê possibilidade de tributação desses suportes fáticos nem pelo ICMS (seja o ICMS-Mercadoria, seja o ICMS-Comunicação), nem pelo ISS.

Por fim, uma sexta e última corrente entende que o atual sistema constitucional tributário não consegue absorver, para tributar, as novas materialidades trazidas pela Economia Digital, sendo necessário um novo desenho constitucional ou infraconstitucional. Nas propostas, há a sugestão de uma forma unificada de arrecadação, pela criação de um *Simples Informático* ou *Simples Tecnológico*, e também aquela de implantação de um verdadeiro IVA no Brasil, que venha a tributar operações físicas e com bens imateriais, inclusive os suportes fáticos das Aplicações *Over-the-Top*, em linha com modelos internacionais.

7.5.1.3 Segundo a jurisprudência

Na jurisprudência, encontramos apenas um julgado, em cuja decisão há o entendimento de que conteúdos musicais divulgados por *streaming* estão sujeitos à proteção de direitos autorais. Sua divulgação, portanto, caracterizaria uma cessão de direitos (REsp 1.599.264/RJ, de 2016).

7.5.2 Tributação das *OTT* de Comunicações Sociais

As Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais são, hoje, um verdadeiro fenômeno comportamental, juntamente com suas congêneres da espécie que denominamos de *OTT* de Redes Sociais. Consistem, principalmente, em aplicativos que o usuário instala em seus aparelhos de telefonia celular, *tablets* ou computadores, por meio dos quais envia e recebe mensagens instantâneas, que podem ser apenas de texto, mas também ser acompanhadas de imagens, como os populares *gifs*⁹³⁵, ilustrações, fotos, arquivos de áudio e

⁹³⁵ Acrônimo de *Graphics Interchange Format*, formato de imagem compactada no formato *bitmap*.

arquivos de vídeo. Permitem chamadas de voz e de voz e imagem. A finalidade dessas Aplicações é eminentemente a comunicação instantânea, daí porque não se mostram adequadas ao envio de arquivos multimídia muito grandes, diferentemente das *OTT* de Conteúdos Audiovisuais.

Na prática, concorrem com os meios tradicionais de comunicação, especialmente a telefonia fixa e a telefonia celular. Estes últimos são tributados pelo ICMS-Comunicação. Essas *OTT*, todavia, encontram-se numa situação de não incidência tributária até o momento.

7.5.2.1 Segundo a legislação

Embora concorram com os serviços tradicionais de comunicação, que sofrem a incidência do ICMS-Comunicação, as Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais não vêm sofrendo a incidência desse tributo.

Para que possa ser aplicada a legislação tradicional do ICMS-Comunicação, desde a norma constitucional até as normas regulamentares, aquelas aplicações precisariam ser caracterizadas como *serviços de comunicação*, o que, até o momento, não ocorreu.

As normas do ICMS aplicáveis às Aplicações *OTT* de Conteúdos Audiovisuais são, como vimos, o Convênio ICMS nº 106/2017 e, no caso do estado de São Paulo, o Decreto estadual paulista nº 63.099/2017 e Portaria CAT nº 24/2018 da SEFAZ/SP.

Todavia, como já visto nos tópicos referentes à tributação das *OTT* de Conteúdos Audiovisuais, **aquelas normas são voltadas para o ICMS-Mercadoria, e não para o ICMS-Comunicação**. Elas estão direcionadas para a tributação da *circulação*, a *transferência* de conteúdos digitais. Tratam de “operações com bens e mercadorias digitais”, ou seja, a comercialização de conteúdos multimídia, a saber, *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, ou o acesso oneroso a *softwares* na nuvem. Aqueles diplomas legislativos não foram editados para a tributação da troca de mensagens instantâneas, ainda que estas últimas configurem, na prática, a realização de uma comunicação.

A caracterização dessa troca de mensagens como um serviço de comunicação não é trivial. Elas possuem, como já visto em capítulo anterior, a natureza jurídica de Serviços de Valor Adicionado (*SVA*). Estes, por sua vez, não sofrem a tributação do ICMS-Comunicação porque a Lei Geral das Telecomunicações expressamente diferencia os *SVA* dos serviços de comunicação, conforme já estudado. Além disso, os provedores de conteúdos das Aplicações *OTT* não são os mesmos provedores dos serviços de internet e dos serviços de comunicação de que se valem aquelas primeiras.

Por fim, ainda que, até por presunção legal, fossem caracterizadas, como serviço de comunicação, as trocas de mensagens (e de conteúdos) por meio das Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais, elas precisariam ser onerosas para sofrer a incidência do ICMS-Comunicação. Hoje, a quase totalidade das *OTT* de Comunicações Sociais é de uso gratuito. A única exceção mais conhecida é a realização de chamadas de voz, ou voz e imagem, pelo *Skype*, mas que logo deve entrar em desuso, por força da popularização de outros recursos equivalentes e não onerosos, como o *Hangouts* da *Google*.

Em relação ao ISS, as *OTT* de Comunicação Social tampouco estão sujeitas à incidência desse imposto. Para sê-lo, considerando o caráter residual do ISS, seu suporte fático precisaria não estar sujeito à incidência do ICMS e, ao mesmo tempo, deveria constar de lista própria em lei complementar. No caso, deveria constar da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Vimos que a Lei Complementar nº 157/2016 acrescentou o item 1.09 à Lista de Serviços da LC nº 116/2003. Todavia, referido item fala em tributação pelo ISS da “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”, excluídos os livros, jornais e periódicos (em meio digital) e os Serviços de Acesso Condicionado. Estes últimos, sabemos, consistem nos serviços de TV por Assinatura. Numa interpretação sistemática da norma, o uso das expressões *disponibilização* e *sem cessão definitiva*, mais *conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto* está a demonstrar que, tal como o Convênio ICMS nº 106/2017, o legislador não pretendeu tratar, aqui, de serviços de comunicação, de troca de mensagens instantâneas. Não há, na Lista de Serviços, outro item que se subsuma à materialidade da prestação de serviço de comunicação. Se houvesse, constituir-se-ia numa invasão da competência estadual para tributar aquele.

Leve-se em conta, também, que, como vimos, o suporte fático dessas Aplicações *Over-the-Top* tem a natureza jurídica de Serviço de Valor Adicionado (*SVA*), não se confundindo com serviço de comunicação, nem tampouco com algum tipo de serviço que seja tributado pelo ISS.

Em conclusão, não há previsão legal para tributar, pelo ISS, as Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais.

7.5.2.2 Segundo a doutrina

Não encontramos nenhum doutrinador que tenha concluído pela possibilidade de tributação das Aplicações *OTT* de Comunicações Sociais pelo ICMS (ICMS-Comunicação, no caso) ou pelo ISS.

7.5.2.3 Segundo a jurisprudência

Não encontramos, na jurisprudência, nenhum julgado concluindo pela possibilidade ou não da tributação das *OTT* de Comunicações Sociais, seja pelo ICMS (ICMS-Comunicação), seja pelo ISS.

Com este tópico, finalizamos o capítulo e passamos à conclusão final de nossa dissertação.

CONCLUSÃO

Essa dissertação teve por escopo estudar um dos fenômenos mais interessantes dessas décadas iniciais, que praticamente coincidem com o século, da chamada Era Digital (ou da Economia Digital, sua vertente produtiva e econômica), que são as chamadas Aplicações *Over-the-Top*.

Pudemos descobrir que, além de produtos tecnológicos, as Aplicações *Over-the-Top* representam formidável vetor de mudança de hábitos e comportamentos sociais, além das enormes possibilidades econômicas, culturais, científicas e informativas que elas proporcionam a seus usuários.

Não hesitamos em dizer que, juntamente com a tecnologia digital e a internet, elas são o fenômeno mais inovador não somente das últimas décadas, como um dos maiores de toda a história, como o foram, a seu tempo, o fogo, a roda, a agricultura e a escrita.

Como vimos ao longo desse estudo, hoje não mais simplesmente “acessamos” a internet, mas estamos nela imersos, cercados por ela, e as Aplicações *Over-the-Top* são o veículo para isso.

Descobrimos, também, que um dos fatores-chave desse sucesso é a tecnologia *streaming* de transmissão de dados digitais pela internet.

Pudemos compreender que o avanço tecnológico de equipamentos (*hardware*) e de programas (*software*), a internet e o *streaming* promovem várias grandes mudanças e afetam profundamente a economia e as relações de produção. Algumas das marcas principais dessas mudanças são a desmaterialização dos bens, a desterritorialização das atividades, a desintermediação das transações e a virtualização das transações. As distâncias ficaram irrelevantes, promoveu-se a integração e a interação entre produtor e consumidor. As cadeias se transformaram em redes, seja na pesquisa, seja na produção ou na informação. O valor deixou de ser meramente adicionado por etapas, para ser verdadeiramente “gerado”.

Nosso foco de estudo, além das próprias Aplicações *Over-the-Top*, foi verificar se elas podem ser tributadas por impostos clássicos sobre o consumo de nosso Sistema Tributário, o ICMS e o ISS, que são baseados fortemente em conceitos e bases que se mostram afastados das novas realidades da Economia Digital.

Aqueles são dois tributos fortemente calcados nos seguintes princípios: cadeias de produção e de comercialização de bens corpóreos, presença de intermediação humana nas etapas de circulação, bem como na prestação de serviços, e forte territorialidade das transações.

A par disso, como pudemos estudar, nosso Direito Tributário utiliza tradicionalmente conceitos abstratos (como estabelecimento, bem, serviço, comunicação etc.), nem sempre suficientemente definidos na Constituição Federal ou na legislação infraconstitucional, e que se mostram distanciados das novas atividades econômicas, dos novos modos de produção e dos novos fenômenos de riqueza, tal como as bases de dados dos usuários das *OTT*.

O resultado, demonstrado no capítulo que tratou da tributação das Aplicações *Over-the-Top*, é que a ampla maioria dos estudiosos pesquisados reconhece a inadaptação das bases de tributação daqueles impostos quando tentam alcançar os suportes fáticos desses novos fenômenos. Isso ocorre até entre os doutrinadores que admitem, normalmente com ressalvas, a possibilidade de tributação das Aplicações *Over-the-Top* pelo ICMS ou pelo ISS.

Portanto, há hoje, no Brasil, dois impostos sobre o consumo procurando tributar o *streaming* de conteúdos digitais. No capítulo próprio, vimos o risco de termos uma bitributação a depender dos contornos do suporte fático (*download* com ou sem acesso definitivo, acesso *na nuvem* etc.).

Consequências inevitáveis e indesejáveis dessa imperfeita ou duvidosa subsunção entre suporte fático e norma constitucional de incidência são a insegurança jurídica e as incertezas sobre o imposto que deve incidir, o correto sujeito ativo e o exato *quantum debeat*.

Pudemos descobrir, também, que há suportes fáticos em situação de não incidência (voluntária ou involuntária), a se somar às assimetrias regulatórias em relação ao setor de telecomunicações, com o qual as *Over-the-Top* concorrem.

Tudo isso aponta no sentido de que se deva construir um novo consenso (um *discurso vencedor*) em torno da tributação dos fenômenos da Economia Digital, em geral, e das Aplicações *Over-the-Top*, em particular. Deve-se formular normas impositivas que se amoldem às novas realidades, de preferência alinhadas com modelos internacionais que venham a se consagrar brevemente (*vide* estudos que vêm sendo feitos pela OCDE).

Enquanto não temos esse novo modelo minimamente aceito por contribuintes, juristas, legisladores e administrações tributárias, aconselhável que se tenha uma atitude conservadora, ainda que temporariamente não isonômica, em termos legislativos. Seria a *moratória* regulatória ainda prevalecente e que vige mesmo nos Estados Unidos, onde primeiro se desenvolveram esses novos suportes fáticos, que, por outro lado, têm, como benefício, não inibir seu desenvolvimento.

A boa notícia é que se desenha no horizonte a possibilidade de finalmente termos uma reforma tributária que venha a corrigir distorções hoje existentes em nosso Sistema Constitucional Tributário, adaptando-o aos novos tempos e novos fenômenos suscetíveis de tributação.

Este é o estado da arte de nosso objeto de estudo no momento. A velocidade com que as inovações no setor vão surgindo, por outro lado, obrigam os acadêmicos e os operadores do Direito a diuturnamente seguir pesquisando de modo a manterem-se atualizados.

Ao final deste estudo, sentimo-nos recompensados e enriquecidos pelos conhecimentos adquiridos, augurando que ele possa igualmente servir aos estudiosos que venham a se interessar pelo tema ou nele se aprofundar.

REFERÊNCIAS

- 7GRAUS. *Dicio*. Dicionário Online de Português. Matosinhos, Portugal: 7Graus, 2019. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/telecomunicacao/>. Acesso em: 01 maio 2019.
- 7GRAUS. *Significados*. Significado de Bit e Byte. Matosinhos, Portugal: 7Graus, 2019. Disponível em: <https://www.significados.com.br/bit-e-byte/>. Acesso em: 15 out. 2019.
- 7GRAUS. *Sinônimos.com.br*. Dicionário de sinônimos online. Matosinhos, Portugal: 7Graus, 2019. Disponível em: <https://www.sinonimos.com.br/>. Acesso em: 15 maio 2019.
- AGUIAR, Tatiana. A tributação das novas tecnologias à luz do Constructivismo Lógico-Semântico e da retórica realista – um estudo sobre a superposição de discursos vencedores. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 1231-1248.
- AHLGREN, Matt. 20 + Facebook estatísticas e fatos para 2019. *Web site hosting rating*, Melbourne, 2 Apr. 2019. Disponível em: <https://www.websitehostingrating.com/pt/facebook-statistics/>. Acesso em: 15 ago. 2019.
- ALFERES, Eduardo Henrique. Autopoiese do Direito. *Âmbito Jurídico*, São Paulo, 01 maio 2010. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/autopoiese-do-direito/>. Acesso em: 15 out. 2019.
- 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: 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.
- AMARAL, Bruno. Para a Sky, Claro tenta “confundir”, mas OTT não é SeAC. *Teletime*, 19 set. 2019. Disponível em: <https://teletime.com.br/19/09/2019/para-a-sky-claro-tenta-confundir-mas-ott-nao-e-seac/>. Acesso em: 15 out. 2019.
- ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.
- ANGELIS, Ângelo de. *O imposto sobre o valor agregado e o ICMS no estado de São Paulo – 1988 a 2013 – 25 anos*. 2016. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Econômico, Espaço e Meio Ambiente) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2016.
- ANT. Agência Nacional de Telecomunicações. *Proposta brasileira de definição de OTTs é adotada internacionalmente*. Brasília: ANT, 2019. Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/institucional/noticias-destaque/1968-proposta-brasileira-de-definicao-de-otts-e-adotada-internacionalmente>. Acesso em: 15 out. 2019.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2005.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017. p. 1067-1084.

BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. 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. 358-375.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

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.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BEREC. Body of European Regulators for Electronic Communications. *Report on OTT Services*. Riga, Latvia: Berec, 29 Jan. 2016. Disponível em: <http://berec.europa.eu>. Acesso em: 15 out. 2019.

BERGHER, Ricardo. O que é TV on Demand? *Zoom*, Rio de Janeiro, 28 ago. 2012. Disponível em: <https://www.zoom.com.br/tv/deumzoom/o-que-e-tv-on-demand>. Acesso em: 15 out. 2019.

BEZERRA, Romildo Martins da Silva. *Transmissão Digital e Analógica*. Salvador: UFBA; CEFET, 30 ago. 2008. Disponível em: <http://www2.ufba.br/~romildo/downloads/ifba/transmissao-digital-analogica.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. Determinação dos limites de incidência do ICMS na modalidade “comunicação” e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na 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. 283-301.

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.

BRASIL. Ministério da Economia. Confaz. *Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais*. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 15 maio 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. *Relatórios do Resultado da Arrecadação*. Brasília, 2017. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da>

arrecadacao/arrecadacao-2017/2017-relatorios-do-resultado-da-arrecadacao-anos-anteriores-capa. Acesso em: 15 maio 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Confaz*. Brasília, 2109. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/CONFAZ>. Acesso em: 23 ago. 2019.

BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital versus complexidades da Federação brasileira. 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. 825-845.

CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. 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. 791-805.

CARIBÉ, João Carlos Rebello. Uma perspectiva histórica e sistêmica do capitalismo de vigilância. *Centro de Referência em Inteligência Empresarial - CRIE/COPPE/UFRJ*, Rio de Janeiro, n. 41, p. 5-10, 2019.

CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique Amaral. Não incide ICMS sobre serviços Over the Top, mas ISS é variável. *Consultor Jurídico*. São Paulo: Conjur, 14 ago. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-14/nao-incide-icms-servicos-over-the-top-iss-variavel>. Acesso em: 15 ago. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Quartier Latin. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014. p. 13-40.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014. p. 3-11.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 26. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CASTELLS, Manuel. *A Galáxia da Internet: Reflexões sobre a Internet, os Negócios e a Sociedade*. Rio de Janeiro: Zahar, 2003.

CASTRO, Oona. Serviços over-the-top: conceitos em disputa podem ter consequências para sua regulação. *Politics*, Rio de Janeiro: Instituto Nupef, jun. 2018. Disponível em: <https://politics.org.br/edicoes/servi%C3%A7os-over-top-conceitos-em-disputa-podem-ter-consequ%C3%A2ncias-para-sua-regula%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 15 ago. 2019.

CCM. *Analógico e Digital*. São Paulo; Rio de Janeiro: Grupo Figaro, 2019. Disponível em: <https://br.ccm.net/faq/2962-analogico-e-digital>. Acesso em 15 Out 2019.

CHIARELLI, Giuseppe. Elasticità della Costituzione. *In: ISTITUTO DI DIRITTO PUBBLICO I DI DOTTRINA DELLO STATO*. Facoltà de Science Politiche. Università di Roma. *Studi di Diritto Costituzionale in memoria de Luigi Rossi*. Milano: Giuffrè, 1952. p. 43-58.

CHIESA, Clélio. O imposto sobre serviços de qualquer natureza e aspectos relevantes da Lei Complementar n. 116/2003. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 52-76.

CNMC. Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. *Caracterización del uso de algunos servicios over the top em España* (comunicaciones electrónicas y servicios audiovisuales). Informe Sectorial. ESTAD/CNMC/055/17. Madrid: CNMC, 15 enero 2015 (Documento de Trabajo nº 4). Disponível em: https://www.cnmc.es/sites/default/files/1533234_8.pdf. Acesso em: 15 ago. 2019.

CNMC. Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. *Qué es la CNMC*. Madrid: CNMC, 2019, tradução nossa. Disponível em: <https://www.cnmc.es/sobre-la-cnmc/que-es-la-cnmc>. Acesso em: 15 ago. 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONCEITO.DE. Implicação. *Conceito.de*, 2014. Disponível em: <https://conceito.de/implicacao>. Acesso em: 15 maio 2019.

CUERVO, Leonardo. A prestação de Serviço de Valor Adicionado (Vas) pelas empresas de telefonia e sua regulamentação. *Jus.com.br*. dez. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70826/a-prestacao-do-servico-de-valor-adicionado-vas-pelas-empresas-de-telefonia-e-sua-regulamentacao>. Acesso em: 15 out. 2019.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara 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.

DEL BIANCO, Nélia Rodrigues. *E tudo vai mudar quando o Digital chegar*. Brasília: UnB, p. 1-10, 2003. Disponível em: <http://www.bocc.ubi.pt/pag/bianco-nelia-radio-digital.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019.

DIAS, Karem Jureidini. *Fato Tributário – Revisão e Efeitos Jurídicos*. São Paulo, Noeses, 2013.

DIAS, Karem Jureidini. Software, aplicativos e iCloud Services: Evolução jurisprudencial, tendência da tributação e responsabilidade fiscal. In: CONGRESSO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO IBET, 15., 27-29 mar. 2019, São Paulo. *Apresentações [...]*. São Paulo: IBET, 5-7 dez. 2018.

DIGITAL EMA. North Hollywood, CA, USA, 2019. Disponível em: <http://www.entmerch.org/digitalema/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

DUARTE, Denianne de Araújo; SILVA, Lívia Denise Rêgo. Informe setorial: Backhaul ameaçado, consumidor atento. *Revista de Direito, Estado e Telecomunicações*, Brasília, v. 1, n. 1, p. 219-232, 2009. Disponível em: <http://periodicos.unb.br/index.php/RDET/article/download/21750/20063/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Tributação no Comércio Eletrônico*. São Paulo: Síntese; Thomson IOB, 2003 (*Coleção de Estudos Tributários*).

ESTELLITA LINS, Bernardo Felipe. A evolução da Internet: uma perspectiva histórica. *Cadernos ASLEGIS*, n. 48, p. 11-45, jan./abr. 2013. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf. Acesso em: 15 out. 2019.

FABIANO, Célio. O que é SaaS e quais são os benefícios que o seu uso traz. *DeskManager*, 12 dez. 2017. Disponível em: <https://blog.deskmanager.com.br/o-que-e-saas/>. Acesso em: 15 out. 2019.

FARACO, Alexandre Ditzel; COUTINHO, Diogo R. Regulação de indústrias de rede: entre flexibilidade e estabilidade. *Revista de Economia Política*, São Paulo, v. 27, n. 2, p. 261-280, abr./jun. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rep/v27n2/a07v27n2.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019.

FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Apresentação. 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. 11-13.

FEBBRAJO, Alberto, LIMA, Fernando Rister de Sousa. Autopoiese. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP: Teoria Geral e Filosofia do Direito*. São Paulo: PUC-, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/152/edicao-1/autopoiese>. Acesso em: 15 out. 2019.

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.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução do Estudo do Direito: Técnica, Decisão e Dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA DE ALMEIDA, Carlos Otávio; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre software: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. 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. 339-357.

FGV. Fundação Getúlio Vargas. EAESP. Escola de Administração de Empresas de São Paulo. NPP. Núcleo de Pesquisas e Publicações. *Relatório de pesquisa nº 17/2002*. São Paulo: FGV/EAESP/NPP, 2002. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2969/P00234_1.pdf. Acesso em: 15 out. 2019.

FIGUEIREDO, Marina Vieira. *Regra-Matriz de incidência tributária I: Hipótese tributária e fato jurídico tributário*. Material de Aula. São Paulo: COGEAE; PUC, 24 mar. 2014.

FRANCA, Alison José da; DORES JR., Carlos Alberto dos Santos das; REMÉDIO, Eduardo José de Almeida; SANTOS, Henrique Coutinho Miranda; GODOY, Juliana Guimarães; MAIRRO, Ricardo Felipe; AGUDO, Thaís Rodrigues. *Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. JusBrasil*, Salvador, 2015. Disponível em: <https://coutinhocarlota.jusbrasil.com.br/artigos/250683584/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>. Acesso em: 15 ago. 2019.

GADA, Kosha. The Digital Economy in 5 minutes. *Forbes.com*. 16 June 2016. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/#6ceebe4e7628>. Acesso em: 15 out. 2019.

GATTUSO, James. FCC: Over the Top on Internet TV. *The Heritage Foundation*, Report Government Regulation, Washington, DC, 17 Nov. 2015. Disponível em: <https://www.heritage.org/government-regulation/report/fcc-over-the-top-internet-tv>. Acesso em: 15 ago. 2019.

GEMALTO. As gerações de redes móveis de telefonia: entenda. *Gemalto*, 2015. Disponível em: <https://www.justaskgemalto.com/br/geracoes-de-redes-moveis-de-telefonia-entenda/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

GRANDE DICIONÁRIO HOUAISS. São Paulo: UOL, 2019. Disponível em: <https://houaiss.uol.com.br/>. Acesso em: 01 out. 2019.

GRECO, Marco Aurelio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. 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. 780-790.

GRISI, Celso; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de; SOARES, Niandra. O ICMS na disponibilização de software no Estado de São Paulo. *JOTA*, São Paulo; Brasília, 4 abr. 2016, atualizado em: 22 nov. 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-tauil-chequer/coluna-tauil-chequer-o-icms-na-disponibilizacao-de->

software-no-estado-de-sao-paulo-04042016>. Acesso em: 15 out. 2019, atualizado em: 17 nov. 2019.

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.

GUIMARÃES, Bernardo Strobel; GONÇALVES, Marcos Alberto. Serviço público de transporte privativo de passageiros e transporte individual privado de passageiros: reflexões a partir do affair Uber. In: FREITAS, Rafael Vêras de; RIBEIRO, Leonardo Coelho; FEIGELSON, Bruno (Coord.). *Regulação e novas tecnologias*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 387-402.

GUTIERRES, Aline Fernanda Antunes. *O papel dos serviços Over the Top no conflito entre direito autoral e acesso à cultura*. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018.

HARRIS, Susan; GERICH, Elise. Retiring the NSFNET Backbone Service: Chronicling the End of an Era. *Merit Research*, Ann Arbor, MI, 2013. Disponível em: https://web.archive.org/web/20130817124939/http://merit.edu/research/nsfnet_article.php. Acesso em: 15 ago. 2019.

HONORATO, Renata; SBARAI, Rafael. Gigantes chineses de tecnologia e internet estão chegando. *Veja Online*, São Paulo: Grupo Abril, 25 maio 2014. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/tecnologia/gigantes-chineses-de-tecnologia-e-internet-estao-chegando/>. Acesso em: 15 out. 2019.

HUSSERL, Edmund. *Investigações Filosóficas – Sexta investigação*. Elementos de uma elucidação fenomenológica do conhecimento. São Paulo: Nova Cultural, 2005.

ITU. *D.262 (ex D.OTT)*. Recommendation ITU-T D.262 provides a collaborative framework in order to promote competition, consumer protection, consumer benefits, dynamic innovation, sustainable investment and infrastructure development, accessibility and affordability in relation to the global growth of the Over the Top (OTT) applications. Approved: 2 May 2019. Disponível em: https://www.itu.int/ITU-T/workprog/wp_item.aspx?isn=13503. Acesso em: 15 ago. 2019.

IVO, Gabriel. O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014. p. 65-91.

IWASSAKI, Kainan. *Regulação dos Aplicativos de Comunicação sobre IP no Brasil*. 2017. Monografia (Bacharelado em Ciências Jurídicas) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017.

JONES, Caroline Junqueira Ortiz; SARAN, José Eduardo de Paula; LIMA, Mariana Miranda; BARROS, Maurício. ICMS-Comunicação. In: SANTI, Marcos Diniz de; SALUSSE, Eduardo Perez; SANTIN, Lina; TOLEDO, Dolina Sol Pedroso de (Coordenação). *Repertório Analítico da Jurisprudência do TIT/SP*. v. 1. São Paulo: Max Limonad, 2018. p. 454-515.

- KLEINA, Milton. A história do WhatsApp, o rei dos mensageiros. *Tecmundo*, São Paulo, 23 jan. 2018. Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/dispositivos-moveis/125894-historia-whatsapp-rei-mensageiros-video.htm>. Acesso em 15 ago. 2019.
- KLEINA, Milton. A história do Youtube, a maior plataforma de vídeos do mundo. *Tecmundo*, São Paulo, 11 jul. 2017. Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/youtube/118500-historia-youtube-maior-plataforma-videos-do-mundo-video.htm>. Acesso em: 15 ago. 2019.
- KRETSCHMANN, Ângela; WENDT, Emerson. *Tecnologia da Informação & Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.
- LANDIN, Wikerson. Tudo sobre a compra do WhatsApp pelo Facebook. *Tecmundo*. São Paulo, 22 abr. 2014. Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/facebook/51567-tudo-sobre-a-compra-do-whatsapp-pelo-facebook-infografico-.htm>. Acesso em: 15 maio 2019.
- LEAL, Victor Nunes. Leis federais e leis estaduais. In: LEAL, Victor Nunes. *Problemas de Direito Público*. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 110-111.
- LIMA CARVALHO, Lucas de; FEDERE, Rogério Baptista. A Tributação de SaaS e SaaS 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.
- LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019.
- LOPES, Denise Maria Moura da Silva. Avanços, retrocessos e estagnações: um balanço da lei 12.485. *Revista Eptic*, Aracajú: Universidade Federal de Sergipe, v. 17, n. 2, p. 40-56, maio-ago. 2015.
- LOPES, S. O que é o Sistema Binário. *Oficina da Net*, Santa Cruz do Sul, RS, 13 dez. 2008, atualizado em: 25 mar. 2013. Disponível em: https://www.oficinadanet.com.br/artigo/1347/o_sistema_binario. Acesso em: 15 out. 2019.
- LUMMERTZ, Henry Gonçalves. Lei contraria perfil constitucional do ISS ao tributar áudio e vídeo na internet. *Consultor Jurídico*, São Paulo: Conjur, 16 jan. 2017. Disponível em: <https://www.soutocorrea.com.br/publicacoes/lei-contraria-perfil-constitucional-do-iss-ao-tributar-audio-e-video-na-internet/>. Acesso em: 15 out. 2019.
- MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. 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. 504-521.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- MEYER, Maximiliano. A história da Netflix. *Oficina da Net*. Santa Cruz do Sul, RS, 21 jan. 2016, atualização 28 ago. 2017. Disponível em: <https://www.oficinadanet.com.br/post/15898-a-historia-da-netflix>. Acesso em: 15 ago. 2019.

MEYER, Maximiliano. A história do iPhone [Atualizado iPhone 8/iPhone X]. *Oficina da Net*, Santa Cruz do Sul, 21 maio 2015, atualização 13 set. 2017. Disponível em: <https://www.oficinadanet.com.br/post/14152-a-historia-do-iphone>. Acesso em: 15 ago. 2019.

MIGUEL, Luciano Garcia. *A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas operações de importação*. São Paulo: Noeses, 2013.

MIGUEL, Luciano Garcia. O Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação para a Incidência do ICMS. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP Editora, 2015. p. 399-410.

MIGUEL, Luciano Garcia. *O ICMS e os Conceitos de Mercadoria e Serviço de Comunicação*. São Paulo: Noeses, 2019.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. t. 46. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958.

MONTEZ, Carlos; BECKER, Valdecir. TV Digital Interativa: Conceitos e Tecnologias. In: *WebMidia e LA-Web 2004 – Joint Conference*. Ribeirão Preto, out. 2004. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/233869178_TV_Digital_Interativa_Conceitos_e_Tecnologias/link/5628cc6508ae518e347c653c/download. Acesso em: 15 ago. 2019.

MORCHÓN, Gregório Robles. *El derecho como texto: Cuatro Estudios de Teoría Comunicacional del Derecho*. Madrid: Civitas, 1998.

MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

MULATI, Victor Pavin. *Tributação dos serviços over-the-top transmitidos por streaming no ordenamento jurídico brasileiro*. 2018. Artigo (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018 (Coleção Ciências Jurídicas).

NAÇÕES UNIDAS BRASIL. *UIT – União Internacional de Telecomunicações*. Brasília, 2009. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/agencia/uit/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

NASCENTES, Antenor. *Dicionário da língua portuguesa*. Coimbra: Atlântica, 1957.

NASCIMENTO, Marina Georgia de Oliveira e. O advento do regulamento do serviço de acesso condicionado e o prazo previsto no Art. 37, § 10, da lei nº 12.485/2011. *Conteúdo Jurídico*, Brasília, 08 jul. 2013. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/35914/o-advento-do-regulamento-do-servico-de-acesso-condicionado-e-o-prazo-previsto-no-art-37-10-da-lei-no-12-485-2011>. Acesso em: 15 out. 2019.

NAZAR CARRAZZA, Elizabeth. Natureza “Não Cumulativa” do ISS. *Revista de Direito Tributário*, n. 19-20, p. 255-268, jan./jun. 1982.

NEGRUNI, Mauro. Prefeitura tenta, mas não consegue cobrar ISS da Netflix e de streaming. *Mauro Negruni*, Porto Alegre, 12 jun. 2018. Disponível em: <https://mauronegruni.com.br/2018/06/12/prefeitura-tenta-mas-nao-consegue-cobrar-iss-da-netflix-e-de-streaming/>. Acesso em: 15 out. 2019.

OLIVEIRA, Carlos Eduardo Elias de. Aspectos principais da Lei nº 12.965, o Marco Civil da Internet: subsídios à comunidade jurídica. In: NÚCLEO DE ESTUDOS E PESQUISAS DA CONSULTORIA LEGISLATIVA. *Textos para Discussão*. v. 148. Brasília: Senado Federal, abr. 2014. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-148-aspectos-principais-da-lei-no-12.965-de-2014-o-marco-civil-da-internet-subsidios-a-comunidade-juridica>. Acesso em: 15 out. 2019.

OLIVEIRA, Felipe. Facebook chega a 127 milhões de usuários mensais no Brasil. *Folha de S.Paulo*, São Paulo: Grupo Folha, jul. 2018. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/tec/2018/07/facebook-chega-a-127-milhoes-de-usuarios-mensais-no-brasil.shtml?loggedpaywall>. Acesso em: 15 out. 2019.

OECD. OECD Communications Outlook 2013. *OECDiLibrary*, Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: https://doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-en. Acesso em: 15 ago. 2019.

OPEN. Incidência de ICMS sobre softwares de prateleira transferidos via download. *Open*, Salvador, 2 abr. 2019. Disponível em: <https://opentreinamentos.com.br/incidencia-de-icms-sobre-softwares-de-prateleira-transferidos-via-download/>. Acesso em: 15 out. 2019, atualizada em: 17 nov. 2019.

PATRÍCIO, Maria Raquel; GONÇALVES, Vítor. Facebook: rede social educativa? In: ENCONTRO INTERNACIONAL TIC E EDUCAÇÃO. 1., 19-20 nov. 2010, Lisboa. *Anais* [...]. Bragança: Instituto Politécnico de Bragança, 2010. p. 593-598. Disponível em: <https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/3584/1/118.pdf>. Acesso em: 15 out. 2019.

PAULINO PADILHA, Maria Ângela Lopes. O Software as a Service e a Tributação pelo ISS. 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. 711-726.

PEROBA, Luiz Roberto. Tributação da Economia Digital e a Experiência Internacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO IGA – IDEPE., 33., 6-7 jun. 2019, São Paulo. *Apresentações* [...]. São Paulo, 2019.

PEROBA, Luiz Roberto; CARPINETTI, Ana Carolina; CONCA, Gabriela de Souza. Estado de São Paulo regulamenta a cobrança do ICMS sobre bens digitais. *Migalhas*, Ribeirão Preto, 29 mar. 2018. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI277339,41046-Estado+de+Sao+Paulo+regulamenta+a+cobranca+do+ICMS+sobre+bens+digitais>. Acesso em: 15 out. 2019.

POIATTI, Sandra Maria. *A Tributação do ICMS sobre os Serviços de Comunicação*. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, 2016.

PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018. p. 402-415.

QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação constitucional da competência tributária em relação à tecnologia streaming sob a ótica do arranjo federativo brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 9, n. 6, p. 35-64, mar.-abr. 2018. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/interpretacao-constitucional-da-competencia-tributaria-em-relacao-a-tecnologia-streaming/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; VELOSO DE OLIVEIRA, Isabel Cristina. Regulação e novas tecnologias: verticalização das OTTs de Vídeo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*, n. 37, p. 200-218, dez. 2017.

RAMOS, Chiara. O direito como comunicação produzida por um sistema autopoietico - introdução aos conceitos da teoria sistêmica luhmanniana. *Jus.com.br*, jun. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/29639/o-direito-como-comunicacao-produzida-por-um-sistema-autopoietico>. Acesso em: 15 out. 2019.

REZENDE, Fernando. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Cadernos Fórum Fiscal*. n. 10. Brasília, jun. 2009 (Programa Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros & Fundação Getulio Vargas).

REZENDE, Fernando. O que muda na economia com o advento da revolução digital? In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA ABDF, 27-29 mar. 2019, Rio de Janeiro. Apresentações [...]. Rio de Janeiro: ABDF, 29 mar. 2019.

RICOTTA DE OLIVEIRA, André Felix. *Manual da Não Cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2018.

ROBERTS, Chris; MUSCARELLA, Vince. *Defining Over-The-Top (OTT) Digital Distribution*. Los Angeles, CA: Digital EMA, 2015. Disponível em: <http://www.entmerch.org/digitalema/white-papers/defining-digital-distributi.pdf>. Acesso em: 15 maio 2019.

ROSSI, Luisa. Proposal for the reform of the regulation of digital services. *EUI Working Papers*, Fiesole FI, Itália: Robert Schuman Centre for Advanced Studies; Florence School of Regulation, v. 49, jul. 2015. Disponível em: http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/36638/RSCAS_2015_49.pdf;sequence=1. Acesso em: 15 ago. 2019.

SAMPAIO, Luciano de. A história dos tablets. *Tecmundo*, São Paulo, Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/internet/3624-a-historia-dos-tablets.htm>. 11 fev. 2010. Acesso em: 15 ago. 2019.

SANT'ANA, Jéssica. Prefeituras adaptam suas leis para cobrar ISS sobre Netflix e Spotify. *Gazeta do Povo*, Curitiba, 07 nov. 2017. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/nova-economia/prefeituras-adaptam-suas-leis-para-cobrar-iss-sobre-netflix-e-spotify-f3r2g4ol2ogs8o98hcxdmsn1k/>. Acesso em: 15 out. 2019.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Martins de; PEROBA, Luiz Roberto; CARPINETTI, Ana Carolina; DOS SANTOS, Stella Oger Pereira; ESTEVÃO, Elena Tavares Esteves. Tributação na era digital: renda x consumo - estudos sobre o assunto no Brasil e no mundo. *JOTA*, São Paulo; Brasília, 19 out. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo-19102017>. Acesso em: 15 Out out. 2019.

SANTOS DE CARVALHO, Osvaldo. Convênio ICMS 106/2017 e a tributação de bens digitais pelo ICMS. In: WORKSHOP TRIBUTÁRIO: DESAFIOS E PERSPECTIVAS PARA 2018 – IGA-IDEPE. 15 jun. 2018, São Paulo. *Apresentações [...]*. São Paulo, 2018.

SANTOS DE CARVALHO, Osvaldo. *Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, Lucas Siqueira dos. *Reforma Tributária no Brasil: histórico, necessidades e propostas*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015.

SANTOYO, Renata Figueiredo; DOS SANTOS, Rodrigo Santa. Impactos das aplicações Over the Top – OTT no setor de telecomunicações brasileiro. In: CPRLATAM Conference. 22- 23 jun. 2016, México. *Anais [...]*. México, 2016. p. 196-204. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2865224. Acesso em: 15 ago. 2019.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017*. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS e dá outras providências. São Paulo, 22 dez. 2017.

SÃO PAULO (Município). *Lei n. 16.757, de 14 de novembro de 2017*. Introduz modificações na Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003.

SARAN, José Eduardo de Paula. *O conceito de serviço de comunicação para efeito da materialidade do ICMS-Comunicação*. 2018. Monografia (Disciplina “Fundamentos Jurídicos da Incidência”) – Mestrado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, jun. 2018.

SARAN, José Eduardo de Paula. *O conceito de serviço de comunicação na materialidade do ICMS-Comunicação*. 2018. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Campinas, jul. 2018.

SARAN, José Eduardo de Paula. *Tributação dos Aplicativos Over-the-Top: algumas posições doutrinárias*. 2018. Monografia (Disciplina “Tributos em Espécie”) – Mestrado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, dez. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. 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. 245-268.

SET EXPO. Assessoria de Imprensa. Painel discute OTT de vídeo no Brasil e no mundo. *Expo2020*, São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.set.org.br/events/setexpo/set-expo-2017-press/painel-discute-ott-de-video-no-brasil-e-no-mundo/>. Acesso em: 15 maio 2019.

SIGNIFICADOS. *O que é um Podcast*. Motosinhos, Portugal: 7Graus, 2019. Disponível em: <https://www.significados.com.br/podcast/>. Acesso em: 15 out. 2019.

SILVA, Hendrik Pinheiro. Download de Software e Tributação: entre ICMS e ISQN. In: PINTO, Sergio L. Martins; MACEDO, Alberto; ARAUJO, Wilson J. (coord.). *Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais*. v. 5. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 115-131.

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.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *ISS – Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

SOARES, Lirian Sousa. Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. Base de cálculo. Empresa prestadora de serviços, com preponderância de mão-de-obra. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, v. 10, n. 646, p. 1-2, 15 abr. 2005. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/6582>. Acesso em: 24 out. 2019.

TANGERINO, Dayane Fanti. A tecnologia streaming e a violação de direitos autorais. *Canal Ciências Criminais*, Porto Alegre, 31 ago. 2016. Disponível em: <https://canalcienciascriminais.com.br/tecnologia-streaming-e-violacao-de-direitos-autorais/>. Acesso em: 15 out. 2019.

TAPSCOTT, Don. *The Digital Economy Anniversary Edition: Rethinking Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. New York, NY: McGraw-Hill, 2014.

TCA. *A incrível história do streaming*. TCA, 28 set. 2017. Disponível em: <https://www.tca.com.br/blog/a-incrivel-historia-do-streaming/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. Marco Civil da Internet: uma lei sem conteúdo normativo *Estudos Avançados*, v. 30, n. 86, p. 269-285, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Teoria do fato jurídico e a importância das provas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *O Constructivismo Lógico-Semântico*. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 325-352.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coord.). *Vilém Flusser e Juristas: Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 321-342.

TOMÉ, Fabiana del Padre; FAVACHO, Fernando Gomes. O que significa pragmático para o constructivismo lógico-semântico: a tríade linguística “sintático, semântico e pragmático” utilizada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho na teoria do direito. *Quaestio Iuris*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 01, p. 274-290, 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TROMBINI JÚNIOR, Nelson. Netflix e Spotify serão tributados pelo ISS. *Jornal Carta Forense*, São Paulo, 3 jan. 2017. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/netflix-e-spotify-serao-tributados-pelo-iss/17232>. Acesso em: 5 dez. 2017.

UCHOA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; BASÍLIO, Iris Cintra. Aspectos da tributação sobre o consumo no cloud computing. 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. 462-479.

VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. *Texto para discussão*. n. 405. Rio de Janeiro: IPEA, jan. 1996.

VARSAÑO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Documento para discussão. IDB-DP-335. Instituições para o Desenvolvimento. Divisão de Gestão Fiscal e Municipal. Brasília: BID, fev. 2014.

VARSAÑO, Ricardo. *IVA e tributação na federação*. Apresentações. Brasília: CAE/Senado Federal; IDPA; BID, 2013.

VIANA, Alexandre. A mobilidade do OTT cria oportunidades para o audiovisual e afiliadas regionais de TV. *Mobile Time*, 12 dez. 2018. Disponível em: <https://www.mobiletime.com.br/artigos/12/12/2018/a-mobilidade-do-ott-cria-oportunidades-para-o-audiovisual-e-afiliadas-regionais-de-tv/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

WADE, Michael. As gigantes digitais chinesas chegando às lojas do seu bairro. *Meio & Mensagem*, São Paulo, 15 mar. 2018. Disponível em: <https://www.meioemensagem.com.br/home/opiniao/2018/03/15/as-gigantes-digitais-chinesas-chegando-as-lojas-do-seu-bairro.html>. Acesso em: 15 out. 2019.

WARD, Mark. Celebrating 40 years of the net. *BBC News*, London, 29 Oct. 2009. Disponível em: <http://news.bbc.co.uk/2/hi/technology/8331253.stm>. Acesso em: 15 ago. 2019.

WIKIPÉDIA. A enciclopédia livre. San Francisco, CA, USA: Wikipédia, 2017. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/>. Acesso em: 15 maio 2019.

WILLIAN, Helder. Dados são o novo petróleo da era digital. *Cultura Analítica*, 9 mar. 2018. Disponível em: <https://culturaanalitica.com.br/dados-sao-novo-o-petroleo/>. Acesso em: 15 ago. 2019.

WILSON, Jim. How OTT Will Innovate In 2018. *Forbes*, Jersey City, NJ, USA, 23 Jan. 2018. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/forbestechcouncil/2018/01/23/how-ott-will-innovate-in-2018/#1a6fb4fb526b>. Acesso em: 15 out. 2019.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. São Paulo: Edusp, 1994.

YAMAMOTO, Daniel Yutaka. *A tributação dos serviços Over-the-Top*. 2018. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2018.

APÊNDICE – LEGISLAÇÃO RELEVANTE

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

CF/88: Constituição Federal de 1988

LEIS

Lei 5.172/66: Código Tributário Nacional

Lei Complementar 87/96: dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR);

Lei 9.296/96: alargou o conceito de comunicações;

Lei nº 9.472/97: Lei Geral de Telecomunicações (*LGT*). Define telecomunicação, Serviço de Valor Adicionado (*SVA*) e estabelece a internet como serviço de valor adicionado à telefonia;

Lei 9.507/97: trata do *habeas data*;

Lei 9.609/98: lei de proteção do software;

Lei 9.610/98: trata dos direitos de autor;

Lei Complementar 116/03: dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

Lei 12.485/11: dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado (*SeAC*).

Lei 12.737/12: trata da invasão do dispositivo informático;

Lei 12.853/13: trata dos direitos autorais sobre obras musicais;

Lei 12.965/14: instituiu o Marco Civil da Internet (*MCI*);

Lei Complementar 157/16: altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, introduzindo o item 1.09.

DECRETOS

Decreto 3.508/2000: trata da política de segurança da informação dos órgãos administrativos pública federal;

Decreto 7.962/13: trata das medidas das empresas que vendem produtos ou serviços pela internet;

Decreto Estadual paulista 63.099/17: regulamentou, no estado de São Paulo, as alterações trazidas pelo Convênio ICMS 106/17.

MEDIDAS PROVISÓRIAS

Medida Provisória 2.200/2001: trata do sistema de segurança baseado em criptografia assimétrica;

CONVÊNIOS ICMS

Convênio ICMS 106/17: disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final.

PORTARIAS CAT

Portaria CAT 24/18: Dispõe sobre operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados.