

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS**  
**Programa de Pós-Graduação em Direito**

**Caroline Gonçalves de Menezes**

**A TRIBUTAÇÃO DA TECNOLOGIA *STREAMING*: uma análise acerca do conflito de  
competência à luz da Teoria da Textura Aberta de Hart**

**Belo Horizonte**  
**2022**

**Caroline Gonçalves de Menezes**

**A TRIBUTAÇÃO DA TECNOLOGIA *STREAMING*: uma análise acerca do conflito de competência à luz da Teoria da Textura Aberta de Hart**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestra em Direito.

Linha de pesquisa: Desenvolvimento e Políticas Públicas

Área de Estudo: Democracia, Liberdade e Cidadania

Orientador: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes

**Belo Horizonte  
2022**

## FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

M543t Menezes, Caroline Gonçalves de  
A tributação da tecnologia *streaming*: uma análise acerca do conflito de competência à luz da Teoria da Textura Aberta de Hart / Caroline Gonçalves de Menezes. Belo Horizonte, 2022.  
217 f. : il.

Orientador: Flávio Couto Bernardes  
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.  
Programa de Pós-Graduação em Direito

1. Hart, H. L. A. (Herbert Lionel Adolphus), 1907-1992. 2. Terminologia jurídica. 3. Competência tributária - Brasil. 4. Imposto sobre serviços. 5. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 6. Mídia digital - tributação - Brasil. 7. Música - Inovações tecnológicas - tributação - Brasil. 8. Filme cinematográfico - Inovações tecnológicas - tributação - Brasil. I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 336.2.022

**Caroline Gonçalves de Menezes**

**A TRIBUTAÇÃO DA TECNOLOGIA *STREAMING*: uma análise acerca do conflito de  
competência à luz da Teoria da Textura Aberta de Hart**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestra em Direito.

---

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes  
(PUC Minas – Orientador)

---

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi  
(PUC Minas – Membro titular interno)

---

Prof.(a) Dr.(a) Betina Treiger Grupenmacher  
(UFPR – Membro titular externo)

---

Prof.(a) Dr.(a) Alessandra Machado Brandão Teixeira  
(PUC Minas – Suplente)

Belo Horizonte, 19 de maio de 2022.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me proporcionar uma vida maravilhosa, força e coragem para nunca desistir dos meus sonhos e, acima de tudo, me possibilitar viver cercada de pessoas incríveis todos os dias.

Aos meus pais, Marcos e Mariza, que, com muitos sacrifícios, puderam me proporcionar uma base sólida e um ensino de qualidade, colocaram-se sempre ao meu lado com muita dedicação, carinho e amor. E tornaram-se meus exemplos de vida.

Aos meus irmãos, Milena e Marcos Filipe, que acompanharam essa trajetória, sempre proferindo palavras doces e de coragem em momentos exaustivos.

A minha Avó Elvira que incontáveis vezes rezou e me escutou por horas.

Ao meu eterno namorado e companheiro, André, pelo apoio, estímulo, palavras de carinho, amor e força. Por sempre me mostrar minha melhor versão e capacidade. Por me elevar e somar tanto como acadêmica quanto como pessoa, além de nunca me deixar desistir de qualquer sonho.

Às minhas amigas Maria Cecília e Marina Mattoso que durante todo o mestrado, em qualquer momento em que eu precisasse, sempre me escutaram e me aconselharam em momentos de estresse e pressão, principalmente durante a escrita.

Aos meus companheiros de trabalho do escritório Arrieiro Papini advogados, em especial ao Eduardo Arrieiro, que se mostraram extremamente compreensíveis e apoiadores dessa jornada.

A minha Mentora, Lília, por trazer serenidade, paz e confiança nesse momento tão importante quanto é o da escrita. Por me mostrar e fazer entender que a escrita é uma extensão de quem somos e nossos pensamentos, retirando assim todo e qualquer bloqueio. E principalmente por me ajudar a lidar com meus anseios e expectativas.

Ao meu Orientador Flávio Couto Bernardes, por me orientar no caminho do conhecimento, lapidar minhas ideias e me ensinar.

Por fim, agradeço a todos aqueles que me incentivaram nessa fase acadêmica, bem como entenderam e respeitaram minha necessária ausência em momentos importantes.

*A tarefa não é tanto ver aquilo que ninguém viu, mas pensar o que ninguém ainda pensou sobre aquilo que todo mundo vê.\**

---

\* Arthur Schopenhauer.

## RESUMO

O presente trabalho visa analisar um importante problema que se apresentou ao Direito Tributário, na era digital em que se encontra. A questão envolve examinar o conflito de competências tributárias que foi instaurado entre Estados e Municípios na tentativa de tributação da tecnologia *streaming*, principalmente a ligada ao entretenimento. Para tanto, antes de adentrar no foco da temática, serão apresentados pontos introdutórios de importância para a compreensão geral do problema e da formação de possíveis soluções. Assim sendo, o primeiro capítulo buscará analisar as aplicabilidades e inferências da teoria da textura aberta da linguagem, na seara do Direito, principalmente na influência dela para a instauração da problemática na tributação do *streaming*. A *posteriori* serão apresentados conceitos e fundamentos do setor tecnológico, para a elucidação do conflito. Em seguida, dar-se-á ênfase na demonstração do sistema tributário brasileiro, apresentando suas principais características, principalmente no que concerne à competência tributária dos entes e os principais tributos de consumo (ICMS e ISS), que são os tributos conflitantes. Por fim, será elucidado o problema na tributação da tecnologia *streaming*, seus desdobramentos, entendimentos jurisprudenciais passíveis de aplicação e possíveis soluções para a controvérsia, elencando se ao final, a conclusão com a melhor delas.

**Palavras-chave:** conflito de competência; competências tributárias; *streaming*; teoria da textura aberta; tributos de consumo.

## ABSTRACT

The present work aims to analyze an important problem that presented itself to the Tax Law, in the digital age in which it finds itself. Thus, it will be analyzed the conflict of tax jurisdiction that was established between States and Municipalities in an attempt to tax streaming technology, especially related to entertainment. Therefore, before entering the focus of the theme, introductory points of extreme importance for the general understanding of the problem and the formation of possible solutions will be presented. Therefore, the first chapter will seek to analyze the applicability and inferences of the theory of open texture of language, in the field of Law, mainly in its influence, for the establishment of the problematic in the taxation of streaming. A posteriori, concepts and fundamentals of great importance in the technological sector will be presented in order to elucidate the conflict. Then, emphasize the demonstration of the Brazilian tax system, presenting its main characteristics, especially with regard to the tax jurisdiction of entities and the main consumption taxes ICMS and ISS, which are conflicting taxes. Finally, the problem of taxation of streaming technology will be elucidated, its consequences, jurisprudence understandings that can be applied and possible solutions to the controversy, listing the conclusion as the best one at the end.

**Keywords:** Conflict. Tax Competences. *Streaming*. Open Texture Theory. Consumption Taxes.

## LISTA DE FIGURAS E QUADROS

Figura 1 – Crescimento da contratação do <i>streaming</i> na América Latina.....	88
Figura 2 – Crescimento de visualizações de streaming no mundo.....	88
Figura 3 – Funcionamento da tecnologia streaming.....	93
Figura 4 – Modelo de Formulação Jurídico-Descritiva da Regra-Matriz .....	109
Figura 5 – Incidência do ICMS .....	121
Figura 6 – Regra-Matriz de Incidência Tributária ICMS .....	127
Figura 7 – Regra-Matriz de Incidência Tributária ISS .....	137
Figura 8 – Streamings de filmes e séries .....	142
Figura 9 – Streamings de áudio .....	142
Figura 10 – Evolução de assinantes de <i>streaming</i> de entretenimento no Brasil.....	144
Figura 11 – Sistema de Fraude do Operador Fictício.....	195
Quadro 1 – Preço das assinaturas das principais plataformas de <i>streaming</i> brasileiras em 2021 .....	143
Quadro 2 – Tributação do <i>streaming</i> pelos Municípios de São Paulo, Rio de Janeiro, Fortaleza e Porto Alegre .....	147
Quadro 3 – Esquema dos posicionamentos doutrinários acerca da tributação da tecnologia <i>streaming</i> no Brasil.....	175
Quadro 4 – Principais diferenças sobre as PECS: 110/19 e 45/2019 que tratam sobre a instauração do ISB no Brasil .....	184

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI	– Ação Direta de Inconstitucionalidade
art.	– artigo
CC/02	– Código Civil de 2002
CONFAZ	– Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC/2015	– Código de Processo Civil de 2015
CR/1988	– Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	– Código Tributário Nacional
DF	– Distrito Federal
EC	– Emenda Constitucional
IBS	– Imposto sobre Bens e Serviços
ICM	– Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
ICMS	– Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
inc.	– inciso
ISS	– Imposto sobre Serviços
IVA	– Imposto sobre o Valor Agregado
LC	– Lei Complementar
MG	– Minas Gerais
MT	– Mato Grosso
Nº	– Número
OCDE	– Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RE	– Recurso Extraordinário
SC	– Santa Catarina
SP	– São Paulo
STF	– Supremo Tribunal Federal
STJ	– Superior Tribunal de Justiça
UE	– União Europeia

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	21
<b>1 A TEXTURA ABERTA DA LINGUAGEM E DO DIREITO.....</b>	<b>27</b>
<b>1.1 Friedrich Waismann e sua contribuição inicial para a textura aberta.....</b>	<b>28</b>
<b>1.2 Ludwig Joseph Johann Wittgenstein e suas contribuições à ideia de textura aberta</b> .....	<b>35</b>
<i>1.1.1 O Tractatus Logico-Philosophicus .....</i>	<i>36</i>
<i>1.2.2 As Investigações Filosóficas e os jogos de linguagem.....</i>	<i>38</i>
<b>1.3 Direito e Linguagem .....</b>	<b>40</b>
<b>1.4 O conceito de Direito em Hart: estrutura do sistema jurídico desenvolvido e a</b> <b>    textura aberta.....</b>	<b>42</b>
<i>1.4.1 Regras primárias e secundárias.....</i>	<i>43</i>
<i>1.4.2 O problema da validade jurídica na concepção hartiana.....</i>	<i>47</i>
<i>1.4.3 A textura aberta do Direito em Hart.....</i>	<i>50</i>
<i>1.4.3.1 A textura aberta dos precedentes e da legislação positivada .....</i>	<i>55</i>
1.4.3.1.1 Precedentes judiciais.....	56
1.4.3.1.2 Legislação positivada.....	57
<i>1.4.3.2 O formalismo e o ceticismo sobre as regras .....</i>	<i>60</i>
<i>1.4.3.3 O valor da textura aberta do Direito em Hart .....</i>	<i>62</i>
<i>1.4.3.4 A solução de Hart para a textura aberta do Direito: o poder discricionário do</i> <i>            juiz.....</i>	<i>63</i>
<i>1.4.3.5 Crítica de Dworkin ao poder discricionário do juiz de Hart.....</i>	<i>66</i>
<b>1.5 Qual é a relação da teoria da textura aberta do Direito de Hart com a necessidade</b> <b>    de decisões sobre tecnologia do STF e STJ na atualidade? .....</b>	<b>69</b>
<b>2 O COMÉRCIO ELETRÔNICO E OS BENS DIGITAIS .....</b>	<b>71</b>
<b>2.1 A internet: conceito.....</b>	<b>72</b>
<b>2.2 A internet no Brasil.....</b>	<b>74</b>
<b>2.3 O comércio eletrônico.....</b>	<b>76</b>
<b>2.4 Bens digitais.....</b>	<b>80</b>
<b>2.5 As aplicações over-the-top .....</b>	<b>84</b>
<b>2.6 O streaming e suas particularidades.....</b>	<b>89</b>
<i>2.6.1 A relevância econômica do mercado de streaming para o mundo.....</i>	<i>89</i>
<i>2.6.2 Conceitos e características da tecnologia streaming .....</i>	<i>90</i>

<b>3 ASPECTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A BUSCA PELA DEFINIÇÃO DO REGIME JURÍDICO DOS BENS DIGITAIS .....</b>	<b>97</b>
<b>3.1 Tributo e sua função no Direito Tributário.....</b>	<b>97</b>
<b>3.2 Competência tributária .....</b>	<b>99</b>
<i>3.2.1 Principais características da competência tributária.....</i>	<i>102</i>
<i>3.2.2 Espécies de competência tributária .....</i>	<i>105</i>
<i>3.3.3 A competência tributária e o problema da bitributação .....</i>	<i>106</i>
<b>3.3 Regra-matriz de incidência tributária .....</b>	<b>107</b>
<i>3.3.1 Antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária: fato gerador e os critérios material, espacial e temporal .....</i>	<i>110</i>
<i>3.3.1.1 O fato gerador e suas nuances .....</i>	<i>110</i>
<i>3.3.1.2 Critérios material, espacial e temporal da incidência tributária .....</i>	<i>113</i>
<i>3.3.2 Consequente normativo da regra matriz de incidência tributária: obrigação tributária e os critérios pessoal e quantitativo .....</i>	<i>116</i>
<b>3.4 Impostos base da tributação sobre consumo brasileira: ICMS e ISS.....</b>	<b>118</b>
<b>3.4.1 ICMS: conceito e características .....</b>	<b>119</b>
<i>3.4.1.1 Regra matriz de incidência tributária do ICMS.....</i>	<i>120</i>
3.4.1.1.1 Critério material .....	120
3.4.1.1.2 Critério pessoal .....	125
3.4.1.1.3 Critérios temporal, espacial e quantitativo.....	126
<b>3.4.2 ISS: conceitos e características.....</b>	<b>127</b>
<i>3.4.2.1 Regra matriz de incidência tributária do ISS.....</i>	<i>129</i>
3.4.2.1.1 Critério material .....	129
3.4.2.1.2 Critério pessoal .....	135
3.4.2.1.3 Critérios temporal, espacial e quantitativo.....	136
<b>3.5 A classificação dos bens digitais e sua problematização na área tributária brasileira.....</b>	<b>138</b>
<b>4 CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DA TECNOLOGIA STREAMING .....</b>	<b>141</b>
<b>4.1 Os streamings de entretenimento no Brasil .....</b>	<b>141</b>
<b>4.2 O conflito atual de competências entre Estado e Municípios na tributação da tecnologia streaming.....</b>	<b>144</b>
<i>4.2.1 O Subitem 1.09 da LC nº 116/2003.....</i>	<i>145</i>
<i>4.2.2 Os convênios estaduais e demais atos legislativos .....</i>	<i>148</i>
<b>4.3 Qual regime jurídico deve ser aplicado a tecnologia streaming no País? Apresentação doutrinária do tema.....</b>	<b>152</b>

4.3.1 Aspectos contrários e favoráveis à cobrança via ICMS.....	152
4.3.2 Aspectos contrários e a favor da cobrança pelo ISS.....	159
4.3.3 Autores que negam a cobrança do streaming seja pelo ICMS ou ISS – Inconstitucionalidade de ambas as cobranças, com um novo tributo a partir da competência residual da União .....	170
4.4 Entendimentos jurisprudenciais de casos semelhantes .....	177
4.5 A proposta da reforma tributária com o IBS e a análise comparada da aplicação do IVA digital na Europa.....	182
4.5.1 A busca pela criação de um tributo específico de tecnologia no Brasil e a proposta do IBS.....	183
4.5.2 Análise comparada da efetividade atual do IVA Europeu com a possível implementação do IBS no Brasil.....	188
4.6 Análise crítica .....	196
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	201
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	203

## INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem por objeto o estudo dos conflitos de competência na tributação da tecnologia *streaming* entre Estados e Municípios, no que concerne aos principais tributos sobre consumo, quais sejam: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS). Dessa forma, há a necessidade de discutir a problematização da classificação jurídica de bens digitais no meio tributário, ou seja, a caracterização de fatos geradores e hipóteses de incidência relacionados a tributo existente, para novas situações. Para tanto, buscar-se-á analisar qual é a melhor forma de tributação do *streaming*, respeitando os ditames da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CR/1988), indicando a melhor solução para o conflito de competência.

Para alcançar esse objetivo, se mostra necessário compreender que a era digital é a marca do século XXI. Desde a Revolução Industrial, não se via uma mudança tão abrupta na forma de se portar da sociedade diante da tecnologia. Todavia, essa novidade não trouxe mudanças significativas tão somente para a sociedade, mas também para a economia, que a cada ano vem movimentando valores vultosos e, para tanto, atrai a atenção estatal e seu poder de tributar (*jus tributandi*).

Grande destaque vem sendo dado à tecnologia *streaming*, principalmente no que toca a área do entretenimento. As inovações que foram apresentadas aos usuários permitiram não só maior conexão com os produtos, mas também maior acessibilidade financeira para o consumo. Com o aumento do potencial de mercado desse ramo no Brasil e no mundo, os entes estatais foram atraídos a estudarem formas de tributação dessa tecnologia, de modo a aumentar a arrecadação, além de cumprirem os preceitos do princípio tributário da capacidade contributiva.

Ao se discorrer sobre a tributação no sistema brasileiro, primeiramente deve-se atentar para o fato de que a regulamentação dos tributos está contida na CR/1988, que assevera a repartição de competências tributárias entre os entes, de forma a atribuir aos Estados autonomia e principalmente evitar que haja *bis in idem* na cobrança. Dessa forma, a CR/1988 elenca quais tributos cada ente poderá instituir e quais fatos geradores poderá tributar.

No entanto, com o surgimento da economia digital, apresentou-se nas normas uma zona cinzenta a respeito do tema. E, em decorrência disso, instaurou-se um quadro de guerra fiscal entre Estados e Municípios que, por meio de seus instrumentos legislativos, criaram mecanismos para tributar a tecnologia *streaming*. Assim sendo, foram originados dois

dispositivos que autorizavam a cobrança de dois impostos distintos sobre o *streaming*, o ICMS e o ISS.

O primeiro ato normativo deu-se por meio do poder legislativo federal, que editou a Lei Complementar nº 157/2016, de forma a incluir o subitem 1.09 na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre o ISS e define os serviços a serem tributados. Com essa inclusão, os Municípios poderiam passar a cobrar o ISS sobre a disponibilização, sem cessão definitiva de conteúdo, de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (*streaming*).

O segundo ato deu-se por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que criou o convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, o qual disciplina a cobrança de ICMS sobre a comercialização de dados via internet, de *softwares*, jogos eletrônicos, aplicativos e arquivos eletrônicos, desde que sejam padronizados, estabelecendo como contribuinte o detentor do site ou da plataforma eletrônica. Além disso, o convênio obriga a abertura de inscrição estadual em todos os Estados em que há fato gerador de transmissão de dados.

Diante disso, em pouco tempo foi instaurado o conflito de competência, que poderia gerar a bitributação, o que causa dúvidas nos contribuintes a respeito de qual é o imposto correto a se pagar e a quem se deve pagar. Além disso, esse imbróglio causa insegurança jurídica no que concerne à incidência. Dessa forma, os questionamentos adequados a serem feitos são: Qual o melhor regime jurídico a ser aplicado na tecnologia *streaming*? Essa tecnologia pode ser considerada mercadoria, de modo que a incidência será pelo ICMS? Ou um serviço que será alcançado pelo ISS? Ou uma nova realidade econômica passível de ser tributada por competência residual da União?

O presente trabalho visa debater todos esses vieses para analisar e indicar possível solução a esse conflito, de forma a sempre respeitar o princípio da legalidade, da capacidade contributiva e as características pertinentes a cada tributo. Ou seja, se o ente estatal deseja alcançar a renda proveniente da tecnologia *streaming*, que seja feito de forma legal e que, principalmente, traga segurança jurídica ao ordenamento e aos contribuintes.

Nessa linha, o primeiro capítulo buscará analisar as aplicabilidades e inferências da teoria da textura aberta da linguagem, na seara do Direito. Dessa forma, será discutida a filosofia de Herbert L. A. Hart, professor de Filosofia do Direito em Oxford e responsável por fazer uma importante ligação entre filosofia da linguagem e a filosofia do Direito. O objetivo é fomentar bases teóricas e filosóficas para apoiar a argumentação em torno de qual seria a melhor forma de tributação do *streaming*.

Contudo, em um primeiro momento a análise será enriquecida pelos enfoques de outros autores como Friedrich Waismann e Ludwig Joseph Johann Wittgenstein, que foram cruciais para o desenvolvimento da textura aberta da linguagem, que mais tarde seria discutida por Hart, aplicando-se aos textos normativos do ordenamento jurídico. Todavia, deve-se ponderar que o núcleo da discussão será elaborado a partir da perspectiva de Hart sobre a textura aberta da linguagem e seus desdobramentos no Direito, considerando ter sido ele quem mais se aprofundou nas questões que diriam respeito a essa seara, que é o enfoque do presente trabalho.

Inicialmente será realizada uma análise das obras de Waismann e Wittgenstein, para entender as imprecisões da linguagem ou mesmo zonas de penumbras da linguagem, como uma consequência direta do fenômeno linguístico, apresentada por este, assim como as similaridades da teoria da textura aberta com as ideias dos jogos de linguagem, daquele. Isso porque a textura aberta da linguagem advém da infinidade de combinações possíveis do uso da linguagem por seus usuários e, dessa forma, pode-se dizer ser ela uma decorrência inevitável dos jogos de linguagem de Wittgenstein.

A partir dessas ideias será construído um raciocínio filosófico-jurídico para entender as dificuldades dos legisladores em atuar em eventos futuros e, ainda, a frustração dos magistrados diante das mais diversas lacunas regulatórias. Isso levaria à necessidade de se reconhecer, segundo preceitos Hartianos, que o direito possui uma textura aberta, ou seja, uma imprecisão da linguagem sobre a qual as normas jurídicas são construídas e que muitas vezes levam a uma zona cinzenta normativa. Isso se explicaria, segundo ele, uma vez que a mesma indeterminação (e até mesmo falta de clareza) apresentada pela linguagem entrelaça-se também no ordenamento jurídico, pois a interpretação e a criação de normas constituem-se de elementos linguísticos. E como resolução a essa problemática, o autor apresenta o poder discricionário do juiz.

Hart reconhece claramente que o tribunal tem um papel inovador no Direito. Ao mesmo tempo, entretanto, ele alerta que essa função criativa é muitas vezes esquecida, por meio da constatação de que os tribunais devem buscar a real intenção do legislador, com base nas leis já existentes. Contudo, a essa resolução da problematização a partir da textura aberta do Direito, há um contraponto importante, que será apresentado na obra de Dworkin. Este aduz que, em casos assim, não se deve utilizar do poder discricionário como resolução para zonas de penumbra do Direito. Posiciona-se contrariamente à teoria segundo a qual a lei não pode resolver as lacunas das normas. O autor acredita que ao se encontrar em situação difícil, deve o juiz utilizar-se da ponderação e dos princípios jurídicos para resolvê-la.

Dessa forma, com esse capítulo pretende-se discutir como a teoria da textura aberta e suas imprecisões semânticas interferem na atuação judiciária, a ponto de haver a necessidade

de utilização do poder discricionário pelos julgadores para resolver casos de normas obscuras e imprecisas, principalmente na resolução de conflitos de competência, como é o caso da tecnologia *streaming*.

No segundo capítulo, após a indicação da base filosófica do presente estudo, será introduzida a análise da economia digital. Para tanto serão explorados o comércio eletrônico e os bens digitais. Esse capítulo buscará introduzir o leitor no ponto inicial de compreensão de como a internet, assim como o comércio eletrônico e, por conseguinte, os bens digitais, se desenvolveram até a atualidade. Procurar-se-á também analisar os conceitos e procedimentos de comercialização que estão sendo empregados, assim como o papel desses novos títulos na sociedade atual. Buscar-se-á, ainda, explicar as aplicabilidades da tecnologia *over-the-top* e a sua relação com a tecnologia *streaming*, bem como apresentar o conceito do tema principal – *streaming*. Dessa forma, será realizada uma introdução ao *streaming*, para que, *a posteriori*, fique clara a discussão do foco do problema, que é a sua tributação.

No capítulo seguinte buscar-se-á explorar a tributação no sistema tributário nacional, apresentando o conceito e as características do tributo, bem como a regra-matriz tributária instituída como base. Ademais, serão discutidos os dois principais impostos sobre o consumo brasileiro, que constituem a base do presente estudo, quais sejam, o ICMS e o ISS, bem como sua conceituação, características e peculiaridades atribuídas. Dessa forma, será discutido como os bens digitais, principalmente o *streaming*, vêm sofrendo com a dificuldade de classificação de um regime jurídico na área tributária brasileira, visando ao final do capítulo responder ao seguinte questionamento: qual regime jurídico é aplicável à tecnologia *streaming* no País? Serão, para tanto, abordados alguns conceitos, principalmente os que compõem a hipótese de incidência e conseqüentemente o fato gerador do ICMS e do ISS, conforme os preceitos de diferenciação trazidos pelo art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN).

No capítulo quatro, realizadas as demais introduções ao tema, explicar-se-á a fundo o conflito que envolve as competências dos Estados na tributação da tecnologia *streaming*. Para tanto, é vital a discussão sobre a classificação do *streaming* como serviço, mercadoria, ou ainda, uma terceira possibilidade, qual seja nenhuma das duas ou as duas combinadas, com a utilização da competência residual da União. Para isso, serão analisados os conceitos dos tributos que foram discutidos na via judicial, como ocorreu em recentes decisões de 2021, dos *softwares*, consubstanciados nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 5659 e 1945, do Supremo Tribunal Federal (STF). Ademais, serão trazidos casos semelhantes de decisões, para que seja traçado um paralelo das suas possíveis implicações na tributação do *streaming*.

Por fim, será discutida a possibilidade (viabilidade) ou não da criação de novo tributo específico para o setor de tecnologia, utilizando-se, para isso, da competência residual da União. Atrelado a esse assunto, serão analisadas as propostas da reforma tributária com a possível implementação de um imposto baseado no Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), então intitulado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Dessa forma serão demonstradas a real aplicação e a efetividade do IVA europeu, bem como suas falhas. Por fim, será realizada uma análise crítica da possibilidade e viabilidade ou não da utilização de um IVA nos moldes brasileiros (IBS) na tributação da tecnologia *streaming*.

## **1 A TEXTURA ABERTA DA LINGUAGEM E DO DIREITO**

Pode-se aduzir que a linguagem é importante instrumento para se ter uma boa comunicação. Todavia, aquela não está livre de dificuldades e problemas gerados por meio dos múltiplos sentidos e atribuições que são dados a ela, o que muitas vezes leva a uma comunicação imprecisa, insatisfatória e até mesmo incompleta. Isso acontece com frequência devido à tentativa, diga-se falha, de restringi-la a um único conceito, com o pretexto de buscar maior simplicidade e objetividade da linguagem, seus múltiplos sentidos ou mesmo alcance de definições e ações (GHIDOLIN, 2006).

Tal emblema acaba por alcançar inclusive o Direito, que também é um mecanismo de linguagem que se apresenta por meio das normas e sua interpretação. A incerteza ou imprecisão do Direito pode ser vislumbrada a partir de um recorrente problema no meio jurídico, qual seja, “a constante dificuldade do legislador em legislar sobre eventos futuros, assim como a frustração do magistrado ao se deparar com as mais diversas lacunas normativas” (BAHIA, 2017, p. 72). Diante desse cenário, mostra-se de extrema relevância reconhecer que o Direito muitas das vezes possui o que se chama de textura aberta.

A textura aberta do Direito foi um importante questionamento de alguns pensadores do século XX, tendo como principal autor e difusor o positivista jurídico Herbert Hart. Assim como ele, outros autores, a exemplo de Waismann, também trouxeram à baila discussões e apontamentos importantes para a construção do pensamento.

A textura aberta do Direito é a imprecisão (indeterminação) linguística existente no sistema jurídico, mais precisamente nas normas jurídicas que compõem tal ordenamento. Dessa forma, pode-se aduzir que a textura aberta do Direito resta configurada em momentos nos quais a linguagem do Direito não se apresenta de forma clara e em que haverá, portanto, certa penumbra e dúvida quanto à aplicação das normas em casos concretos (HART, 2009).

Neste capítulo será discutida a textura aberta em si, seu conceito, fundamentos e efeitos no ordenamento jurídico, assim como sua relevância para as decisões de tribunais diante de lacunas, vagueza jurídica ou mesmo ambiguidade das normas. Tais problemas, por muitas vezes, têm levado aos julgadores a responsabilidade de deliberar e sanar tais imprecisões no momento do julgamento do caso concreto. Tendo em vista a problemática do trabalho, que consiste em indicar qual a melhor forma de tributação da tecnologia de

*streaming*, eventualmente o papel do julgador será trazido à baila, motivo pelo qual se optou por desenvolver a parte teórica da textura aberta do Direito antes de apontar a problemática concreta e suas possíveis soluções.

Embora o marco teórico principal a ser utilizado para isso seja a teoria de Hart, os pensamentos de Friedrich Waismann e de Ludwig Joseph Johann Wittgenstein, como precursores, serão trabalhados antes, nos tópicos a seguir.

### **1.1 Friedrich Waismann e sua contribuição inicial para a textura aberta**

Waismann, famoso filósofo da linguagem, foi um dos precursores no emprego do conceito da textura aberta da linguagem. Segundo o autor<sup>1</sup>, o termo *open texture*, como era conhecido, adveio de uma sugestão feita por William Calvert Kneale para a tradução da expressão alemã “*Porosität der Begriffe*”<sup>2</sup>, atribuído pelo próprio Waismann (WAISMANN, 1945).

Esse termo, segundo Waismann (1978), teria surgido em meio a grandes e importantes discussões sobre a (im)possibilidade de verificação de afirmações. A filosofia da linguagem assumira posição protagonista no início de século XX, marcado principalmente pela influência do Círculo de Viena, do qual inclusive Waismann fazia parte.

Dessa forma, se discutia à época se haveria a possibilidade de implementação de um processo de verificação conclusiva para as afirmações sobre objetos materiais, ou seja, afirmações empíricas. Naquele momento, Waismann e outros filósofos partiam do pressuposto de que nenhuma afirmativa poderia ser considerada absolutamente como certa ou verdadeira (WAISMANN, 1978).

Nesse sentido, Baker expõe que:

[...] uma hipótese admite múltiplas verificações independentes, mas nenhuma delas, nem nenhuma combinação delas, é conclusiva. No máximo, uma hipótese se torna provável em função das evidências que servem para confirmá-las, mas nunca certa (1979, p. 245).

Dessa forma, para essa concepção, nenhuma afirmação é considerada verdadeira ou falsa, mas há a possibilidade de escolha da melhor alternativa disponível para o

---

<sup>1</sup> Nesse sentido o autor dispôs: “I owe this term to Mr. Kneale who suggested it to me as a translation of *Porosität der Begriffe*, a term coined by me in German” (WAISMANN, 1945, p. 121, nota nº 02).

<sup>2</sup> Em Tradução livre: porosidade dos conceitos.

momento, ou seja, a depender do caso concreto, e essa escolha iria advir do processo empírico de análise da informação.

Outro importante participante à época, Moritz Schlick (2001), também integrante do Círculo de Viena e mestre de Waismann, agregava à teoria proposta por este ao afirmar que “o significado de uma afirmação é fornecido pelo método de verificação, que consiste em fornecer as condições que devem ser obtidas para que ela seja verdadeira” (2001, p. 9).

Também Holdcroft (1983) traz importantes considerações de Schlick, que à época acabou tecendo esclarecimentos sobre o que seriam os métodos de verificação, igualmente apontados por Waismann – que estava seguindo os passos do seu então mestre –, além de expor como o método de verificação poderia fornecer o significado da afirmação então analisada:

Para entender uma proposição nós precisamos ser capazes de indicar, com exatidão, aquelas circunstâncias particulares que tornariam a proposição verdadeira e aquelas que a tornariam falsa. “Circunstâncias” significam fatos da experiência; e então é a experiência que decide sobre a verdade ou falsidade das proposições, a experiência “verifica” proposições, e portanto o critério de solução de um problema consiste na capacidade dele ser reduzido a uma experiência possível (HOLDCROFT, 1983, p. 49).

Dessa forma, de acordo com Schlick (2001), a verificação de uma afirmação está ligada diretamente à sua possibilidade de ser uma experiência possível, ou seja, se a afirmação pode ser convertida em algo real e possível de ser feito, não existindo apenas no plano das ideias ou da linguagem, quer dizer, mais uma vez afirmações empíricas. No mesmo caminho Waismann (1978) encontra no método de verificação a possibilidade de submissão de determinadas afirmações a condições necessárias que seriam capazes de atribuir veracidade àquelas.

Como pontua Noel Struchiner, “a questão da verificação surge quando nos deparamos com uma situação problemática, onde as palavras utilizadas na afirmação criam uma combinação que nunca foi usada antes e por isso carece de uma explicação (significado)” (2001, p. 10). O autor ainda aponta um exemplo bastante esclarecedor sobre a necessidade de verificação de algumas afirmações. Indaga que, ao se dizer frases rotineiras e que fazem sentido real e imaginável, não haveria necessidade de verificação de tais afirmações. Exemplifica a questão com frases ligadas a determinado cachorro: ao dizer “o meu cachorro late” ou o “meu cachorro corre”, tais afirmações não precisariam de verificação, pois fazem sentido. Agora, se for dito “meu cachorro pensa”, essa afirmação que nunca foi usada ou mesmo aplicada em uma experiência possível, e deverá

ser verificada. A verificação, portanto, ocorre para trazer significado à afirmação em questão (STRUCHINER, 2001). Contudo, o autor alerta que:

[...] não se pode traduzir as afirmações nas suas respectivas verificações. Isso decorre da textura aberta da maioria dos nossos conceitos empíricos. É em decorrência da textura aberta da maioria dos nossos conceitos empíricos que as verificações nas nossas afirmações raramente vão ser conclusivas, isto é, capazes de oferecer um significado exaustivo ou completo sobre a afirmação investigada (STRUCHINER, 2001, p. 10).

O método apresentado por Waismann (1978) muitas vezes acaba por se confundir diante das ilusões que a linguagem pode apresentar. Ou seja, as palavras podem se unir de forma que essa combinação seja inédita e traga à afirmação ou à expressão um comprometimento do sentido e significado.

Nesse sentido, assim como Struchiner (2001), Bahia apresenta um exemplo que elucida de forma clara o que Waismann tenta propor:

Assim, expressões como “a planta está naquele lugar onde ela recebe a luz do sol” não causa estranheza, tampouco confusões em relação à sua significação. Por outro lado, expressões como “a planta sentiu a mudança de lugar, pois agora não mais recebe a luz do sol”, já causa estranheza. Neste último caso, o verbo sentir soa estranho, pois remete à possibilidade de que o vegetal possua sensibilidade nevrálgica ou mesmo sentimento. Esta afirmação, por óbvio, comprometeria o significado da expressão se não fosse possível estabelecer condições de verdade, ou seja, um método de verificação capaz de esclarecer como essa noção de sentimento possa ter significação em relação a uma planta. Aqui a verificação atua, portanto, como significado (2017).

Dessa forma, a textura aberta da linguagem sob a perspectiva de Waismann (1978) estaria ligada diretamente com os conceitos empíricos e não empíricos e sua ausência de prévia delimitação, para a qual o método de verificação buscaria um significado. Contudo, por mais que tal método leve a um significado, ele não necessariamente levará a um esgotamento desse significado, ficando ainda um conceito aberto. Dessa forma, pode-se aduzir que o infinito de conceitos existentes na linguagem é que leva à existência da textura aberta da linguagem.

Assim sendo, os conceitos não apresentariam uma definição conclusiva, ou seja, nenhum desses conceitos estariam total e exaustivamente delimitados, de forma que nunca aparecessem dúvidas ou mesmo indagações sobre seus significados (STRUCHINER, 2001). Nesse sentido, visando esclarecer a noção de textura aberta da linguagem, Waismann elucida que:

Suponha que eu tenho que verificar a afirmação “Tem um gato no quarto ao lado”; suponha que eu vá para o quarto ao lado, abra a porta e, de fato veja um gato. Será que isso é suficiente para provar minha afirmação? Ou, devo além disso, tocar no gato, acariciá-lo e induzi-lo a ronronar?... Mas, o que devo dizer se mais tarde aquela criatura vier a mostrar um comportamento esquisito, que não se encontra nos gatos, como exemplo, sob certas condições essa criatura ressuscitasse da morte, enquanto gatos normais não fariam isso? Devo eu, nesse caso, dizer que passou a existir uma nova espécie de animal? Ou que aquela criatura era um gato com propriedades extraordinárias? (1978, p. 119).

Pode se aduzir que, na percepção de Waismann (1978), a textura aberta da linguagem estaria no fato de que existem infinitas possibilidades de aplicação de determinada expressão ou mesmo afirmações, e que a todo tempo estariam surgindo novas possibilidades que são de caráter inédito. Nesse sentido, o autor, em seu artigo *Verifiability*, apresenta curioso e importante exemplo. Ele indaga o que ocorreria se um marciano possuísse as mesmas características físicas e intelectuais de um ser humano. Ele então poderia ser considerado um ser humano?

Para ele, esse exemplo de questionamento torna nítido que o termo empregado – ser humano – possui uma textura aberta. Isso pois a convicção de que o termo “ser humano” já esteja definido de forma clara na sociedade, englobando assim todos os seres racionais, poderia ser desfeita pela então chance de existirem outros seres racionais, ao tempo que existam e apareçam. Há então o que ele denomina de zona cinzenta, deixando em aberto o termo “ser humano”. Essa zona ainda não estaria passível de definição, como resultado da vagueza na qual a linguagem estaria imersa (WAISMANN, 1978).

Ainda sob esse enfoque, aponta que o conceito ou mesmo a definição do que seria um ser humano, assim como várias outras definições de caráter empírico, não se exaurem, uma vez que tais termos estariam condicionados a certa região cinzenta, lacunosa, que sempre estaria em observação a novas definições apresentadas. Assim sendo, seria nessas lacunas que se apresentaria a vagueza extrema da linguagem, o qual seria incapaz de ser sanada. E é nesse exato momento que estaria manifesta a textura aberta da linguagem (WAISMANN, 1978).

Para Waismann (1978), a textura aberta estaria ligada diretamente a uma questão de incompletude essencial e, por isso, “[...] nós nunca poderemos ter certeza de que nós incluímos na nossa definição tudo aquilo que deveria ter sido incluído, e, portanto, o processo de definição e refinamento de uma ideia vai continuar sem nunca atingir um estágio final” (1978, p. 123). Sobre tal incompletude essencial da textura aberta da linguagem, Waismann (1978) apresenta o seguinte exemplo de forma a elucidar o tema:

Se eu tivesse que descrever a minha mão direita, que eu agora estou levantando, eu poderia dizer coisas diferentes sobre ela: eu posso dizer o seu tamanho, o seu formato, a sua cor, o seu tecido, a composição química dos seus ossos, suas células e adicionar outros detalhes; porém não importa o quanto eu me estenda, eu nunca vou alcançar um ponto em que a minha descrição será completa. [...] Toda descrição estende para um horizonte de possibilidades abertas: [...] não existe completude no caso em que eu descrevo a minha mão direita, ou o caráter de uma pessoa (1978, p. 122).

Struchiner (2001) aduz que os conceitos empíricos apresentados em Waismann estão diretamente ligados ao que seria uma textura aberta da linguagem, ou seja, uma região cinzenta, na qual não é possível a determinação precisa e absoluta desses conceitos, dado que essas não são definições empíricas exaustivas de seus possíveis significados. Assim sendo, poder-se-ia afirmar que grande parte dos conceitos (definições) empíricos apresentam o Estado de incompletude essencial.

Sob essa perspectiva seria possível afirmar que a textura aberta da linguagem faz com que os conceitos empíricos sempre apresentem um caráter incorporado de vagueza. Ou seja, a textura aberta presente nesses conceitos, a partir da vagueza, não é algo que poderia ser resolvido, uma vez que sempre haveria a possibilidade de surgirem novos conceitos inéditos e que não se saberia ao certo se poderiam ser aplicados no caso concreto. Dessa forma, poder-se-ia concluir que os termos que possuíssem uma textura aberta não teriam em sua verificação a conclusão pretendida (STRUCHINER, 2001).

Nesse sentido, a junção dos significados de verificação, textura aberta e incompletude essencial apresentadas por Waismann, deixa claro o posicionamento do autor, no que se refere à impossibilidade de conclusão de determinadas verificações empíricas. E é por isso que ele elucida que o resultado dessa análise é que a incompletude da verificação “[...] está arraigada na incompletude da definição dos termos envolvidos e a incompletude da definição dos termos envolvidos está arraigada na incompletude da descrição empírica” (WAISMANN, 1978, p. 123).

Ademais, sobre essa perspectiva Genaro Carrió aduz que as incertezas apresentadas pela textura aberta da linguagem se manifestam por meio de definições amplas ou mesmo daquelas rigorosamente restritas, podendo essas características serem aplicadas de forma intencional ou não. Para explicar melhor seu ponto de vista, traz a importante metáfora do “foco de luz”:

[...] há um foco de intensidade em que se agrupam os exemplos típicos, aqueles frente aos quais não há dúvidas sobre a aplicabilidade da palavra. Há uma mediata zona de obscuridade circundante que

enquadra todos os casos nos quais não há dúvida de que [a palavra] não é [aplicável]<sup>3</sup> (CARRIÓ, 1998, p. 33).

Diante de todo o exposto, pode-se concluir que a obra de Waismann se baseava na ideia de que as verificações empíricas de determinadas afirmações nunca poderiam ser exauridas (conclusivas), dada a existência da textura aberta da linguagem em alguns conceitos. Essa textura aberta seria advinda de inúmeras possibilidades de combinações por meio do uso da linguagem.

Em contraponto a esse paradigma, Derzi (2018) traz importantes considerações em distinção a esse pensamento apresentado por Waismann. Derzi (2018) discute o tipo e o conceito no Direito Tributário. Para a autora o tipo<sup>4</sup> seria contrário à ideia de conceitos rígidos e delimitados, ou seja, o tipo seria sem limites rigorosos, uma unidade dotada de sentido, que ao mesmo tempo é uma abstração concreta, mas estruturado de forma flexível, graduável e aberto. Por sua vez, os conceitos, ele secciona e seleciona, sendo que para a autora, quanto maior for a abstração do conceito, maior será sua abrangência, que em contrapartida trás a ideia de vazio em quesitos como conteúdo e significado. Assim sendo, o conceito pode abarcar todo tipo de objeto, seja ele abstrato, universal, individual ou mesmo concreto.

Logo, enquanto o conceito é fechado a determinadas características, o tipo não é algo tão definido, sendo suas características muitas das vezes dispensáveis. Segundo Derzi (2018):

Essa abertura do tipo às flutuações da realidade propicia um evoluir mais contínuo do tipo do que do conceito classificatório. O chamado círculo hermenêutico, segundo o qual os fatos, aos quais se aplica o Direito, reagem sobre a própria norma, é mais intenso no tipo (DERZI, 2018, p. 57).

E é sobre essa concepção de tipo e conceito que Derzi (2018) pontua que o Direito tributário acaba por utilizar um uso do tipo de forma distinta. Para a autora o tipo no Direito Tributário está atrelado a limites, que podem ser máximos ou mínimos. Esses limites seriam criados pela Administração Pública com o claro objetivo de trazer maior facilidade na aplicação da lei, embora se mostrassem lesivos ao princípio da legalidade estrita. Seria

---

<sup>3</sup> No original: “Hay un foco de intensidad donde se agrupan los ejemplos típicos, aquellos frente a los cuales no se duda que la palabra es aplicable. Hay una mediata zona de oscuridad circundante donde caen todos los casos en los que no se duda que no lo es.”

<sup>4</sup> São, pois, notas próprias da concepção por tipo: certa temporariedade ou fluidez em seus contornos, a indefinibilidade, a totalidade da imagem decisiva para seu reconhecimento, a abertura real o que a faz mais concreta e próxima da realidade do que o conceito classificatório e a aptidão para ordenar os fenômenos através da comparação, sem rígidos cortes de secção (DERZI, 2018, p. 53).

assim a chamada “execução simplificadora da lei, que leva em consideração a média dos casos ou o usual, na fixação dos parâmetros, mas despreza as individualidades do caso isolado, cuja investigação não é dispensada pela lei” (DERZI, 2018, p.62).

Dando seguimento ao pensamento de Waismann (1978), a incompletude por ele citada levaria sempre à inexistência de conclusão nas verificações. Cabe dizer que essa incompletude traz à linguagem certa incerteza, o que levaria à textura aberta. Isso porque os termos com textura aberta da linguagem possuem a incerteza de onde podem ou não se encaixar e serem utilizados. Dessa forma, lógico é dizer que as afirmações que possuem tais termos também estariam dotadas de inexistência de conclusão em suas verificações.

Após a delimitação do conceito e aplicação da textura aberta da linguagem apresentada por Waismann, dar-se-á continuidade ao tema com a análise de outro importante filósofo: Wittgenstein. Esse teceu considerações semelhantes às de Waismann, em seus inúmeros encontros, na sua busca por entender a textura aberta da linguagem. Tais encontros eram marcados para a discussão de questões fundamentais ao desenvolvimento da filosofia da linguagem. Dessa forma, “não é segredo algum que a noção de textura aberta da linguagem, cunhada por Waismann enquanto membro do Círculo de Viena, permanece indubitavelmente arraigada a conceitos wittgensteinianos” (BAHIA, 2017, p. 76).

Como visto, a textura aberta da linguagem advém da infinidade de combinações possíveis do uso da linguagem por seus usuários e, dessa forma, “pode-se dizer ser ela uma decorrência inevitável dos jogos de linguagem de Wittgenstein e, a partir desta afirmação, torna-se claro o paralelo da teoria de Waismann com o legado wittgensteiniano” (BAHIA, 2017, p. 76).

A própria ideia explorada por Wittgenstein de alusão à semelhança da família aos jogos de linguagem denota a vagueza e a zona cinzenta existente por trás dos jogos, uma vez que esses possuem mutabilidade, levando a infinitas possibilidades de combinações e modos de uso (BAHIA, 2017). Ademais, cabe destacar que tanto a textura aberta de Waismann, como a semelhança de família, das Investigações Filosóficas, de Wittgenstein, “possuem contornos imprecisos, podendo ter a extensão de sua aplicação alterada no tempo” (STRUCHINER, 2001, p. 20).

É concludente, portanto, que as teorias apresentadas por Waismann e Wittgenstein se encontram de modo simbólico, o que, por consequência, as torna parecidas em muitas afirmações. Dessa forma, importante é a análise do contributo de Wittgenstein à teoria da

textura aberta da linguagem, antes que se passe ao marco teórico principal, qual seja, a concepção de Hart.

## **1.2 Ludwig Joseph Johann Wittgenstein e suas contribuições à ideia de textura aberta**

Ao escrever sobre tal filósofo austríaco, é necessário primeiramente analisar seu percurso na filosofia da linguagem, assim como suas próprias interpretações acerca da linguagem. Vale ressaltar inicialmente que seu trabalho é marcado por duas importantes fases. O que caracteriza seu pensamento é que, ao contrário de uma transformação ou construção de pensamento, a passagem entre as fases demarca uma ideia de ruptura e inovação de suas ideias. Enquanto na primeira fase do autor, a do *Tractatus Logico-Philosophicus*, a linguagem é abordada a partir de uma característica intrínseca ao mundo, na segunda fase, com *Investigações Filosóficas*, a linguagem já passa a ser abordada pela ideia de jogos de linguagem (BAHIA, 2017).

Sobre essas duas fases, Kozicki pontua:

Podemos notar duas mudanças significativas entre um e outro período. A primeira é que, no *Tractatus*, WITTGENSTEIN acreditava que a estrutura interna da realidade determinava a estrutura da linguagem. Esta concepção foi depois abandonada, passando ele a acreditar que ocorre justamente o contrário: é a linguagem que determina a estrutura da realidade, uma vez que é através da linguagem que as coisas são vistas. A segunda alteração se refere à teoria da linguagem. De início, WITTGENSTEIN acreditava que as línguas partilham de uma estrutura lógica uniforme, apresentam uma essência comum. Posteriormente, passou a acreditar que isto não se verificava; a linguagem não possui uma estrutura comum e, se a possuir, ela será tão ínfima que não permitirá explicar as relações entre as suas várias formas.<sup>2</sup> Estas duas alterações marcam uma mudança de método entre uma fase e outra (1993, p. 10).

Mesmo com essa ruptura, há pontos de conexão entre as duas fases do autor, uma vez que, apesar de as abordagens acerca da linguagem serem diferentes e opostas, ainda é o mesmo filósofo que as construiu (CAVASSANE, 2010).

Wittgenstein não buscava solucionar problemas estritamente ligados às questões de lógica e matemática, mas também se dedicava à descoberta de novos caminhos para os problemas que envolviam a linguagem. Dessa busca pelo estudo da linguagem, foi publicada a sua obra marcante da primeira fase, intitulada *Tractatus Logico-Philosophicus*. Ao publicar tal obra, o discípulo de Bertrand Russell acreditava ter

esgotado ali todos os possíveis problemas que envolviam a linguagem (CAVASSANE, 2010).

Contudo, posteriormente, ao debater as ideias presentes na obra com seu mestre, Russell, Wittgenstein percebeu haver diversos problemas nas colocações e disposições dos problemas oriundos da linguagem, entendendo que acabara por não apresentar reais contribuições para a compreensão da linguagem. Foi a partir desse cenário que Wittgenstein estabeleceu sua ruptura e iniciou sua segunda fase, com ideias inovadoras, na obra *Investigações Filosóficas*, para tentar sanar as imperfeições da primeira (CAVASSANE, 2010). Tendo em vista esse conjunto, analisar-se-ão nos próximos subtópicos a contribuição de cada uma dessas obras.

### ***1.1.1 O Tractatus Logico-Philosophicus***

Na obra de sua primeira fase, *Tractatus*, Wittgenstein apresenta o estudo da linguagem como uma teoria do significado linguístico, que era intitulada teoria da figuração. Aqui o que está contido na linguagem é na verdade o que está convencionalizado no mundo (WITTGENSTEIN, 2002b). “Nesse sentido, se por algum equívoco ou mero deslize, a linguagem deixar de capturar sua essência (o mundo), surgirá um contrassenso” (BAHIA, 2017, p. 73).

A teoria da figuração buscava responder importantes questionamentos à época: Como se pode falar sobre o mundo? Como traduzi-lo? Nesse sentido, K. T. Fann explica esses questionamentos realizados, principalmente por Wittgenstein:

Para que pensemos e falemos do mundo deve haver algo em comum entre a linguagem e o mundo. O elemento comum deve estar em suas estruturas. Podemos conhecer a estrutura de um deles se conhecemos a do outro. Já que a lógica nos revela a estrutura da linguagem, deve nos revelar também a estrutura do mundo (FANN 1999, p. 24, tradução nossa<sup>5</sup>).

Para Wittgenstein (2002b), a teoria da figuração buscava responder aos então questionamentos ligados à compreensão do mundo, por meio da linguagem. Dessa forma, tal teoria procura explicar a ligação existente entre a estrutura lógica do mundo e a da

---

<sup>5</sup> For us to think and speak about the world, there must be something in common between language and the world. The common element must be in your structures. We can know the structure of one of them if we know the other. Since logic reveals to us a structure of language, it must also reveal to us the structure of the world.

linguagem, ligação essa que tornaria possível por meio da linguagem traduzir o mundo. A teoria parte do pressuposto que tanto o mundo quanto a linguagem são constituídos de elementos simples em estrutura lógica, que ao final formam complexos. Os elementos simples do mundo são os objetos, que postos de forma lógica geram fatos.

E quanto à linguagem, seus elementos simples são as palavras, que postas de forma lógica darão origem a frases. A forma lógica em que as palavras são postas determinará qual delas podem construir frases lógicas e com sentido (CAVASSANE, 2010). Dessa forma, o sentido atribuído a uma frase “está em ela expressar um fato possível, e sua verdade está em ela expressar um fato que realmente ocorre” (CAVASSANE, 2010, p.3).

Dessa ideia de Wittgenstein, é que se pode perceber o grande teor do *Tractatus*, no qual a linguagem somente expressaria fatos lógicos possíveis ou mesmo reais, relacionados ao mundo, o que levaria à expressão apenas de conteúdos lógicos (WITTGENSTEIN, 2002b). Esse tipo de filosofia da linguagem “encara a linguagem, na continuidade do pensamento ocidental, como um sistema convencional de representação dos fatos e objetos” (KOZICKI, 1993, p. 8).

Wittgenstein apontava ainda que a as questões da metafísica, por não conseguirem encontrar e resgatar a essência por trás da linguagem, não poderiam ser objeto de indagações da filosofia. Elas seriam proposições carregadas de possibilidades de falha e, dessa forma, sobre elas deveria haver um silêncio, pois habitariam o campo do indizível (WITTGENSTEIN, 2002b). Dessa forma, pode-se aduzir que a finalidade de Wittgenstein, por trás dessas considerações, “era apartar dos limites da filosofia tudo aquilo que ultrapassasse as barreiras da linguagem” (BAHIA, 2017, p. 73).

No *Tractatus*, Wittgenstein partia da perspectiva de que a linguagem possuía função meramente descritiva dos fatos reais e do mundo. Nesse momento a premissa era de que “a estrutura interna da realidade determinava a estrutura da linguagem” (KOZICKI, 1993, p. 8).

Todavia, após um tempo da escrita do *Tractatus*, Wittgenstein acabou por perceber que a função da linguagem não era exclusivamente a de traduzir a essência do mundo, mas sim vários se compunha de outros objetivos e finalidades. Após perceber sérios problemas estruturais em seu pensamento, a ideia de tradução da essência do mundo foi desconsiderada, para adiante tentar suprir esses espaços no pensamento lógico da linguagem (WITTGENSTEIN, 2002b).

Na ruptura com o *Tractatus*, e na busca por solucionar os problemas lá descobertos, Wittgenstein parte para seu segundo momento, com a obra *Investigações Filosóficas*, e junto com ela apresenta um novo conceito de seus pensamentos: os jogos de linguagem.

### ***1.2.2 As Investigações Filosóficas e os jogos de linguagem***

Nessa segunda fase do pensamento wittgensteiniano a linguagem é analisada sob a perspectiva de uma atividade. Wittgenstein abdica de sua teoria de que a linguagem possuía função meramente descritiva dos fatos reais e do mundo e vai ao encontro de uma perspectiva mais pragmática da linguagem, ou seja, como ela se relaciona com os seus usuários (KOZICKI, 1993). Nesse ponto de análise, a linguagem deixa de ser analisada sob a ótica da essência do mundo e passa a ser estudada como meio necessário a diversas outras funções. Nesse sentido, Bahia apresenta o seguinte exemplo:

[...] se uma criança pergunta ao pai advogado o que seja determinado livro, apontando para o objeto que se apresenta na forma de incógnita, o pai responderá ser o Código Penal. Entretanto, se esse mesmo advogado diz ao seu estagiário “Código Penal”, o que ele quer dizer é que esse estagiário lhe passe ou lhe consiga um Código Penal (2017, p. 74).

Esse exemplo dado por Bahia (2017) pode ser definido por Wittgenstein como o então jogo da linguagem, sobre o qual o autor aduz que “falar uma língua é uma parte de uma atividade ou uma forma de vida” (WITTGENSTEIN, 2002a). Dessa forma, sobre essa perspectiva da linguagem como ferramenta, Wittgenstein expõe:

Mas quantas espécies de proposições há? Talvez asserção, pergunta e ordem? Há um número incontável de espécies: incontáveis espécies diferentes da aplicação daquilo a que chamamos símbolos, palavras, proposições. E esta multiplicidade não é nada de fixo, dado de uma vez por todas; mas antes novos tipos de linguagem, novos jogos, como poderíamos dizer, surgem e outros envelhecem e são esquecidos (2002a, p. 189).

Nesse pensamento, o que Wittgenstein (2002a) tenta aduzir é que, devido aos diversos números de espécies de linguagem, poderá haver também diversas combinações dessas, que se manifestariam por meio de jogos de linguagem. Nesse sentido, Wittgenstein (2002a) aduz sobre os jogos:

Considera, por exemplo, os processos aos quais chamamos jogos. Quero com isto dizer os jogos de tabuleiro, os jogos de carta, os jogos

de bola, os jogos de combate, etc. O que é comum a todos eles? Não respondas: tem de haver alguma coisa em comum, senão não se chamariam jogos – mas olha, para ver se tem alguma coisa em comum. – Porque, quando olhares para eles não verás de fato o que todos têm em comum, mas verás parecenças, parentescos, e em grande quantidade (2002a, p. 227).

É por meio dos jogos que Wittgenstein (2002a) busca compreender da melhor forma possível a comunicação. Tais jogos para ele são conceituados da seguinte forma: “Chamarei também ao todo formado pela linguagem com as atividades com as quais ela está entrelaçada o ‘jogo de linguagem’” (2002a, p. 431).

Um jogo de linguagem, na visão do autor, estaria no cotidiano das pessoas. Os jogos seriam elementos mutáveis, ou seja, eles compartilhariam semelhanças, que ao mesmo tempo se evidenciariam e em outro momento se distanciariam. Essas semelhanças poderiam ser aplicadas a determinados jogos e não a outros. Wittgenstein, ao tecer a ideia dos jogos, a considerava análoga a uma família. A família, apesar de possuir semelhanças, possui indivíduos com traços, jeitos, comportamentos e até fisionomia diferentes, ao ponto que a semelhança familiar ao mesmo tempo se entrelaça e se distancia dos pontos próprios de cada indivíduo. Essa análise de família chega a constituir uma teoria da linguagem nos pensamentos de Wittgenstein, que busca mostrar com isso que, apesar da existência de uma heterogeneidade da linguagem, ela ainda assim funcionaria (WITTGENSTEIN, 2002a).

Os jogos, portanto, possuíam uma problemática relativa ao uso de regras, e na linguagem aconteceria a mesma coisa, uma vez que há uma ausência de regras que delimitem como se faz o uso das línguas, o que sempre levou a dúvidas sobre a utilização de conceitos. Essa região de penumbra, que marca grande incerteza na aplicação da linguagem, mostra a passagem da filosófica pura para a filosófica analítica (BAHIA, 2017). E é por meio dos jogos de linguagem que Wittgenstein utiliza dessa forma analítica para compreender a linguagem e a comunicação.

Os jogos de Wittgenstein seriam basicamente sequências de manifestações de linguagem, nas quais essa está ligada a uma determinada situação e a outras ações existentes. Katya Kozicki (1993) aduz existirem vários exemplos de jogos, como “ler um discurso, dar uma aula, assistir a uma peça de teatro, escrever esse trabalho, etc.... Em suma, esses jogos representam um modo fático de utilizar a linguagem” (1993, p. 23).

Eles seriam dotados de infinitas variações de jogos da linguagem e a capacidade de combinação desses seria igualmente infinita. Haveria mudanças constantes, que

englobariam a maneira de serem aplicados, as regras, as situações em que podem ser utilizados. Seriam, portanto, bastante mutáveis, na medida que sempre novos jogos se apresentam e os demais caem no esquecimento. E, como todo jogo, demandariam que as regras fossem seguidas e houvesse um treinamento da aplicação, o que Wittgenstein chamava de adestramento. Para saber jogar, bastaria o usuário saber combinar e manusear palavras, frases e expressões, o que para Wittgenstein denotava uma complexidade e por isso a necessidade de uso de regras e do adestramento (KOZICKI, 1993).

O pensamento de Wittgenstein mostra, portanto, a complexidade pertencente à comunicação, assim como apresenta a característica de indeterminação da linguagem, que só tomaria sentido quando aplicada à realidade. A linguagem teria o condão de determinar a estrutura da realidade do mundo e poderia traduzir as coisas pertencentes a ele.

Mas Wittgenstein deixa claro que as expressões de linguagem, por si só, não possuem significado. Esse só seria alcançado a partir da forma e contexto que fossem estipulados pelo usuário. Isso, mesmo sendo contextualizado, não eximiria a linguagem de possuir muitas vezes imprecisões e vaguezas. Dessa forma, assim como Waismann, Wittgenstein, nas Investigações Filosóficas, reconhece a zona cinzenta que por vezes aparece na comunicação e no uso efetivo da linguagem.

Conhecendo as duas fases do autor, passar-se-á agora à análise fundamental do presente capítulo: existiria uma textura aberta no ordenamento jurídico? A resposta a essa pergunta será dada a partir do exame da teoria jurídico-filosófica de Herbert Hart, que trouxe destaque à temática no século XX, em sua obra *O conceito de Direito*.

Contudo, de forma introdutória, serão tecidas considerações sobre a relação de complementariedade e de junção do Direito e da linguagem, uma vez que ambos são instituições sociais que visam regular as relações humanas, demonstrando, portanto, a viabilidade e a importância da discussão apresentada por Hart e outros estudiosos do Direito.

### **1.3 Direito e Linguagem**

A relação existente entre Direito e linguagem está no fato de que toda demonstração do uso do Direito, ou seja, normas, aplicações e interpretações, são efetivadas por meio do uso da linguagem natural, da qual a linguagem jurídica se deriva. Os sujeitos pertencentes ao mundo jurídico não lidam propriamente com os fatos jurídicos, mas sim com o conjunto de palavras e interpretações que advêm desses fatos

concretos. Isso, por consequência, acaba por explicar a constante relação de estudo e aplicação das searas da Filosofia do Direito atrelada à Filosofia da Linguagem (GRAEFF, 2015).

O Direito é um sistema jurídico que busca como principal finalidade regular a conduta humana. Nesse sentido Ferdinand de Saussure (2012) aponta que a língua é uma parte social da linguagem, sendo algo inerente ao indivíduo, que por si só não tem o condão de criá-la ou mesmo modificá-la, pois ela só existe em razão do tipo de contrato social que foi adotado por determinado grupo de pessoas pertencentes a uma comunidade.

Isso pois tanto o Direito como a linguagem são instituições reguladoras das relações humanas. A linguagem regularia pelo fato de que qualquer tradução, ato ou mesmo exposição de pensamentos dos sujeitos no mundo se daria por meio dela. Ela é a fundadora da sociedade e de suas relações. E, quanto ao Direito, este regularia as relações entre os sujeitos da sociedade, mediando o caráter do dever, do obrigatório (FIGUEIREDO, 2016).

Dessa forma, a linguagem é tida como algo indispensável ao uso do Direito, bem como a todo ato e relação jurídica, já que “é por meio dela que se concretizam todos os gêneros da esfera jurídica e, por isso, direito e linguagem são indissociáveis e interdependentes” (FIGUEIREDO, 2016, p. 4). Nesse sentido, Marmor (2011) explana: “compreender como a comunicação linguística funciona e, em particular, quanto é, de fato, determinado por diversos aspectos semânticos e pragmáticos da linguagem é central para entender o que é o Direito” (2011, p. 136).

Cabe ressaltar ainda que, além da importância do uso da linguagem nas questões relacionadas à aplicação do Direito, essa se mostra de extrema relevância também para os sujeitos da comunidade que buscam pautar suas condutas de acordo com o texto legal vigente (GRAEFF, 2015). Isso ocorre porque uma das principais funções do Direito é inegavelmente a de regular, por meio de disposições que versem sobre condutas, a vida dos cidadãos, para que esses, em consonância a um dispositivo legal, tenham como orientação os deveres e direitos atribuídos e possam com base nisso, viver suas vidas por conta própria.

Dessa forma, é de suma importância que tanto os cidadãos como os operadores do Direito possam compreendê-lo com o máximo de clareza, uma vez que essa compreensão será fundamental para o bom funcionamento do sistema jurídico. A certeza de compreensão e aplicação correta do Direito é inestimável para a concretude da segurança jurídica (GRAEFF, 2015). Dessa forma, Neves (1993) preconiza:

(...) o Direito é linguagem e terá de ser considerado em tudo e por tudo como linguagem. O que quer que seja e como quer que seja, o que quer que ele se proponha e como quer que nos toque, o Direito é-o numa linguagem e como linguagem – propõe-se sê-lo numa linguagem (nas significações linguísticas em que se constitui e exprime) e atinge-nos através dessa linguagem, que é (Neves, 1993, pág. 90 apud STRECK, 1999, pág. 48)

Assim sendo, pode-se aduzir que o Direito, na condição de linguagem, deve ser aplicado e reproduzido com a utilização de signos que sejam compreensíveis aos cidadãos e aos operadores, que são seus destinatários finais.

Pode-se concluir que a relação da linguagem com o Direito é de extrema necessidade para o bom funcionamento do sistema jurídico, assim como para a compreensão e fácil aplicação para seus destinatários. Dessa forma, pode-se arguir que a linguagem e o Direito seriam indivisíveis, uma vez que, para a existência, aplicação ou mesmo entendimento do Direito, a linguagem estaria presente de forma inerente e precisa. Nesse compasso, deve-se ter em mente ainda que, embora a linguagem jurídica possua características próprias e únicas, ela é constituída fundamentalmente a partir da linguagem natural. O que mais uma vez, mostra a indivisibilidade dos institutos.

Realizado esse tópico introdutório da relação do Direito com a Linguagem e a importância da aplicação dessa naquele, passar-se-á à análise da obra de Hart, quanto ao estudo e constatações da textura aberta da linguagem, aplicada diretamente aos preceitos jurídicos, bem como a ideia desse sobre o que é Direito e como se dá sua estrutura de sistema jurídico.

#### **1.4 O conceito de Direito em Hart: estrutura do sistema jurídico desenvolvido e a textura aberta**

Nos tópicos anteriores foram abordadas as nuances e características que envolvem a textura aberta na filosofia da linguagem. Contudo, a partir desse momento se dará a inserção do tema na seara jurídica, a partir da discussão proposta por Hart, professor de filosofia do Direito em Oxford e responsável por fazer uma importante ligação entre a filosofia da linguagem e a filosofia do Direito.

Com essa análise, Hart visou construir um raciocínio filosófico-jurídico para entender as dificuldades dos legisladores na atuação em eventos futuros e, ainda, a

frustração dos magistrados diante das mais diversas lacunas advindas das normas. Isso levaria à necessidade de se reconhecer, segundo preceitos hartianos, que o Direito possui uma textura aberta, ou seja, uma imprecisão da linguagem sobre a qual as normas jurídicas são construídas e que muitas vezes leva a uma zona cinzenta normativa.

Isso se explicaria, segundo ele, uma vez que a mesma indeterminação ou mesmo imprecisões apresentadas pela linguagem entrelaçam-se também no ordenamento jurídico. Isso pois o ato de interpretação e criação de normas constitui-se de elementos da própria linguagem e, como demonstrado nos tópicos anteriores, a linguagem muitas vezes é dotada de imprecisões linguísticas, o que também ocorreria no Direito.

Contudo, antes de iniciar a explanação das teorias hartianas ligadas à textura aberta do Direito, é necessário primeiramente apresentar a visão que o autor tinha do Direito, assim como de sua ideia de sistema jurídico desenvolvido e complexo como indicado em sua grande obra, *O conceito de Direito*. Iniciar-se-á pelas regras primárias e secundárias.

#### ***1.4.1 Regras primárias e secundárias***

Ao começar a abordagem do sistema jurídico em sua obra, *O conceito de Direito*, Hart apresenta sua clara crítica ao sistema apresentado por John Austin, no qual o Direito seria um modelo simples, composto por ordens coercitivas do soberano. Em sua visão, essa percepção de modelo simples não teria a capacidade de reproduzir diversos aspectos fundamentais que compõem as principais características de um sistema jurídico. Na busca por entender a estrutura e o funcionamento de um sistema jurídico, a ele adequado, o autor fundamenta inicialmente sua perspectiva sobre o fracasso da teoria de John Austin, que para ele apresentava três falhas (HART, 2020).

A primeira falha estaria no modelo de Direito baseado em normas que proíbem ou impõem determinados atos sob o viés das ameaças. Nessa perspectiva, ele aduz ser esse modelo de Direito insuficiente para o caráter auto vinculante da legislação, uma vez que as leis também serão aplicadas àqueles que as editam e não somente a terceiros. A segunda falha, por sua vez, residiria no fato de que existem outros tipos e modalidades de direito, quais sejam a constituição de poderes públicos e privados, que por sua vez não poderiam de forma alguma serem assimiladas às ordens constituídas por ameaças. E, por fim, na terceira falha apresentada, ele aborda que o modelo de Austin não seria capaz de

explicar a continuidade legislativa, que é a característica fundamental dos sistemas jurídicos modernos (HART, 2020).

Ao prosseguir com seus pensamentos, Hart aduz a necessidade de substituição desse modelo simples de Direito, apresentado por Austin, por sua perspectiva, na qual o Direito seria um modelo complexo, composto pela junção do que ele nomeia de regras primárias e secundárias. Nessa perspectiva, seria a união dessas duas regras a chave para a então elucidação do conceito de direito hartiano (KOZICKI; PUGLIESE, 2017).

Nesse compasso, Hart, visando fazer jus à complexidade existente no sistema jurídico, apresenta o que seriam as normas primárias e secundárias. As primárias, ou como ele mesmo denomina, básicas, são aquelas nas quais se exige que os indivíduos “praticuem ou se abstenham de praticar certos atos, quer queiram, quer não” (HART, 2020, p. 105). Essas estariam ligadas à imposição de deveres, ou seja, seriam regras de conduta e estariam relacionadas a atos que envolvam movimento ou mudança físicas.

Já as secundárias seriam parasitárias em relação às primeiras, uma vez que trariam a possibilidade de o indivíduo, ao fazer ou dizer determinados atos, implementar “novas normas do tipo principal, extinguir ou modificar normas antigas ou determinar de várias formas sua incidência, ou ainda controlar sua aplicação” (HART, 2020, p. 105). Nesse sentido, as normas secundárias teriam o condão de outorgar aos poderes públicos ou mesmo aos privados, além de serem responsáveis por criar e modificar deveres e obrigações (HART, 2020).

Nessa concepção, Hart aduz que somente poderão existir normas secundárias em sistemas jurídicos desenvolvidos. Isso se traduz na ideia de que sociedades complexas e bem desenvolvidas não poderiam pautar seu sistema jurídico unicamente em regras primárias, já que essas possuem falhas inerentes. Com base nessas falhas, a sociedade, visando sanar os defeitos das regras primárias, criaria as regras secundárias, que juntas constituiriam o sistema jurídico (KOZICKI; PUGLIESE, 2017). Segundo Kozicki e Pugliese, “no momento em que se dá a colocação no sistema jurídico das normas secundárias ocorre, segundo Hart, a passagem do mundo pré-jurídico ao mundo jurídico” (KOZICKI; PUGLIESE, 2017, p. 23).

Segundo Hart (2020), existiriam três principais defeitos das regras primárias que ensejariam uma implementação de regras secundárias, para o efetivo andamento do sistema jurídico.

O primeiro defeito das regras primárias estaria ligado ao grau de incerteza. Ou seja, como o sistema é dotado apenas de regras de conduta, nos casos em que houvesse

dúvidas sobre qual regra aplicar não haveria um meio que resolvesse tal controvérsia. O segundo defeito estaria no elemento estático das regras primárias, já que essas só se alterariam mediante o desenvolvimento cultural e social da comunidade, que por muitas vezes se mostra inexato, não havendo indivíduos encarregados de alterar, extinguir ou acrescentar novas regras às já existentes. E, por fim, o terceiro defeito estaria ligado à forma de imposição dos castigos em casos de violações de regras, a chamada ineficiência da pressão social difusa, dado que os castigos não seriam aplicados por pessoas predeterminadas ou mesmo órgãos responsáveis, mas sim pela sociedade ou mesmo pela vítima (KOZICKI; PUGLIESE, 2017).

É diante de tais defeitos que Hart (2020) preconiza a necessidade de um sistema jurídico ser complementado por regras secundárias, o que trará a ele complexidade e desenvolvimento, já que o sistema possuidor apenas de regras primárias se mostra incerto, estático e ineficiente e, assim, dependente diretamente de regras secundárias. Dessa forma, seriam essas regras os “elementos do sistema jurídico [...] que determinam como esse sistema nasce, cresce e se modifica; que determinam por quem e como serão resolvidas as questões de conflito sistêmico e de lacunas” (COLONTONIO, 2011, p. 20).

Ainda nesse sentido, o autor aduz sobre o papel das regras secundárias em uma sociedade e em seu sistema jurídico, apontando que estas:

[...] asseguram que os seres humanos possam criar, ao fazer ou dizer certas coisas, novas regras do tipo primário, extinguir ou modificar as antigas, determinar de diferentes modos a sua incidência ou fiscalizar a sua aplicação. Estas regras impõem poderes, públicos ou privados, tornam possíveis atos que conduzem não só a movimentos ou mudanças físicas, mas à criação ou alteração de deveres ou obrigações (HART, 2020, p. 91).

Dessa forma, pode-se depreender que as normas secundárias existem para servir às normas primárias. Isso pois as últimas não possuiriam característica de mutabilidade e, portanto, precisariam das secundárias para serem criadas, extintas ou mesmo alteradas. Diante dos três defeitos apresentados, Hart (2020) apresenta três espécies de regras secundárias que visam solucionar os problemas apresentados. Sob essa ótica o autor pondera que:

A solução para cada um desses três defeitos principais dessa forma mais simples de estrutura social consiste em suplementar as normas primárias de obrigação com normas secundárias, que pertencem a uma espécie diferente. A introdução de correção para cada um dos efeitos mencionados poderia ser considerada, em si mesma, uma etapa da transição do mundo pré-jurídico ao jurídico, pois cada recurso corretivo

traz consigo muitos dos elementos que permeiam o direito: certamente, combinados, os três recursos bastam para converter o regime de normas primárias em algo que é indiscutivelmente um sistema jurídico” (HART, 2012, p. 121-122).

Quanto a tais regras secundárias, Hart (2020) as apresentam como: i) regras de reconhecimento; ii) regras de modificação; e, por fim, iii) regras de julgamento. A primeira, como o próprio nome já diz, estaria ligada ao processo de identificação de normas.

Segundo Kozicki e Pugliese, a existência de regras de reconhecimento é “uma questão de fato, empírica; na maior parte das vezes sua existência não é enunciada. Esta regra é distinta das outras regras do sistema e sua natureza vai depender do ponto de vista com o qual se encara o Direito (interno ou externo)” (2017, p. 24). Dessa forma, pode-se depreender que tais regras são fundamentais para o sistema jurídico, uma vez que são as responsáveis por trazer os critérios de validades das normas existentes.

Vale lembrar ainda que Hart apresenta essa regra como solução para as incertezas apresentadas pelas regras primárias, que, com essa solução, não mais dependeriam de uma análise subjetiva de validade e teriam sua análise efetivada por um procedimento formal (BAHIA, 2013). Dessa forma, seriam as regras de reconhecimento o principal fator de determinação de identificação e aplicação das demais regras. Ela possui autoridade. Assim sendo, Kozicki assevera que tais regras são “[...] um comando aos juízes e funcionários. Assim, podemos dizer que, em certos aspectos, a regra de reconhecimento também é uma regra de obrigação” (1993, p. 83). Para exemplificar tais regras, Colantonio afirma que:

Uma regra de reconhecimento simples, por exemplo, identifica que todas as regras que impõem deveres pertencentes a um rol limitado, como um código romano ou um conjunto de tábuas de pedra, são regras do direito daquela sociedade. Outro exemplo, de regra mais complexa de reconhecimento, é daquela regra que identifica que a característica que torna um padrão “jurídico” é a de que ele foi promulgado por uma assembleia, ou pela Rainha no parlamento (COLANTONIO, 2011, p. 23).

No tocante às regras de modificação, essas também se mostram fiéis ao seu nome, dado que sua principal função no sistema jurídico seria a de conferir “poderes a pessoas ou órgãos, para que modifiquem, retirem ou acrescentem novas regras ao sistema jurídico (KOZICKI, 1993, p. 83). Elas teriam o condão de resolver o defeito estático apresentado pelas regras primárias, trazendo assim maior dinâmica no sistema de criação, instituição e extinção de regras pertencentes ao sistema jurídico (BAHIA, 2013).

Por último, tem-se as regras de julgamento, que são:

[...] regras secundárias que dão o poder aos indivíduos para proferir determinações dotadas de autoridade respeitantes à questão sobre se, numa ocasião concreta, foi violada uma norma primária. Além de identificar os indivíduos que devem julgar, tais regras definirão também o processo a seguir” (HART, 2012, p. 125).

Portanto, tais regras visam sanar a questão da ineficiência apresentada pelas regras primárias, estabelecendo, assim, os indivíduos que deverão julgar e os procedimentos a serem seguidos. Assim sendo, será essa norma a encarregada da constituição de conceitos no sistema jurídico, como juiz, tribunal, jurisdição e julgamento (HART, 2012).

Diante do exposto, pode-se inferir que a interação das normas primárias e secundárias não só é importante para o bom funcionamento de um sistema jurídico complexo, como também é essencial para seu desenvolvimento. Cada qual com suas características peculiares formam o conceito de sistema de direito hartiano. Estabelecido os pilares desse sistema jurídico, o próximo tópico analisará os fundamentos de um sistema jurídico na visão de Hart, no qual o problema de validade jurídica mostra-se como importante discussão.

#### ***1.4.2 O problema da validade jurídica na concepção hartiana***

Ao discutir sobre a validade jurídica das normas, Hart deixa claro que esta está ligada e vinculada à existência e ao cumprimento dos critérios impostos pela regra do reconhecimento, ou seja, uma regra secundária. Para ele, se algo merece ser denominado como um fundamento do sistema jurídico, esse algo é a condição de identificação das normas primárias pela aceitação e utilização das normas secundárias (HART, 2020).

Dessa forma, a regra de reconhecimento tem a função, em um sistema jurídico complexo, de fornecer critérios de identificação de normas e validar o caráter institucional dessas, dado que sua essência é constituída a partir do enfoque interno ou externo do participante (KOZICKI; PUGLIESE, 2017). Por isso, “o passo seguinte para a compreensão do Direito em Hart é, justamente, o de reconhecer quais condutas são juridicamente exigidas” (KOZICKI; PUGLIESE, 2017, p. 25).

Ao discutir sobre a validade jurídica de um sistema jurídico, Hart (2020) aborda o tema sob dois importantes enfoques, na sua percepção. O primeiro dos enfoques se dá na busca pela origem da coercibilidade do Direito e o segundo está na análise da regra de reconhecimento como instrumento para trazer validade às normas. O autor pondera que

no dia a dia de um sistema jurídico, é raro que a norma de reconhecimento seja expressamente reconhecida como norma. Nesse compasso, a norma de reconhecimento não seria explicitamente declarada, “mas sua existência fica demonstrada pela forma como se identificam normas específicas, seja pelos tribunais ou outras autoridades, seja por indivíduos particulares ou seus advogados e assessores jurídicos” (HART, 2020, p. 131).

A análise feita por Hart (2020) da hermenêutica envolvendo o Direito vai ao encontro a sua teoria do reconhecimento jurídico, que se baseia na concordância interna dos indivíduos, assim como na existência da regra de reconhecimento que lhe fornece critérios contextuais. Nesse sentido o autor aduz que a expressão “enunciado interno” manifesta que “o ponto de vista interno é naturalmente usado por alguém que, aceitando a norma de reconhecimento e sem explicar o fato de que é aceita, aplica a norma para reconhecer como válida alguma outra norma específica do sistema” (2020, p. 132).

Ao apontar a coercibilidade jurídica como concordância do participante, ou seja, a sua utilização da norma jurídica imposta como padrão de conduta, Hart indica a existência de um livre arbítrio do sujeito para o qual a norma é destinada. Dessa forma, apenas para aqueles denominados por ele como indivíduos do enunciado externo, ou seja, os que não reconhecem a própria norma de reconhecimento, mas explanam o fato de que outros a aceitem, seriam passíveis de reconhecimento das normas de conduta pelo medo da sanção a ser imposta em caso de descumprimento de uma determinada regra (KOZICKI; PUGLIESE, 2017).

Hart, ao determinar como uma regra encontra sua validade no sistema jurídico, expõe que essas regras alcançam tal validade por se adequarem aos critérios estabelecidos pela regra de reconhecimento. Nesse sentido, o autor aduz que “dizer que determinada norma é válida equivale a reconhecer que esta satisfaz a todos os critérios propostos pela norma de reconhecimento e é, portanto, uma norma do sistema” (HART, 2020, p. 133).

Ademais, para Hart (2020), a noção de validade jurídica está diretamente ligada ao ponto de vista interno do indivíduo, mas, como ele mesmo adverte, tal validade não deve ser confundida com a eficácia da norma, que possui um ponto de vista externo. Assim sendo o autor explica:

Costuma-se dizer que alguns dos enigmas relacionados com a ideia de validade jurídica dizem respeito à relação entre a validade e a “eficácia” da lei. Se por “eficácia” devemos entender que uma norma do direito que exige certo comportamento é mais frequentemente obedecida que infringida, fica claro que não existe ligação necessária entre a validade de alguma norma particular a sua eficácia, a menos que a norma de

reconhecimento do sistema inclua, entre seus critérios (como ocorre com algumas), a condição (às vezes denominada norma de dessuetude) de que nenhuma norma seja considerada como pertencente ao sistema se houver deixado de ser eficaz há muito tempo (HART, 2020, p. 133).

Em um sistema jurídico hartiano, ou seja, complexo, existem várias fontes do Direito, o que torna a norma de reconhecimento também mais complexa, dado que os critérios empregados na identificação das normas se mostram múltiplos e geralmente, como o autor pontua, estariam constituídos por meio de atos como uma Constituição escrita, promulgações pelo Legislativo e decisões judiciais (HART, 2020). Dessa forma, na visão de Hart, a regra de reconhecimento é algo que faz parte da rotina jurídica do Direito. Todavia, apesar desse convívio constante, não seria a praxe jurídico atribuir de forma expressa a uma regra a condição de validade (KOZICKI; PUGLIESE, 2017).

Hart assevera ser a regra de conhecimento alcançável por todos os envolvidos no meio jurídico, englobando tanto os funcionários públicos quanto os particulares. Como cada qual possui uma forma diferente de interação no sistema, lógico é dizer que suas atuações e configurações também serão distintas. Os funcionários do sistema jurídico, como por exemplo os promotores, atuam mediante uma interpretação operativa, ou seja, assumem seu grau de comprometimento com o sistema, a partir de seus pontos de vista internos. Cabe dizer que, quando estes se comprometem com o sistema, ao mesmo tempo estão se comprometendo com a regra de conhecimento apresentada a eles, assim como todos os critérios atribuídos que levam à identificação de outras regras (KOZICKI; PUGLIESE, 2017).

Por tudo dito, pode-se aduzir que a validade jurídica em Hart é derivada da conformidade das regras gerais à regra de reconhecimento e seus critérios impostos. Para tanto, é essa conformidade com a regra de reconhecimento que leva uma regra geral (comportamental ou social) a alcançar seu *status* de regra jurídica e válida e que, portanto, pode ser considerada como uma obrigação jurídica (KOZICKI; PUGLIESE, 2017).

Por último, deve-se atentar ainda ao fato de que Hart considera a regra de reconhecimento como uma norma última e suprema. Ao se referir a uma norma última, ou mesmo *ultima rule*, Hart aponta que essa é “a norma de reconhecimento que estabelece os critérios para avaliar a validade de outras normas do sistema” (2020, p. 136). E, quanto ao seu caráter supremo, esse se manifestará quando “houver diversos critérios hierarquizados por ordem de subordinação e primazia relativa, [o que faz com que] um deles será considerado *supremo (supreme)*” (2020, p. 136).

Dessa forma, pode-se dizer que para Hart a aplicação da regra de reconhecimento tem sua existência verificada a partir de sua aplicação fática, real, no momento necessário em que os operadores do Direito se encontrem em uma situação complexa e a utilizem para identificar as normas pelos critérios por ela apresentados. Assim sendo, nesse ponto Hart (2020) preconiza o posicionamento a ser tomado quando há um questionamento realizado sobre a validade da própria regra de conhecimento, e diz que “não pode surgir uma pergunta desse tipo sobre a validade da própria norma de reconhecimento que prevê os critérios; esta não pode ser nem válida nem inválida, mas seu uso para esse fim é simplesmente aceito como apropriado” (HART, 2020, p. 140). Desse modo não haveria uma afirmação de validade por parte da norma de reconhecimento, mas sim a afirmação de sua utilização para o fim para o qual foi criada (KOZICKI; PUGLIESE, 2017).

Ao não submeter a regra de conhecimento a testes de validade, ela tomaria para si o título de requisito supremo de validade sobre as demais regras. Nesse sentido Kozicki e Pugliese explicam que “diz-se critério supremo porque, uma vez que uma regra do sistema esteja adequada às suas exigências, ela terá reconhecido seu estatuto de Direito, ainda que não esteja de acordo com outros critérios de juridicidade” (2017, p. 27). Dessa forma, pode-se concluir que, para Hart, no caso de existirem conflitos entre normas identificadas pela regra de conhecimento e normas normais, aquelas sempre prevalecerão sobre as demais, dado seu caráter supremo e inquestionável (KOZICKI; PUGLIESE, 2017).

Com isso, Hart encerra sua análise de o que seriam em sua tese os fundamentos de um sistema jurídico complexo e desenvolvido e passa adiante a questionar e discorrer sobre outra importante inquietação, que será discutida em seu capítulo intitulado: *O formalismo e o ceticismo em relação às normas*, no qual aborda o papel central por ele atribuído à linguagem do Direito, ou seja, o de indagar e compreender os diversos significados e expressões empregados na hermenêutica do ordenamento jurídico. Chega-se, portanto, à discussão sobre o conceito de textura aberta do Direito em Hart.

#### ***1.4.3 A textura aberta do Direito em Hart***

Ao se falar no Direito aplicado em um sistema jurídico, deve-se ter em mente que esse é composto por regras de controle social que possuem em sua essência características gerais e abstratas, pois o sistema jurídico não pode apenas se concentrar na regulação dos

fatos contemporâneos, mas também deverá alcançar os fatos futuros (COLONTONIO, 2011).

Em grande parte, essa atitude se dá devido à necessidade do Direito de acompanhar a evolução da sociedade a qual este tem o papel de regular. Se houver um Direito estático, muitos fatos e situações futuras, que surgem com a mudança de complexidade da sociedade, ficariam sem o respaldo das regras jurídicas, o que levaria a um colapso no sistema. Para tanto, é fundamental que haja nas regras jurídicas certa generalidade, para que assim essas possam se moldurar também a situações futuras e incertas.

No sistema jurídico as regras se apresentam com o intuito de indicar consequências e impedir que essas sejam quebradas após suas implementações. As condutas e atos descritos na norma se concretizam por meio do uso da linguagem, no qual há um texto abstrato, ou seja, tal texto não necessariamente irá se referir a uma pessoa ou fato específico, mas sim a um grupo geral de pessoas, coisas ou atos (HART, 2020).

Como Hart aponta, em muitas das situações demandadas pela sociedade haverá uma clara subsunção do fato a uma norma preexistente. Todavia, haverá casos em que não se apresenta suficientemente claro, se esses se amoldariam nos termos abstratos da norma. Nesse caso estará presente a dúvida, seja sobre a aplicação da norma, ou ainda, qual a melhor norma a ser aplicada, o que levará a diversos questionamentos de como deverá o Direito regular tal situação (COLONTONIO, 2011). Logo, “nada pode eliminar essa dualidade entre um núcleo de certeza e uma penumbra de dúvida quando procuramos acomodar situações particulares ao âmbito de normas gerais. Isso confere a todas as normas uma margem de vagueza ou textura aberta” (HART, 2020, p. 158).

Nesse sentido, Hart identifica no seu sistema jurídico de normas primárias e secundárias casos que possuem fácil resolução e aqueles de difícil resolução. O primeiro, como já dito, está ligado à clara subsunção dos fatos a uma norma preexistente. Já os fatos de difícil resolução seriam aqueles possuidores da textura aberta, podendo-se arguir que muitos desses fatos são vistos com a incapacidade de levarem a uma exata e única resposta e, portanto, seria ineficaz e ineficiente a tentativa de meramente encaixá-lo em uma norma (GHIDOLIN, 2006).

Hart sustenta, portanto, que os casos fáceis de clara subsunção são os casos simples e ordinários ou como ele mesmo aponta fariam parte do “raio de luz”. Todavia, os casos difíceis não seriam solucionados apenas pelos critérios estabelecidos pelas regras como preconizavam os formalistas, nesse caso seria preciso utilizar

elementos exteriores às regras (GHIDOLIN, 2006). Tal textura aberta estaria presente nesses casos devido à incapacidade do Judiciário de alcançar todas as possíveis situações, dado que “as regras são elaboradas num tempo e espaço característico e normal, não contemplando as situações excepcionais que põem à prova as normas, a habilidade e a criatividade do Judiciário” (GHIDOLIN, 2006, p. 146).

Ademais, Hart pondera que tais casos difíceis teriam sua origem em dois importantes pontos. O primeiro estaria ligado à existência de inconsistência de normas e o segundo estaria ligado à vagueza relacionada à regra de reconhecimento ou presente nas regras primárias (HART, 2020). Nesse sentido, haveria dois problemas e o primeiro seria:

[...] em algumas situações haverá casos nítidos para sua tipificação e, em outras, haverá razões tanto para afirmar quanto para negar a tipificação ou a validação da regra. Alguns serão enquadrados no núcleo sólido do conceito (certeza, centro do raio de luz – Carrió, 1998), enquanto outros, na zona de penumbra (dúvida, conforme se distancia do raio torna-se obscuro) da regra geral. Isso porque existe uma zona de imprecisão linguística que permeia as definições conceituais. Além disso, normas são padrões gerais que servem de guia no direcionamento da decisão, sendo que esses padrões de interpretação podem não resolver certas dificuldades, pois eles mesmos tratam de linguagem e estão sujeitos às imperfeições da linguagem e da interpretação (GHIDOLIN, 2006, p. 147).

Já o segundo problema estaria na ambiguidade e vagueza normativa, que se dá devido à limitação empregada aos conceitos que compõem as regras primárias e isso geraria o que Hart chamou de casos de penumbra ou zona da franja (HART, 2020).

Dessa forma, Hart afirma que é inevitável a existência de uma textura aberta no Direito, isso pois ao mesmo tempo que haverá casos que irão ao encontro das regras claras, proporcionando, portanto, a resolução daquela situação, haverá no Direito a necessidade de deixar em outros casos uma abertura de certos fatos, que só serão devidamente analisados no momento certo, o que permite que o Direito se atualize e tenha uma relação mais próxima à realidade em que está aquela sociedade a qual ele regulamenta (HART, 2020). “A textura desempenha, neste sentido, uma função fundamental para essa atividade, pois incorpora as oscilações que a sociedade, o Direito e a própria linguagem exigem.” (GHIDOLIN, 2006, p. 149).

Ainda nesse sentido, Struchiner tece as seguintes considerações:

[...] a textura aberta da linguagem é vantajosa porque incorpora essa oscilação entre esses dois extremos: a necessidade de certeza e a

necessidade de deixar certas questões em aberto para serem apreciadas no tempo adequado. A textura aberta não contribui apenas para o funcionamento do direito, permitindo que o escopo das regras jurídicas seja lapidado nos casos situados na região de penumbra. Na verdade, o fenômeno da textura aberta da linguagem, além de ser uma característica inerente à natureza da linguagem, contribui para nossa comunicação cotidiana. A textura aberta de um termo geral permite que ele passe a englobar as novidades da vida (STRUCHINER, 2001, p. 26).

Como visto, Hart identifica problemas existenciais no uso da linguagem jurídica, tanto em seus precedentes, como nas regras positivadas, que ao seu ver poderão possuir uma zona de penumbra ou mesmo zona de franja, que é caracterizada pela indeterminação e incerteza, e que levaria a norma descrita a uma textura aberta (HART, 2020).

Para ele, é uma característica inerente à condição humana e, dessa forma, também à legislação, que exista o trabalho com duas desvantagens em todas as tentativas de regulamentar antecipadamente e sem ambiguidade alguma conduta por meio de um padrão geral e abstrato, que possa posteriormente ser utilizado sem orientação oficial em ocasiões específicas (HART, 2020). A primeira das desvantagens por ele citadas nessa situação seria a “nossa relativa ignorância dos fatos” (2020, p. 166) e a segunda das desvantagens estaria na “imprecisão de nosso objetivo” (2020, p. 166). Dessa forma, pondera que só se poderia antever todas as possibilidades futuras se o mundo tivesse um número finito de características e todas as suas diversas formas de se combinarem pudessem ser delimitadas e conhecidas. Como não é o caso, não há tal possibilidade (HART, 2020).

Dessa forma, pode-se dizer que essa impossibilidade está diretamente ligada ao fato de os legisladores não terem o domínio do que ocorrerá no futuro, seja a forma na qual os novos fatos irão se apresentar ou mesmo as consequências que serão geradas. Assim, seria impossível criar normas no contexto atual no qual tais legisladores estão inseridos, de forma que abarcassem todas as possíveis situações futuras. Da mesma forma aconteceria em relação aos precedentes, que poderão não possuir o alcance de forma semelhante, quando se trata de novos casos que surjam após o julgamento publicado. Assim sendo, a textura abertura seria para Hart um preço a se pagar pela necessidade de se estabelecer regras com padrões gerais e abstratos (COLONTONIO, 2011).

Nesse sentido, sobre a imprevisibilidade de as normas abarcarem eventos futuros, Hart assevera que o Direito e sua normatividade se manifestam como um todo a partir da linguagem, seja na confecção, aplicação ou interpretação. Logo, se a linguagem possui imprecisões, como foi demonstrado em tópicos anteriores, o Direito consubstanciado pela

linguagem também as teria (BAHIA, 2017). Nesse aspecto, “em todos os campos da experiência, e não só no das regras, há um limite, inerente à natureza da linguagem, quanto à orientação que a linguagem geral pode oferecer” (HART, 2020, p. 166).

Ao reconhecer a textura aberta da linguagem, Hart foi o primeiro autor a fundamentar sua existência também aplicada do Direito, tendo como grande influência sobre suas ideias o Círculo de Viena, do qual era integrante. O maior contributo advindo desse círculo se deu com as alegações de Waismann, que, como demonstrado, teve um importante papel na discussão da textura aberta dentro da Filosofia da Linguagem, que posteriormente acabaria sendo tratado por Hart na seara jurídica (BAHIA, 2017).

Nesse sentido, Struchiner pondera que:

Hart faz uso da noção de textura aberta da linguagem, formulada por Waismann para investigar a linguagem em geral, e a aplica ao direito, concluindo pela incompletude. Enquanto Waismann diz que a textura aberta da linguagem é uma propriedade dos termos empíricos, responsável pela impossibilidade de se verificar conclusivamente as afirmações sobre objetos materiais, Hart diz, de forma indiscriminada, que a textura aberta da linguagem é uma propriedade tanto de termos quanto de sentenças e regras. De acordo com Hart, a textura aberta da linguagem faz com que as regras apresentem sempre a possibilidade da existência de uma “região de nebulosidade ou uma “penumbra de dúvida”, onde não sabemos com clareza se a regra deve ser aplicada ou não (STRUCHINER, 2001, p. 25-26).

Hart, ao abordar a textura aberta, tinha como principal ideia a de que nem todos os fatos apresentados por uma sociedade careciam de certa previsibilidade. Dessa forma, sabia que essa imprevisibilidade levaria os casos lacunosos a uma zona de vagueza normativa, que necessariamente implicava uma textura aberta da linguagem (HART, 2020). Nesse sentido, Hart tece o seguinte argumento:

Qualquer que seja a estratégia escolhida para a transmissão de padrões de comportamento, seja o precedente ou a legislação, esses padrões, por muito facilmente que funcionem na grande massa de casos comuns, se mostrarão imprecisos em algum ponto, quando sua aplicação for posta em dúvida; terão o que se tem chamado de textura aberta (HART, 2020, p. 166).

Para Hart, portanto, a textura aberta estaria ligada à existência de uma indeterminação de sentido da linguagem que jamais poderia ser desfeita. À vista disso, sempre existiram e continuarão existindo casos em que certo conceito que compõe determinada regra ainda não foi delimitado, e as principais imprecisões ligadas a essa indeterminação seriam a vagueza e a ambiguidade (KOZICKI, 1993).

Como visto, ao se referir à textura aberta, “na órbita do Direito anglo-saxão, referencial de Hart, os padrões gerais de conduta são comunicados através dos precedentes e da legislação” (KOZICKI; PUGLIESE, 2017, p. 28), ou seja, mediante as formulações verbais e de exemplos, o que torna imprescindível para esse estudo a demonstração dos pensamentos do autor pormenorizados nesses dois institutos.

#### *1.4.3.1 A textura aberta dos precedentes e da legislação positivada*

A legislação positivada, que corresponde a formulações verbais, utiliza-se do maior número de termos gerais classificatórios que pode. Por sua vez, os precedentes judiciais, que são os exemplos, fariam o menor uso possível desses termos gerais. Dessa forma, é possível dizer que existe uma “indeterminação quanto aos propósitos dos exemplos, podendo sempre existir dúvidas por parte daquele que interpreta os exemplos” (STRUCHINER, 2001). Logo, o uso dos precedentes por si só já é problemático.

Ademais, Hart também aponta que, mesmo em casos de utilização das normas gerais formuladas verbalmente (legislação), podem surgir, no caso concreto, dúvidas em relação à conduta por elas exigida. Nesse sentido, o autor aponta que “não apenas no terreno das normas, mas em todos os campos de existência, há um limite, inerente à natureza da linguagem, para a orientação que a linguagem geral pode oferecer” (HART, 2020, p. 164). Assevera, portanto, que a linguagem geral em que as normas do sistema jurídico se expressam só poderiam fornecer uma orientação carregada de dúvidas, assim como os exemplos (precedentes) dotados de autoridade.

Defende ainda que a clareza de subsunção de um fato a uma norma preexistente e a inferência de uma conclusão silogística já não mais constituem a essência de um raciocínio para determinar qual seria o procedimento correto. Ao contrário, a linguagem apresentada na norma apenas tem o papel de assimilar um exemplo vinculante, ou seja, aquele exemplo derivado de casos evidentes. Tal exemplo pode ser usado de forma parecida aos precedentes, embora a linguagem contida na norma contenha traços que exijam certa atenção e a tornem mais permanente e rigorosa que os precedentes.

Consequentemente, Hart pondera que qualquer que seja a estratégia usada para a “transmissão de padrões de comportamento, seja o precedente ou a legislação, esses padrões, por muito facilmente que funcionem na grande massa de casos comuns, se mostrarão imprecisos em algum ponto, quando sua aplicação for posta em dúvida” (2020, p. 166). Veja-se, pois, o que ocorre com os precedentes judiciais.

#### 1.4.3.1.1 Precedentes judiciais

Hart, ao ilustrar o aprendizado de comportamento por meio dos exemplos, apresenta a situação na qual se sabe que, ao entrar em uma igreja, deve-se primeiramente retirar o chapéu, a partir do exemplo dado por outras pessoas, que ao entrarem também o tiram. Apesar de ser um aprendizado bem efetivo, esse ainda pode gerar dúvidas sobre como proceduralizar tal exemplo, já que não há como saber quais são os fatores essenciais que montam aquele exemplo e, por conseguinte, como efetuar-lo da maneira correta ou esperada (HART, 2020).

Nesse exemplo, a pessoa espectadora pode ficar em dúvida sobre diversos pontos de como deverá realizar sua conduta, para que essa seja igual ao exemplo dado, por exemplo, tirar o chapéu com qual das duas mãos e se isso faria diferença. Com essa ilustração o autor visa demonstrar que mesmo os exemplos arraigados podem gerar certas dúvidas (HART, 2020).

A transmissão de condutas aceitas, realizada por meio de exemplos, em todas as suas perspectivas, mesmo havendo em complemento uma orientação verbal geral, pode levar a um amplo campo de possibilidades e, portanto, de dúvidas, sobre o que deve ser feito com aquele exemplo ou ainda sobre questões que a pessoa que realizou o exemplo já tenha estudado com certa clareza (HART, 2020).

Sobre tais dúvidas, Hart pondera:

Quanto da performance deve ser imitada? Faz diferença se a mão esquerda for usada, em vez da mão direita, para retirar o chapéu? Que o chapéu seja retirado devagar ou rápido? Que o chapéu seja colocado debaixo da cadeira? Que o chapéu não seja recolocado debaixo da cadeira? Que o chapéu não seja recolocado na cabeça dentro da igreja? (HART, 2020, p. 162).

Nessa perspectiva, Hart aponta que os precedentes são basicamente exemplos carregados de autoridade. Contudo, a incerteza que os permeia, quando utilizados para tomar certas decisões, é de maior grau com relação à legislação. Isso se dá em grande parte devido à necessidade de se extrair do precedente os fatos que fundamentaram aquela decisão, para só então conseguir formular os antecedentes da regra expressamente apresentada (GRAEFF, 2015).

Ademais, haverá outro impasse nesse tipo de uso, qual seja a necessidade de comparação dos fatos jurídicos importantes da decisão anterior com as do caso presente a ser tratado. Isso, todavia, não quer dizer que essas deverão ser idênticas para que se

possa utilizar o precedente, dado que sempre estarão presentes nesse tipo de comparação pontos de diferença, assim como os de semelhança (GRAEFF, 2015).

O que é importante nesse caso é verificar se as semelhanças que os une é suficiente para “permitir a aplicação da mesma solução normativa ou se as diferenças são relevantes a ponto de permitir uma solução diversa” (GRAEFF, 2015, p. 60). Sobre a problemática envolvendo a utilização de precedentes como transmissão de comportamentos, Struchiner indica que:

A grande dificuldade encontrada na aplicação dos precedentes judiciais reside na questão sobre as semelhanças necessárias e suficientes entre os casos anteriores e o caso presente para que a mesma decisão possa ser tomada. No raciocínio por meio dos precedentes não existe uma formulação explícita de uma generalização canônica como existe na regra escrita. [...] O raciocínio analógico por si só não determina de forma clara como a semelhança entre casos deve ser estabelecida, apenas que se a semelhança for estabelecida, os casos devem receber o mesmo tratamento (STRUCHINER, 2001, p. 32).

Então, quanto à transmissão das normas gerais de conduta por meio de exemplos dotados de autoridade (precedentes), esses trazem consigo indeterminações mais complexas. Isso pois a aplicação e o reconhecimento de um precedente como critério de validade jurídica teriam aplicações e conceitos diferentes em cada sistema em que fossem apresentados ou até no mesmo sistema, mas em épocas distintas (HART, 2020). Para Hart, a teoria dos precedentes, de origem inglesa, seria por essa razão altamente discutível, dado que “até as palavras-chave usadas na teoria, *‘ratio decidendi’*, ‘fatos materiais’, ‘interpretação’ e outras, têm sua própria zona obscura de incerteza” (HART, 2020, p. 174). O que dizer, então, da legislação positivada?

#### 1.4.3.1.2 Legislação positivada

Como demonstrado anteriormente, para Hart a transmissão de comportamentos por meio de exemplos (precedentes) pode instaurar dúvidas, que levaria a uma margem de erros de interpretação sobre a conduta que se pretende transmitir. Não há como, na visão do autor, trazer completa segurança jurídica e estabilidade quando se aplica os precedentes, visto que a aplicação desses sempre é dotada de vagueza, ou seja, de uma textura aberta. Contudo, Hart analisa outra forma de transmissão de normas gerais de condutas, qual seja a por meio de formulações verbais, quer dizer, a legislação positivada e aos estatutos expressamente escritos em uma sociedade.

Struchiner (2001) aponta que, em sistemas jurídicos continentais, a segurança jurídica do Direito advém das leis escritas. Nesses sistemas jurídicos os juízes estariam ligados e obrigados a seguirem exatamente o que era disposto na legislação positivada. A grande ideia desses sistemas é o chamado formalismo advindo do positivismo tradicional, segundo o qual se nega a existência de casos lacunosos, uma vez que o próprio ordenamento jurídico seria completo e capaz de responder qualquer caso que pudesse surgir, cabendo aos magistrados tão somente a aplicação das leis. Ou seja, nesse tipo de pensamento o correto é sempre a subsunção do fato à norma, sem muitos questionamentos adicionais.

Todavia, Hart (2020), em discordância com tal pensamento, aduz que assim como os precedentes judiciais seriam dotados de textura aberta, ou seja, de vagueza, as leis positivadas também estaria à mercê desse fenômeno. Dessa forma, não se poderia arguir que “a lei tem uma vontade concreta para os casos na penumbra, casos que o legislador não antecipou e que podem ser englobados ou não pelas palavras da lei” (STRUCHINER, 2001, p. 45).

A ideia de que a legislação positivada garantia certeza em sua aplicação, em comparação aos precedentes, era muito discutida à época que Hart publicou sua obra *O conceito de Direito*. Nesse meio acreditava-se que a segurança jurídica residia nas leis ou estatutos que descreviam todas as regras gerais de comportamento, ou seja, condutas permitidas, proibidas e exigidas pela aquela sociedade (GRAEFF, 2015). Entretanto, Hart achava essa ideia ingênua:

Boa parte da teoria do direito do século XX consistiu na gradativa compreensão (e algumas vezes no exagero) do fato importante de que a diferença entre as incertezas da comunicação feita por exemplos dotados de autoridade (precedente), de um lado, e as certezas da transmissão feita por uma linguagem geral vinculante (legislação), por outro, é muito menos sólida do que sugere essa contraposição ingênua (HART, 2020, p. 163).

Essa superioridade da legislação positivada sobre os precedentes não existiria na visão do autor. A maior clareza e certeza que a legislação traria, se comparada aos precedentes, é apenas ilusória, dado que, para haver a aplicação de uma norma em um caso concreto, isso envolve o reconhecimento de um caso como exemplo aos termos gerais. Sendo assim, muitas das vezes, a simples subsunção do fato à norma não se sustentaria, dada a complexidade real apresentada pela sociedade (GRAEFF, 2015).

Dessa forma, Hart aduz que, mesmo no caso das regras escritas, haverá em alguns momentos a incidência de uma zona de penumbra, que induzirá a realização de uma escolha dentro das possibilidades abertas. Nesse aspecto, “em todos os campos da experiência, e não só no das regras, há um limite, inerente à natureza da linguagem, quanto à orientação que a linguagem geral pode oferecer” (HART, 2020, p. 166)

Ademais, sobre as incertezas trazidas pela legislação positivada, Hart aduz que a existência de cânones, ou seja, indicativos de clareza e demais regras, não consegue por si só acabar com a zona de penumbra. E isso ocorre porque a sociedade está constantemente em movimento, o que leva ao encontro de fatos inusitados e desconhecidos pelo ordenamento, com frequência. Havendo, pois, uma vagueza, a norma escrita servirá tão somente como orientadora. Dessa forma, assim como ocorreria com os precedentes judiciais, a norma positivada não está livre da incidência da penumbra e conseqüentemente haverá espaço para se utilizar da discricionariedade (HART, 2020).

No pensamento hartiano, a aplicação das normas positivadas deverá ir além da simples e automática subsunção do fato à norma. Antes de tal ato, é necessário comprovar que o caso concreto em questão possui semelhança com a essência do que disciplina o texto positivado, ou seja, demonstrando que é relevante do ponto de vista legal. Dessa forma, diante de um caso novo, é necessário primeiramente que exista um caso dotado de clareza, e, a partir daí, deve-se estabelecer se o caso é semelhante no que concerne à relevância legal. Nesse sentido, assevera Struchiner que:

Hart pretende dizer que para saber se uma regra se aplica ou não num caso particular, faz-se necessário “verificar” a regra. O “método de verificação” da regra consiste no fornecimento das “condições de verdade” que devem ser conhecidas para que a regra possa ser aplicada (STRUCHINER, 2001, p. 46).

Dessa forma, Hart deixa claro que a aplicação de uma norma escrita a um caso concreto recairá sobre o significado ou abrangência do termo geral encontrado na norma. O exemplo que o autor indica sobre isso é o emprego do termo “veículo”, na regra de proibição de entrada de veículos em um parque. A norma clara se manifesta ao se entender que qualquer veículo está proibido de entrar no parque, seja ele carro, caminhão etc. Mas há os casos não tão claros, que deixam sem saber: “a palavra aqui usada, ‘veículo’, incluirá bicicletas, aviões, patins?” (HART, 2020, p. 164).

Logo, um juiz, ao se deparar pela primeira vez com um caso, no qual se discute se o skate é abarcado ou não por essa norma, estará em campo aberto. Dessa forma, ele

poderá entender que o skate se encaixa ou não dentro do termo veículo. Como o próprio legislador não dispôs sobre esse caso quando redigiu a regra, caberá ao juiz decidir se a regra tem relevância jurídica e semelhança suficiente para englobar o caso à norma. Assim, a cada vez em que o tema é discutido, o juiz vai clareando a regra para possíveis casos futuros (STRUCHINER, 2001).

Dessa forma, como explanado, a textura aberta do Direito acaba por significar de fato que há determinadas condutas ou comportamentos em que muitas das coisas deverão ser decididas por autoridades administrativas ou judiciais que busquem obter um equilíbrio entre interesses conflitantes, o que irá variar caso a caso (HART, 2020).

O autor ainda defende a necessidade de uma certa indeterminação normativa, classificando essa como vantagem e algo inerente ao texto, dadas as limitações do uso da linguagem. Assim sendo, segundo ele, uma regra fechada que não possuísse um termo aberto, quer dizer, uma possibilidade de discricionariedade, não deveria ser desejada. Para ele, nesse sentido, regras de caráter inflexível, tal como os formalistas pregam, poderiam levar a um caos, apenas para trazer certa segurança jurídica (HART, 2020).

#### *1.4.3.2 O formalismo e o ceticismo sobre as regras*

Como demonstrado, o Direito na visão de Hart em muitos casos não pode ser determinado de forma conclusiva e sobre esse fato podem ser analisadas duas perspectivas, que Hart chama de formalista e cética.

A visão formalista sobre as regras busca diminuir a zona de imprecisão das normas do ordenamento. Essa teoria parte do pressuposto que as normas, por si só, seriam suficientes e completas para transmitir o padrão de conduta esperado. Hart, dessa forma, pontua que tais regras só seriam alcançadas caso fossem fixados “precisamente os termos das regras gerais, de forma que o seu significado fosse o mesmo para casa toso que caísse na sua orbita de aplicação” (ZOZICKI, 1993).

Hart, visando refutar essa visão formalista, o faz com dois principais argumentos, o primeiro de natureza semântica e o segundo de natureza normativa. No primeiro argumento, refuta principalmente as teorias conceitualistas, que pressupõem uma rigidez nos significados e conceitos do texto legal. Já no argumento normativo, pontua que, mesmo em casos claros, em que não há a presença de uma imprecisão, esta ainda assim poderá aparecer em casos excepcionais, nas quais a regra será aplicada diferentemente da concepção de justiça do sistema jurídico (GRAEFF, 2015).

A essa fixação normativa, Hart chama de “paraíso de conceitos dos juristas”, no qual a mobilidade normativa é retirada e em seu lugar se manifesta um sistema jurídico fixado, fechado e completo. Contudo, como Hart preconiza, adotar tal medida não é o melhor, dado que não haverá qualquer mobilidade da norma para abarcar fatos futuros, nem tampouco ao portador final que aplicará essa norma.

Dessa forma, uma das principais críticas feitas é a de que os formalistas não conseguem resolver casos difíceis, ou seja, casos em que haja dúvidas sobre a correta aplicação do Direito, porque não reconheceriam os casos lacunosos do texto legal (HART, 2020).

Nesse sentido, Hart pontua que o jurista formalista acaba por arranjar forçadamente encaixes dos fatos a toda e qualquer categoria, determinando assim que todo e qualquer caso já foi abarcado e previsto pelo Direito, trazendo, pois, uma atuação rígida e imutável. Isso poderia significar que “seremos forçados por essa técnica a incluir no âmbito da regra casos que desejaríamos excluir, de forma a dar efeito a finalidades sociais razoáveis e que os termos da textura aberta da linguagem teriam permitido excluir” (HART, 2020, p. 175). Assim sendo, a o formalismo se resumiria, em apertada síntese, à ideia de que o Direito é completo, a ponto de não existir evento futuro que esse já não alcance e regule.

Por conseguinte, pode-se dizer que, na visão de Hart, contrariando as ideias formalistas, o Direito não seria algo fechado e estático, nem muito menos teria a completude necessária para oferecer soluções a todos os casos apresentados e, por isso, pensar na aplicação de um mero raciocínio mecânico e literal nessa seara seria completamente incorreto.

Por sua vez, a análise dos céticos feita por Hart parte do pressuposto de que o Direito não pode ser identificado como um conjunto de regras e padrões. As regras, apesar da forma como são estabelecidas, não são consideradas vinculantes, seja para os juízes ou para qualquer agente público tomarem suas decisões. Ou seja, o cético vai ao extremo, levando a indeterminação e a incerteza da linguagem ao último nível (HART, 2020). “Ele é levado a crer que a teoria racional do direito, por ser inadimplente com sua própria essência, se tornou completamente vazia, sendo incapaz de determinar o que é direito” (COLONTONIO, 2011, p. 33).

Deve-se pontuar ainda que Hart discorda do ceticismo radical, contudo, o aceita de forma parcial. Nesse sentido, explica que:

O ceticismo em relação às normas merece realmente nossa atenção, mas apenas como uma teoria sobre a função das normas na decisão judicial. Assim, mesmo que admitamos todas as objeções para as quais chamamos a atenção, a teoria se reduz à tese de que, no que diz respeito aos tribunais, nada existe que limite a área da textura aberta, de modo que é falso, senão insensato, considerar que os próprios juízes são sujeitos a normas ou “obrigados” a decidir as causas como o fazem (HART, 2020, p. 179).

Assim sendo, pode-se perceber que a teoria do cético não é totalmente descartada por Hart. Essa ideia se mostra importante para a zona de penumbra da textura aberta presente nas transmissões de regras gerais de conduta. A teoria será descartada tão somente quanto às “dúvidas levantadas acerca da exigibilidade e da vinculação obrigacional das regras” (COLONTONIO, 2011, p. 33). E isso ocorrerá porque, para Hart, o Direito não está somente no poder de escolha e livre arbítrio dos magistrados.

#### *1.4.3.3 O valor da textura aberta do Direito em Hart*

A primeira impressão que se tem ao constatar que há uma textura aberta do Direito é a de que essa irá atrapalhar o bom funcionamento do ordenamento jurídico, já que tê-la significa que há uma vagueza, ou seja, uma indeterminação presente na legislação positivada, assim como nos precedentes. Significaria, portanto, dizer que essa indeterminação seria aos olhos de uns uma clara violação à segurança jurídica, dado que, segundo a teoria, não seria possível saber em quais situações uma determinada regra poderá ou não ser aplicada (STRUCHINER, 2001).

Todavia, indo em desencontro a essa ideia, Hart demonstra que a eficácia de um sistema jurídico não precisa possuir e – não é aconselhável que possua – uma determinação rígida e absoluta. Deve-se ponderar e deixar claro que a textura aberta do Direito em Hart não é vista como um defeito grave do ordenamento jurídico; pelo contrário. Hart defende a necessidade de haver essa textura aberta, ou seja, uma normatização de caráter geral, para que assim o Direito possa regular possíveis casos inéditos e continue a funcionar adequadamente.

Hart constata, então, que de forma clara a textura aberta presente no ordenamento se trata de benefício e não de malefício. Isso ocorre pelo fato de que as regras só terão dúvidas a si atribuídas em casos inéditos no ordenamento. Nesses casos, portanto, a possibilidade de uma “extensão do escopo da regra, ou dos termos gerais contidos na

regra, consagra uma prerrogativa positiva para o funcionamento do Direito” (STRUCHINER, 2001, p. 77).

Essa perspectiva das lacunas como positivas ocorre porque, em sua visão, é impossível que o Direito consiga normatizar todas as condutas possíveis do mundo no presente. É necessário deixar termos abertos para que as futuras condutas tenham sua análise no tempo e nas circunstâncias adequadas, as quais o legislador não poderia prever. Como Bix pondera:

Hart acrescenta que a ‘a textura aberta’ das regras jurídicas deveria ser considerada uma vantagem mais do que uma desvantagem, uma vez que ela permite que as regras sejam interpretadas razoavelmente quando são aplicadas a situações e tipos de problemas que seus autores não previram ou não poderiam ter previsto (BIX, 2003, p. 8).

Dessa forma, Hart chega à conclusão de que em sistemas jurídicos complexos e desenvolvidos haverá duas necessidades distintas. Por um lado, a de se manter fiel à segurança jurídica inviolável do ordenamento, por meio da aplicação de normas precisas; e, por outro, a necessidade de se garantir que cada caso terá sua aplicação no momento e nas condições certas, aumentando assim o poder discricionário judicial. Assim sendo, a textura aberta se mostra vantajosa porque une dois extremos do que se busca em um ordenamento: a certeza e a abertura de termos para análise em tempo apropriado.

#### *1.4.3.4 A solução de Hart para a textura aberta do Direito: o poder discricionário do juiz*

Como demonstrado, a textura aberta do Direito está diretamente ligada às indeterminabilidades das transmissões das regras jurídicas, dado que há nessa certa área de conduta que é deixada em aberto pelo legislador. Essa ideia de incompletude existente no sistema jurídico se apresentará como um problema sempre que casos inéditos se apresentarem ao Direito, e esse não conseguir encontrar para eles solução nas normas preexistentes.

Mas qual seria então a resposta para a textura aberta da legislação positivada ou do precedente? A primeira resposta que vem à mente dos operadores do Direito seria a interpretação. Todavia, Hart deixa bem claro que essa não seria a melhor solução, dado não ser ela capaz de extinguir por completo as dúvidas. Isso pois a própria interpretação é carregada de incertezas, o que indicaria então uma mera troca de dúvidas entre a regra,

para a interpretação dessa. Deve-se assim ponderar que, para Hart, a interpretação tem apenas o papel de diminuir as incertezas (COLONTONIO, 2011).

Se a interpretação não seria a melhor resolução do problema da textura aberta, então qual seria a melhor escolha na visão hartiana? Para o autor, sempre que um novo caso não encontre solução suficiente no Direito vigente, dadas a vagueza e a imprecisão das normas existentes, caberá ao juiz aplicar o poder discricionário de forma a suprir a lacuna normativa (BAHIA, 2017). Nesse sentido, Hart se pronuncia:

Todo sistema jurídico deixa em aberto um campo vasto e de grande importância para que os tribunais e outras autoridades possam usar sua discricionariedade no sentido de tornar mais precisos os padrões inicialmente vagos, dirimir incerteza contidas na lei ou, ainda, ampliar ou restringir a aplicação de normas transmitidas de modo vago pelos precedentes autorizados (HART, 2020, p. 176).

Dessa forma, notório é dizer que Hart responde ao problema da textura aberta do Direito com a utilização do poder discricionário dos juízes, que suprirá as lacunas geradas pela vagueza de determinados pontos da norma. Ou seja, Hart encontra um meio termo entre as teorias formalista e cética, por ele apresentadas em seu capítulo VII. Para fundamentar sua decisão pelo poder discricionário, Hart a defende sob a perspectiva de que isso “constitui um traço familiar das democracias modernas e tal delegação ao Poder Judiciário não parece constituir uma ameaça mais séria a democracia” (2020, p. 179).

Ainda sobre a resolução da textura aberta, o autor deixa clara a existência desse poder discricionário dos juízes e indica que os tribunais podem e devem, quando preciso, exercer a função de criadores do Direito. Nesse caso, Hart pontua que essas autoridades:

[...] devem exercer uma discricionariedade, e não há possibilidade de tratar a questão levantada pelos vários casos como se houvesse uma única resposta correta a ser encontrada, distinta de uma resposta que é um compromisso razoável entre muitos interesses conflitantes (HART, 2020, p. 178).

Contudo, ao mesmo tempo, adverte que essa “função criadora muitas vezes é menosprezada, através da afirmação de que o que os tribunais fazem é, na realidade, buscar a intenção do legislador e o Direito que já existe” (KOZICKI; PUGLIESE, 2017, p. 29).

Essa criação do Direito apontada por Hart é uma evidente demonstração de que há uma abertura no sistema jurídico incapaz de abarcar situações inéditas que apareçam a todo momento nesse meio. Dar a permissão ao juiz de criar um direito, ainda que essa

criação seja limitada pela norma e precedentes já existentes, pauta a escolha em crenças e valores, elementos esses importantes nessa seara. Nesse sentido, Colontonio pondera:

A doutrina do poder discricionário, portanto, vem como uma doutrina ad hoc para solucionar a questão de decisões de direito baseadas em questões ajurídicas. Ela afirma que, quando não há uma resposta jurídica, o magistrado poderá optar por qualquer das respostas exteriores ao corpo do direito e utilizá-la para motivar a sua decisão, incorporando, nesse movimento, aquela alternativa ao direito, pois dota a norma criada por sua decisão judicial das qualidades necessárias para que ela passe pelo crivo do teste de reconhecimento (se torna válida pela autoridade). Essa solução, invés de modificar o critério de demarcação dual de Hart, modifica a qualidade das normas não jurídicas, para adaptá-las ao sistema de direito (COLONTONIO, 2011, p. 49).

Na visão de Hart, todo ordenamento jurídico é dotado de casos que o Direito vigente não consegue previamente regular, e é nesses casos que deverá haver a atuação dos juízes, mediante suas escolhas. Todavia, como já dito anteriormente, Hart adverte que essas escolhas não poderão ser dotadas de arbitrariedade ou mesmo irracionalidade, pois estarão limitadas por uma legislação já existente e pelos próprios precedentes já julgados (HART, 2020, p. 220). Nessa perspectiva é o apontamento de Graeff:

Dizer que o julgador detém poder discricionário não é dizer que tudo aquilo que os juízes dizem que é Direito é, verdadeiramente, o Direito de um dado ordenamento. A textura aberta do Direito [...] requer das cortes, em algumas situações, que estas desempenhem um papel criador de leis (GRAEFF, 2015, p. 74).

Como apresenta Bahia (2017), pode-se dizer que a textura aberta do Direito tem o condão de delimitar os espaços lacunosos nos quais são permitidas as interferências da discricionariiedade judicial. Sem essa delimitação de atuação do magistrado, poderia haver um excesso ou mesmo uma invasão em áreas que não apresentam imprecisões e, portanto, textura aberta, o que levaria a uma insegurança no sistema jurídico. Assim sendo, por mais que haja a textura aberta deixada pelo legislador, o poder discricionário deverá ser limitado. À vista disso, Bahia aduz:

A textura aberta do direito, ainda que se apresente como precursora da discricionariiedade judicial, não pode se apresentar como motivo determinante para que se possa vislumbrar o ordenamento jurídico como um emaranhado de decisões desprovidas de qualquer juízo de valor e fundamentadas nas escolhas pessoais dos magistrados. As decisões proferidas pelo julgador são o próprio freio ao livre discernimento pessoal do aplicador do direito, que as vê como um padrão a ser seguido nas novas decisões a serem tomadas (BAHIA, 2013, p. 13).

Desse modo, Hart encontra na textura do Direito um importante instrumento que, além de utilizar do poder de discricionariedade judicial, seria capaz também de indicar os limites de atuação desse poderes concedidos aos magistrados, para que, assim, possam sanar as lacunas deixadas pelo legislador e preencher o espaço aberto dos termos gerais das normas que permeiam o ordenamento jurídico todos os dias (HART, 2020).

Deve-se deixar claro, portanto, que Hart não prevê ou mesmo induz um poder discricionário independente de qualquer forma de interpretação aplicada ao Direito, ou seja, solto. Pelo contrário, sempre pondera que esse poder deve vir acompanhado de um limite imposto pela legislação e pelos precedentes. Isso não o blindou, todavia, de críticas, no próximo tópico expostas de forma representativa pelo pensamento de Ronald Dworkin.

#### *1.4.3.5 Crítica de Dworkin ao poder discricionário do juiz de Hart*

Um importante crítico da obra de Hart foi sem dúvidas Dworkin. A ideia de se utilizar o poder discricionário dos juízes como resolução para as questões da textura aberta do Direito, como proposto por Hart, se apresentava a Dworkin como algo irracional em um meio jurídico, dada a arbitrariedade existente. Ao abordar em sua obra um estudo sobre o poder discricionário, Dworkin o aponta com a existência de dois tipos, qual seja, um em sentido fraco e outro forte (BAHIA, 2013).

Em relação ao sentido fraco, o autor o subdivide ainda em mais dois tipos. O primeiro existe “apenas para dizer que, por alguma razão, os padrões que uma autoridade pública deve aplicar não podem ser aplicados mecanicamente, mas exigem o uso da capacidade de julgar” (DWORKIN, 2002, p. 51). Por sua vez, o segundo tipo existiria “apenas para dizer que algum funcionário público tem a autoridade para tomar uma decisão em última instância e que esta não pode ser revista e cancelada por nenhum outro funcionário” (DWORKIN, 2002, p. 51). Por outro lado, o sentido forte pondera que não haveria limitações ao poder discricionário e que assim os juízes teriam em suas mãos uma grande margem de decisão.

Dado esses conceitos, Dworkin (2002) classificava o poder discricionário abordado por Hart, na obra *O conceito de Direito*, como se encaixando no segundo tipo, qual seja, o forte. Isso pois a escolha dada aos juízes de resolução do caso concreto constituiria no fim das contas verdadeira prerrogativa. E, assim sendo, os juízes não

teriam qualquer limitação na tomada de suas decisões. Nesse sentido, do poder discricionário forte de Hart, Colantonio pondera:

É esta a questão que Dworkin acredita que seja o “calcanhar de Aquiles” da doutrina do poder discricionário. Acreditar que os casos jurídicos controversos são resolvidos com um poder discricionário em sentido forte, ilimitado em face dos parâmetros de direito, é afirmar que uma decisão tomada por uma autoridade, em uma situação de dúvida, é uma decisão que pode ser criticada pelos opositores, mas que nunca pode ser considerada errada, juridicamente falando (COLANTONIO, 2011, p. 67).

Nessa perspectiva, pode-se dizer que Dworkin entendia como completamente condenável a resolução de determinados casos concretos a partir da livre escolha dos magistrados (meio extrajurídico) e não unicamente do texto legal. Nessa lógica, Dworkin defendeu a inclusão de princípios no sistema jurídico, que de certa forma dariam fim à necessidade de utilização do poder discricionário dos juízes (BAHIA, 2013). Para ele, “a existência de um poder discricionário inerente às autoridades públicas, seria uma decorrência do caráter falho da regra de reconhecimento, que ao utilizar-se de um teste de pedigree, não conseguiria identificar princípios” (BAHIA, 2013, p. 2).

Sob essa ótica, a inserção dos princípios no ordenamento teria como principal função a de trazer maior embasamento as decisões proferidas pelos juízes. E, por essa razão, o grande problema da teoria de Hart residiria na ausência de tais princípios do seu modelo de sistema jurídico, que para Dworkin era fundamental para a justificação das decisões proferidas pelos magistrados, assegurando que a justiça se fizesse presente em julgamentos futuros (BAHIA, 2013).

Na visão de Dworkin, ao contrário do que preceituava Hart, a simples dificuldade do Direito vigente em resolver casos inéditos não seria justificativa suficiente para invocar o poder discricionário dos juízes. Dessa forma, a retirada de tal premissa em sua opinião é completamente possível, dado que não existiria no Direito conflito passível de ser resolvido via poder discricionário e que, para tanto, caso houvesse necessidade, dever-se-ia recorrer ao próprio ordenamento, que é composto pelas regras e princípios. Dessa forma, em se tratando de casos inéditos no ordenamento, sua resolução se daria mediante a aplicação dos princípios de forma interpretativa, para que assim a decisão seja a correta (DWORKIN, 2002).

Assim sendo, Dworkin rejeitaria a ideia de um Direito parcialmente indeterminado ou incompleto e que caberia ao juiz preencher suas lacunas, exercendo seu poder discricionário limitado, sob o fundamento de que essa ideia seria enganosa tanto

em relação ao direito como ao raciocínio judicial. Sob essa perspectiva, Hart narra que Dworkin:

[...] argumenta que não é o direito que é incompleto, mas a imagem que dele faz o positivista, e que isso ficará demonstrado por sua própria avaliação “interpretativa” do direito como algo que inclui, além do direito estabelecido explícito – identificado mediante referência a suas fontes sociais – princípios jurídicos implícitos, que são aqueles que melhor se adequam ao direito explícito, oferecendo ao mesmo tempo a melhor justificativa moral para este (HART, 2020, p. 352).

Como respostas a essas críticas realizadas por Dworkin, foi esclarecido no pós-escrito da obra *O conceito de Direito* que a ideia defendida por Hart era de que, nos casos não regulamentados pelo Direito, o juiz, ao mesmo tempo que criaria direito novo, também aplicaria o direito já estabelecido, sendo-lhe outorgados simultaneamente o poder de legislar e o de restringir esse poder.

Dessa maneira, os poderes atribuídos aos magistrados seriam intersticiais, além de sujeitos a muitas restrições substantivas que limitariam suas escolhas, que não seriam arbitrárias, dado que:

[...] não deve fazer isso de forma arbitrária: isto é, deve ser sempre capaz de justificar sua decisão mediante algumas razões gerais, e deve atuar como faria um legislador consciencioso, decidindo com suas próprias convicções e valores. Mas, desde que satisfaça a essas condições, o juiz tem o direito de seguir padrões ou razões que não lhe são impostos pela lei e podem diferir dos utilizados por outros juízes diante de casos difíceis semelhantes (HART, 2020, p. 352).

Nessa perspectiva, Hart aponta que o poder dado ao juiz para resolver os problemas que o Direito não consegue seria um preço necessário com o qual a sociedade teria que arcar, para que, assim, fossem evitados métodos alternativos de regulamentação. Hart ainda pondera que esse preço pode parecer baixo, dado que os juízes terão limites na aplicação desses poderes e não poderão realizar mudanças nem na legislação preexistente ou em qualquer ampla reforma (HART, 2020).

Sendo assim, Hart rebate o principal questionamento feito por Dworkin, demonstrando que a atuação dos juízes em sua teoria, ao contrário do que aquele preceitua, não é ilimitada em face dos parâmetros de Direito, contendo sim, pois, limitações ao exercício do poder discricionário a resolução de casos em que haja a textura aberta do Direito. Resta, portanto, questionar qual a relação entre a teoria da textura aberta do Direito e as decisões dos tribunais superiores em relação à tecnologia, o que será feito no próximo tópico.

### **1.5 Qual é a relação da teoria da textura aberta do Direito de Hart com a necessidade de decisões sobre tecnologia do STF e STJ na atualidade?**

Vencida a etapa de demonstração da formação e fundamentos da teoria da textura aberta no Direito de Hart, necessário se faz agora estabelecer o ponto de conexão dessa com a temática principal do presente trabalho, que é o conflito de tributação sobre tecnologias, principalmente as ligadas ao *streaming*.

Como já apresentado anteriormente, a teoria da textura aberta do Direito parte do pressuposto de que o ordenamento jurídico é incompleto, ou seja, dotado de imprecisões, conceitos da norma abertos, que geram dúvidas na aplicação dos termos de transmissão de condutas (legislações e precedentes) aos casos que se mostram inéditos no meio jurídico. Tal abertura seria indispensável para que se pudesse discutir esses novos casos, no momento que lhes fosse mais favorável, uma vez que, ao tempo em que o legislador criou determinadas regras, seria impossível prever todas as possibilidades que poderiam se apresentar ao mundo jurídico. E, como resolução a essas lacunas existentes, Hart aponta o poder discricionário dos magistrados, que traria fim a esses casos difíceis, com a possibilidade de esses criarem direito novo, mas dentro dos preceitos legais já disponíveis como limitação.

A presente teoria, portanto, se molda perfeitamente ao caso da tributação sobre tecnologias. Isso pois, à época da redação da CR/1988, do Código Tributário Nacional de 1966 ou mesmo das demais legislações, não era possível que o legislador previsse a criação, inovação e crescimento de mercado de tantas tecnologias que gerariam fatos tributáveis. Dessa forma, no surgimento de controvérsias ligadas à delimitação de competência para se tributar tais tecnologias, a norma existente se mostrou imprecisa, o que levou a dúvidas quanto a sua aplicação.

Nesse embate de competências, conflitam os Estados e Municípios, cada qual querendo tributar as tecnologias, respectivamente, com os tributos ICMS e ISS. Contudo, como o legislador teria deixado os conceitos de mercadorias e serviços em aberto, conforme demonstra a teoria, pode-se agora, no momento oportuno da discussão, chamar à baila para resolução dessa textura aberta o poder discricionário dos magistrados, no presente caso representado pelos ministros do STJ e do STF.

Esses terão, dessa forma, o papel de determinar como e por quem essas tecnologias deverão ser tributadas, ou seja, criando direito novo, mas dentro das normas

já existentes, o que significa dirimir entre as normas do ICMS ou do ISS. Assim sendo, a teoria da textura aberta do Direito tem se mostrado útil de forma atemporal.

Estabelecido e discutido o ponto filosófico-jurídico do presente trabalho, passar-se-á agora ao estudo do problema central, qual seja o conflito de competência envolvendo a tributação do *streaming*. Contudo, antes de se chegar ao foco do problema é necessário primeiramente estabelecer conceitos importantes, que estão inseridos na presente temática, o que trará maior compreensão aos capítulos *a posteriori*. Por isso, o próximo capítulo trará a análise do comércio eletrônico e dos bens digitais.

## 2 O COMÉRCIO ELETRÔNICO E OS BENS DIGITAIS

A internet é resultado de um ambiente no mínimo impensável há algumas décadas. Surgiu em meio a disputas incessantes por poder, vantagens e avanços tecnológicos na época da Guerra Fria. Seu aparecimento pode ser tido como consequência das disputas entre duas grandes potências mundiais, Estados Unidos da América (EUA) e União Soviética (URSS). Com esse conflito, veio a crescente necessidade de intensificar o processo de globalização já então iniciado. O acesso à rede mundial era apenas um dos ganhos importantes, mas o que mais se destacou foi a possibilidade da aproximação de pessoas, informações e os avanços tecnológicos até então criados (SILVA, 2019).

Com o mundo interligado, e os meios de comunicação cada vez mais tecnológicos e rápidos, o ambiente foi propício para uma evolução também na economia mundial e por conseguinte a criação do comércio eletrônico, que de início não passava de uma sequência do então tradicional comércio já existente (SILVA, 2019).

Essa nova modalidade de comércio, também chamada de e-commerce, pode ser considerada ao mesmo tempo o presente e o futuro do comércio, pois a tecnologia veio para instaurar raízes e, com isso, tende-se a desenvolver, se aperfeiçoar e se perpetuar nos anos. Dessa forma, a tecnologia de hoje pode ser obsoleta, mas no futuro ainda existirá, apenas com os devidos desenvolvimentos e melhoramentos de performance.

Com a internet as possibilidades de se fazer negócios é inegavelmente abrangente, sendo que a todo momento é possível perceber a criação de novas demandas ou produtos. A internet não leva apenas ao encontro do melhor preço para uma mercadoria ou serviço, leva também a melhores escolhas de bens, sejam eles corpóreos ou incorpóreos. E mesmo que haja certa dificuldade de muitas pessoas em navegar na internet, seja por não saberem ou mesmo ter um difícil acesso, o comércio eletrônico já inicia sua trajetória em meio a uma geração que nasceu e que possui curiosidade e acesso a computadores (TEIXEIRA, 2015).

O então recente comércio eletrônico acabou tomando dimensões inimagináveis, o que levou a diversas mudanças na forma e oferecimento de transações, produtos e serviços. Com esse ambiente favorável devido às alterações que foram implementadas, visando à maior globalização de dados, operações e pessoas, surgiram então produtos e serviços veiculados e transacionados em meio digital, ou seja, toda sua transação, que vai da aquisição ao recebimento, é feita pela Internet, o que hoje pode-se afirmar ser um dos

principais traços que define os bens digitais. Ou seja, é característica hoje a inexistência de contato humano em uma transação de serviço ou mesmo produto (SILVA, 2019).

## 2.1 A internet: conceito

Segundo Beatriz Cendón, a internet é:

[...] uma rede global de computadores, ou, mais exatamente, uma rede que interconecta outras redes locais, regionais e internacionais. Para o usuário final, a impressão que se tem é que se trata de uma só rede, já que de qualquer ponto onde se está pode-se comunicar com qualquer outro computador, independentemente de onde ele estiver ou de que tipo seja [...] (CENDÓN, 2000, p. 1).

Por sua vez, Daniel Freire e outros conceituam a internet como o “conjunto de redes de computadores, interligadas por diversas formas (físicas e por ondas), comunicando praticamente todos os países do globo, como também as estações espaciais” (FREIRE *et al.*, 2019).

Ainda, conforme definição estabelecida pela Suprema Corte Norte-Americana, Vaninetti aduz ser a Internet “uma rede internacional de computadores interconectados, que permite comunicar-se entre si a dezenas de milhões de pessoas assim como acessar a uma imensa quantidade de todo o mundo”<sup>6</sup> (VANINETTI, 2014, p. 27, tradução nossa).

Por sua vez, o Brasil também possui uma definição legal para a Internet, com a edição da Lei 12.965/2014 em seu art. 5º:

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; [...] (BRASIL, 2014).

Ou seja, pode-se aduzir que a internet é um conjunto de redes de computadores em todo o mundo e que sua integração e conectividade pode ser alcançada independentemente de qual máquina ou dispositivo está sendo utilizado (computadores, *smartphones* e outros). Essa multicompatibilidade se mantém devido a um conjunto de protocolos e serviços comuns para que os utilizadores a ela ligados possam usufruir de

---

<sup>6</sup> Texto original: “Internet como una red internacional de computadoras interconectadas, que permite comunicarse entre sí a decenas de millones de personas, así como, acceder a una inmensa cantidad de información de todo el mundo.”

serviços de informação em escala global, de onde e quando quiserem, conectando assim o mundo todo em vias de comunicação e troca de informações.

Como afirmado, a internet é fruto de uma das maiores disputas entre duas potências mundiais à época, EUA e URSS. A Guerra Fria, operada entre 1945 e 1991, despertou nesses países a sede por se tornarem cada vez melhores em áreas de armamento, desenvolvimento e tecnologia. Isso tudo é claro, para serem detentores principalmente de controle e influência sobre o resto dos países (SILVA, 2019).

A corrida tecnológica desses países decorreu da necessidade de monopolizar a grande rede (de comunicações e comércio) que um dia interligaria todo o mundo. Foi em meio a uma guerra literal e fictícia que a internet surgiu nos EUA pelas mãos dos militares (LANARI, 2005) No contexto militar, a rapidez da comunicação entre tropas é fundamental, necessitando ainda ser esta segura e eficiente, formando as estratégias militares mais importantes em uma guerra. Em casos como os da 2ª Guerra Mundial, a eficácia e a discrição de informações possibilitaram o desembarque de tropas de forma segura, o que foi determinante para a vitória dos então Aliados (LANARI, 2005).

Como a internet já havia tomado um lugar de importância nas estratégias, em 1969, os EUA, por meio de seu Departamento de Defesa, desenvolveram a então intitulada *Advanced Research Projects Agency Network* (ARPANET) (SILVA, 2019). Com isso passaria a existir um modelo para transmissão de informações e dados de forma descentralizada, que garantisse o sigilo das informações mesmo que houvesse ataques nas bases militares. A ARPANET foi a rede inicial que operacionalizava computadores, permitindo, pois, a comunicação de todas as bases militares entre si, assim como departamentos importantes americanos, sendo a grande vanguardista da internet (SILVA, 2019).

Silva (2019) pondera, contudo, que em 1962, ou seja, bem antes da ARPANET, o Instituto Tecnológico de Massachusetts (MIT) já estudava a criação de redes de computadores. Ela aduz ainda que, em 29 de outubro de 1969, a internet propiciou a primeira conexão entre duas grandes universidades, a Universidade da Califórnia e a de Stanford, com o que ficou conhecido como o primeiro e-mail (SILVA, 2019).

Em 1970, com o abrandamento da Guerra Fria, entrou-se em uma zona mais pacífica, que possibilitou estudo mais aprofundado da internet, especialmente no âmbito da ARPANET. Essa possibilidade acabou levando à implementação de sistemas como o *Internet Protocol*, o IP, o que desencadeou a troca de informações e a conexão entre diversas redes mundiais (SILVA, 2019).

Depois da descoberta da internet em 1969, essa passou por diversos estudos de aprofundamento, melhora e modernização. Beatriz Cendón aponta “[...] que até o final da década de 1980, a Internet ainda era utilizada principalmente pela comunidade científica e acadêmica. Não era permitido seu uso com fins comerciais [...]” (CENDÓN, 2000, p. 2). Ademais, aduz ainda que foi apenas em 1987 que houve a liberação por parte dos EUA para o uso da internet em meios comerciais (CENDÓN, 2000).

Foi nesse sentido que em 1992 foi criada a *World Wide Web* (WWW) pelo então cientista Tim Berners-Lee, assim como o protocolo HTTPS (*Hypertext Transfer Protocol Security*) pela empresa Netscape. Isso tudo possibilitaria a conexão de dados e informações de forma criptografada por meio da internet (SILVA, 2019).

Com a então criação da WWW, um novo sistema de armazenagem a nível global de documentos e multimídia, a internet sofreu significativo crescimento. Ainda em 1992, iniciou-se o debate sobre uma *Superhighway of Information*, o qual traria “[...] a troca, o compartilhamento e o fluxo de informações através da Internet pelo mundo inteiro” (SILVA, 2019, p. 19).

Com o crescimento da internet, seu melhoramento e desenvolvimento, outras áreas também se expandiram, como foi o caso do comércio até então tradicional da época (SILVA, 2019). A internet apareceu em um momento da História em que os avanços tecnológicos e os meios de comunicação de primeira linha eram sinônimos de poder e destaque à frente dos demais. Podemos concluir, portanto, que esse instrumento, apesar de criado em meio militar, teve como seu propulsor o crescimento do comércio, e principalmente a necessidade de afirmação, e de poder, dos países sobre os demais. No Brasil, no entanto, a situação tomou forma no seguinte contexto.

## **2.2 A internet no Brasil**

O começo do uso da internet no Brasil foi marcado por uma clara privatização desse meio pelas Universidades. Em meados de 1980, seu uso se resumia basicamente aos meios acadêmicos e científicos para professores e alunos. Tais setores, não podemos negar, foram propulsores do desenvolvimento e melhoramento da internet no Brasil. Por sua vez, a liberação pública de seu uso só ocorreu tardiamente, em 1995, por meio das intervenções do Ministério das Telecomunicações e do Ministério da Ciência e Tecnologia (SILVA, 2019).

Os primeiros contatos de fato do Brasil com a Internet advieram de dois importantes momentos em 1988, quais sejam: i) a conexão do Laboratório Nacional de Computação Científica (LNCC) com a Universidade de Maryland por meio da então intitulada *Bitnet*, que era responsável pela possibilidade de troca de mensagens via internet (SILVA, 2019); ii) e a conexão, também através da *Bitnet*, entre a Fundação de Amparo à Pesquisa de São Paulo (FAPESP), que à época era ligada à Secretaria Estadual de Ciência e Tecnologia, e um importante centro de pesquisa estadunidense, chamado FERMILAB (VIEIRA, 2003).

Em 1992, o governo federal decidiu expandir o uso da internet, o que levou à criação da Rede Nacional de Pesquisa (RNP), fruto de uma parceria entre o Ministério da Ciência e Tecnologia e o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) (VIEIRA, 2003). Nesse mesmo ano, segundo Alice da Silva, a RNP foi implementada com o objetivo de interligar onze Estados brasileiros em uma grande rede de comunicação.

Ainda de forma conjunta com a RNP, Vieira aponta que o Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (Ibase), de caráter não-governamental, foi a primeira instituição brasileira sem ligações a áreas acadêmicas ou universidades a usar a rede de internet, por intermédio do programa Alternex, um serviço de correio eletrônico e de grupo de discursos no ano de 1989 (VIEIRA, 2003). O autor pondera, ainda, que sua utilização se deu em 1992, “com a conferência internacional ECO-92, no qual foi montado um sistema de veiculação de informações eletrônicas para acompanhar o andamento dos debates” (VIEIRA, 2003, p. 9).

Somente em 1995 a internet foi levada além dos meios acadêmicos e científicos, abrangendo também o setor comercial no Brasil e no Mundo. Nesse mesmo momento, surgiram nos EUA dois grandes pioneiros comerciais da internet, o site de busca Yahoo! e a Amazon.com (VIEIRA, 2003). No Brasil, Alice da Silva pondera que:

[...] o acesso à Internet passou a ser divulgado e oferecido a todas as pessoas, surgindo grande quantidade de contas de e-mail, sites, e os primeiros portais de Internet privados do país, o ZAZ e o UOL. Em 2000, a Internet passa a ser oferecida a um custo mais baixo e atinge a maior parte da população no país, por meio da “internet 2”, surgindo também sites como a Globo.com e o IG (SILVA, 2019, p. 19).

A criação de sites e a abertura pública da internet à população brasileira, por meio de valores acessíveis, foram sem dúvidas o estopim para propiciar o crescimento e desenvolvimento do comércio eletrônico nacional. Com os valores acessíveis, não só a

população rica teria acesso à rede, mas também a classe baixa, que ainda à época era a maioria no Brasil. Dessa forma, os grandes meios comerciais, bancários e até mesmo editoriais perceberam a extensão que a internet poderia trazer a seus produtos.

Um comércio até então com sede na cidade de São Paulo poderia apresentar seu produto, que antes tinha alcance local e no máximo regional, a um morador de outro Estado, como da Paraíba, por exemplo, de forma muito mais célere. O comércio eletrônico claramente ganhou peso e importância, e tem cada vez mais seu desenvolvimento como prioridade, o que será explorado no item seguinte.

### **2.3 O comércio eletrônico**

O comércio existe desde os primórdios dos tempos. As civilizações em sua maioria, tinham uma cadeia de comércio, que em sua forma tradicional se baseava na troca de mercadorias e valores entre pessoas. O seu conceito básico pode ser encontrado, inclusive, em dicionários da Língua Portuguesa como “permuta, compra e venda de produtos ou valores; mercado, negócio” (FERREIRA, 2008, p. 896).

Já seu conceito econômico e jurídico pode ser visto respectivamente na doutrina empresarial como o processo de produção que aumenta o valor dos produtos por meio da relação que é estabelecida entre o vendedor e o comprador final com o objetivo de transacionar produtos e mercadorias; e o complexo de atos e negócios que é realizado entre as partes (consumidor e produtor), em caráter habitual e com o objetivo principal de obtenção de lucro, facilitando ainda, a circulação de serviços e mercadorias da natureza ou industrializados (REQUIÃO, 2005).

Ainda sobre a ótica jurídica, Acquaviva em seu dicionário jurídico aduz ser “Comércio. Do latim, commercium, de merx, mercis: mercadoria. Atividade exercida pelos comerciantes, consistente na circulação de mercadorias, com intuito de lucro” (1998, p. 320). Ademais, no mesmo sentido, Diniz aponta também em seu dicionário jurídico, como sendo a “[...] soma de atos do comércio praticados habitualmente, fazendo intermediação entre produtor e consumidor, com a intenção de obter lucro, e facilitando a circulação de riquezas” (DINIZ, 1998, p. 656).

Em uma economia tradicional, a troca de informações é realizada de forma inteiramente física, ou seja, com objetos como: dinheiro, cheques, faturas, notas de expedição, relatórios, reuniões presenciais etc (TAPSCOTT, 1996). Com o passar do tempo essa mera troca não se mostrou mais suficiente para concretizar a transação

efetuada, pois, com o passar do tempo, a sociedade e os polos dessas transações foram se complexificando e exigindo aperfeiçoamento. As necessidades e interesses do comprador até então não eram mais as mesmas (SILVA, 2019).

Ao contrário do que apresenta o comércio tradicional que possui como uma das suas principais características, as vendas por meio de lojas físicas, ou seja, toda uma infraestrutura fixa, o e-commerce já tende para a transação veiculada preponderantemente via digital, por meio da *internet* (BORNIA; DONATEL; LORANDI, 2006).

Assim sendo, Kalakota e Whinston (1996) conceituam o comércio eletrônico como a compra e venda de produtos, informações, serviços realizados por intermédio da rede de computadores. Por sua vez, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) o definiria como uma transação de serviços e produtos realizada por uma rede de computadores que tem a interface designada especificamente para realizar ou receber pedidos e que a entrega e pagamento não são realizados de forma obrigatoriamente virtual.<sup>7</sup>

Além disso, Albertin define essa atividade como:

[...] a realização de toda a cadeia de valor dos processos de um negócio num ambiente eletrônico, por meio da aplicação intensa das tecnologias de comunicação e de informação, atendendo aos objetivos do negócio. Os processos podem ser realizados de forma completa ou parcial, incluindo as transações negócio-a-negócio, negócio-a-consumidor e intra-organizacional, numa infraestrutura predominantemente pública e de fácil e livre acesso e baixo custo (ALBERTIN, 2013, p. 111).

Nessa nova economia, o fluxo de informação, assim como todo o processo transacional, torna-se digital, ou seja, toda a cadeia acaba sendo reduzida a *bits*, os quais são armazenados em computadores e possuem o processamento na velocidade da luz através das redes (ALBERTIN, 1998).

De acordo com Cezaroti (2005), a característica predominante do comércio eletrônico seria a transação de informações e comunicação realizada entre comprador e vendedor, na barganha de produtos e serviços, que se daria via eletrônico. E ainda, deve-

---

<sup>7</sup> No original: “An e-commerce transaction is the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing of orders. The goods or services are ordered by those methods, but the payment and the ultimate delivery of the goods or services do not have to be conducted online. An e-commerce transaction can be between enterprises, households, individuals, governments, and other public or private organisations. To be included are orders made over the web, extranet or electronic data interchange. The type is defined by the method of placing the order. To be excluded are orders made by telephone calls, facsimile or manually typed e-mail.” (OCDE, 2020).

se ter em mente que, por a *internet* ser uma das formas mais conhecidas de troca de informações, ela acabaria por caracterizar o meio mais comum do e-commerce.

Já quanto à classificação do comércio eletrônico, esse pode ser classificado em relação à qualidade das partes envolvidas na negociação e quanto à forma de entrega dos bens (SILVA, 2019).

Quanto à primeira classificação, a ótica de análise se dá por meio das partes envolvidas na transação, ou seja, o comprador e o vendedor (de produto ou serviço). Segundo Silva (2019), as transações podem ser classificadas como:

i) business-to-consumer (“B2C”) quando ocorrer entre a empresa e o consumidor direto do bem ou serviço; ii) business-to-business (“B2B”) quando ocorrer entre empresas; ou iii) consumer-to-consumer nas situações em que ocorrer diretamente entre consumidores, pessoas físicas, como por exemplo se verifica no caso de classificados, brechós, entre outros (2019, p. 22).

Por sua vez, a classificação quanto à forma da entrega dos bens, se dividiria em “i) direta ou própria; e ii) indireta ou imprópria” (SILVA, 2019, p. 22). Sobre essa diferença, Daniela Braghetta pondera:

[...] levando-se em conta o fato de que o pagamento da operação pode ser feito via conexão à rede – *on-line* – ou desconectado da mesma – *off-line* -, sem que nenhuma das formas procedimentais adotadas interfira no resultado pretendido, vislumbramos duas formas de ocorrência do comércio eletrônico, a saber: a) *indireta*, com a escolha e encomenda de bens *on-line*, havendo, contudo, necessidade de entrega física do mesmo, por meio de serviços postais de qualquer natureza, como na compra de um livro ou de um carro, o que caracteriza a operação toda como sendo *off-line*; e, b) *direta*, com todos os procedimentos das ações realizados *on-line*, quais sejam a escolha, a encomenda e a entrega eletrônica do bem ou serviço feitos por intermédio do computador, sem passar por qualquer forma de fronteiras geográfica, ocorrendo a entrega do mesmo sem a necessidade de utilização de serviços postais, como na aquisição de programas de computador ou conteúdos de diversão (BRAGHETTA, 2003, p. 132).

A forma direta ou própria, todo o processo de venda, desde a compra (produtos ou serviços) a entrega, são realizados em meio eletrônico, como é o caso, por exemplo, do *download* de produtos ou programas (SILVA, 2019). Nesse mesmo sentido, Freire (2019) aponta ser o comércio direto, aquele que detém de recursos tecnológicos em todas as etapas da transação negocial, na qual há uma transmissão *on-line* entre vendedor e comprador do produto ou serviço.

Por seu turno, na forma indireta ou imprópria apenas a transação (compra) de um determinado serviço ou produto é feita de modo eletrônico. Já a parte de transporte e

entrega é realizada de forma tradicional, ou seja, pessoal, pelos meios também tradicionais de entrega (correios, transportadoras e outros). Como exemplo da forma tem-se o telemarketing (SILVA, 2019). Nesse sentido Cezaroti pontua que:

[...] o comércio eletrônico indireto é semelhante àquele realizado via telefone ou fax, sendo que somente o contrato de compra e venda é celebrado via internet, uma vez que a mercadoria deverá sair de um estabelecimento do vendedor, ainda que seja um armazém ou um depósito fechado, ou ainda, por sua conta e ordem, para ser entregue ao comprador (CEZAROTI, 2005, p. 31).

Segundo Silva (2019), a forma indireta por se assemelhar muito às transações tradicionais (a única alteração é como se dá a compra) não apresenta complexidade para a seara do direito tributário. As que seriam objeto de estudo são as relacionadas ao mercado eletrônico direto, ou seja, o que possui toda sua cadeia de venda, mediante vias eletrônicas. Ainda nesse sentido, Silva aduz que:

[...] nessa hipótese há dificuldade com relação à classificação da natureza jurídica dessa operação, em especial a ante a ausência de normas que tratem dessas hipóteses específicas, o que dificulta ainda mais a definição quanto à tributação dessas operações (SILVA, 2019, p. 23).

Além disso, sobre tal dificuldade, Cezaroti faz a seguinte ponderação:

Há uma grande variedade de bens que podem ser digitalizados e transferidos eletronicamente para os compradores sem a necessidade de qualquer forma de meio físico para transportá-los. A relação existente entre a jurisdição tributária e o comércio eletrônico não é mito simples, dado que este último reúne diversos tipos de transações, tanto em seus conteúdos como em relação aos sujeitos intervenientes, inclusive na forma de sua execução, pois a transação pode concluir-se e realizar-se por meio da própria web, on-line, ou através de meios off-line (por exemplo, via postal). Se o bem é intangível, a fiscalização da ocorrência do fato gerador é dificultada (CEZAROTI, 2005, p. 32).

Diante de todo o exposto, deve-se ponderar que os comerciantes tradicionais, assim como suas empresas, acabam possuindo uma abrangência de território e clientes limitada, o que não quer dizer que outros clientes, de outras regiões, não possam ir até a loja física para transacionar. Mas seu alcance tornou-se reduzido, assim como muitas vezes, suas vendas. Por sua vez, os comerciantes de vias digitais, através da sua alta abrangência de pessoas e territórios, acabam por apresentar uma conexão a nível global, o que oferece à empresa um alcance simples e de baixo custo, sem exigir do comprador um deslocamento até a sede física, onde é que esteja.

Dessa forma, por meio dessa logística e da *internet*, os comércios eletrônicos conseguem vencer a localização geográfica e interligar, muitas vezes em tempo real, fornecedores, compradores e até mesmo os próprios produtores (MISTRY; DHAVALE, 2011).

Percebe-se, pois, que uma das maiores diferenças entre essas duas modalidades de comércio, certamente é a condição de alcance territorial de pessoas, ou seja, enquanto uma fixa seu alcance de vendas, por possuir tão somente, uma rede de vendas físicas, a outra oferece um alcance mundial, o qual consegue transacionar com várias pessoas ao mesmo tempo, de regiões distintas. A diferença também reside principalmente no modo como se anuncia e se informa sobre os produtos e serviços ofertados e, ainda, na forma como se processa o pagamento e distribui a mercadoria ou serviço. Existe a forma correta de comércio? Aparentemente não. Existe tão somente a necessidade de abrangência de cada vendedor.

Pode-se concluir com as definições e apontamentos acima demonstrados que o comércio tradicional é rotulado e definido como a básica troca de bens materiais, por algo com o mesmo valor no mercado, que pode ser pago mediante uma quantia pré-estabelecida, ou ainda, quitada via produtos e serviços, de forma que sua infraestrutura seja inteiramente fixa. Todavia, com a chegada da *internet* e seu aperfeiçoamento, o comércio e suas transações acabaram por criar uma modalidade, realizada sobre a base digital, que é o comércio eletrônico.

## **2.4 Bens digitais**

Como visto, o comércio eletrônico possui uma conceituação bastante semelhante ao comércio tradicional, se consubstancia basicamente na relação jurídica de negócios, ao qual o comprador adquire bem ou serviço e em contrapartida o vendedor se compromete em entregar o tipo contratado. Vale lembrar que, a entrega desse produto ou serviço pode ainda se dar em meio físico ou inteiramente via cadeia de transação virtual.

Com a possibilidade de entrega em vias virtuais, os bens desse tipo de negócio, acabam por receber uma classificação particular. Uma que inclusive não se encontra no texto legal, mas é abordada de forma majoritária pelos doutrinadores, o que será explanado a seguir.

Para Amaral (2003), bem é aquilo que ingressa no mundo jurídico como objeto de direitos por possuir valor. Já para Vasconcelos (2005) os bens estariam ligados a

concretude de algum fim, ou seja, bens seriam os meios (físicos ou mentais) que possibilitam a realização de determinado fim de uma pessoa.

Ainda no que concerne aos bens, esses possuem previsão legal no Código Civil brasileiro de 2002 (CC/2002), em seu art. 79 e seguintes, os quais realizam a divisão da seguinte forma: i) Bens Imóveis e Móveis; ii) Bens Fungíveis e Consumíveis; iii) Bens Divisíveis; iv) Bens Singulares e Coletivos; v) Bens Reciprocamente Considerados e vi) Bens Públicos. Além da classificação do texto legal, a doutrina apresenta ainda outra modalidade de bens, as quais não estão dispostas de forma expressa na lei, quais sejam, os bens corpóreos e incorpóreos (SILVA, 2019). Essa classificação está diretamente ligada à possibilidade de materialização ou não do bem, ou seja, a possibilidade ou não de sua tangibilidade.

Nesse sentido, Wald traz a seguinte definição dessa modalidade de bens:

Dividem-se, ainda, as coisas em corpóreas e incorpóreas. As primeiras são as que podem ser tocadas, tendo existência física. As segundas são aquelas cuja existência decorre de lei, como exemplo, os direitos ao nome, a uma patente ou marca de indústria, o direito à sucessão aberta (2002, p. 167-168).

Ademais, Gusmão pondera que:

Corpóreos são aqueles bens que possuem existência tangível, vale dizer, material. São suscetíveis de apropriação, possuindo, com efeito, valor econômico. Por ex., uma casa ou um cavalo são bens corpóreos ou materiais. Incorpóreos são os bens que não possuem materialidade. Não existem fisicamente, porém, são considerados existentes para o mundo do Direito, sendo suscetíveis de figurar como objeto de uma relação jurídica. Correspondem aos direitos que, a depender de sua suscetibilidade de aferição econômica, podem ou não integrar também o patrimônio das pessoas. É o caso, por ex., dos direitos de crédito, dos direitos personalíssimos, direitos autorais, etc (E-book, p.14-15).

Tal classificação de bens, principalmente os incorpóreos, está diretamente ligada ao conceito que já foi estabelecido no comércio eletrônico direto, ou seja, no qual toda a cadeia de compra e venda dessa modalidade é realizada por meio digital, inclusive a entrega ou disponibilização do produto ou serviço; logo, não possuem qualquer tipo de materialidade física. Dessa forma, conforme disposto acima, no comércio eletrônico direto encontram-se bens virtuais, incorpóreos, que levam aos conceituados bens digitais. Nesse sentido, tem-se como exemplo de bens digitais programas de computadores, jogos, filmes, músicas etc (SILVA, 2019).

Os bens digitais, ou ainda bens-conhecimento, têm apresentado ao longo dos últimos anos uma possibilidade imaterial ou intangível de se prestar ou mesmo transacionar no meio econômico, que pode ser encontrada de diversas maneiras e que:

[...] se manifesta a todos os níveis: nas trocas e portanto na organização e estrutura dos mercados, na produção, no que respeita às técnicas que permitem racionalizar e tornar mais eficiente o processo produtivo e também à inovação, desde novas formas de gestão até novas variedades de bens e serviços ou sofisticação das existentes, e mesmo ao nível do consumo, essencialmente no que toca às alterações no cabaz tipo de bens e serviços adquirido pelos consumidores (GOMES, 2004, p. 137).

Logo, pode-se perceber com a afirmação, que os bens digitais possuem particularidades que acabam por os diferenciar dos bens tradicionais, como os dispostos no próprio Código Civil, que até então eram a completude de todo meio de produção, transação ou mesmo consumo.

A conceituação de bens digitais de Zampier parte do pressuposto que esses seriam “aqueles bens incorpóreos, os quais são progressivamente inseridos na Internet por um usuário, consistindo em informações de caráter pessoal que trazem alguma utilidade àquele, tenha ou não conteúdo econômico” (ZAMPIER, 2020, p. 77).

Ademais, Emerenciano, conceitua bens digitais como “conjuntos organizados de instruções, na forma de linguagem de sobrenível, armazenados em forma digital, podendo ser interpretados como computadores e por outros dispositivos assemelhados” (EMERENCIANO, 2003). Logo pode-se concluir, que bens digitais são bens incorpóreos e intangíveis os quais só possuem existência em planos virtuais.

Ainda, para Quah (2002), os bens digitais, que se distinguem da *weightless economy*, são aqueles que possuem valor e se definem de forma genérica como sequência de zeros. Ou seja, os bens digitais em sua opinião são basicamente, todo produto ou serviço que poderá ser codificado e enviado sem a necessidade de uma transferência física, tudo será em meio virtual.

Gomes (2002) pondera que os bens digitais são, em grande parte, as informações ou produtos que usualmente são armazenados no computador e que há a possibilidade de se enviar para outro usuário, via internet. Esses produtos podem ser “fórmulas químicas, sequências de DNA, teoremas matemáticos, música e imagens digitais, software de trabalho ou de entretenimento”. Gomes (2002) lembra ainda que não se deve confundir o bem físico com seu conteúdo virtual. Ou seja, não é necessariamente por um bem ter um suporte físico, palpável, que se tratará de um bem não digital. Nesses casos é preciso

analisar o conteúdo do suporte. Como exemplo, o autor pontua o caso dos CDs. Trata-se de objetos físicos e que sob uma determinada perspectiva podem ser intitulados prontamente como algo a ser enquadrado na abordagem tradicional de bens. Contudo, a música que está em seu recipiente físico é inegavelmente um bem digital, e possui características próprias.

Quah (2002) apresenta cinco características ligadas diretamente aos bens digitais.

A primeira é que não há rivalidade, isto é, enquanto o mercado tradicional possui rivalidade, dado que o consumo de um determinado produto ou serviço, por determinada pessoa, pode levar aos esgotamentos desses, gerando assim uma falta no mercado, o bem digital não possui tal característica. Isso porque, os bens digitais podem ser utilizados sem que isso signifique que não ficarão mais disponíveis para uso por outra pessoa ou mesmo para a pessoa que o adquiriu. Assim sendo, seu uso é de caráter contínuo ou ainda repetitivo, sem que isso leve a sua extinção. Dessa forma, o acesso de uma pessoa a um bem digital, como por exemplo o ingresso na Netflix, não impede a possibilidade de o mesmo assinante ou outra pessoa qualquer, acessar diversas vezes o mesmo conteúdo (QUAH, 2002).

A segunda diz respeito à expansão ilimitada. Os bens digitais, assim como os bens do mercado tradicional, possuem por natureza custos para sua produção, contudo quando se trata de custos para expansão, esses se amoldam tão somente nos bens tradicionais, não alcançando os bens digitais. Dessa forma, no caso dos bens digitais, esses podem ser reproduzidos e expandidos em quantidade sem custos adicionais, uma vez que sua reprodução, já parte da cópia inicial que carrega os custos de produção. Ou seja, suas réplicas e aumento de quantidade não trazem custos extras. Como exemplo, em um programa de computador todo o custo de sua produção está na primeira unidade, as cópias posteriores serão imediatas, já que são apenas réplicas e não há praticamente nenhum custo (QUAH, 2002).

A discrição aparece como terceiro componente, diretamente ligado à questão da expansão ilimitada dos bens digitais, ou seja, no caso desses, só é válido e útil a entrega do bem ou do serviço inteiro. Isto é, a sua entrega fracionada de nada vale. Por exemplo, nos casos dos programas de computadores, os quais precisam ser entregues em sua completude para ter utilidade, a entrega por parte leva a uma inutilização do serviço ou produto. Vale lembrar inclusive, que apenas a partir da entrega inteira do produto ou serviço é que o adquirente ou terceiro conseguirá reproduzir réplicas, também úteis (QUAH, 2002).

Em quarto lugar, está a espacialidade. Nos casos dos bens digitais, há uma inegável a-espacialidade, uma vez que tais bens não respeitam quaisquer limitações físicas. O que não é o mesmo que dizer que os bens digitais estão disponíveis em qualquer lugar. O ponto interessante do bem digital é que sua distribuição ou mesmo disponibilização pode ocorrer em áreas próximas ou longes em um mesmo espaço de tempo (QUAH, 2002).

Por fim, o autor indica a recombinação – os bens digitais são facilmente recombinaados, ou seja, o conteúdo originário de um bem digital, poderá de forma eficiente, ser recombinaado com outras novas informações, gerando novo conteúdo digital. Como exemplo, podemos analisar a transformação de conteúdos de livros e-book, em diversos filmes, ou mesmo *streamings* de entretenimento (QUAH, 2002).

Dessa forma, fica nítido que os bens digitais possuem características importantes e próprias, que os diferenciam dos bens tradicionais em um mercado. Pode-se aduzir ainda, que boa parte da grande expansão desses bens no comércio atual, se deve a essas características, isso pois, além de possuir baixo custo de distribuição, expansão e entrega, os bens digitais não são em sua maioria perecíveis como muitos produtos ou serviços do comércio tradicional. Há ainda a possibilidade de acesso ilimitado, em tempo real e por multioperadores, o que leva a uma quebra de barreiras físicas e um importante fator de conexão mundial. O que se pode exemplificar com o que vem acontecendo com redes de *streaming* de entretenimento, como Netflix ou mesmo Prime Vídeo, que levam milhares de conteúdo de vídeo mundiais a todas as pessoas possíveis, que possuam seu acesso mediante formalidades como a assinatura.

Assim sendo, no próximo item tratar-se-ão justamente os bens digitais *over-the-top*, que na atualidade vêm ganhando cada vez mais mercado, principalmente no que diz respeito à área de entretenimento.

## **2.5 As aplicações *over-the-top***

Como apresentado acima, a partir do desenvolvimento da tecnologia, principalmente a *internet*, a forma de comercialização humana acabou sendo alterada, uma vez que alguns bens acabaram sofrendo um processo de virtualização e alteração de sua disponibilização no mercado, que hoje são conceituados como bens digitais.

Na atualidade, uma das maiores mudanças deu-se no meio do entretenimento, por meio das plataformas de *streaming*, as quais proporcionam ao público acesso a áudio,

vídeo e imagem, como é feito em aplicativos como Netflix, Spotify, YouTube e outros mecanismos difusores dessas mídias (GRUPENMACHER, 2018).

Sobre esse crescimento exponencial, Gada (2016) faz interessante analogia para demonstrar o crescimento significativo da Economia Digital. Ela aponta que o “*big bang*” de tudo se deu com a invenção do microprocessador há 48 anos atrás, e que a “origem da vida” teria ocorrido no meio da internet, há poucos 23 anos. Isso apresentaria a toda a sociedade que a curva evolutiva ainda está em constância e que seu fim ainda parece indefinido.

O ponto inaugural para debater esse novo tipo de tecnologia e seus impactos é entender primeiramente a mídia *over-the-top*. Essa, como assevera Grupenmacher, são:

Transmissões via *streaming* de áudio e vídeo. Trata-se de disponibilização provisória de conteúdo de som e de imagem por meio da internet. A contratação da utilidade se dá [...] sem a atuação de qualquer intermediário (broker) (GRUPENMACHER, 2018, p. 325).

Santos pondera que a tecnologia *over-the-top* seria “a maneira em que o áudio, vídeo e dados são entregues através da Internet independentemente do dispositivo que possa fazer acesso e consumir esses serviços” (SANTOS, 2015, p. 22). Ou seja, para ele é a forma de distribuição de um sinal de vídeo, áudio ou dados que pode ser acessado ou disponibilizado, independentemente de o usuário final ter contratado um serviço de assinatura pela TV, ou ainda ser analisado de forma mais profunda, sem a necessidade de se possuir uma TV.

Ademais, nesse sentido, Carpinetti e Lara ponderam ser a tecnologia *over-the-top* uma:

[...] atividade 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) (CARPINETTI; LARA, 2019).

Santos aduz ainda que os serviços *over-the-top* “podem ser divididos seis grupos distintos: TV e Vídeo (Netflix, Youtube), Música (Spotify, Itunes), Comunicação (Skype, Whatsapp), Produtividade (Evernote, Google Docs), Tecnologia (Dropbox, iCloud) e Comunidade (Facebook, Twitter)” (SANTOS, 2015, p. 22).

Nesse sentido, Fernandes (2018) aponta que o termo *over-the-top* pode estar atrelado tanto a um aspecto subjetivo como a um objetivo, no qual o primeiro seria o

grupo de agentes econômicos e o último a forma em si de se prestar um determinado serviço por meio da *internet*.

Dessa forma, também é utilizado o termo *over-the-top* para se referir às empresas que dominam a *internet*, os chamados por ele de “*players*”, que se consubstanciam no *WhatsApp*, *Telegram* e outros, no meio de informação e comunicação instantâneo; *Netflix*, *Amazon Prime* e outros, na modalidade de serviço de *streaming*; *Skype*, *Facetime* e outros, em serviços de voz e chamada; *Facebook*, *Instagram* e *Twitter*, no domínio das redes sociais e, por fim, no meio de busca pela *Web*, nomes como *Google*, entre outros (FERNANDES, 2018).

Assim sendo, de forma *ipsis litteris*:

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 prestações desses serviços (FERNANDES, 2018, p. 13).

Dessa forma, conforme pondera Saran, pode-se aduzir que o termo *over-the-top* possui diversos usos semânticos:

(i) tipo de fornecimento de conteúdo ou de prestação de serviço, (ii) empresa provedora de fornecimento de conteúdo ou prestadora de serviço, (iii) o próprio aplicativo que permite o provimento do conteúdo ou prestação de serviço e, por fim, (iv) a nova forma concorrencial de provimento de conteúdo ou prestação de serviço (em relação aos meios e prestadores tradicionais) (SARAN, 2019, p. 201).

Ademais, Grupenmacher (2018) pondera que, por os serviços *over-the-top* apresentarem baixo custo e alta facilidade de acesso por meio de computadores, ou seja, possuírem um alto alcance de usuários, vêm crescendo de forma significativa no mercado digital, afetando, por conseguinte, meios tradicionais de distribuição de entretenimento e comunicação, como operadoras de telefonia e empresas de TV por assinatura. Estas, em meio à mudança de seus usuários para os serviços *over-the-top*, na busca por manterem seus clientes, criaram o serviço de *video on demand* (VOD), como é o exemplo do *Net Now*.

Nesse sentido, Carpinetti e Lara indicam ser os *over-the-top* mais populares: “os serviços de *streaming* de vídeos e os aplicativos de conversas de voz e troca de mensagens

com imagens, conversa em grupo e outras funcionalidades. E a cada dia novas empresas e produtos ingressam nesse mercado” (2019).

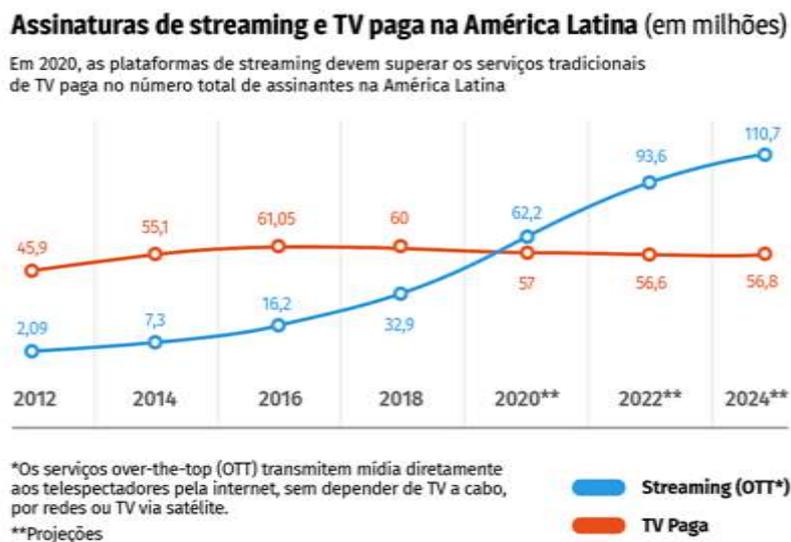
Ademais, Saran pondera que os serviços *over-the-top* estão atrelados a características particulares que os diferenciam dos meios tradicionais de distribuição, acesso e disponibilidade de conteúdo de vídeo e imagem. Aponta ser possível apresentar três grandes pilares dos serviços *over-the-top* sobre os meios tradicionais, que seriam:

- 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 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* (SARAN, 2019, p. 199).

Fernandes (2018) apresenta ainda que, apesar de uma popularidade indiscutível, os serviços *over-the-top* não encontram na legislação ou em meio a doutrinadores conceito definido ou mesmo sedimentado, o que os leva ao patamar de não se adequarem a qualquer categoria normativa do texto legal existente. Além de o termo não se identificar com quaisquer categorias de classificação nacional, ele também tem notória dificuldade em se adaptar ao cenário pré-estabelecido de normas do Direito Internacional.

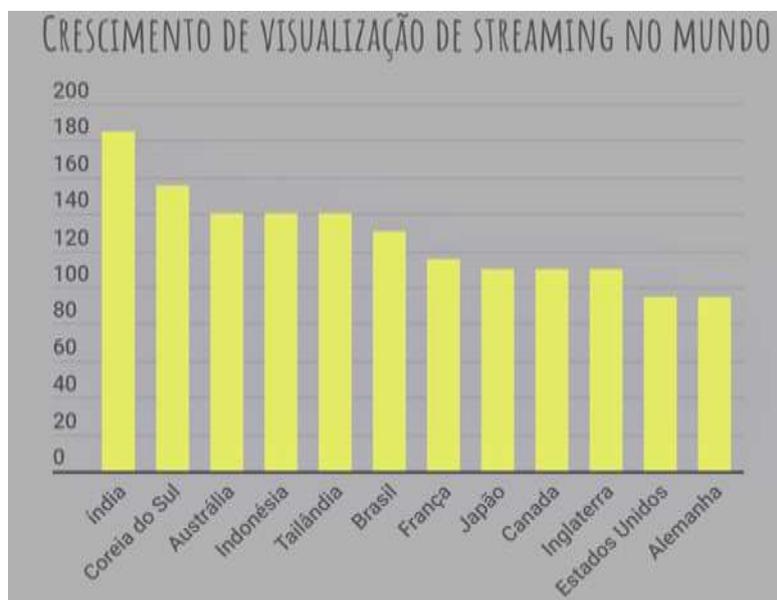
Diante de todo o exposto, pode-se concluir que os serviços *over-the-top* são aqueles que distribuem ou disponibilizam áudio, vídeo, comunicação e/ou outros, para seu usuário final, tudo a partir da *internet*, ou seja, de forma inteiramente on-line, não precisando do suporte ou dos mesmos métodos dos serviços tradicionais de transmissão. Ademais, como apresentado, o serviço *over-the-top* faz parte de uma cadeia de grandes empresas mundiais, e uma de suas categorias que vem a cada ano crescendo e se desenvolvendo, adentrando o mercado não só brasileiro, mas também internacional, é a que engloba os serviços de *streaming*.

Nesse sentido de crescimento exponencial, a figura a seguir indica que os números das assinaturas de *streaming* vêm superando os dos serviços tradicionais de TV paga no número total de assinantes na América Latina:

Figura 1 – Crescimento da contratação do *streaming* na América Latina

Fonte: Ampere Analysis (2017)

A próxima figura indica o crescimento de visualizações do *streaming* no mundo, com foco nos países que observaram mais visualizações, com o Brasil em sexto lugar:

Figura 2 – Crescimento de visualizações de *streaming* no mundo

Fonte: Cuponation/ Reprodução

Dessa forma, diante do apresentado, o próximo tópico a ser explanado tratará especificamente a tecnologia *streaming*, explorando seus conceitos e utilizações.

## 2.6 O *streaming* e suas particularidades

Como apresentado, o *streaming* ganhou o mercado de forma rápida e em nível mundial. Há poucos anos, o entretenimento da música e filmes pautava-se tão somente no mercado físico, ou seja, por meio de CD's e DVD's, muitas vezes disponibilizados através das locadoras. Hodiernamente, esse tipo de atração encontra-se majoritariamente em meio digital, com sua veiculação principalmente via *streaming*. Dessa forma, diante desse crescimento estrondoso, será iniciada, a partir do próximo tópico, a discussão acerca do *streaming*. Diante de sua representatividade econômica, será possível demonstrar sua relevância para o mercado, assim como para o mundo.

### 2.6.1 A relevância econômica do mercado de *streaming* para o mundo

Hoje o *streaming* de mídia tornou-se uma das principais formas de consumo de mídia musical e audiovisual, além de ser uma das formas mais comuns de transmissão de dados na internet. É essa tecnologia que está por trás da execução da maior plataforma de compartilhamento de vídeo gratuito do mundo, o YouTube. Ele também permite que as pessoas acessem inúmeros conteúdos, como filmes, séries e documentários fornecidos pelas empresas Netflix, Amazon Prime e Hulu. Já no mundo da música e som, os principais representantes que utilizam a tecnologia são Spotify, Deezer e Apple Music (DIAS, 2018).

Cabe mencionar que, apesar de o *streaming* ter ganhado força e reconhecimento há pouco tempo, sua existência remonta 1990. A primeira empresa a utilizar esse tipo de serviço foi a *Progressive Networks*, criadora do *Real Audio*. Todavia, a qualidade do som apresentado a seus usuários era bem inferior à dos rádios daquela época. Isso pois a transmissão era realizada por meio de arquivos extremamente compactados, que apesar de leves perdiam na qualidade de som final apresentado aos usuários (SARAN, 2019).

Já no Brasil, a primeira demonstração de uso dessa tecnologia foi em 1996, quando Gilberto Gil não só cantou, mas também apresentou uma música inteiramente via *internet*, diretamente da empresa brasileira Embratel, localizada no Rio de Janeiro. A utilização do *streaming* em comércio de conteúdos audiovisuais na modalidade *on demand* só apareceria mais tarde, mediante o trabalho de empresas como a *Amazon Video* e a *Netflix*, em 1996 e 1997 respectivamente (SARAN, 2019).

Ademais, o autor pondera que:

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 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 cinematográficos e audiovisuais. Por fim, outro grande fenômeno foi o advento do aplicativo *Youtube*, que é uma plataforma de vídeos (SARAN, 2019, p. 39).

Macedo ressalta quanto ao crescimento exponencial que:

[...] nos nove primeiros meses de 2017, a *Netflix*, precursora e principal empresa no *streaming* de filmes e séries, lucrou US\$ 373,4 milhões. No Brasil, o faturamento em 2016 da *Netflix* foi 30% superior ao da rede de televisão SBT. A empresa alcançou ainda a marca mundial de mais de 104 milhões de assinantes do serviço pago e no Brasil já possui mais usuários do que todas as empresas de TV por assinatura, a exceção apenas da NET, líder no ramo (dados de 2016) (MACEDO, 2018, p. 13).

Atualmente, o que mais se destaca no crescimento desse modelo de negócio, desenvolvido pela indústria do *streaming*, é a sua simplicidade e seu baixo custo ao consumidor final. A título exemplificativo, uma assinatura da Netflix possui planos que variam de R\$21,90 a R\$45,90 por mês, sem taxas extras<sup>8</sup>. Por sua vez, a assinatura da *Spotify* possui planos que variam de R\$9,90 a R\$34,90 por mês<sup>9</sup>. O usuário, mediante o pagamento de valores mensais, tem acesso a milhares de conteúdos em tempo real, seja de músicas, filmes ou vídeos.

Feita a ponderação de sua relevância econômica para o mercado de audiovisual e para a corrente de valores mundiais, será iniciada a análise do conceito e principais características do *streaming*, que é um dos principais objetos do presente estudo.

### **2.6.2 Conceitos e características da tecnologia streaming**

O termo *streaming* vem do inglês *stream*, que significa fluxo, corrente. Conforme definição encontrada no dicionário de Oxford, *streaming* é o método de transmissão ou recepção de dados (principalmente áudio e vídeo) de forma estável e contínua, por meio

---

<sup>8</sup> Valores atualizados no mês de junho de 2021.

<sup>9</sup> Valores atualizados no mês de junho de 2021.

da rede mundial de computadores, que permite o início da reprodução enquanto o resto dos dados ainda está sendo recebido.<sup>10</sup>

Ademais, Neto aduz que se entende por *streaming*:

[...] a tecnologia desenvolvida com vistas a permitir que o usuário perceba, “em tempo real”, determinado conteúdo (por exemplo: música, vídeos ou filmes). Assim, a proposta dessa inovação digital seria tornar possível, por exemplo, ouvir música sem precisar da transferência e do armazenamento integral dos arquivos à plataforma escolhida para a reprodução. No campo da informática, traduz-se esse vocábulo da língua inglesa para o português no sentido de “fluxo de mídia” ou simplesmente “transmissão” (NETO, 2016, p. 29).

Por seu turno, Clemente expõe que:

*Streaming* é uma técnica que permite a transmissão de informação multimídia através de uma rede de computadores concomitantemente com o consumo desta informação multimídia por parte do usuário. Em outras palavras, enquanto o usuário assiste a um vídeo, as próximas cenas estão sendo transmitidas. Deste modo, o usuário começa a assistir a um vídeo sem antes ter que baixá-lo integralmente (CLEMENTE, 2006, p. 1).

Ainda, Tschöke assevera ser a *streaming* uma técnica pela qual:

[...] o sinal de vídeo é transmitido ao cliente e sua apresentação inicia-se após uma momentânea espera para armazenamento dos dados em um *buffer* (um pequeno armazenamento prévio do vídeo que será mostrado em seguida. Ocorre no início do *streaming* ou quando a transmissão é interrompida devido algum congestionamento na rede). Nesta forma de transmitir vídeo não é preciso fazer o download prévio do arquivo, o micro vai recebendo as informações continuamente enquanto mostra ao usuário. Esta técnica reduz o tempo de início da exibição e também elimina a necessidade de armazenamento local do arquivo (TSCHÖKE, 2001, p. 17).

Vieira e Cabral (2017) ponderam ainda que não se deve confundir o *streaming* com o *download*, pois o primeiro disponibiliza todo um fluxo contínuo de transmissão de dados, que, ao final, não é armazenado na memória do receptor. Além do mais, no *streaming*, o momento de uso do receptor é simultâneo ao da transferência de dados. Ou seja, não há a necessidade de espera da transmissão completa. Diferentemente, o *download* armazena os arquivos requisitados, e só é possível a manipulação de seus dados após a integral transferência dos dados solicitados.

---

<sup>10</sup> No original: Streaming. Noun. A method of transmitting or receiving data (especially video and audio material) over a computer network as a steady, continuous flow, allowing playback to start while the rest of the data is still being received. Oxford Dictionary.

Nesse sentido, Martins também aduz ser o *streaming* “uma forma de transmissão de som e imagem (áudio e vídeo) por intermédio de uma rede qualquer de computadores sem a necessidade de efetuar downloads do que está se vendo e/ou ouvindo” (2017, p. 201).

Dessa forma, pode-se entender que, diferentemente do que ocorre no *download*, a utilização do *streaming* tem por fato principal o não armazenamento de nenhum dado do computador, *tablet* ou celular do usuário. Isso traz inclusive à baila uma das suas maiores características, que é a cessão temporária de conteúdo, ao mesmo tempo em que o usuário o está reproduzindo. Mas se deve atentar que isso só é possível de acontecer porque a empresa fornecedora do sinal já possui em sua posse toda a armazenagem do conteúdo, seja vídeo ou imagem, o que por final, ela acaba apenas disponibilizando ou mesmo distribuindo o sinal para reprodução, via internet.

Como sua reprodução é simultânea, o controle sobre o fluxo de dados transmitidos está na exibição desse conteúdo, ou seja, o usuário poderá a qualquer momento o interromper temporariamente ou de forma definitiva, prosseguir ou mesmo retroceder a reprodução. Ademais, outra grande característica do *streaming* é a possibilidade do uso dos dados por múltiplos usuários. Dessa forma, várias pessoas, ao mesmo tempo, possuem o acesso ao conteúdo, podendo reproduzir simultaneamente o mesmo dado ou acessar informações diferentes (TSCHÖKE, 2001).

De forma mais específica e técnica, Maciejewski, Fischer e Roginska (2015), membros da Comissão do Mercado Interno e de Proteção ao Consumidor do Parlamento Europeu, conceituam *streaming* como uma entrega de conteúdo pelo fornecedor, conteúdo este continuamente recebido e exibido pelo usuário final<sup>11</sup>. Nesse sentido, tem-se ainda a definição para fins jurídicos, apresentada pelo Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, que em um de seus votos como relator define o *streaming* como:

[...] a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo caracteriza-se pelo envio de dados por meio de pacotes, sem que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. [...] Desse modo, a tecnologia de streaming permite a transferência de áudio ou vídeo em tempo real sem que o usuário conserve uma cópia do arquivo digital em seu computador, e é exatamente nesse ponto que reside a mudança de paradigma, pois, diferentemente do que acontecia há poucos anos, hoje, o que importa é o acesso, e não mais a propriedade

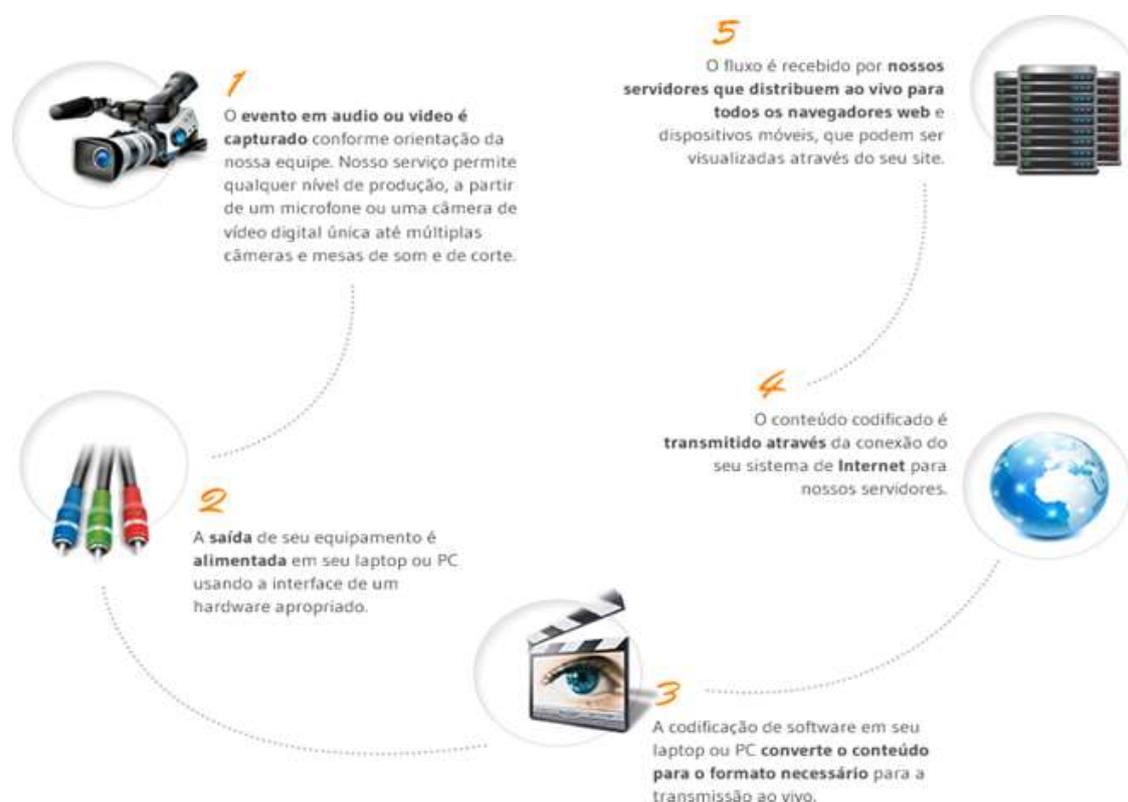
---

<sup>11</sup> No original: “Streaming is defined for the purposes of this note as delivering content that is continuously received by, and displayed to, the end user, while it is being delivered by the provider”.

ou a posse da mídia física (seja vinil, CD ou qualquer outra forma de corporificação da obra) ou virtual (BRASIL, 2018).

Diante de todos os conceitos elencados, pode-se dizer que *streaming* é um fluxo constante, em tempo real, pelo qual são transmitidos dados via internet ao computador do usuário, sem que este detenha a posse definitiva, não podendo, portanto, fazer *download* de quaisquer conteúdos, obtendo sua propriedade. Além disso, pode haver ou não uma contraprestação pecuniária, sendo comum a cobrança de valores nas plataformas de entretenimento ao disponibilizarem filmes, músicas e vídeos. Para melhor elucidação, a figura a seguir demonstra o fluxograma de funcionamento do *streaming*:

Figura 3 – Funcionamento da tecnologia *streaming*



Fonte: Blog TAC.

Mesmo com tantas definições, que apontam para conceito semelhante, ainda assim se pode depreender que a tecnologia *streaming* não conta com um marco inicial para seu funcionamento. Ou seja, ela não possui independência de funcionamento, necessitando, pois, de um intermediário, que no caso é a Internet.

Nesse sentido, Inda e Ibañez aduzem que a “internet será o meio, ou canal, que suportará e garantirá o pleno funcionamento da tecnologia *streaming*. Ela é o produto

disponibilizado pelo serviço de telecomunicação, sendo esse o ponto de partida responsável pelo tráfego de dados em que atuará o *Streaming*” (2018, p. 368-369).

Ainda segundo esses autores, o serviço de *streaming* é apresentado no mercado para consumo de duas formas diferentes: 1) *live streaming* (ou *streaming* em tempo real) e 2) *streaming on demand*. A primeira é comumente usada por meios como a televisão e o rádio, e está caracterizada quando um usuário ouve ou assiste a uma transmissão de áudio ou vídeo via *internet*. Nesse sentido, por meio do então intitulado protocolo RTSP (*Real Time Streaming Protocol*), no qual não há armazenamentos, a transmissão e recepção dos conteúdos pelos usuários ocorre simultaneamente com a sua utilização. Por sua vez, a segunda modalidade, que é o foco desse trabalho, forneceria os dados conforme a demanda solicitada pelo usuário, necessitando de prévio armazenamento em servidores dos fornecedores. Ou seja, os dados previamente armazenados seriam liberados conforme os usuários fossem solicitando tal demanda de conteúdo (INDA; IBÁÑEZ, 2018). Assim sendo, essa técnica de armazenamento “é a forma mais popular entre as empresas que reproduzem a tecnologia, sendo elas as grandes sucessoras de serviços comumente prestados pelas vídeo-locadoras e varejos musicais” (INDA; IBÁÑEZ, 2018, p. 370).

Sobre essas modalidades, Saran pondera no mesmo sentido:

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) (2019, p. 39).

Ainda nesse sentido, pode-se dizer que o funcionamento do *streaming* ocorrerá da seguinte forma: primeiramente é realizada uma solicitação de acesso ao conteúdo para os *clusters* – conjunto de servidores em nuvem. Em seguida, estes irão disponibilizar continuamente o conteúdo digital, não sendo necessário, portanto, que seja realizado qualquer tipo de *download*, que levaria a possíveis atrasos nas transmissões (MULERIKKAL; KHALIL, 2007).

Além do conceito, até então bem definido tanto pela doutrina, como pelo próprio Judiciário, algo diretamente ligado à determinação do *streaming* é a sua comparação com meios similares como locação de vídeo ou mesmo serviço de TV a cabo. Para tanto,

também se mostra necessário, assim como foi realizado com o *download*, estabelecer os pontos divergentes.

As locadoras de vídeo, ainda que em baixo uso atualmente, ainda exercem sua atividade no mercado audiovisual. Tal atividade se consubstancia basicamente na estipulação de contrato entre o locador e o locatário, no qual o locador pode retirar e ter a posse do produto áudio visual por tempo determinado para seu consumo, mediante pagamento previamente acordado.

Uma característica importante ao se abordar esse tipo de disponibilização é que ela se assemelha aos contratos de mútuo. Isso pois o locador irá possuir o uso exclusivo daquele produto audiovisual, ou seja, não existe nesse meio a possibilidade de outros locarem o mesmo conteúdo, ou mesmo assistirem a ele de forma simultânea, a não ser que a locadora possua mais de um exemplar de cada obra. Nesses casos a cessão de direitos autorais se dá mediante a adesão ao contrato de retirada de mídia física da locadora. Isso não quer dizer que o usuário poderá usufruir daquele conteúdo por meio de cópias ou por meio de negociação econômica. Assim, configura-se uma cessão de uso de bem móvel (MELO, 2021).

Por sua vez, no serviço de TV a cabo a programação já é previamente estabelecida pelas próprias emissoras, que possuem a outorga do Poder Judiciário, sendo fiscalizadas conforme os preceitos constitucionais do art. 221, segundo os quais a emissora é portadora da cessão de direitos autorais daquele conteúdo (MELO, 2021).

Deve-se pontuar também que, assim como o serviço de locação discutido anteriormente, o serviço de TV a cabo não necessita do uso do conteúdo pelo usuário para configurar a execução do contrato previamente estipulado. Contudo, diferentemente das locadoras, o serviço aqui não é exclusivo, sendo possível a visualização do produto por multiusuários e de forma simultânea, desde que o serviço de TV a cabo esteja por todos contratado (MELO, 2021).

Dessa forma, com base nessas diferenças cruciais, Melo tece o seguinte entendimento sobre a diferença entre o *streaming* e os demais meios de serviço de produto audiovisuais, anteriormente apresentados:

A atividade de streaming não se assemelha fidedignamente a nenhum dos formatos anteriores. Imagine-se um uma biblioteca em que o cliente, em troca de um pagamento mensal ou preço fixo pela dimensão do acervo, tem direito de acesso indireto a esse acervo através de um catalogo, mas todas as obras são cativas e o assinante não pode levar os livros, apenas escolhê-los e a biblioteca dispõe de rotinas que permitem

um acesso mais eficiente ao conteúdo, registram e apresentam a você suas preferências, as obras lidas e o ponto em que o assinante parou a leitura, as suas avaliações e a de outros assinantes, bem como sugere outras obras baseadas nas suas preferências (MELO, 2021, p. 18).

Diferentemente da locadora de vídeos ou mesmo da prestação de serviço de TV a cabo, o *streaming* possui como característica fundamental a ausência de corporeidade, ou seja, o produto vinculado é inteiramente digital, não havendo ainda qualquer transferência de titularidade, uma vez que não há nem mesmo a existência de *download* definitivo de qualquer conteúdo. Além do mais, há no *streaming* a possibilidade de transmissão de conteúdo ao mesmo tempo em se utiliza desse, podendo ainda alcançar multiusuários.

Realizado as ponderações necessárias e introdutórias das novas tecnologias no meio audiovisual, além de todas as nuances envolvendo o *streaming*, o presente trabalho apresentará no próximo capítulo os aspectos de incidência tributária nos bens digitais no Brasil, buscando ao final dar solução à problematização que ronda a seguinte pergunta: qual regime jurídico é aplicável à tecnologia *streaming* no País?

### **3 ASPECTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A BUSCA PELA DEFINIÇÃO DO REGIME JURÍDICO DOS BENS DIGITAIS**

Como visto, o capítulo anterior visava à apresentação de importantes conceitos da Economia Digital, que são fundamentais para a análise do problema foco, que é o conflito de competência na tributação do *streaming*. Todavia, antes mesmo de adentrar nessa problemática é fundamental para a construção do raciocínio jurídico que se apresentem os aspectos do sistema tributário brasileiro. Isso pois a subsunção de fatos reais ao enquadramento tributário exige uma pré-análise de conceitos e fundamentos que o compõem.

Nesse capítulo serão estudados, portanto, importantes temas tributários, como o tributo e suas funções, a competência tributária e seus desdobramentos, assim como a regra-matriz tributária, para só então serem examinados os principais tributos de consumo, o ICMS e o ISS, que estão presentes na discussão.

#### **3.1 Tributo e sua função no Direito Tributário**

O primeiro dos aspectos importantes de um sistema tributário é sem dúvidas entender o seu significado de tributo, assim como o papel que este desempenha no Direito Tributário. A definição do conceito de imposto apresenta os limites adotados pela legislação tributária brasileira e todo o sistema tributário é construído em torno desse conceito. Saber disso é um ponto de partida necessário, por um lado, para separar o que não pertence a esse sistema e, por outro, para compreender as unidades normativas que estão a ele subordinadas. Deve-se atentar que é por meio do poder de tributação garantido pela CR/1988 que se impõem tributos aos cidadãos, o que ao final leva o Estado a angariar recursos para a instauração e manutenção de todo o seu mecanismo.

A CR/1988, apesar de não delimitar expressamente o conceito de tributo, aponta os limites para que outro texto legal o faça, atuando como inspiração para a instituição de um conceito efetivo. Nesse sentido, Schoueri pondera que:

O conceito de tributo é, como mencionado, assunto de importância para a própria aplicação da Constituição Federal, já que esta reserva ao tributo um regime jurídico bastante peculiar. A Constituição não diz, entretanto, o que é um tributo. Deixou para a lei complementar a tarefa de sua definição (SCHOUERI, 2019, p. 121).

Bernardes (2007) aponta que, dado o fato de o conceito de tributo ser utilizado por diversas áreas do conhecimento, isso levá-lo-ia a uma imprecisão de um único conceito que o definisse de forma geral. Todavia, na tentativa de se estabelecer conceito norteador para a área do Direito, o texto legal tributário trouxe a formulação de uma definição de tributo, no CTN, que em seu art. 3º dispõe: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Pode-se asseverar que a aludida definição é utilizada majoritariamente pela doutrina. Segundo Coêlho, tal definição possui como uma de suas maiores características “um teor de elasticidade normativa suficientemente dilargado para abarcar quaisquer exigências pecuniárias que os governos da federação façam a seus jurisdicionados, baseadas em fatos lícitos unilateralmente descritos em lei e cobradas administrativamente” (COÊLHO, 2000, p. 135).

Ademais, sobre tal definição apresentada pelo CTN, pode-se depreender que o conceito adotado pelo Brasil possui seis principais características: i) prestação pecuniária, ou seja, significa que o tributo é um dever de dar dinheiro, de pagar algo; ii) compulsória, e por isso o tributo é algo obrigatório, sendo estipulado unilateralmente, sem depender, portanto, da anuência ou não do sujeito final; iii) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, pois deve ser pago na moeda nacional ou meio que possa exprimir; iv) não constitui sanção de ato ilícito, e não pode ter sua origem em um ato ilícito, sendo assim usado como forma de punir o contribuinte, como é o caso da multa; nesse caso ele sempre deverá surgir de uma obrigação tributária lícita; v) instituído em lei, ou seja, o tributo possui em si um dever fundamentado no princípio da legalidade, sendo dessa forma passível de ser implementado apenas por intermédio de lei e nenhum outro tipo de disposição legal; e, por fim, vi) mediante atividade administrativa plenamente vinculante, o que significa que o funcionário público, nesse caso, não possui poder discricionário, mas tão somente vinculante (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Dessa forma, pode-se arguir que a “tributação é a transferência compulsória de parcela da riqueza individual para os cofres públicos” (ATALIBA, 1967, p. 231), ou seja, o tributo é resultado do uso do poder de tributar atribuído ao Estado pela Carta Magna, na qual a tributação está relacionada à obrigatoriedade estipulada mediante lei. Sob essa perspectiva, Coêlho assevera que:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo (COELHO, 2014, p. 34).

Assim sendo, pode-se declarar que o tributo possui duas principais funções: uma fiscal e a outra extrafiscal. A função fiscal está diretamente ligada à capacidade arrecadatória do tributo, ou seja, de angariar recursos necessários aos cofres públicos. Por sua vez, a função extrafiscal, muito além do que dispõe a fiscal, está relacionada à regulação de mercado por meio dos tributos, de forma que o Estado consiga atuar no comportamento da sociedade, a incentivando ou desestimulando em determinadas práticas, que este julgue apropriadas ou não (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Todavia, é preciso aduzir que, em um Estado democrático de Direito, toda atribuição do Estado, principalmente uma atribuição que está relacionada à arrecadação de dinheiro da população, é regulamentada por um sistema de freios e contrapesos, que possuem suas disposições elencadas na CR/1988 ou mesmo em normas infraconstitucionais. Assim sendo, um desses importantes freios aplicados ao ato de tributar é a chamada competência tributária, que funciona como um limite aos componentes da unidade federativa na aplicação e instituição de tributos. Dessa forma, passar-se-á à análise desse importante limite do Sistema Tributário Nacional.

### **3.2 Competência tributária**

Ao se analisar a competência tributária, o primeiro passo é entender os seus titulares. No Brasil, os sujeitos a que se destina tal competência serão as pessoas políticas, ou seja, União, Estados, Municípios e o Distrito Federal. Só pessoas políticas podem exercê-la, dado que só elas possuem um poder legislativo com representação própria. Dessa forma, a partir dos preceitos constitucionais, esses entes federativos recebem a competência, de caráter privativo, para a criação de todas as modalidades previstas de tributos. Deve-se ponderar ainda que tal competência para instituir tributos é de suma importância para o bom funcionamento de cada ente federativo, pois é graças a esses tributos que se irá assegurar a isonomia das pessoas políticas, ou seja, autonomia política, administrativa, financeira e legislativa (CARRAZZA, 2013).

Como dito em tópico anterior, a competência tributária possui o viés de limitação aos entes federais, nas suas atribuições de cobrança de tributos. Esse sistema de freios à

atuação do Estado se mostra de suma importância, dado que a tributação possui em si um caráter obrigatório, ou seja, de imposição unilateral, que se não for permeado por limites pode acabar configurando excessos que prejudiquem o contribuinte, principalmente no seu campo financeiro.

Deve-se atentar a que o ato de tributar nunca deverá ser algo de caráter confiscatório, por isso a necessidade da imposição de tais limites, os quais além de proteger os contribuintes o fazem também entre os próprios entes federativos, para que não haja invasão de um determinado ente nas competências alheias.

Sob esse aspecto, o constituinte de 1988 inseriu na CR/1988, uma seção que trata exclusivamente das “limitações constitucionais ao poder de tributar”, que elenca diversas disposições, entre elas regras e princípios que devem necessariamente ser observados pelo legislador na hora desse criar normas sobre tributação. Tal limitação ao legislador é o que Carrazza chama de arquétipo do tributo e nesse sentido afirma:

A Constituição, ao discriminar competências tributárias, estabeleceu - ainda que, por vezes, de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador - a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional. Portanto, o Constituinte estabeleceu, de modo peremptório, alguns enunciados que necessariamente deverão compor as normas jurídicas instituidoras dos tributos. Estes enunciados formam o mínimo necessário (o átomo), de cada tributo. São o ponto de partida inafastável do processo de criação *in abstracto* dos tributos. Em resumo, nenhuma norma tributária, quer de nível legal, quer infralegal, pode ir além dos marcos constitucionais (CARRAZZA, 2013, p. 587).

Dessa forma, como disse Carrazza, o poder de instituir impostos sempre terá como limite as observâncias das normas constitucionais, ou seja, deve seguir grandes princípios constitucionais que não podem ser violados. Entre esses princípios estão os “republicano, federativo, da autonomia municipal e distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da reserva de competência, da anterioridade etc., que operam como balizas intransponíveis à tributação” (CARRAZZA, 2013, p. 579).

Logo, é evidente que, para a CR/1988, tal competência já nasce limitada. Todavia, deve-se ter em mente que as limitações ao poder de tributar não se encontram tão somente

na CR/1988, mas podem ser percebidas em diversas normas infraconstitucionais, ainda que de forma implícita (CAMPOS, 2018). Sobre tais limites, Becho pondera que:

A Assembleia Nacional Constituinte, que funcionou entre 1986 e 1988 e que promulgou a Carta de 1988, usou de forma ampla o seu poder tributário e entregou a competência tributária para os legisladores em termos muito limitados. Os principais limites às competências tributárias são os princípios constitucionais, as imunidades e os tipos de tributos (distribuídos mediante uma classificação constitucional prévia) (BECHO, 2015, p. 2019).

Logo, sobre a conceituação da competência tributária, Carvalho (2019) a define como sendo “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos” (2019, p. 155-156). Ademais, ainda sobre a definição da competência tributária, Schoueri (2019) pontua que:

[...] o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos. Chama-se competência tributária tal faculdade. [...] O constituinte, detentor do poder soberano, teria distribuído matéria taxativa e imutável, parcelas desse poder a cada uma das pessoas jurídicas de direito público, que passariam a exercer esse poder (competência) de modo exclusivo (SCHOUERI, 2019, p. 250).

Ainda, Carrazza indica que o conceito de competência tributária se consubstancia na aptidão de um ente em criar tributos. Todavia, essa criação necessariamente deve descrever o que ele chama de elementos essenciais da norma tributária, quais sejam: a hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e sua alíquota, tudo mediante lei. Ademais, em sua visão a competência tributária não se resumiria a criar tributos, mas também “para aumentá-los, para diminuí-los e para isentá-los. É, por igual modo, para criar deveres instrumentais tributários (‘obrigações acessórias’), para descrever infrações tributárias e para cominar-lhes as respectivas sanções” (CARRAZZA, 2013, p. 1152).

Dessa forma, cumpre-se afirmar que a competência tributária é a capacidade atribuída a cada ente federativo, com respaldo no texto constitucional, para legislar sobre e disciplinar os impostos que foram instituídos da maneira que julgar pertinente dentro dos limites constitucionais e legais. Ou seja, é o ato de exercer a tributação a que lhe foi incumbida, sem se esquecer, todavia, dos elementos essenciais da norma tributária durante sua criação. Deve-se atentar ainda que, conforme aduz Carrazza (2013), o exercício da competência tributária tem seu fim na instituição da lei que cria o tributo.

Segundo o autor, a competência tributária é basicamente o direito de um ente de criar um determinado tributo e, quando esse finalmente o cria mediante lei, não haverá mais o que se falar em competência tributária, uma vez que essa já foi satisfeita. Dera-se espaço após para tão somente exercer a capacidade tributária ativa, que é o direito do ente de arrecadar e fiscalizar o tributo por ele criado e instituído. Dessa forma, pode-se dizer que, uma vez exercitada a competência tributária, essa cede espaço para a capacidade tributária ativa. A competência, no entanto, tem algumas características, abordadas na sequência.

### ***3.2.1 Principais características da competência tributária***

Conforme preceitos de Carrazza, a competência tributária possui seis importantes características, quais sejam: “I - privatividade; II - indelegabilidade; III - incaducabilidade; IV - inalterabilidade; V - irrenunciabilidade; e VI - facultatividade do exercício” (CARRAZZA, 2013. p. 590).

A privatividade, destacada pela grande maioria doutrinária, está ligada à exclusividade atribuída aos entes federativos de instituição de tributos. Vale dizer que todos eles possuem partes tributárias privativas. Nesse sentido, Ataliba (1966) aduz: “Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, erga omnes, para exploração desse campo” (1966, p. 106).

Dessa forma, pode-se dizer que a outorga de determinada competência a um ente federativo acaba levando à vedação, com cunho constitucional, do seu exercício por todos os outros entes. Assim sendo, os entes federativos deterão pedaços de preceitos tributários constitucionais de forma exclusiva, não podendo, portanto, exercer competências que não seja as suas.

Nesse sentido, Carrazza (2013) aponta que essa exclusividade está ligada ao fato de que, ao mesmo tempo que a CR/1988 outorga uma competência a um ente, isso significa necessariamente que ela está impossibilitando seu exercício pelos demais. Dessa forma, haveria uma competência tributária positiva e outra negativa. O positivo seria a outorga direta da CR/1988 para que os entes exerçam a possibilidade de criação de tributos sobre fatos específicos. Por sua vez, a negativa está atrelada a esse fato de a aplicação de determinada competência a um ente, necessariamente negar a possibilidades aos demais.

Em contrapartida, Carvalho (2019) pondera ser a característica da privatividade algo insustentável no ordenamento, pois a seu ver as únicas competências que seriam realmente exclusivas seriam as atribuídas à União. Em suas palavras:

A União está credenciada a legislar sobre seus impostos e, na iminência ou no caso de guerra externa, sobre impostos ditos “extraordinários”, *compreendidos ou não em sua competência tributária*, consoante o que prescreve o art. 154, II. Dir-se-á que se trata de exceção, mas é o que basta para derrubar proposição afirmativa colocada em termos universais, de tal sorte que impostos privativos, no Brasil, somente os outorgados à União (CARVALHO, 2019).

Dessa forma, na visão do autor, a privatividade das competências tributárias estaria restrita tão somente à faixa que foi concedida ao poder federal, não se estendendo, pois, aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Em complemento aos pensamentos de Carvalho (2019), Carrazza aduz que esses preceitos constitucionais ponderados por Carvalho se trata tão somente de situações carregadas de exceção, o que acaba confirmando a regra geral. Nesse sentido, aduz que “o Congresso Nacional - porque assim o quer a Lex Major -, quando legisla para os Territórios, faz as vezes de Assembleia Legislativa e, se o Território não for dividido em Municípios, também de Câmara Municipal” (CARRAZZA, 2013, p. 590).

Nesse ponto exclusivo, quanto à privatividade, necessário se faz concordar com o entendimento de Carvalho (2019). Isso pois, muito embora no dia a dia exista a privatividade nas competências estabelecidas, a existência de uma exceção, por mais que remota, não pode e não deve ser ignorada, tratada como inexistente. A exceção existe e está elencada nos preceitos constitucionais. Dessa forma, o mais certo e coeso é reconhecer que, na profundidade da análise, apenas a União é dotada de privatividade em sentido real.

Quanto à inelegibilidade, a competência exclusiva seria um direito constitucional, ou seja, de caráter absoluto, não podendo a autoridade a que lhe é atribuída a repassar para outra autoridade, ou seja, delegá-la. Dessa forma, a invasão de competências de um ente na seara de outro levaria à nulidade absoluta do determinado ato. Isso pois a instituição de um tributo por ente federativo incompetente para tanto violaria normas constitucionais (CARRAZZA, 2013).

Por sua vez, a incidência significa que, mesmo que o ente federativo não exerça a competência tributária, independentemente do tempo, poderá a qualquer momento criar por meio de lei os tributos de sua competência (CARRAZZA, 2013). Sob

essa ótica, pertinente é dizer que Carvalho (2019) assevera ser a CR/1988 criada justamente para perpetuar no tempo. Ademais, pondera que, se o não uso das atribuições (competências) fosse perecível, o próprio texto constitucional estaria comprometido. O conteúdo constitucional, uma vez não exercido, iria se perder no tempo, por qualquer razão que lhe houvesse dado causa. Ou seja, sofreria de incessantes desfalques.

A inalterabilidade está ligada à impossibilidade de a competência tributária ser alterada pelo próprio ente político que o detém, o que ocorreria porque:

[...] falta-lhe titulação jurídica para isto. O que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal podem fazer, sim, é utilizar, em toda a amplitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só uma emenda constitucional (à Constituição da República) é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las) (CARRAZZA, 2013, p. 1154).

Todavia, também a essa característica, Carvalho (2019) tece suas críticas. Ao contrário do que aponta Carrazza, tal autor assevera existir alterabilidade no ordenamento jurídico, sendo, portanto, insustentável aduzir existir uma inalterabilidade absoluta. Carvalho (2019) pondera que a alterabilidade pode ser vista nos quadros das prerrogativas de reforma constitucional. Nesse sentido indica que “[...] a prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves, como exemplificam as Emendas Constitucionais nº 33 e 75” (CARVALHO, 2019f, p. 285).

A irrenunciabilidade, como preconiza o nome, é a impossibilidade do ente federativo de renunciar a competência tributária que lhe foi conferida, seja integralmente ou em partes. E, por último, a facultatividade do exercício estaria ligada à faculdade atribuída aos entes de se utilizarem ou não dessa competência (CARRAZZA, 2013). Nesse sentido, o autor conclui que:

[...] podendo o mais (não criar o tributo), podem o menos, isto é, ou usar apenas em parte suas competências tributárias, ou, até, transferir, mediante lei, o direito subjetivo à prestação tributária (capacidade tributária ativa) a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou de interesse público) (CARRAZZA, 2013, p. 1154).

Dessa forma, a facultatividade é a possibilidade atribuída ao detentor da competência tributária de se utilizar ou não dessa competência para a criação de tributos, sem, contudo, sofrer qualquer sanção caso não o faça.

### 3.2.2 *Espécies de competência tributária*

Após discutir as principais características que compõem a competência tributária, imperioso se faz também trazer à discussão as suas modalidades de espécies existentes, bem como a aplicabilidade de cada uma. As espécies de competência tributária são: privativa, comum, residual e extraordinária.

No que concerne à privativa, essa já foi discutida no tópico do presente trabalho que versa sobre a característica de privatividade da competência tributária. Ou seja, a espécie privativa é a competência outorgada a cada ente pela CR/1988 e, por isso, existem tributos federais, estaduais e municipais (PAULSEN, 2014).

Por sua vez, a espécie comum é aquela que é atribuída de forma comum a todos os entes federativos, ou seja, é a capacidade dada a todos eles para instituírem os mesmos tributos, como é o exemplo das taxas e contribuições de melhoria (PAULSEN, 2014).

A competência residual é a que compete tão somente à União. Está prevista no art. 154, I da CR/1988, que dispõe ser a União a responsável por instituir, mediante lei complementar, impostos que ainda não tenham sido instituídos, mas que estão previstos na Constituição. Nesse sentido, Carvalho (2019) pondera que:

[...] a autorização delimita apenas o ponto de partida: impostos não previstos no art. anterior. A contar daí, a área a ser explorada pela entidade tributante fica indeterminada, expandindo-se até onde puder ir o talento criativo do seu legislador (2019, p. 292).

Dessa forma, nessa espécie de competência, a União poderá instituir impostos residuais, isto é, outros que não sejam de sua competência, desde que não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição (CARVALHO, 2019).

Por fim, a competência extraordinária, assim como a residual, também pertence tão somente à União. Nessa competência, a União poderá instituir as modalidades de empréstimo compulsório e o imposto extraordinário de guerra, podendo adotar inclusive o mesmo fato gerador e base de cálculo dos impostos já estipulados. Todavia, deve-se ter em mente que tais tributações só poderão ser impostas em casos excepcionais, como guerra externa, calamidade pública ou caráter urgente, sendo, portanto, vedadas as suas aplicações sem motivo real dado pela CR/1988.

### 3.3.3 A competência tributária e o problema da bitributação

O tópico da Competência Tributária demonstra que o ordenamento jurídico brasileiro possui um complexo sistema de repartição de atribuições tributárias a seus entes federativos. Isso significa dizer que a Carta Magna se encarregou de estipular quais tributos serão de responsabilidade de cada ente, o que envolve sua instituição, cobrança e fiscalização. Isso tudo se dá pelo caráter atributivo de levar aos entes federativos autonomia financeira, fiscal e de decisão, esta última possibilitada muitas das vezes pela receita arrecadada de sua competência tributária.

Todavia, por mais que o sistema tributário brasileiro tenha estipulado uma clara demarcação de tributação, existem problemas entre os entes federativos relacionados a qual tributo incidirá sobre determinado fato gerador. Esse problema é comumente reconhecido como bitributação ou dupla incidência tributária.

Tal termo “designa a tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador” (PAULSEN, 2014, p. 77). Dessa forma, existirá bitributação, por exemplo, quando tanto os dispositivos legais de um Estado quanto de um Município considerarem determinado fato gerador passível de ser cobrado por um imposto que tenham instituído; no caso, respectivamente, o ICMS e o ISS (PAULSEN, 2014).

Nesse sentido Ataliba pondera que:

Haverá bi-tributação juridicamente considerada, quando as categorias jurídicas, oneração tributária e fato gerador coincidirem, isto é: quando o fato jurígeno, eleito como impositivo, se constitua em ensejo para dois tributos. Teremos, pelo contrário, bi-tributação econômica, quando — não obstante juridicamente distintos — dois tributos oneram a mesma matéria tributável (ATALIBA, 1965, p. 200).

Pode-se perceber que a problemática envolvendo a bitributação está diretamente ligada à existência de um conflito de competências tributárias. Ou seja, nesse cenário, a pré-divisão de competências realizada pela Carta Magna não é respeitada, havendo a tributação por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador e, dessa forma, caracterizando uma dupla tributação sobre o mesmo fato.

Contudo, Ataliba pondera em seu artigo *Bitributação* que o sistema tributário brasileiro estabelecido pela CR/1988 é tão perfeito que se poderia afirmar com toda certeza a impossibilidade de haver o instituto da bitributação no Brasil. Sob esse aspecto o autor assevera que “Esse caminho, deliberadamente tomado pela nossa Constituição, tendo em vista as experiências brasileiras passadas e a tumultuosa realidade americana,

faz da bi-tributação — sob o aspecto jurídico — impossível entre nós” (ATALIBA, 1965, p. 204).

Todavia, em desacordo com o apresentado pelo autor, entende-se, para fins desta dissertação, que o instituto da bitributação é sim passível de ocorrer na realidade brasileira. Isso inclusive vem acontecendo com a tentativa de Estados e Municípios de tributarem tecnologias, tendo como principal exemplo o caso dos *softwares*. Se mostrou até mesmo necessária, diante de tal emblema, a atuação do STF, para dirimir a competência para sua tributação.

Ataliba pode ter esse pensamento dado que, à época na qual o autor redigiu seu artigo, as possibilidades de fatos que se apresentavam ao sistema tributário para serem tributados eram mais limitadas e até previsíveis. Contudo, o Direito e a sociedade evoluíram e evoluem de forma rápida, o que implica a existência de novas problemáticas nunca imaginadas.

Vencida a temática da competência tributária brasileira, de suma importância para a compreensão do foco do problema apresentado, imperioso se faz agora abordar outro tema de igual relevância: a regra matriz tributária brasileira no que concerne à sua incidência, assim como sua composição.

### **3.3 Regra-matriz de incidência tributária**

A Regra-Matriz tributária é uma norma tributária em sentido estrito que tem como principal papel definir a incidência fiscal do Sistema Tributário Brasileiro. Ela é composta originalmente por uma hipótese e uma consequência. A hipótese prevê um fato possível e a consequência, por outro lado, prescreve uma relação jurídica, no caso uma obrigação tributária, que se tornará real ao mundo do Direito quando o fato abordado na hipótese se concretizar (CARVALHO, 2019). Nesse sentido, Carvalho pondera:

*A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição (CARVALHO, 2019, p. 308).*

Ademais, para Carvalho (2019), por a hipótese apresentar um determinado fato e a consequência prescrever efeitos da concretização de tais fatos, ter-se-ia então um

*descriptor* (hipótese) e um *prescritor* (consequência). O primeiro estaria ligado a estabelecer o antecedente normativo e o segundo a um consequente normativo.

Schoueri aponta ser a Regra-Matriz tributária um “meio para se chegar à compreensão do fenômeno jurídico tributário”. Dessa forma, elucida que “partindo da premissa segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, ao qual é ligada uma consequência jurídica, quando acontecido o fato precedente, chegue-se ao esquema proposto” (SCHOUERI, 2019, p. 498-499).

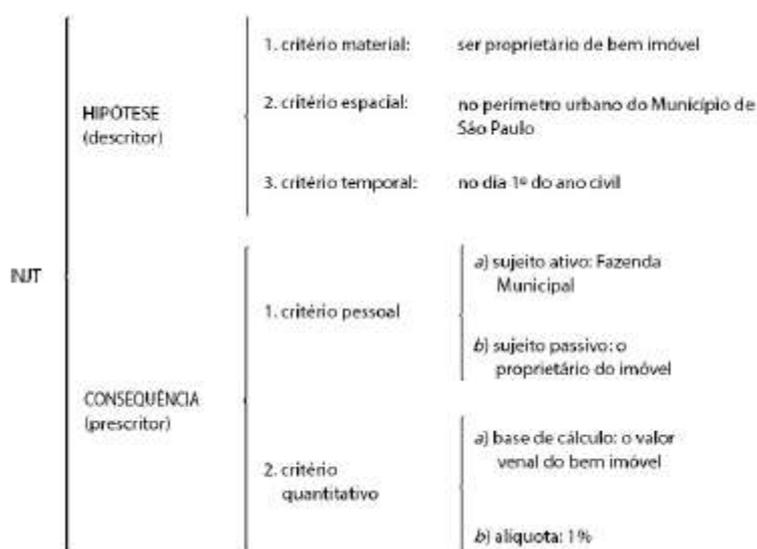
Por sua vez, Justen Filho tem percepção diferente da conceituação apresentada por Carvalho (2019). Na sua ótica, a regra matriz do tributo é “aquela norma constitucional que especifica, mais ou menos exaustivamente, cada tributo de competência das pessoas políticas, a ser criado por lei ordinária à imagem do Texto Magno” (JUSTEN FILHO, 1985, p. 39). Pondera ainda que a norma da Regra-Matriz é dotada de competência e estrutura e é por isso que, “através dela, detalha-se a estrutura do ordenamento jurídico-nacional, estabelecendo-se que um determinado tipo de norma de conduta só poderá ser editado, tendo tal hipótese de incidência, por pessoas políticas específicas” (JUSTEN FILHO, 1985, p. 39).

Deve-se ter ainda em mente que, para uma parte minoritária da doutrina tributária, representada por Borges, a regra matriz tributária, além de determinar competências e estruturas como apresenta Justen Filho, também seria a responsável pela criação de tributos. Na concepção de Borges (1977), a criação de um tributo nada mais é que montar e estabelecer uma regra matriz de incidência. E, dessa forma, a Constituição não criaria de forma completa os tributos, mas sim iniciaria tal processo.

No que se refere à análise sobre os componentes da hipótese e consequência da Regra-Matriz, Carvalho (2019) pondera que a hipótese é constituída de um critério material, que seria o comportamento de um indivíduo; um critério de temporal, que se condicionaria ao tempo e um critério espacial, ligado ao lugar. Por sua vez a consequência, existira um critério pessoal, envolvendo os dois polos da relação, logo passivo e ativo e um critério quantitativo, ou seja, o estabelecimento de uma base de cálculo e uma alíquota (CARVALHO, 2019). Dessa forma em sua perspectiva “a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária” (CARVALHO, 2019, p. 308 e 309).

Sob esse aspecto, Carvalho (2019), a título exemplificativo da composição de uma Regra-Matriz, apresenta o seguinte modelo de formulação jurídico-descritiva:

Figura 4 – Modelo de Formulação Jurídico-Descritiva da Regra-Matriz



Fonte: Carvalho (2019).

Ademais, a título educativo, apresenta ainda um exemplo prático, que versa sobre a estruturação da regra-matriz de incidência do antigo imposto ICM, descrito a seguir:

Hipótese: realizar operações relativas à circulação de mercadorias, dentro dos limites geográficos do Estado, reputando-se acontecido o evento no instante em que as mercadorias deixarem o estabelecimento. Consequência: aquele que realizou a operação relativa à circulação de mercadorias deverá pagar 17% do valor da operação à Fazenda do Estado.

Separando os critérios: hipótese: a) critério material — realizar operações relativas à circulação de mercadorias (o verbo é realizar e o complemento é toda a locução “operações relativas à circulação de mercadorias”); b) critério espacial — qualquer lugar do território do Estado que editou a lei; c) critério temporal — o átimo da saída das mercadorias do estabelecimento. E a consequência: a) critério pessoal — sujeito ativo é o Estado e sujeito passivo, aquele que promoveu a realização do evento; b) critério quantitativo — base de cálculo é o valor da operação que ensejou a saída das mercadorias e a alíquota é percentual fixa — 17% (CARVALHO, 2019, p. 433 e 434).

Como se pode perceber, a regra-matriz tributária brasileira se consubstancia na junção de diversos componentes, cada qual com sua característica própria, que ao final darão origem a uma obrigação tributária decorrente da concretização de um fato tributável. Dessa forma, necessária se mostra a análise de cada um desses componentes, para então se entender a forma na qual a tributação brasileira acontece. Assim sendo, passa-se à análise dos componentes antecedentes normativos da regra matriz (o fato gerador da obrigação tributária e os critérios material, espacial e temporal) e, *a posteriori*,

dos componentes consequentes normativos da regra matriz (critérios pessoal e quantitativo).

Sobre o assunto, pondera Schoueri que:

Os referidos aspectos ou critérios são divididos em dois grupos, os objetivos e os subjetivos; o primeiro grupo, por sua vez, permite que se destaquem o material, temporal, especial e quantitativo. Não é demais ressaltar que a referida divisão tem um caráter didático, tendo em vista que o fenômeno que se estuda é indecomponível. Isso explica a razão de inexistir consenso sobre a divisão. [...] Em seu estudo sobre a regra matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho faz ver a necessidade de se destacarem os aspectos (por ele denominados “critérios”) relevantes para a hipótese, de um lado e outros relevantes para o consequente normativo. Neste estariam os critérios pessoal e quantitativo, restando à hipótese o estudo dos critérios material, espacial e temporal (2019, p. 521).

O presente trabalho adotará como método de exposição dos critérios da regra-matriz tributária o esquema lecionado por Carvalho (2019) e Schoueri (2019), que se mostrou mais didático e lógico. Contudo, diversas são as nomenclaturas e divisões dadas para os “critérios” pela doutrina brasileira.

### ***3.3.1 Antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária: fato gerador e os critérios material, espacial e temporal***

Pode-se dizer que o antecedente da regra-matriz tributária tem o condão de descrever fatos cuja concretização acarreta o surgimento de uma relação jurídica consequente. Assim sendo, pode-se aduzir existirem dois pontos cruciais para o fato. O primeiro é a sua descrição legal, ou seja, sua forma abstrata, e a segunda é a sua concretização, efetivação no plano da realidade. Todavia, existe um grande dilema por trás da escolha terminológica que essa situação impõe. A corrente majoritária atribuiu o nome de fato gerador, contudo há doutrinadores que utilizam de outros termos, como se verá a seguir.

#### ***3.3.1.1 O fato gerador e suas nuances***

O antecedente normativo da regra matriz de incidência é consubstanciado por aquilo que a maioria da doutrina tributária, assim como a jurisprudência, denomina de “fato gerador”. Essa terminologia foi adotada pela influência de Gaston Jèze, que entendia ser essa a capacidade de previsão tanto abstrata dos fatos quanto o próprio fato em si

(JEZE, 1945). Ademais, além de a expressão servir para denotar o momento em que surge a obrigação tributária, Jèze também atribuía ao lançamento uma natureza constitutiva, já que, para ele, o fato gerador do imposto era “a condição para que a Administração possa exercer sua competência de fazer nascer o crédito fiscal” (JEZE, 1946, p. 62). Dessa forma, o via além de um mecanismo de geração de obrigações tributárias, mas também como um direito para se lançar o imposto (SCHOUERI, 2019).

Tal terminologia, a partir da publicação dessa obra, foi acolhida por doutrinadores como Rubens Sousa, Amílcar Falcão, Gilberto Ulhôa e Bilac Pinto (SCHOUERI, 2019). Ademais, também foi adotada pelo CTN, que em seu art. 114 dispõe ser esse a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária principal.

Todavia, o uso desse termo não se mostra unânime por parte da doutrina tributária. Há aqueles que o criticam e inclusive apresentam terminações, em seus pontos de vistas, mais adequadas. A maior crítica sobre a escolha desse termo advém de Alfredo Becker, que concluiu que o “fato gerador não gera coisa alguma além de confusão intelectual” (1998, p. 318). Dessa forma, como alternativa a esse termo, o autor institui a terminologia hipótese de incidência e hipótese de incidência realizada (BECKER, 1998).

Ademais, sobre a corrente contrária à utilização desse termo, Carvalho elucida:

Manifestações de crítica a esse esquema terminológico foram deduzidas no seio de nossa melhor doutrina. Amílcar de Araújo Falcão articulou restrições. Souto Maior Borges salientou a distinção que deve existir entre o desenho abstrato de um evento e sua concretude factual. Foi, entretanto, Alfredo Augusto Becker quem levantou, decididamente, as grandes indagações que expuseram à luz as flagrantes impropriedades que o uso daquela forma de linguagem pode ensejar, dando especial relevo ao detrimento que por certo traz ao já precário acervo da simbologia jurídica. Pouco depois, partindo das candentes censuras do juriconsulto gaúcho, Geraldo Ataliba propôs a adoção de *hipótese de incidência* para denominar a descrição abstrata, contida na lei, e fato *imponível* para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os antessupostos requeridos pela norma jurídica (CARVALHO, 2019, p. 326, grifo nosso).

Vencida a breve explanação dessa controvérsia, apesar das correntes contrárias, o presente trabalho utilizará como nomenclatura a adotada tanto pelo CTN como pela maioria doutrinária e jurisprudencial, ou seja, “fato gerador”. Mas então o que seria o fato gerador?

Carvalho apresenta o fato gerador (ou, como ele intitula, hipótese tributária) como a “descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato

que o legislador estipulou na consequência” (2019, p. 330). Por sua vez, o CTN, em seu art. 114, define o fato gerador como sendo “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 1966).

Assim sendo, o fato gerador é uma situação de fato, prevista em lei, genérica e abstrata, que, ao ser concretizada no plano real pelo contribuinte, faz nascer uma obrigação tributária que poderá ser principal ou acessória. Nesse sentido, além do art. 114, que apresenta o fato gerador da obrigação principal, o art. 115 apresenta a ocorrência do fato gerador em obrigações acessórias, como sendo “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (BRASIL, 1966).

Logo em seguida, no art. 116, o CTN prevê de forma expressa o momento de ocorrência do fato gerador, no qual iniciará a obrigação tributária. Nesse sentido, tem-se o artigo *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - *tratando-se de situação de fato*, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - *tratando-se de situação jurídica*, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (BRASIL, 1966, grifos nossos).

Como visto, o fato gerador tem suma importância na relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte, pois é a partir da constatação desse que o contribuinte terá uma obrigação. Todavia, como analisar da forma correta, com base nos preceitos elencados no art. 116 do CTN, quando haverá a existência de um fato gerador concreto? Ou mesmo a sua consequência factual?

Para isso é necessário avaliar o que, como já apresentado, Carvalho (2019) chama de antecedentes normativos e consequentes normativos, nos quais a hipótese descreveria uma conduta (critério material); condicionada a um lapso de tempo (critério temporal); e em um determinado espaço (critério espacial). Também nesse sentido, Justen Filho (1985) pondera que comporá a hipótese tudo aquilo que é condição para se exercer a incidência e a sua consequência, aduzindo existirem critérios pessoais, materiais,

espaciais e temporais. No mesmo sentido declaram Ataliba (1965) e Nogueira (1990), também reconhecendo a existência de tais critérios.

Veja-se, portanto, com maior detalhe esses critérios a seguir.

### *3.3.1.2 Critérios material, espacial e temporal da incidência tributária*

Carvalho (2019) pondera que o legislador, ao elencar os fatos que serão por ele tributados, ou seja, que darão início a uma obrigação tributária pelo contribuinte, seleciona propriedades que julga importante para os caracterizar. Dessa forma se apresentam os critérios que deverão ser analisados, sempre que se quiser saber ao certo se houve efetivamente a realização do fato gerador (hipótese de incidência). Assim, no antecedente normativo, que é o fato abstrato tratado na norma (fato gerador), encontrar-se-ão três dos critérios existentes: i) critério material; ii) critério espacial; e iii) critério temporal.

Para Carvalho (2019), o critério material está ligado ao comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critérios espacial e temporal). Seria, pois, tal critério todo e qualquer comportamento e conduta humana disciplinados na norma legal.

Por sua vez, Nogueira (1990) e Sousa (1971) atribuem ao critério material, ou como eles denominam, elemento objetivo, situações de fato prescritas pela lei. Já Coêlho (2014) e Ataliba (1965) o apresentam como aspecto material e o definem como a descrição do fato mesmo. Tal critério seria a descrição objetiva do fato e dessa forma conteria todos os dados de ordem objetiva.

Como pode-se perceber, para muitos autores o critério material seria o responsável pela apresentação objetiva do fato (ÉLER, 2001). Todavia, como mesmo adverte Carvalho, seria muito comum a indevida menção ao critério material, “como a descrição objetiva do fato. Ora, a descrição objetiva do fato é o que se obtém da compostura integral da hipótese tributária, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos” (2019, p. 337). Assim sendo, o autor pondera que, apesar de o critério material ser um comportamento ligado a um aspecto temporal e espacial, para se entender o real foco do critério material é preciso, todavia, analisá-lo de forma apartada desses (CARVALHO, 2019).

Ademais, Ataliba pondera ser o critério material “a descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte” (ATALIBA, 1990,

p. 111). Schoueri o define como “a situação legalmente apta para gerar a obrigação tributária” (2019, p. 523).

Carvalho (2019) aduz ainda que o comportamento humano, apresentado pelo critério material, necessariamente, por ser uma conduta, deverá expressar um verbo, que indicará uma ação ou estado da pessoa e para tanto esse verbo obrigatoriamente será pessoal e transitivo, já que toda ação carece de um indivíduo que a concretize. Nesse sentido, pondera:

O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato. Seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo. Sobre isso, aliás, já discorremos (CARVALHO, 2019, p. 339).

Ademais, deve-se ponderar ainda sobre o critério material, vez que esse possui dois pontos de extrema relevância. O primeiro se deve ao fato de que será o critério material o responsável pela identificação de um tributo. Isso pois, enquanto o fato gerador do CTN é considerado uma situação, ou seja, abarca também critérios temporais e espaciais, um tributo poderá ser diferenciado de outro semelhante somente com a comparação de seus aspectos materiais (SCHOUERI, 2019).

Já no que se refere ao outro ponto, esse se apresenta no fato de que é a partir do critério material que se definem as questões de competência tributária. Isso, pois, foi desse critério que se utilizou o constituinte para realizar a distribuição de competências (SCHOUERI, 2019).

No que diz respeito ao critério espacial, esse é denominado por Carvalho (2019) como “regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos”. Contudo, o autor aponta que nem sempre tais regras serão explícitas, podendo dessa forma carregarem apenas indícios que permitiram saber onde nasceu a obrigação tributária. Dessa forma, mesmo que o legislador tenha se esquecido ou mesmo intencionalmente não as tenha manifestado, haverá indicações suficientes para que se possa determinar o lugar preciso em que ocorreu a concretização do fato narrado (CARVALHO, 2019).

Ademais, sobre a temática, Carvalho (2019) ainda ensina que haverá três diferentes níveis de elaboração por parte do constituinte na delimitação espacial, que classificarão o tributo, conforme o grau de elaboração espacial. Nesse sentido, indica:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- 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;
- 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 (CARVALHO, 2019, p. 341 e 342).

Já Ataliba (1990) atribui ao critério espacial o conceito de fato previsto na norma abstrata que deverá ser condicionado ao espaço. Dessa forma, será a indicação de circunstâncias de lugar (explícitas ou implícitas) que são relevantes para a concretização do fato imponible. Por sua vez, Becker denomina o critério espacial como coordenadas de lugar, indicando que essas podem condicionar que “o núcleo e elementos adjetivos devam acontecer todos no mesmo lugar ou cada um em distintos lugares” (BECKER, 1998, p. 333).

Dessa forma, o critério espacial trata-se da delimitação do espaço/lugar onde acontecerá a concretização do fato disposto legalmente. E, caso não haja disposição expressa, poderão os intérpretes se orientarem pelos indícios implícitos deixados pelo legislador.

No tocante ao critério temporal, Carvalho o conceitua como:

[...] 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 (CARVALHO, 2019, p. 344).

Éler (2001) traz ainda importantes considerações sobre esse critério, indicando que, dada a possibilidade de o fato gerador atingir preceitos como a liberdade e a propriedade do indivíduo, é necessário que esse consiga verificar o exato momento que se concretizou o fato disposto em lei e conseqüentemente surgiu a obrigação tributária. Já Ataliba (1990) pondera ser o “aspecto” temporal da hipótese de incidência a possibilidade desse de designar, seja explícita ou implicitamente, o momento exato em que se deve considerar consumando o fato.

Ademais, deve-se ter ainda em mente que muitos autores da doutrina tributária, como Dória (1971) e Falcão (1995), classificam ainda os fatos geradores sob a perspectiva do critério temporal em instantâneos, continuativos e complexos. Nesse sentido, Carvalho os conceitua:

Instantâneos são aqueles que quando se verificassem e se esgotassem em determinada unidade de tempo, dando origem, cada ocorrência, a uma obrigação tributária autônoma. Os continuados abrangeriam todos os que configurassem situações duradouras, que se desdobrassem no tempo, por intervalos maiores ou menores. 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 (CARVALHO, 2019, p. 349).

Falcão (1995), ao fazer tal classificação, usa tão somente dos elementos instantâneos e complexos. Denomina de instantâneos os fatos geradores que ocorrem em um determinado momento e que, toda vez que se apresentam, criam uma obrigação tributária autônoma. E, quanto aos complexos, seriam os fatos geradores com obrigações tributárias mais complexas e que teriam sua formação dentro de um determinado período de tempo, consistindo em um conjunto de fatos globalmente considerados.

Por sua vez, Dória (1971), assim como Falcão, foca sua análise apenas nos instantâneos e nos complexos, atribuindo ao primeiro o conceito de fatos juridicamente relevantes por si só e, aos complexos, fatos irrelevantes por si, que conseguem alcançar a relevância se em conjunto.

Diante de todo o exposto, o critério temporal se mostra de grande importância para o antecedente normativo, fato gerador, dado que o fato abstrato descrito deve estar condicionado ao tempo. Finda a análise dos antecedentes normativos, ou seja, da hipótese de incidência tributária (fato gerador) e seus critérios, passara-se para o subsequente ponto, qual seja, o estudo do consequente normativo, ou seja, os resultados reais com a concretização do fato abstrato estipulado em lei.

### ***3.3.2 Consequente normativo da regra matriz de incidência tributária: obrigação tributária e os critérios pessoal e quantitativo***

Até então a presente análise se deu em torno do antecedente normativo da regra-matriz de incidência tributária, com as análises dos critérios que o texto normativo oferece para que se possa identificar o fato apresentado. Todavia, o foco agora será o consequente normativo, ou seja, “naquela peça do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário” (CARVALHO, 2019, p. 366). Ademais, nas palavras de Schoueri:

[...] a obrigação tributária instaurada como consequente normativo da regra matriz de incidência denotar uma relação entre sujeito ativo e sujeito passivo, tendo por objeto o pagamento do tributo. Desdobra-se seu estudo, pois, na compreensão de seus critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota) (SCHOUERI, 2019, p. 534).

Pode-se afirmar que, ao se concretizar um fato descrito em lei, ter-se-á uma relação jurídica tributária entre o devedor, sujeito passivo dessa relação, e o credor, sujeito ativo. O tributo em questão deverá ser apurado conforme base de cálculo e alíquotas pré-estabelecidas por lei. E quais seriam os critérios para se identificar o aparecimento dessa relação jurídica? São apenas dois: critério pessoal e critério quantitativo. Em síntese, analisar os critérios do consequente da regra-matriz significa descobrir o perfil da relação jurídica imputada ao fato. E é sobre esses elementos componentes do consequente da regra matriz tributária que se discorrerá a seguir.

Carvalho (2019) pondera ser o critério pessoal um conjunto de elementos encontrados no prescritor da norma, que irá apresentar os sujeitos da relação, ou seja, sujeito ativo e sujeito passivo. Ademais, pondera ser o sujeito ativo o titular do direito de exigir prestação pecuniária, podendo ser uma pessoa jurídica pública ou privada (CARVALHO, 2019). Por sua vez, Schoueri (2019) apresenta como conceito de sujeito ativo aquele que detém a capacidade tributária ativa e que, em regra, é o ente que possui a competência tributária para instituir tal imposto. Ademais, CTN também o conceitua, abordando em seu art. 119 que o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” (BRASIL, 1966).

Por sua vez, o sujeito passivo, nas palavras de Carvalho, é a “pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais” (2019, p. 385). Conforme o art. 12, parágrafo único do CTN, será sujeito passivo o:

- I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e
- II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1966).

Dessa forma, pode-se concluir que o sujeito passivo será aquele detentor do crédito oriundo da obrigação tributária e o sujeito passivo, em contraponto, será a pessoa que terá a obrigatoriedade de pagar algo. Dessa forma, pode se dizer que é uma parte dos deveres e direitos atribuídos ao Fisco e ao contribuinte. Para tanto, o critério pessoal se mostra de extrema relevância para a correta observação da regra-matriz tributária.

No que se refere ao critério quantitativo, esse está diretamente ligado a base de cálculo e alíquota estipuladas para o pagamento e o cálculo do tributo devido. A base de cálculo é oriunda do fato gerador. Nas palavras de Schoueri, é a própria “quantificação em cada caso, do fato jurídico tributário ou, ainda, é o fato jurídico tributário, visto do ponto de vista numérico. Daí por que se chega a afirmar que a *base de cálculo* surge como aspecto quantitativo da hipótese de incidência” (2019, p.534). Por sua vez, a alíquota seria implementada em momento posterior à definição da base de cálculo. Aquela normalmente se apresenta expressa na forma de percentual. Deve-se ponderar, contudo, que nem sempre haverá a obrigatoriedade de a base de cálculo se exprimir em termos financeiros e a alíquota em percentual (SCHOUERI,2019).

Ademais, pondera Carvalho (2019) que a função principal da base de cálculo é medir o fato central descrito pelo legislador. Dessa forma, para cumprir tal tarefa, acaba recebendo a complementação de outro instituto, que seria a alíquota. Por ser a base de cálculo uma disposição constitucional, a alíquota que lhe conjuga também ganharia caráter de indispensabilidade.

Finda a parte introdutória do presente capítulo, que é de suma importância para a elucidação dos principais conceitos que serão abordados a seguir, bem como, da apresentação de uma parte relevante para o presente estudo do Sistema Tributário Brasileiro, dera-se início nesse momento, a análise dos então impostos *focus* da problemática principal do presente trabalho, quais sejam, o ICMS e o ISS.

### **3.4 Impostos base da tributação sobre consumo brasileira: ICMS e ISS**

O Brasil adota como uma das suas principais fontes de arrecadação a tributação sobre o consumo, tendo como base uma descentralização de cobrança no âmbito da União, Estados e DF e Municípios. Ou seja, cada um desses entes possui a competência para cobrar e instituir um determinado imposto sobre consumo, que incidirá sobre a produção e circulação de mercadorias ou serviços, a título indireto, predominantemente fiscal e não cumulativo.

Dentro dessa classe, os tributos que mais se destacam são o IPI, o ICMS e o ISS. Contudo, para a presente análise, serão debatidos tão somente o ICMS e o ISS, porque são esses os tributos que estão em constante embate de incidência na busca pela tributação de quaisquer tecnologias no Brasil.

### 3.4.1 ICMS: conceito e características

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) encontra respaldo na CR/1988, em seu art. 155, II, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

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 (BRASIL, 1998).

Contudo, sua legislação não se constitui apenas com o texto Constitucional, sendo considerado o tributo que possui uma das maiores legislações existentes, que começa no art. 155, II, da CR/1988, abarca inúmeras resoluções do Senado Federal sobre alíquotas, indo ainda ao encontro de leis complementares e convênios realizados entre os Estados visando amenizar a guerra fiscal. Isso, é claro, sem mencionar ainda as leis estaduais, regulamentos e atos normativos de cada estado responsável (PAULSEN, 2014).

No que se refere às importantes características desse imposto, Carneiro (2018) destaca as seguintes:

- a) Fiscal: O ICMS é um imposto com finalidade fiscal, já que constitui uma das principais fontes de arrecadação dos Estados. Todavia, deve-se ponderar que ele também, em algumas situações, se torna seletivo, e por isso, nessas ocasiões terá uma finalidade extrafiscal;
- b) Seletivo: Como dito, quando desempenhado uma função extrafiscal, esse imposto determinará que a sua alíquota irá variar em função da essencialidade do produto tributado;
- c) Real: O ICMS passível de instituição e cobrança se dá em razão de um fato gerador objetivamente considerado, ou seja, a tributação existe devido ao objeto tributado;
- d) Não Vinculado: esse imposto possui um fato gerador que é independente de qualquer atividade estatal ligada ao contribuinte. Não sendo também afetados;
- e) Não cumulativo: ele não se acumula na cadeia de circulação, ou seja, o valor devido em cada operação de circulação será compensado com o valor cobrado nas cadeias anteriores pelo mesmo ou outro Estado;

- f) Indireto: ele é considerado um imposto indireto, dado que permite a repercussão tributária, ou seja, a transferência do ônus para o destinatário final;
- g) Proporcional: o valor do tributo irá aumentar proporcionalmente ao valor da mercadoria ou serviço;
- h) Plurifásico: isto pois o imposto irá ter incidência em todas as etapas da cadeia de circulação.

Veja-se, a seguir, a regra matriz de incidência deste tributo.

#### *3.4.1.1 Regra matriz de incidência tributária do ICMS*

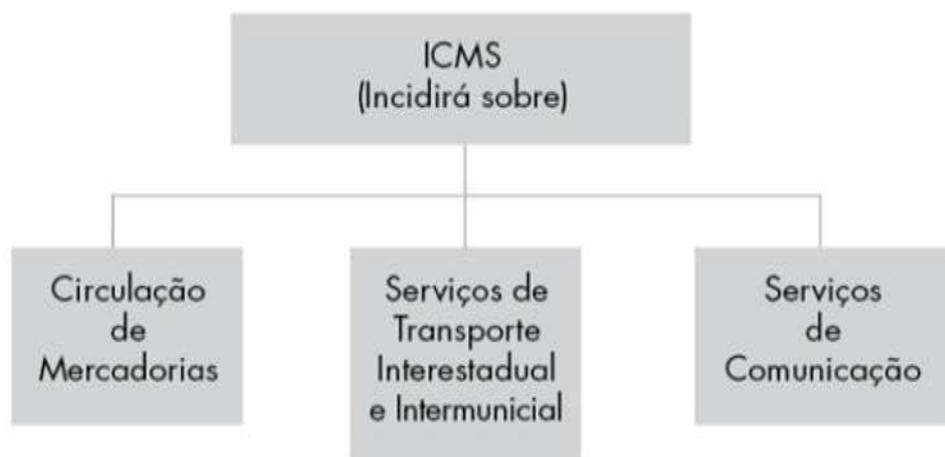
Dado que cada elemento componente da regra-matriz de incidência tributária já foi apresentado e estudado em tópicos anteriores, não se mostra mais necessário abordar com detalhes o conceito de cada critério. Dessa forma, na explanação a seguir, serão abordadas tão somente as características de incidência do ICMS.

##### *3.4.1.1.1 Critério material*

Como assevera Macedo, o inciso do art. 155 da CR/1988 prescreve “três hipóteses distintas de incidência para o ICMS: (i) operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) prestação de serviço de transporte transmunicipal; e (iii) prestação de serviços de comunicação (2018, p. 33).

Conforme, a disposição legal, Carneiro (2018) evidencia que o ICMS incide sobre três núcleos distintos:

Figura 5 – Incidência do ICMS



Fonte: Carneiro (2018, p. 216).

Dessa forma, pode-se perceber que o ICMS é dotado de diversas bases econômicas diferentes, ou seja, a norma de competência “apresenta materialidades de natureza distinta, permitindo a cobrança de impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, de um lado, e sobre a prestação de determinados serviços, de outro” (PAULSEN, 2014, p. 272).

Todavia, para um desenvolvimento claro e objetivo do presente trabalho, será importante apenas a análise das materialidades do ICMS referente às operações relativas à circulação de mercadorias e o relativo à prestação de serviços de comunicação.

Pode-se concluir haver a incidência de três importantes critérios materiais no ICMS (*operações relativas à circulação de mercadorias*): 1) a operação, que é negócio jurídico; 2) a circulação, que é a possibilidade de transferência e não apenas movimentação de mercadorias; e 3) os bens que são objetos das transações passíveis de ICMS (PAULSEN, 2014). Essas palavras e seus significados serão responsáveis pela demarcação do exercício de tributar por parte dos Estados.

Quanto ao processo de operação, Paulsen (2012) aduz que esse configura um fato juridicizado, ou seja, a prática de ato relativo à transmissão de uma posse ou propriedade. O autor aduz não ser o comum algum indivíduo ser obrigado a pagar tributo pela mera posse ou propriedade da mercadoria. Ademais, Macedo indica que:

[...] por “operação”, elemento central para a caracterização do fato gerador do ICMS, entende-se os “atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica”. Revelam-se como negócios, atos jurídicos hábeis a promover a efetiva circulação de

mercadorias. “Circulação”, por sua vez, é o mesmo que a transferência de titularidade [...] (MACEDO, 2018, p. 34).

Já para Ataliba e Giardino, a operação se constitui de um ato jurídico:

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações (ATALIBA, GIARDINO, 2016, p. 107).

Carrazza (2013), por sua vez, compreende a operação como algo que deverá ser regido pelo Direito Comercial, e praticada, portanto, no contexto empresarial, com o intuito de obtenção de lucro e tendo por objeto uma mercadoria. Para esse autor, a tributação não ocorrerá em razão da mercadoria, mas da operação, um negócio jurídico que tem por objeto uma mercadoria.

Quanto à circulação, Macedo pondera ser essa “o mesmo que a transferência de titularidade” (2018, p. 34). Já Paulsen (2012) aduz ser a circulação uma transição de mercadorias de uma pessoa a outra, com base em um ato jurídico, sendo considerada irrelevante a sua mera circulação física ou econômica. Nesse sentido, Borges assevera sobre a definição de circulação no comércio:

O processo circulatório está demarcado, na vida do comércio, pelo trânsito das mercadorias dos produtos originários aos consumidores finais. Dinamiza-se a circulação mediante sucessivos contratos mercantis, tais como compra e venda, consignação, comissão, depósito penhor. Essas operações são os elos que interligam os diversos estágios ou etapas de circulação por se relacionarem a mutações na propriedade ou posse de mercadoria (BORGES, 2016, p. 108).

No que diz respeito à mercadoria, Grupenmacher aduz ser o “bem móvel objeto de mercancia ou comercialização e circulação impõe a sua tradição ao adquirente” (2018, p. 341). Paulsen (2014) já a define como sendo um bem corpóreo, da atividade produtiva, industrial ou mercantil, tendo por finalidade a distribuição para consumo. E ainda, quanto à mercadoria, Macedo dispõe:

Mercadorias são, portanto, coisas qualificadas juridicamente pela sua destinação, por estarem submetidas à mercancia, a um negócio jurídico de compra e venda sob o âmbito comercial, realizado por produtor, industrial, comerciante ou quem lhe faça as vezes [...] (MACEDO, 2018, p. 36).

Ademais, dada a principal temática do presente trabalho, se mostra de suma importância apresentar as considerações realizadas por Paulsen no tocante à incidência

de ICMS sobre tecnologias, consideradas como uma mercadoria. Nesse sentido, em seu Curso de Direito Tributário, Paulsen (2014) assevera existir uma grande discussão sobre a possibilidade de se considerar a título de mercadoria apenas bens corpóreos ou ainda os incorpóreos.

Sob essa perspectiva, Paulsen (2014) ilustra que, para Gabriel Sturs, o requisito de que a mercadoria seja corpórea pode ser dispensável, devendo, portanto, ser consideradas mercadorias filmes, música e todo tipo de material circulado por *downloads*. Todavia, em contraponto, apresenta que José Melo pensa de modo diverso, ao afirmar que bens digitais não possuem as características legais para serem mercadorias.

Ademais, outra importante ponderação sobre a tecnologia ser tratada como mercadoria estabelecida pelo critério material do ICMS, Paulsen (2012), em seu livro Impostos Federais, Estaduais e Municipais, deixa expresso que o *download* (transferência de arquivos ou dados via internet de um computador a outro), como seria o caso de produtos de natureza diversificada, como filmes e música, não seria caracterizado como mercadoria. Isso pois “este bem digital não consubstancia as características de âmbito legal e constitucional (art. 155, II) de mercadoria” (PAULSEN, 2012, p. 346).

Sobre essas pontuações não se fará, nesse momento, outras ponderações, dado que tal temática será discutida exaustivamente no capítulo a seguir. O intuito de manifestação nesse momento se deu unicamente para apresentar as considerações do autor sobre a tratativa de bens digitais como uma mercadoria, que é um dos critérios materiais do ICMS.

Dessa forma, dar-se-á prosseguimento à análise do critério material do ICMS, Nesse sentido, Derzi e Coêlho aduzem que: “operação, circulação e mercadorias são conceitos profundamente interligados e complementares que não podem ser analisados em separado” (DERZI; COELHO, 1997, p. 168). Para tais autores, não é suficiente ao fato jurídico do ICMS a realização do contrato de compra e venda, ainda que perfeito, tampouco é suficiente a circulação de mercadoria se esta não for hábil à transferência do domínio (DERZI; COELHO, 1997).

Nesse mesmo sentido, Paulsen (2012) pondera que os conceitos de operação, circulação e mercadoria devem permanecer vinculados, devendo, para tanto, os intérpretes e destinatários do imposto usarem-no com sua concepção jurídica para efeito de concretização de sua incidência. Nesse sentido, Macedo sustenta que:

Em síntese, haverá a incidência do ICMS quando da verificação simultânea da existência dos três elementos que compõem a hipótese

material de incidência: “operação”, “circulação” e “mercadorias”. Assim, em havendo negócio jurídico regido pelo regime mercantil que importe em transferência de titularidade de coisa corpórea ou incorpórea, nascerá relação jurídica consubstanciada no dever de pagar ICMS aos cofres públicos (MACEDO, 2018, p. 37).

Vencida a demonstração da materialidade do ICMS de operações de mercadoria, passar-se-á agora para a materialidade do ICMS-Comunicação. Todavia, antes de adentrar nas características desse ICMS é necessário primeiramente conceituar de forma adequada o termo comunicação. Dessa forma, conforme a obra de Carvalho:

Comunicação, entendida como vínculo que se instaura com o ciclo formado pela emissão, transmissão e recepção de mensagens, de modo intencionado ou não, apresenta enorme amplitude, verificando-se sempre que houver dois ou mais sujeitos em contingência de interação. Toda vez que alguém difundir informação, ainda que não destinada a receptor determinado (porém, determinável) e mesmo que de forma inconsciente, esse alguém estará realizando processo de comunicação. Prestar serviço de comunicação, por seu turno, consiste na atividade de colocar à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens, distinguindo-se, nessa medida, da singela realização do fato comunicacional (CARVALHO, 2015, p. 768).

Moreira (2006) no que se refere à comunicação, identifica cinco importantes elementos para que se instaure uma relação comunicativa, dado que, como ele mesmo aduz, não existe uma definição para comunicação oferecida pela legislação. Dessa forma, elucida como tais elementos: o emissor, um receptor, a mensagem, um código e um meio de transmissão.

Nesse sentido, Melo (2009) pondera que a materialidade do ICMS-Comunicação não irá se concretizar só pelo fato de ser possível uma comunicação, que seria uma disponibilização de informações. É necessária a prestação efetiva de uma comunicação, em que os sujeitos dessa relação negocial estejam participando. Nesse sentido, também pondera Carneiro (2018) que se o “receptor da mensagem não for determinado e não estiver em condições de entendê-la e responder a ela pelo mesmo canal comunicativo, não há espaço jurídico para a exigência do ICMS” (2018, p.258).

Ao se tratar de ICMS-Comunicação, tem-se a relação jurídica tributária instaurada desse imposto a partir da existência de um contrato oneroso e que envolva o transmissor e o receptor da mensagem, sempre passível de identificação de ambos os polos. No que se refere aos serviços de telecomunicação, para que haja a incidência desse ICMS, Gruppenmacher assevera que:

Devem ter como objeto a transferência onerosa de informações entre dois pólos. Embora o art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações conceitue serviço de comunicação como o “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicações”, é certo que nem todas as atividades compreendidas no conceito de “telecomunicações” exteriorizam “serviço de comunicação” passível de incidência do ICMS-Comunicação (GRUPENMACHER, 2018, p. 344).

Dessa forma, só haverá incidência do ICMS-Comunicação quando houver um contrato oneroso e cujo objeto seja a transferência de informações entre polos totalmente identificáveis.

#### 3.4.1.1.2 Critério pessoal

Conforme já foi elucidado no presente trabalho, o ICMS é de competência tributária dos Estados e o Distrito Federal, logo, esses serão os sujeitos ativos da relação jurídica tributária. No que se refere à condição de sujeito passivo, a Lei Kandir, art. 4º, traz a definição de quem será o destinatário desse tributo. *In verbis*:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (BRASIL, 1996).

Além dessa definição, deve-se ter em mente que também será sujeito passivo dessa relação o sujeito estipulado em lei para fazer o pagamento do tributo, mesmo que não seja ele quem deu causa ao fato gerador. A esse sujeito se dá o nome de responsável tributário, conforme o art. 121, II, do CTN (BRASIL, 1966).

Ademais, em se tratando de ICMS, para tal responsável tributário poderá ocorrer a chamada substituição tributária, que pode ser progressiva ou regressiva. A progressiva ou “para frente” ocorrerá quando o tributo for recolhido antes da concretização do fato gerador e a regressiva ou “para trás” se dará quando o pagamento for adiado, ou seja, esse

acontecerá depois da ocorrência do fato gerador, por pessoa diversa da que o realizou (CARNEIRO, 2018).

#### 3.4.1.1.3 Critérios temporal, espacial e quantitativo

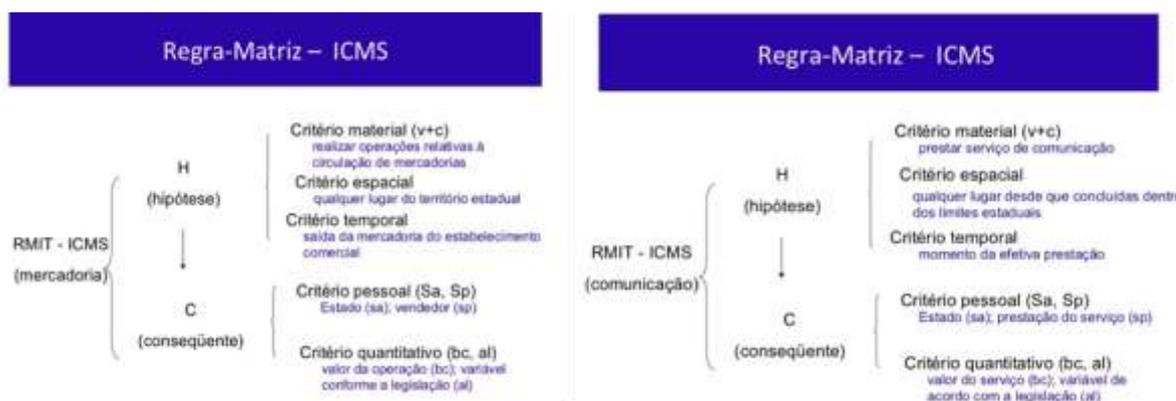
No tocante ao critério temporal, ou seja, o momento de ocorrência do fato gerador do tributo, Carneiro (2018) cita importantes situações como a: a) saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do contribuinte. Deve-se ponderar, entretanto, que a jurisprudência já tornou pacífico o entendimento pela não incidência de ICMS em mera transferência física entre estabelecimentos da mesma sociedade; b) transmissão a terceiro ou da propriedade de mercadoria; c) prestação onerosa de serviços de comunicação, entre outros. Ou seja, o fato gerador do tributo terá se concretizado sempre que a ação do contribuinte versar sobre qualquer uma das materialidades do ICMS, dispostas no critério material.

Por sua vez, o critério espacial desse imposto assume uma abrangência nacional. Dessa forma, sua concretização poderá ocorrer em todo o território nacional para aqueles contribuintes que transacionam mercadorias ou serviços, cabendo, contudo, a particularização das operações e prestações de serviço, conforme a disposição de competência territorial de cada ente federativo, assim como o regime incidente em relação à transação multi estadual, garantindo a não cumulatividade (PAULSEN, 2012).

Por fim, quanto ao critério quantitativo do ICMS, esse possui como base de cálculo o valor da mercadoria, posta em operação de circulação, e o valor da efetiva prestação de serviços (CARNEIRO, 2018). Quanto à sua alíquota, essa será variável de acordo com cada situação que seja originária do fato gerador, ou seja, operação ou prestação de um serviço. Deve-se aduzir que o regime de alíquotas entre os Estados, por determinação constitucional, será fixado pelo Senado Federal. Além disso, existem as estipulações feitas em convênio sobre o percentual permitido para incentivos fiscais (PAULSEN, 2012).

Diante de todo o exposto, para finalizar o ICMS e tornar a compreensão de tal tributo a mais clara e objetiva possível, tem-se a esquematização de sua regra-matriz de incidência:

Figura 6 – Regra-Matriz de Incidência Tributária ICMS



Fonte: Curso FAAP.

Compreendido o ICMS em suas nuances, passar-se-á aos conceitos e características do ISS.

### 3.4.2 ISS: conceitos e características

No tocante ao ISS, esse encontra sua disposição constitucional no art. 156, III, da CR/1988, *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 (BRASIL, 1988a).

Todavia, sua disposição legal não se limita apenas ao texto constitucional, sendo, pois, regulado também pela Lei Complementar nº 116/2003, responsável por dispor sobre normas gerais desse tributo, assim como delimitar suas competências, e pelo CTN, em seu art. 71 e seguintes. Ademais, deve-se ter em mente que, por ser o ISS um tributo municipal, fica estipulado que caberá apenas à lei ordinária de cada Município a regulamentação específica do tema (SANTOS, 2019).

Dessa forma, pode-se afirmar que o ISS é imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, podendo ainda, assim como o DF no exercício de sua competência cumulativa (art. 147 da CR/1988), a União exercê-lo nas situações em que existam Territórios brasileiros e que estes não estejam divididos em Municípios (SANTOS, 2019).

O principal conceito atribuído ao ISS está relacionado ao de serviços, ou seja, o que seria uma prestação de serviços, conforme sua disposição legal. Dessa maneira, estabelecer o que é considerado serviços é crucial para se delimitar a base de incidência

econômica posta à tributação, ou seja, para definir o que poderá ou não ser tributado via ISS (PAULSEN, 2014).

No tocante às importantes características desse imposto, Carneiro (2018) destaca os seguintes atributos constitucionais e gerais. A título constitucional, tem-se:

- a) O ISS é de competência municipal, cabendo, portanto, ao Município o disciplinar respeitando as disposições constitucionais;
- b) Ele incidirá sobre serviços definidos previamente em lei complementar, não se estendendo a serviços de ordem estadual;
- c) Somente as operações de serviços podem ser tributas, não podendo, pois os legisladores federais ou municipais criarem diferentes hipóteses de prestação de serviços.

Já no tocante às características gerais do imposto, tem-se:

- d) Fiscal: ou seja, possui a finalidade arrecadatória, para angariar receitas para o Município;
- e) Direto ou indireto: os tributos possuem como regra de classificação em direto ou indireto o critério econômico da repercussão. Todavia, o ISS possui divergência nesse tipo de classificação, dado que depende da situação do mercado. Dessa forma, pode ser classificado como indireto, permitindo a transferência de encargo, ou direto, quando o contribuinte assume o ônus fiscal;
- f) Real: é instituído e cobrado em razão do fato gerador;
- g) Residual: dessa forma, não pode alcançar serviços que gerem outros impostos, ressalvada as disposições da LC nº116/2003;
- h) Não vinculado: esse imposto possui um fato gerador que é independente de qualquer atividade estatal ligada ao contribuinte;
- i) Proporcional: as alíquotas do ISSQN podem ser fixas ou variáveis (entre 2% e 5%), aplicáveis à base de cálculo;
- j) Cumulativo ou de múltipla incidência: esse tópico também traz divergência, dado que, apesar de não haver disposição expressa quanto à cumulatividade do ISS, alguns acreditam na existência dessa. Dessa forma, tais indivíduos acreditam que, se há a prestação de um único serviço, não haverá

cumulatividade, mas, se houver a prestação de vários serviços, cada um diferente do outro, haverá uma cumulatividade.

Passar-se-á, após a delimitação das características, à regra matriz de incidência.

#### *3.4.2.1 Regra matriz de incidência tributária do ISS*

Novamente nesse tópico, dado que cada elemento componente da regra-matriz de incidência tributária já foi apresentado e estudado em tópicos anteriores, não se mostra mais necessário abordar com detalhes o conceito de cada critério. Dessa forma, na explanação, serão abordadas tão somente as características de incidência do ICMS.

##### *3.4.2.1.1 Critério material*

O núcleo da materialidade do ISS, segundo Paulsen (2012), não se limita ao termo “serviços”, mas sim ao termo completo “prestação de serviços”. Dessa forma, compreenderá um negócio jurídico, ligado a uma obrigação de fazer. Ainda em sua concepção, tal obrigação de fazer está ligada a “uma utilidade ou comodidade a terceiro, de modo personalizado e incindível, configurando-se de modo negativo à obrigação ‘de dar’ (entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros)” (PAULSEN, 2012, p. 478).

Nesse mesmo sentido, Gruppenmacher também assevera que na regra-matriz de incidência do ISS tem-se o verbo “prestar” e o complemento “serviço” e, dessa forma:

[...] a prestação de serviços, enquanto fato jurídico-tributário, só tem aptidão para desencadear o fenômeno da incidência se considerada atividade-fim de uma relação contratual de natureza privada, cujo objeto seja fornecimento de utilidade material ou imaterial obtida como o desempenho de um esforço físico ou intelectual (GRUPENMACHER, 2018, p. 328).

Paulsen pondera ainda que o fato de a CR/1988 não ter definido de forma expressa o conceito de “serviço”, visando a sua incidência, não chega a causar problemas para seus aplicadores, dado que o texto constitucional contém materialidades também ligadas às obrigações de dar e fazer, o que permite assim separar os campos de incidência (PAULSEN, 2012). Já na visão de Carneiro (2018), o termo “prestação de serviços” do ISS deve ser analisado em relação a quatro requisitos: i) a própria prestação de serviços; ii) o caráter econômico; iii) a habitualidade; e iv) a lista de serviços.

O primeiro, segundo o autor, deve ser analisado sob a ótica dos dois conceitos que o compõem: o serviço e a prestação. O serviço, em sua análise, seria “qualquer atividade, o próprio trabalho a ser executado ou, até qualidade de quem serve outrem, como, por exemplo, a uma construção de uma casa” (CARNEIRO, 2018, p. 106). Já a prestação estaria ligada a uma obrigação de fazer algo em proveito de outrem, tendo um esforço humano relacionado ao intelecto ou apenas físico. Dessa forma, como se tem um negócio jurídico, o conceito de serviço tributário deve estar em concordância com o do Direito Civil e, por isso, o STF aprovou a Súmula Vinculante nº 31, que define ser inconstitucional a incidência de ISS sobre operações de locação de bens móveis (CARNEIRO, 2018).

O segundo requisito – caráter econômico – traz para a incidência do ISS a necessária existência de uma remuneração, ou seja, lucro pela prestação de serviços. O terceiro requisito, referente à habitualidade, faz com que exista a recorrência do serviço: não havendo habitualidade, não há o que se falar em incidência do ISS. Quanto à lista de serviços, que se coloca como o último requisito na visão de Carneiro, o STF a considera taxativa, embora admita a interpretação ampla e analógica (RE 77.183-SP). Dessa forma, só serão tributados pelo ISS os serviços expressamente dispostos na lista anexa à LC nº 116/2003 (CARNEIRO, 2018).

Nesse mesmo sentido, sobre a taxatividade, Carvalho ensina que:

A expressão “definidos em lei complementar” não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se (CARVALHO, 2019, p. 533).

Ademais, sobre a LC nº 116/2003, Melo alerta que muitas das vezes os Municípios “fazem tábula rasa da jurisprudência” quanto à taxatividade, “inserindo um item adicional, intitulado ‘fornecimento de trabalho, qualificado ou não, não especificado nos itens anteriores’, o que não encontra suporte constitucional” (MELO, 2008, p. 60).

Em sentido semelhante ao apresentado por Carneiro (2018), Misabel Derzi (1999) elenca as seguintes características fundamentais do serviço, para fins de incidência do ISS:

A doutrina e a jurisprudência extraem da Constituição as seguintes características da hipótese de incidência do tributo: 1. a prestação de serviços configura uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa; 2. deve ser prestada a terceiro, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro da mesma pessoa; 3. executado sem vínculo de

subordinação jurídica, mas em caráter independente, razão pela qual excluem-se os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos serviços públicos; 4. deve ser habitual, e não meramente eventual; 5. assim como ser objeto de circulação econômica, executado com objetivo de lucro, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia, beneficentes ou a preços baixos, como alimentação servida a empregados gratuitamente ou a preço de custo; 6. finalmente, o serviço deve ser prestado em regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista); se público, haverá imunidade, exceto para aquele serviço dado em concessão ou permissão a terceiros (BALEIRO, 1999, p. 491).

Por sua vez, Barreto (2018) propõe a definição de prestação de serviços da seguinte maneira: “Prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um material ou imaterial” (BARRETO, 2018, p. 62). Já para Macedo (2018), a prestação de serviços deve possuir determinadas características, tais como: habitualidade, ou seja, prática reiterada; efetividade, uma vez que o direito é baseado em fatos, e a não subordinação, já que a prestação não pode caracterizar relação de emprego, dado que esse excluiria o ISS.

Justen Filho, a seu turno, propõe a seguinte conceituação: “Prestação de esforço (físico-intelectual) produto de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de direito privado, que não caracterize relação empregatícia” (JUSTEN FILHO, 1985, p. 83).

Já Humberto Ávila é categórico em afirmar que a CF/88, ao utilizar o termo serviços em sua regra de competência tributária dos Municípios, teria incorporado o conceito infraconstitucional de obrigação de fazer, cujo núcleo semântico seria o esforço humano empreendido em benefício de outrem (ÁVILA, 2005).

Alessandra Teixeira pontua ainda que para haver uma determinada prestação de serviços é fundamental que exista um agir mútuo entre prestador e tomador. A autora pontua que:

A prestação de serviços compreende tanto o fazer (executar a tarefa) como o receber por parte do tomador. Os serviços tributáveis pelo ISS não estão restritos aos fatos que configuram somente o fazer por parte do prestador. Mas essa atividade do prestador tem que estar ligada ao tomador; caso contrário, o imposto não pode incidir. Fazer e receber são dois lados da mesma operação. Portanto, sem o resultado, não existe prestação de serviços, sendo esse um requisito essencial desta. Essa afirmação justifica-se tanto no âmbito do Direito Civil, quanto no Tributário, uma vez que a ideia de prestação está calcada no conceito de obrigação que exige direitos e deveres recíprocos, consubstanciados

na bilateralidade dos contratos, como o de prestação de serviços (TEIXEIRA, 2008, p. 173-174).

Teixeira (2008) pontua também que para fins do Direito Civil o ato de prestar um serviço acabaria por configurar um contrato típico, que englobaria a ação do prestador, o resultado do tomador e a retribuição por eles pactuada. Dessa forma, ao utilizar dessa ideia civilista no contexto do Direito Tributário a prestação de serviço deve ser interpretada como “um contrato onde o prestador se obriga a executar uma tarefa que acarretará um benefício para o tomador, por ele solicitado, que o retribuirá por isso” (TEIXEIRA, 2008, p. 180).

Ademais, pondera-se ainda que é imprescindível para a existência do fato gerador do ISS, que é a prestação de serviços, que essa seja interpretada como uma obrigação de fazer, que necessariamente implique esforço humano em benefício de outrem. Ou seja, Teixeira (2008) aponta que sem um esforço humano, não há o que se falar em prestação de serviços.

No cunho civilista, Venosa (2020) aponta ser a prestação de serviços conceituada como “o contrato sinalagmático pelo qual uma das partes, denominada prestador, obriga-se a prestar serviços à outra, denominada dono do serviço, mediante remuneração” (2020, p. 187).

Tartuce (2021) pondera que a prestação de serviços caracteriza-se como sendo uma relação jurídica entre prestador e tomador, no qual aquele compromete-se em realizar determinada atividade lícita em prol desse, mediante certa e determinada remuneração. Pondera ainda que em muitos casos o conceito a ser utilizado será o disciplinado no art. 3º da Lei 8.078/90, que traz o serviço de consumo como “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista” (TARTUCE, 2021, p. 1.290).

Por sua vez, a civilista Diniz (2010) pondera que a prestação de serviços nos moldes do código civil, caracteriza-se como:

(...) a contratação de pessoa, com qualificação técnica para um serviço específico, prestando-o por período determinado, mediante remuneração. A atividade contratada não se caracteriza habitual em sua prestação ao contratante e é exercida pelo prestador de serviço com autonomia técnica e sem qualquer subordinação de poder (sujeição hierárquica) ou dependência econômica em relação ao tomador do referido serviço. A prestação de serviço é, assim, matéria de contrato na

esfera do direito civil, não se achando incluída no direito laboral ou em lei extravagante (DINIZ, 2010).

No que tange a Barreto (2018), esse ao fazer a distinção entre dar e fazer pontua que a obrigação de dar está diretamente relacionada à obrigação de entrega de uma coisa já existente. Por sua vez, a obrigação de fazer imporia uma execução, elaboração de algo que até então era inexistente. Dessa forma, pontua que a obrigação de fazer se consubstancia em um serviço que é prestado, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial. Assim sendo, o autor pondera que para haver clara diferenciação entre os fatos tributáveis pelo Município ou não é imperioso primeiramente se fazer tal diferenciação. Em apertada síntese, diante dos conceitos dispostos, pode-se dizer que a prestação de serviço é a obrigação de fazer, na qual o núcleo da materialidade é a prática de uma atividade, um ato humano. Essa deve ser exercida mediante um negócio jurídico, em benefício de terceiro, mediante uma contraprestação de cunho econômico, além de ser regida pelo Direito privado. Deve-se ainda ponderar que existem duas formas de se abordar os conceitos de serviço, que são de suma importância para a análise do ISS, quais sejam, a forma jurídica, ou seja, estabelecida pelo texto legal e a jurisprudencial, que retoma a interpretação dada pelos julgadores, no qual o alcance do conceito já estabelecido em lei, poderá variar.

No tocante ao jurídico, tem-se o conceito constitucional, o atribuído pela LC nº 116/2003 e o importado do Direito Civil. A CR/1988 trata de serviço como sendo aquele de qualquer natureza que não esteja compreendido no art. 155, II e definido em lei complementar. Dessa forma, o conceitua como “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial” (PAULSEN, 2012, p. 481). Por sua vez, a LC nº 116/2003, em seu art. 1º, dispõe como serviço:

Art.1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a *prestação* de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (BRASIL, 2003, grifo nosso).

Já no que se refere ao Direito Civil, é notório que, no Direito Tributário em respeito ao artigo 110 do CTN, a definição de serviço deve-se basear no conceito de obrigação de fazer cível, ou seja, do Direito Privado. Tal ideia de obrigação de fazer relacionada ao ISS teria sido implementada por Aires Barreto, visando mitigar os

conflitos de competência do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) (ANDERLE, 2016).

Por sua vez, no que se refere aos conceitos jurisprudenciais de serviço, em um primeiro momento pode-se aduzir que esses ainda não alcançaram unanimidade, sendo a conceituação algo que evolui conforme as discussões que se vão apresentando aos tribunais. Todavia, será feito adiante um recorte sobre as formas já definidas pelos tribunais superiores.

O primeiro conceito importante a abordar está diretamente ligado a essa definição de serviços civilista adotada no âmbito tributário, que levou em 2009 o STF a adotar como conceito de serviço a obrigação de fazer, conforme julgamento do RE nº 116.121-3/SP, no qual o foco da discussão era a incidência do ISS sobre a locações de bens imóveis, que, como já dito, originou também a Súmula Vinculante nº 31.

Todavia, como dito, o conceito de serviço a todo momento sofre mudanças na seara jurisprudencial, e foi no julgamento dos RE nº 574.245 e nº 651.703, que versavam sobre a incidência do ISS em operações de plano de saúde e *leasing* financeiro, que ele foi adotado novamente com outro sentido. A título de elucidação, tem-se um pequeno trecho do julgamento do RE nº 574.245:

Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do art. 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmações de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar (BRASIL, 2009).

Outro importante julgado sobre o ISS, que envolveu o destaque do conceito de serviços, foi o julgamento na ADI nº 4.389, que discutia sobre o conflito de competência entre ISS e ICMS no tocante à produção de embalagens sob encomenda. Nesse sentido, o termo serviço foi tratado no voto do Relator Joaquim Barbosa da seguinte forma:

Aires F. Barreto *conceitua prestação de serviço como o esforço humano concretamente desenvolvido em benefício de outrem, com habitualidade, utilidade produtiva e finalidade lucrativa e sem subordinação funcional ou trabalhista*. A jurisprudência desta Corte segue linha semelhante, ao entender não incidir o ISS sobre a locação de bens móveis, sobre a atividade realizada em benefício próprio (‘autosserviço’), ao passo em que a exação é cobrada no arrendamento mercantil (*leasing*). [...] (BRASIL, 2011, grifo nosso).

Por sua vez, o conceito de serviço adotado no julgamento das ADIs nº 5659/MG e nº 1945/MT, que versavam sobre o conflito de competência entre ICMS e ISS na tributação de *softwares*, continuou sendo, principalmente na ADI nº 1945/MT, aquele ligado a um serviço de fazer e não de dar. Nesse sentido tem-se trecho do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia:

Esse entendimento busca tornar válida a interpretação sistêmica das normas de imposição tributária contidas na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, a qual, entretanto, não tem o condão de legitimar a inserção de determinadas situações, desconsideradas suas características próprias, que não se enquadram como obrigações de fazer, no campo das prestações de serviços. Hugo de Brito Machado leciona: “[...] o âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza. O servir enquanto fazer. Não o dar. Por isto, o legislador complementar não pode validamente incluir na ‘Lista de Serviços’ tributáveis pelos Municípios qualquer fato que não seja serviço, como fez com a Lei Complementar nº 116/2003. Nem o legislador municipal pode incluir na definição da hipótese de incidência do ISS atividade outra que não seja serviço, como é o caso da locação de bens, do arrendamento mercantil ou leasing e da franquias ou franchising” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 406) (BRASIL, 2021).

Por sua vez, na ADI nº 5659/MG, nota-se que o foco do conceito dado ao serviço do ISS é aquele ligado ao disposto constitucionalmente, ou seja, a uma prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial. Entendidos os conflitos conceituais, necessário, no entanto, abordar o critério pessoal.

#### 3.4.2.1.2 Critério pessoal

Conforme já foi elucidado no presente trabalho, o ISS é de competência tributária dos Municípios, que se estende também ao Distrito Federal, logo, esses serão os sujeitos ativos da relação jurídica tributária. Nesse sentido, Paulsen pondera que os “*Municípios* são dotados de competência para instituir o ISS, dentro do âmbito territorial de validade, circunscrito aos respectivos limites geográficos, como o local da específica realização do fato gerador” (PAULSEN, 2012, p. 511, grifo do autor).

Por sua vez, no que se refere ao sujeito passivo, o art. 5º da LC nº 116/2003 pondera que será o prestador do serviço, ou seja, aquele que realizou o fato gerador de prestação de serviços, podendo, para tanto, ser pessoa física ou jurídica. Ademais, nesse

sentido, Carneiro (2018) aduz ser o sujeito passivo tanto o contribuinte quanto o responsável. Dessa forma entende ser o contribuinte:

[...] quem pratica diretamente o fato gerador, que, no caso do ISSQN, na forma do art. 5º da LC nº 116/2003, é o prestador do serviço. Destacamos, mais uma vez, que tal prestação de serviço deve ser objeto de uma atividade negocial ou empresarial, não advindo de relação jurídica de emprego, nos moldes da Consolidação das Leis do Trabalho (CARNEIRO, 2018, p. 161).

Quanto ao responsável, aduz que esse é um terceiro obrigado por lei ao pagamento do tributo ou aquele que terá que responder pelo descumprimento de um dever jurídico. Dessa forma, o autor pondera que art. 6º da LC nº 116/2003 definiu que os “Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação” (CARNEIRO, 2018, p. 162).

#### 3.4.2.1.3 Critérios temporal, espacial e quantitativo

No tocante ao critério temporal do ISS, ou seja, quando ocorre seu fato gerador, a LC nº 116/2003 não abordou em seus dispositivos a definição do momento exato em que se considera ocorrido o fato gerador do ISS. Dessa forma, utiliza-se para definição do critério temporal o disposto no art. 16 do CTN, e a concretude do fato gerador se dará no exato momento em que o contribuinte prestar o serviço, sendo, portanto, considerado um fato gerador de conclusão instantânea (CARNEIRO, 2018).

Quanto ao critério espacial do imposto, esse será o local onde houve a prestação do serviço, ou seja, onde ocorreu a concretude do fato gerador, e por ser um imposto municipal ou do DF, terá por consequência seu critério espacial limitado a um Município ou ao DF. Todavia, o critério espacial de alguns impostos como o ISS, muitas vezes apresentam polêmicas relacionadas ao início da prestação de um serviço em determinado Município e sua finalização em outro.

Nesse sentido Teixeira (2008) aponta ser o aspecto espacial de uma regra- matriz de incidência aquele local em que o fato gerador irá se consumir, a fim de que surta seus efeitos legais que lhe são inerentes.

Por sua vez, Bernardes (2004) pondera que ao se falar do aspecto espacial, deve-se conceituar os critérios para a escolha do local que será considerado como de execução do serviço. Dado que, o local da efetiva prestação poderá ser tanto onde foi celebrado o

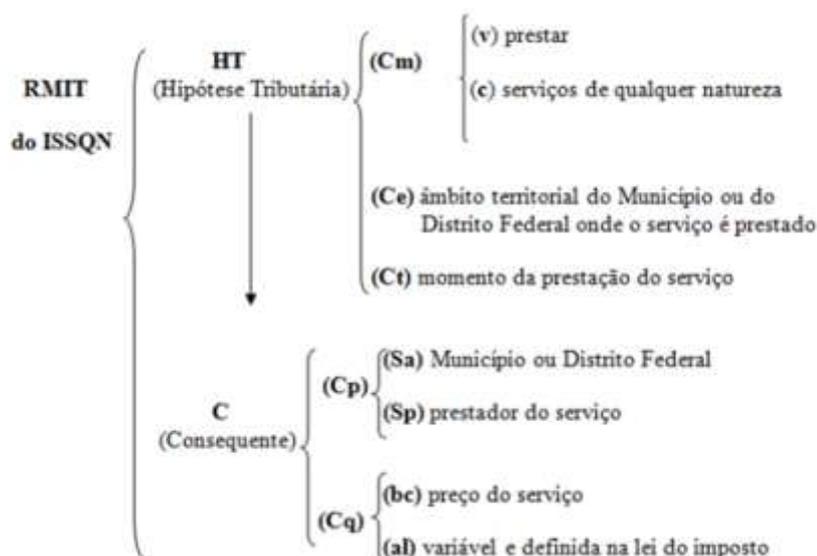
contrato, como o da execução propriamente dita ou ainda o local da entrega do resultado. Apesar de a LC nº 116/2003 ter revogado o art. 12 do Decreto-lei nº 406/1968, essa manteve seu art. 3º, que dispõe que o recolhimento do imposto, em regra, deve se dar no Município do estabelecimento prestador. Entretanto, sobreveio entendimento jurisprudencial do STJ contrário ao estabelecido no art. 3º, estipulando que a consideração correta da efetivação do critério espacial do ISS será o local da prestação do serviço, ou seja, onde ocorreu efetivamente o fato gerador (PAULSEN, 2012). Nesse sentido, tem-se a ementa:

ISS. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO. CONTRIBUINTE SEDIADO EM MUNICÍPIO DIVERSO DO QUE PRESTA SERVIÇOS. 1. As Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ pacificaram o entendimento de que o ISS deve ser recolhido no local da efetiva prestação de serviços, pois é nesse local que se verifica o fato gerador. 2. Recurso especial improvido (BRASIL, 2005).

E, por fim, no que se refere ao critério quantitativo, esse será o preço estipulado e compactuado para a prestação de serviço, conforme o art. 7º da LC nº 116/2003. Por sua vez, o ISS terá como alíquota máxima o valor de 5% e como alíquota mínima o valor de 2% conforme disposição legal do art. 8º da mesma lei.

Diante de todo o exposto, para finalizar o ISS e tornar melhor a compreensão de tal tributo, tem-se a esquematização de sua regra-matriz de incidência:

Figura 7 – Regra-Matriz de Incidência Tributária ISS



Fonte: IBET, 2013.

Compreendidas as características tanto do ICMS quanto do ISS, importa agora passar à classificação dos bens digitais e sua problematização tributária.

### **3.5 A classificação dos bens digitais e sua problematização na área tributária brasileira**

Após a demonstração e explicação de importantes conceitos e delimitações do Sistema Tributário Nacional Brasileiro, principalmente no que concerne à forma de aplicação e tributação tanto do ICMS quanto do ISS, passar-se-á, agora, à junção dos pensamentos expostos no capítulo 2 com os apresentados no capítulo 3. Tanto o capítulo 2 quanto este capítulo foram produzidos a título de introdução conceitual e procedimental da discussão na qual se entrará agora.

O grande debate e foco do presente trabalho é a análise do conflito de competências na tributação de tecnologias, principalmente no que diz respeito à tecnologia *streaming*. O Sistema Tributário Nacional Brasileiro, com o avanço tecnológico apresentado ao Direito, tem tido dificuldades em definir a natureza jurídica dos bens digitais e por conseguinte os tributar, levando assim à existência de uma problematização na esfera tributária.

Desde os primórdios da instauração desse sistema, em 1965, a partir da Emenda Constitucional nº 18, na qual foram instituídas regras no tocante à regulamentação do Direito Tributário brasileiro, há “uma segregação dos conceitos de mercadoria e de serviço para definição dos tributos incidentes sobre os negócios envolvendo esses dois institutos” (SANTOS, 2019).

Até o surgimento das novas tecnologias atuais, a delimitação do conceito e a incidência do ICMS e do ISS sempre foram bem definidas, no sentido de aquele ser uma obrigação de dar e este ser uma obrigação de fazer. Todavia, tributar o presente cenário de bens digitais tem-se apresentado como um constante impasse, dado ao questionamento do uso da melhor natureza jurídica para as referidas tecnologias.

Dessa forma, essa dificuldade tem se estendido também para a definição da natureza jurídica do serviço ali prestado. E isso tem levado, portanto, o Direito Tributário a uma zona cinzenta de não saber ao certo o encaixe correto de um determinado fato do mundo real (tecnologias) a uma hipótese de incidência, seja do ISS ou do ICMS.

Diante do exposto, dar-se-á início ao próximo e último capítulo, no qual será discutida toda essa problemática que o Direito Tributário, assim como o Sistema Tributário, vem enfrentando, na tentativa de tributar bens digitais, principalmente os ligados ao *streaming* de entretenimento.

Dessa forma, será apresentado o atual momento de impasse, as repercussões desse na tributação, o papel desempenhado pelo ICMS e pelo ISS, os entendimentos semelhantes jurisprudenciais, bem como a busca de uma solução razoável para a controvérsia.

## 4 CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DA TECNOLOGIA *STREAMING*

Como foi possível perceber ao longo do presente trabalho, adotou-se como ponto de partida jurídico-filosófico a teoria da textura aberta do Direito. Essa, em síntese, aduz que, no ordenamento jurídico – de forma mais específica, no texto legal –, há termos que são dotados de uma abertura, a qual existiria para abarcar não só os fatos ao tempo do legislador, como também fatos futuros inimagináveis àquele tempo. Dessa forma, alguns termos da norma possuem tal abertura, o que muitas das vezes leva os intérpretes e aplicadores do Direito a uma zona cinzenta de interpretação e/ou aplicação do texto legal.

No século XXI, marcado pela intensa aparição de novas tecnologias e com o surgimento e rápido desenvolvimento dessas, muitas vezes o Direito tem se mostrado com dificuldades em as tributar e até mesmo em encontrar a correta incidência tributária para os novos fatos. Grande parte dessas dificuldades se dá pela textura aberta encontrada no texto legal tributário; e Estados e Municípios têm se valido dessa abertura, principalmente dos termos mercadoria e prestação de serviços, para buscarem a tributação das novas tecnologias, levando, contudo, a um cenário de conflito de competências entre o ICMS e o ISS, além de uma clara bitributação.

É esse conflito que este capítulo terá como enfoque. Será demonstrado a partir de então o conflito instaurado entre Estados e Municípios na busca pela tributação tecnológica, principalmente da tecnologia *streaming*. Ademais, ao indicar as possíveis resoluções desse conflito, se valerá do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o tema, que claramente se consubstancia no uso do poder discricionário apresentado na teoria da textura aberta do Direito. Por fim, será apresentada qual a solução que se entende mais adequada para esse conflito.

### 4.1 Os *streamings* de entretenimento no Brasil

Como já apresentado em tópico oportuno, os serviços *over-the-top* que compreendem os serviços de *streaming* configuram-se como aqueles prestados por meio de transmissão de conteúdo visual, textual ou mesmo por voz, via plataformas (VIEIRA; CABRAL, 2017).

No Brasil, assim como no mundo, os serviços de *streaming* têm dominado o setor de entretenimento e comunicação, com plataformas como *Netflix*, *Spotify* e *Whatsapp*.

Mas o setor que mais chama a atenção é inegavelmente o setor de filmes e música (entretenimento). Não só pela ascensão contínua, mas também pela diversidade e preços acessíveis à maioria da população, o que os torna uma realidade possível para muitos brasileiros. Indicam-se a seguir algumas das principais plataformas *streaming* de filme e música, atuantes no mercado nacional:

Figura 8 – *Streamings* de filmes e séries



Fonte: TecMundo, 2021.

Figura 9 – *Streamings* de áudio



Fonte: TecMundo, 2021.

Os planos de assinatura oferecidos por essas plataformas variam de acordo com o plano contratado pelo usuário. Dessa forma, haverá diversificação no preço de cada

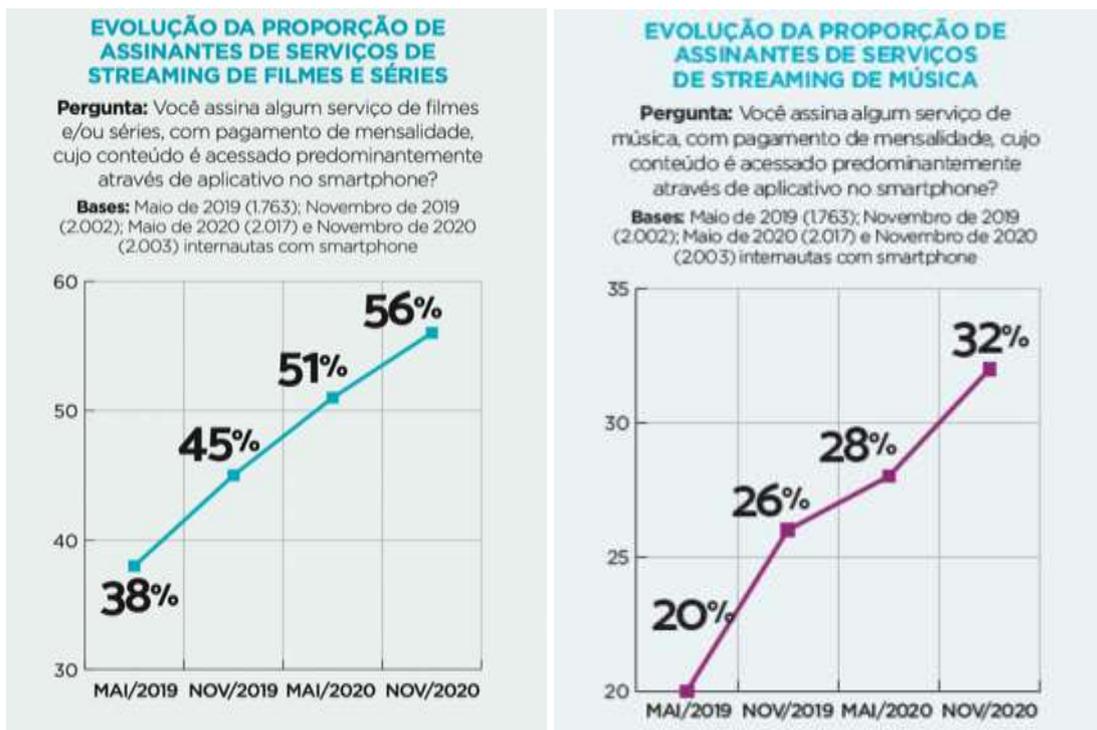
serviço, levando ao usuário o melhor preço, o que justifica a grande procura pela contratação dos *streamings*. De maneira exemplificativa, indicam-se no quadro abaixo os valores atuais de algumas das assinaturas em sua versão mais básica e na versão mais completa:

Quadro 1 – Preço das assinaturas das principais plataformas de *streaming* brasileiras em 2021

Plataforma de <i>Streaming</i>	Assinatura Básica	Assinatura Completa
Netflix	R\$ 25,90	R\$ 55,90
Disney+	R\$ 27,90	R\$ 27,90
HBO Max	R\$ 19,90	R\$ 27,90
Telecine	R\$ 37,90	R\$ 37,90
Amazon Prime Video	R\$ 9,90	R\$ 44,20
Apple TV+	R\$ 9,90	R\$ 9,90
Globoplay	R\$ 22,90	R\$ 49,90
Spotify	R\$ 8,50	R\$ 26,90
Deezer	Gratuito	R\$ 26,90
Youtube	Gratuito	R\$ 31,90
Apple Music	R\$ 8,50	R\$ 24,90
Amazon Music	R\$ 16,90	R\$ 16,90
Tidal	R\$ 16,90	R\$ 16,90

**Fonte:** Elaboração própria da autora com base nos dados dos portais das respectivas plataformas.

Em pesquisa realizada no ano de 2020 pela Panorama Mobile Time, foi constatado que, de meados de 2019 a meados de 2020, o número de assinantes de serviços de *streaming* de vídeo pago teria subido de 38% para 56%. Por outro lado, o crescimento constatado não se limitou ao vídeo, alcançando também os *streamings* de música, que tiveram, segundo a pesquisa, aumento de 20% para 32%, no número de assinantes. Para a obtenção desses números, a empresa realizou as seguintes perguntas:

Figura 10 – Evolução de assinantes de *streaming* de entretenimento no Brasil

Fonte: Panorama Mobile Time, 2020.

Com a crescente abertura de serviços dessa categoria no Brasil e, como visto, a crescente procura pelos usuários, o *streaming* se tornou algo altamente atrativo ao Estado, por meio de sua capacidade contributiva, para ser fonte de receitas via tributação. Todavia, a corrida para se tributar tal tecnologia, assim como as demais existentes, tem originado conflitos de competência entre dois entes que, em tese, teriam o condão de tributar o *streaming*, dado aos tributos que lhes são responsáveis, sendo eles, os Estados e os Municípios. É sobre esse conflito e o cenário que se tem instaurado que a discussão passará a seguir.

#### 4.2 O conflito atual de competências entre Estado e Municípios na tributação da tecnologia *streaming*

O cenário mundial vem enfrentando o que se denomina de Quarta Revolução Industrial. O próprio termo empregado (revolução) já demonstra a conotação a ser aplicada às mudanças radicais que vêm acontecendo. Essa Quarta Revolução, muito além de apresentar inovação de sistemas e inteligência tecnológica, acaba por apresentar uma nova interação a nível físico, digital e biológico, ou seja, tem-se um quadro de inovações recorrentes e simultâneas em diversas áreas do conhecimento humano. Dessa forma,

pode-se dizer que há nítido quadro de agilidade e integração, no qual as inovações são difundidas em menor espaço de tempo, se comparadas com as outras três revoluções industriais já enfrentadas (SCHWAB, 2019).

Nessa nova fase, apresentam-se tecnologias e inovações como a computação em nuvem, o *streaming*, criptomoedas, inteligência artificial, robotização, entre outras. Assim sendo, inúmeras áreas da atuação humana têm se desenvolvido e aperfeiçoado, levando a uma evolução (SCHWAB, 2019).

No entanto, em decorrência da Quarta Revolução Industrial, o Direito Brasileiro, mais precisamente no Direito Tributário, tem permitido uma zona cinzenta quanto à escolha da melhor e mais correta forma de tributação de tais tecnologias. Ou seja, qual tributo deveria incidir sobre esses novos fatos geradores, que até então não existiam no mundo fático do Direito.

Em decorrência disso, há atualmente um quadro de guerra fiscal entre Estados e Municípios que, por meio de seus instrumentos legislativos, vêm tentando criar mecanismos que abarquem a tributação dessas novas tecnologias, principalmente no tocante aos *softwares* e o *streaming*. Assim sendo, tais entes têm aplicado os referidos instrumentos para que enseje a cobrança de dois impostos distintos: o ICMS e o ISS. Este último será abordado primeiro, no próximo subtópico.

#### **4.2.1 O Subitem 1.09 da LC nº 116/2003**

Notadamente, os Municípios foram mais ágeis na corrida política para se tributar o *streaming*, por meio do ISS. Com efeito, o primeiro ato normativo que de fato deu embasamento à cobrança, deu-se por meio do legislativo federal, que editou a Lei Complementar nº 157/2016, de forma a ampliar a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre o referido ISS e define os serviços a serem tributados. Entre os serviços que foram incluídos, o mais relevante para o embate em questão foi o subitem 1.09, que dispõe:

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) (BRASIL, 2003a).

Com essa inclusão, os Municípios e o DF foram autorizados a instituir e cobrar o ISS sobre a disponibilização sem cessão definitiva de conteúdo de áudio, vídeo, imagem

e texto por meio da internet, ou seja, sobre o *streaming*. E, com essa autorização, os Municípios e o DF já estão implementando as cobranças e as arrecadações.

A título de exemplo, o primeiro indício de tributação se deu por meio do Parecer Normativo SF nº 1, de 18 de julho de 2017, do Município de São Paulo/SP, por sua Secretaria Municipal Fazendária. Segundo Piscitelli, esse parecer teria firmado:

[...] 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 [...] (PISCITELLI, 2018, p. 406).

Por sua vez, em 14 de novembro de 2017, o Município de São Paulo/SP, com base na alteração realizada na Lei Complementar nº 116/2003, editou a Lei nº 16.757/2017, que trazia expressa alteração, em seu artigo 5º, para a Lei municipal já existente, nº 13.701/2003, fazendo nela incluir, em seu primeiro artigo, o item 1.09. Nesse sentido, tem-se o artigo 5º da lei 16.757/17:

Art. 5º Os arts. 1º, 3º, 9º, 9º-A, 13, 14 e 16 da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, com as modificações posteriores, passam a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 1º [...]

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) (BRASIL, 2017).

Pode-se perceber que a alteração realizada pelo Município de São Paulo, por fim, é a representação idêntica do subitem 1.09 previsto na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003. Com tal disposição, foram permitidas ao Município de São Paulo a cobrança e a fiscalização do ISS sobre o *streaming*.

Entretanto, a cobrança do ISS dos serviços de *streaming*, como *Netflix* e *Spotify*, não se limitaram tão somente ao Município de São Paulo, abarcando também Municípios como Campo Grande, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Curitiba, Recife e Fortaleza, que com base na LC nº 116/2003 também alteraram suas legislações, para que pudessem realizar as cobranças (SARAN, 2019). Sob essa perspectiva, tem-se o quadro indicativo da legislação:

Quadro 2 – Tributação do *streaming* pelos 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
Aliquota	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: Aplicações *Over-the-Top* de Comunicações Sociais e Conteúdos Audiovisuais – Uma Perspectiva Tributária, 2019.

No tocante ao Município de Belo Horizonte/MG, a redação atual da sua lista de serviços, da Lei nº 8.725/03, que trata do ISS, indica que:

#### ANEXO ÚNICO

##### LISTA DE SERVIÇOS

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
  - 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
  - 1.02 – Programação.
  - 1.03 – Processamento de dados e congêneres.
  - 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
  - 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
  - 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
  - 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
  - 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas (BRASIL, 2003b).

Como se pode depreender, o Município de Belo Horizonte/MG não modificou a Lei nº 8.725/03, com base na LC nº 116/03, fazendo constar um novo subitem 1.09 que

verse sobre a tributação de *streaming*. Dessa forma, por falta de disposição legal, não tem cobrado tributos sobre tal tecnologia.

A seguir, serão indicadas as modalidades que os Estados têm utilizado para tal tributação, em especial via convênios.

#### ***4.2.2 Os convênios estaduais e demais atos legislativos***

Os Estados, assim como os Municípios e DF, também possuem interesse na tributação dessa tecnologia e, por isso, editaram um conjunto de convênios, que lhes trouxesse legitimidade para futura instituição e cobrança do tributo. O primeiro convênio com intuito de tributação de bens digitais, celebrado pelo CONFAZ, em 2015, foi o de nº 181, que dispôs:

**Cláusula primeira** Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, , Santa Catarina, São Paulo, Tocantins 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 (BRASIL, 2015).

Nos moldes desse convênio, os Estados estavam autorizados a aplicar uma redução de tributação em todas essas operações, desde que o montante de arrecadação tributária não ficasse abaixo de 5%. Ao trazer a possibilidade de concessão de incentivo fiscal do ICMS sobre essas operações, mesmo que de forma implícita, os Estados objetivaram declarar já ser o ICMS o imposto passível de cobrança. Ou seja, mesmo que não editando um convênio direto sobre a possibilidade de tributação de tais operações pelo ICMS, esse simples instrumento já demarcava território dos Estados sobre esse tipo de tributação (PISCITELLI, 2018).

Nesse sentido, Rector e Martins (2018) tecem as seguintes considerações sobre a edição desse convênio:

É de se notar que, não por coincidência, a alíquota mínima estabelecida pelo Convênio ICMS n. 181/2015 é a mesma que normalmente incide sobre o —serviço de licenciamento de programas de computador a título de ISS e cobrado pelos Municípios. Trata-se inequivocadamente,

da oficialização de uma verdadeira competição entre Estados e Municípios pela tributação de software (RECTOR; MARTINS, 2018, p. 458).

Com base nesse convênio, o Estado de São Paulo chegou a fazer modificações em seu regulamento do ICMS “para prever tal hipótese, mas logo recuou, diante da incerteza quanto à base de cálculo das operações” (PISCITELLI, 2018, p. 405-406).

Ademais, vale destacar que, em 20 de setembro de 2017, foi publicado pela Secretaria Fazendária de São Paulo a Decisão Normativa CAT nº 4, que reafirmava a possibilidade de incidência do ICMS sobre operações ligadas aos *softwares* de prateleira. Todavia, como não havia disposição de normas gerais que versavam sobre o assunto, delimitando sua forma e local de cobrança, o tributo não poderia ser cobrado (PISCITELLI, 2018).

Visando sanar as incertezas do Convênio nº 181/2015, ou seja, trazer uma lista detalhada das operações que serão utilizadas para o cálculo do tributo, os Estados, ainda por meio do CONFAZ, deram origem a um segundo ato normativo: o convênio ICMS nº 106 de 29 de setembro de 2017, que visava disciplinar a cobrança de ICMS sobre:

Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentes 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.

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 [...] (BRASIL, 2017).

Diante da edição de tal convênio, o Estado de São Paulo redigiu o Decreto Estadual nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017. Nesse sentido, o Decreto, dispôs:

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

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).” (NR).

V - o artigo 172 ao Anexo I: Artigo 172 - (BENS E MERCADORIAS DIGITAIS) - Operações com bens e mercadorias digitais, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, anteriores à saída destinada ao consumidor final (Convênio ICMS 106/17) (Grifo nosso) (BRASIL, 2017).

Ademais, pouco tempo após a edição do referido Decreto Estadual, o estado de São Paulo editou ainda a Portaria CAT nº 24/18, com a seguinte descrição:

*Dispõe sobre operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados e altera a Portaria CAT 92/1998 de 23.12.1998, que implanta e uniformiza procedimentos relativos ao sistema eletrônico de serviços dos Postos Fiscais Administrativos do Estado.*

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 (BRASIL, 2018).

Indo ao encontro do Estado de São Paulo, o Estado de Santa Catarina também tomou providências na busca da tributação da tecnologia *streaming*. Nesse compasso, visando atrair empresas de tecnologia para o Estado, o Governador de Santa Catarina propôs o Projeto de Lei nº 055/2019, que foi convertido posteriormente na Lei nº 17.736/2019, que indica:

LEI Nº 17.736, DE 18 DE JUNHO DE 2019

DOE de 19.06.19

Altera o art. 2º da Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e adota outras providências.

**O GOVERNADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Faço saber a todos os habitantes deste Estado que a Assembleia Legislativa decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º O art. 2º da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, renumerando-se seu parágrafo único para § 1º:

“Art. 2º .....

VIII – a disponibilização de bens digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e quando se caracterizarem mercadorias.

§ 1º .....

§ 2º Para fins de incidência do disposto no inciso VIII do caput deste artigo, o bem digital será considerado mercadoria quando a sua disponibilização ao consumidor final ou usuário:

I – compreender a transferência de sua titularidade, inclusive do direito de dispor do bem digital; e

II – não estiver compreendida na competência tributária dos Municípios.” (NR)

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto aos seus efeitos, o disposto no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal.

Florianópolis, 18 de junho de 2019.

CARLOS MOISÉS DA SILVA

Governador do Estado (SANTA CATARINA, 2019).

Como se pode depreender, tal lei possui o claro condão de alterar a lei já existente do ICMS, nº 10.297/1996, ampliando o fato gerador do imposto, que já estava estipulado, fazendo, pois, também constarem os bens digitais e assim legitimar sua cobrança no Estado.

Diante de todo exposto, pode-se perceber que há claro conflito de competências, levando à chamada “Guerra Fiscal” entre Estados e Municípios, na disputa entre ICMS e ISS para se tributar as novas tecnologias, principalmente no que concerne à tecnologia *streaming*. Tal quadro pode gerar nítida bitributação, o que significaria, na prática, que uma dessas exigências estaria equivocada. Entretanto, como será aventado, nenhum dos tributos elencados são pertinentes à realização da referida tributação, por não possuírem a materialidade necessária, o que tornaria, portanto, o convênio nº 106/2017 e o subitem 1.09 da LC nº 116/03, inconstitucionais.

### **4.3 Qual regime jurídico deve ser aplicado a tecnologia *streaming* no País?**

#### **Apresentação doutrinária do tema**

Nesse tópico serão explicadas as correntes doutrinárias acerca do assunto. Dessa forma, para melhor compreensão de fundamentos e dos autores envolvidos, o assunto será dividido em: i) aspectos contrários e a favor da cobrança pelo ICMS; ii) aspectos contrários e a favor da cobrança pelo ISS; e iii) autores que negam a cobrança do *streaming* seja pelo ICMS ou ISS, logo, defendem a inconstitucionalidade de ambas as cobranças, apresentando como alternativa a esse impasse a instituição de um novo tributo a partir da competência residual da União.

#### **4.3.1 Aspectos contrários e favoráveis à cobrança via ICMS**

Os doutrinadores que defendem a incidência do ICMS aduzem principalmente a constitucionalidade dessa cobrança, fundada na legitimidade do disposto no Convênio nº 106/2017 ou na evolução da incidência do referido imposto.

O primeiro autor que será destacado nesse tópico é Luciano Miguel (2019), que pondera que na atualidade em que se vive e dado o constante crescimento e desenvolvimento das relações, resumir a incidência do ICMS a seu caráter material ou não já não mais se mostra suficiente. Isso pois, antigamente, a relação de consumo se consubstanciava tão somente em operações de caráter físico e, agora, o consumidor, além desse tipo de operação, também tem acesso a transações virtuais (MIGUEL, 2019).

Dessa forma, não haveria como diferenciar a prestação de serviço de uma mercadoria apenas com a análise material do bem transacionado. Para esse autor, com a existência das mudanças tecnológicas, só seria pertinente diferenciar a incidência do

ICMS ou do ISS a partir da transação. Dessa forma, caso a transação do consumidor resultasse em pedido personalizado, essa seria passível de ISS. Por outro lado, se não fosse algo personalizado, teria, portanto, característica mercantil e por conseguinte sofreria a incidência do ICMS (MIGUEL, 2019).

Em sentido parecido ao apresentado por Miguel (2019), Lucas Bevilacqua e Luiz Edson Fachin (2021) e Greco (2000) ponderam que o conceito de mercadoria não deve e não pode, dada a atualidade, ficar atrelado apenas ao de mercadorias corpóreas. Greco aponta que o meio tributário notadamente deve evoluir, já que “a mutação do conceito constitucional de mercadoria, diante da realidade atual, é mandatória, sob pena de uma operação nitidamente mercantil ficar excluída da competência tributária dos Estados” (GRECO, 2000, p. 94-95).

Por sua vez, Bevilacqua e Fachin (2021) argumentam que o *corpus mechanicum*<sup>12</sup> não deve ser considerado como algo fundamental para a definição de uma incidência tributária e, dessa forma, por não ser um ponto de extrema relevância, quando se estiver realizando a análise da incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico de mercadorias e plataformas on-line, esse tipo de circulação não deve afastar o núcleo do fato gerador do ICMS que é a circulação de mercadorias. Nesse sentido os autores ponderam que:

[...] imaginar que bens digitais não são mercadorias, mas objetos indefinidos sujeitos à prestação de serviços, poderia desprezar a atuação do Constituinte e do legislador complementar no esforço de descrever a materialidade do ICMS. Do mesmo modo, rejeitar a atualização, por assim dizer, do tipo “circulação”, ignorando a necessária realidade subjacente pela qual as pessoas atualmente, consomem bens digitais, para priorizar a mera literalidade, tampouco pareceria razoável (BEVILACQUA; FACHIN, 2021, p. 79).

Lucas Bevilacqua e Carlos de Almeida (2018), que apesar de algumas ressalvas ponderam pela constitucionalidade do convênio nº 106/2017, indicam que o referido convênio, a partir de sua edição e de seus efeitos normativos, não teria o condão de invadir competência do legislador complementar, ou seja, de se criar lei. Para eles a edição do convênio tão somente visa exemplificar as diversas concepções de mercadoria, que deveriam incluir o processo digital (ALMEIDA; BEVILACQUA, 2018).

Tais autores ponderam ainda que a tributação dessa nova economia digital não requereria uma reforma constitucional, dado que a expressão “circulação de mercadorias” seria mera aproximação de tipo e não de conceito. Aduzem ainda que em relação à

---

<sup>12</sup> No direito é utilizado como referência a um dado material incorpóreo, ou seja, a bens que não tem corpo, imateriais, impalpáveis.

alteração realizada na LC nº116/03, a referida lei deveria ter apresentado conceito mais fechado de mercadoria e circulação, uma vez que essa precisão incluiria os bens digitais que circulam por meio de transferência de dados (ALMEIDA; BEVILACQUA, 2018).

Para Bevilacqua e Almeida (2018), outra ressalva ao convênio residiria no fato de que esse teria de certa forma extrapolado o poder normativo ao determinar o critério de destino, assim como ao tratar de responsabilidades tributárias que são matérias exclusivas para serem tratadas por Lei Complementar, em determinação ao artigo 146, III, da CR/1988. Ademais, os autores ponderam que não caberia a incidência de ISS sobre as novas tecnologias, dado que não haveria uma prestação de serviços. Eles apontam que não se pode alterar a essência de conceitos jurídicos ou mesmo os elastecer apenas para abarcar novos avanços apresentados pela sociedade.

Dessa forma, compilando as ideias apresentadas por Bevilacqua e Almeida (2018), pode-se argumentar que esses autores entendem como constitucional o Convênio nº 106, cabendo tão somente a reparação do equívoco referente à abordagem de matérias exclusivas de serem tratadas por LC. Pode-se perceber, assim, que essa corrente não defende claramente a necessidade de se tributar o *streaming* pelo ICMS, mas aponta os motivos e fundamentos pelos quais não se deve descartar imediatamente o ICMS da possível tributação do *streaming*.

Em contrapartida, há aqueles que rechaçam a utilização do ICMS para cobrança de tecnologia *streaming*, e que se utilizam principalmente dos argumentos a seguir expostos.

Como dito em capítulo oportuno, o ICMS encontra respaldo na CR/1988 em seu art. 155, II, no qual dispõe sobre a competência dos Estados para a cobrança em operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Como visto, tal imposto possui três diferentes núcleos de incidência. E o mais analisado para os autores contrários à cobrança do ICMS sobre *streaming* está ligado à circulação de mercadoria e à prestação de serviço de comunicação.

Para autores como Derzi (1997), Calmon (1997), Grupenmacher (2018) e Henriques (2013), quando se tratar de mercadoria passível de ser tributada via ICMS, é imprescindível se ter em mente que a comercialização e circulação dessa mercadoria só se concretizará a partir da tradição ao comprador. Dessa forma, para esses autores não se mostra suficiente para incidência do ICMS a simples transação realizada de compra e

venda; para que essa alcance seus efeitos e se torne completa, deverá haver a transferência de propriedade do bem comercializado.

Essa transferência não existe na tecnologia *streaming*, uma vez que nela não há cessão definitiva dos dados, apenas cessão temporária. Sobre isso, Grupenmacher assevera que:

Noutro giro semântico, independentemente da forma de negociação – se presencial ou não -, o fato jurídico-tributário do ICMS apenas se considera praticado com a transferência da titularidade do bem móvel objeto de mercancia, o que, definitivamente não ocorre em relação aos serviços *over-the-top* transmitidos por *streaming*, em relação aos quais não há transferência de titularidade, porque como exposto, a cessão dos conteúdos de *áudio* e vídeo é temporária. O fornecimento será realizado enquanto vigorar o contrato. (GRUPENMACHER, 2018, p. 342).

Ademais, Machado (2006) assevera que além de não haver clara transferência de titularidade nas operações de transmissão de dados, nas plataformas que disponibilizam o bem mediante *download*, esse bem não poderia ser caracterizado como mercadoria, dado que há uma restrição do termo mercadoria a apenas bens corpóreos.

Nesse sentido, Fonseca (2005) adverte que não basta a configuração de uma circulação de mercadoria para que imediatamente haja uma incidência do ICMS. A norma que disciplina esse tributo deixa claro que o tipo de circulação relevante para que haja a sua aplicação deverá ser a jurídica, ou seja, a circulação que contenha a efetiva transmissão de titularidade do bem e não somente o seu mero deslocamento. Dessa forma, a autora pondera que para que se tenha uma efetiva circulação é necessária “a mudança de titularidade de um bem, sendo certo que [...] quem receber este bem poderá dele dispor” (FONSECA, 2005, p. 77).

Sob essa perspectiva, Monte (2021) também pondera que para se considerar a incidência do ICMS, deve-se primeiramente se atentar ao fato de que o aspecto material do referido tributo está estritamente ligado a uma circulação. Todavia, deve-se ter em mente que “não será qualquer ‘circulação’ que fará despontar a obrigação de recolher ICMS; mas, tão somente, aquela qualificada como ‘jurídica’ (tradição – mudança de propriedade do bem por força do ato de mercancia)” (MONTE, 2021, p. 273).

Ademais, como aduz Melo (2021), o próprio convênio apresentado pelo CONFAZ faz clara alusão à existência de um adquirente do bem digital, todavia, no caso do *streaming* não há a existência de adquirente, inexistindo a transmissão da propriedade, havendo tão somente um usuário do serviço que o fará mediante acesso à plataforma. O autor pondera ainda que a disponibilização de bem ou mercadoria mediante transferência

eletrônica abordada no convênio não implicaria a transferência de qualquer titularidade do bem, tendo em vista que o seu uso é realizado tão somente através de servidor remoto.

Nesse sentido, Maia argumenta:

Ressalta-se que, mesmo nos casos em que o aplicativo permite o download para a utilização off-line, como fazem Spotify e Netflix, não há que se cogitar a incidência do ICMS, pois este acesso está limitado à plataforma do aplicativo, deixando o usuário de ter esse item disponível quando, por exemplo, do cancelamento da sua assinatura. E cumpre lembrar que, conforme já argumentado quando da discussão sobre a tributação de bens digitais, mesmo que houvesse transmissão definitiva, não seria possível a incidência do ICMS por não se estar diante de circulação de mercadoria, já que além de outros elementos, a falta de corporeidade desses itens impede a sua identificação como mercadoria (MAIA, 2021, p. 44).

Por outro lado, como já dito no presente trabalho, o CONFAZ criou o convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, para disciplinar a cobrança de ICMS sobre a comercialização de dados via internet de *softwares*, jogos eletrônicos, aplicativos e arquivos eletrônicos, desde que sejam padronizados, estabelecendo como contribuinte o detentor do site ou da plataforma eletrônica. Além disso, tal norma obriga ainda a abertura de inscrição estadual em todos os Estados em que há fato gerador de transmissão de dados. Entretanto, conforme pondera Gruppenmacher (2018), os convênios são meras normas complementares, conforme dispõe o art. 100 do CTN:

Art. 100 São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (BRASIL, 1966).

Assim sendo, segundo a autora, esses não possuem competência nem força normativa para autorizar os Estados a instituírem novo tributo ou qualquer alteração no texto legal referente ao ICMS, sendo possível tal modificação apenas mediante Lei Complementar. Dessa forma, o Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, não teria qualquer condão de autorizar a criação de novas incidências do ICMS sobre o *streaming* e, portanto, a cobrança via esse tributo deveria ser considerada inconstitucional.

Por sua vez, Tathiane Piscitelli (2018) aborda que o Convênio ICMS nº 106 seria inconstitucional, uma vez que teria apresentado um alargamento da incidência do ICMS, já que, além de abarcar o *download*, esse imposto recairia também sobre os *streamings* ou computações de nuvem, que são disponibilizações de dados mediante pagamento.

Nesses, também não há cessão definitiva dados compartilhados, portanto, não haveria a transferência de titularidade, e por conseguinte a incidência do ICMS.

A autora argumenta ainda que o pagamento para se ter acesso aos dados, ou seja, a assinatura, configuraria clara prestação de serviços, que já encontraria respaldo na lista anexa da LC nº 116/03, conforme subitem 1.09, e por isso haveria por parte dos Estados uma extrapolação da competência tributária que lhes fora atribuída, que invadiria a competência municipal (PISCITELLI, 2018).

Dessa forma, a autora pondera que a economia digital vem claramente tornando cada vez mais importante as transações e operações virtuais e que isso estaria retirando do ICMS base arrecadatória, já que esse incide como principal pressuposto em transações físicas e, em uma tentativa desesperada dos Estados, teria sido criado o Convênio ICMS nº 106, que visivelmente implicaria “competência concorrente, bitributação e invasão massiva de competências” (PISCITELLI, 2018, p. 415).

Nesse mesmo sentido, autores como Guilherme Camargos Quintela e Samille Rodrigues Sergio também abordam a inconstitucionalidade do instrumento, dada a usurpação de competências, além de na opinião dos autores ter o referido convênio criado, de forma arbitrária, nova hipótese de incidência do ICMS, a partir do *streaming*, e não ser o convênio instrumento adequado e competente para delimitar hipóteses de incidências tributárias.

Outro ponto veementemente discutido pela corrente contrária à incidência do ICMS, se apresenta na análise do papel desempenhado pelo ICMS-Comunicação na aplicação do presente caso. Entretanto, antes de iniciar tal explanação é necessário primeiramente conceituar de forma adequada o termo comunicação. Dessa forma, conforme a obra de Carvalho:

Comunicação, entendida como vínculo que se instaura com o ciclo formado pela emissão, transmissão e recepção de mensagens, de modo intencionado ou não, apresenta enorme amplitude, verificando-se sempre que houver dois ou mais sujeitos em contingência de interação. Toda vez que alguém difundir informação, ainda que não destinada a receptor determinado (porém, determinável) e mesmo que de forma inconsciente, esse alguém estará realizando processo de comunicação. Prestar serviço de comunicação, por seu turno, consiste na atividade de colocar à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens, distinguindo-se, nessa medida, da singela realização do fato comunicacional (CARVALHO, 2015, p. 768).

Ainda no tocante a essa conceituação, Moreira identifica cinco importantes elementos para que se concretize ou mesmo se identifique uma relação comunicativa, aduzindo que:

O vocábulo comunicação não é definido pelo legislador pátrio. Assim, socorrendo-nos na linguística, podemos asseverar que, para ter-se comunicação, devem estar presentes os cinco elementos da relação comunicativa: emissor – receptor – mensagem – código - meio de transmissão (MOREIRA, 2006, p. 127).

Assim sendo, pode-se depreender que, quando tratar-se de ICMS-Comunicação, para haver a concretização de sua relação jurídica tributária, deverá para tanto existir um contrato oneroso, que envolva um transmissor e um receptor da mensagem e que sempre sejam passíveis de identificação ambos os polos da relação (MOREIRA, 2006).

Ainda sob essa perspectiva, para que haja a incidência desse tipo de ICMS, Grupenmacher deixa claro que:

Devem ter como objeto a transferência onerosa de informações entre dois pólos. Embora o artigo 60 da Lei Geral de Telecomunicações conceitue serviço de comunicação como o “conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicações”, é certo que nem todas as atividades compreendidas no conceito de “telecomunicações” exteriorizam “serviço de comunicação” passível de incidência do ICMS-Comunicação (GRUPENMACHER, 2018, p. 344).

Dessa forma, só haverá incidência do ICMS-Comunicação quando houver um contrato oneroso e cujo objeto seja a transferência de informações entre polos totalmente identificáveis. Assim sendo, não há sua incidência na tecnologia *streaming*, uma vez que, nesses casos não há a possibilidade de se estabelecer uma comunicação entre o transmissor da mensagem (plataforma *streaming*) e o receptor (usuário). Não há nenhuma linha de comunicação entre plataforma *streaming* e assinante, existindo tão somente a disponibilização dos dados de acesso (GRUPENMACHER, 2018). Nesse sentido, Grupenmacher elucida que:

[...] tal premissa se aplica por igual às empresas concessionárias de TV por assinatura, cujo contrato, igualmente, não contempla a prestação de serviço de comunicação, já que o cessionário (assinante) não se comunica com a empresa contratada para a transmissão de programação televisiva, apenas recebe os sinais com o conteúdo contratado (GRUPENMACHER, 2018, p. 344).

Além de não haver troca de informações (mensagens) entre os polos da relação, Melo assevera ainda que, em se tratando de *streaming*, “não há uma organização

empresarial em torno da difusão de ideias no contexto de liberdade de imprensa” (MELO, 2021, p. 19) e, dessa forma, não se trataria de comunicação para fins de incidência de ICMS.

Outro ponto apresentado para a não incidência do ICMS-Comunicação nos casos *streaming* se daria pelo fato de que esse tipo de tecnologia, na visão de Carpinetti e Piazza (2018), seria totalmente diferente dos serviços de comunicação normalmente prestados que levariam a uma incidência do ICMS. Isso pois a tecnologia *streaming* não teria o que se chama de “fenômeno comunicativo”, dado que essa não possui redes próprias de telecomunicação, como usualmente têm as empresas de TV a cabo e assinatura, mas tão somente utilizar-se-ia da infraestrutura alheia fornecida pelas empresas de telecomunicações.

Ademais, mais um interessante ponto contrário levantado, reside no fato de que o objeto da tributação via ICMS-Comunicação não residiria no teor ou conteúdo do que é apresentado ao usuário (BRIGAGÃO, 2004). Esse tipo de tributação segundo Carrazza (2007) somente terá incidência quando houver uma prestação onerosa de serviço de comunicação. Em outras palavras, irá incidir apenas sobre a “[...] atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiros condições materiais para que a comunicação entre eles ocorra [...]” (CARRAZZA, 2007, p. 175).

Por tudo que foi evidenciado pela corrente doutrinária contrária, o ICMS não se mostra o tributo adequado a ser aplicado na tecnologia *streaming*, uma vez que, diante de todos os conceitos trazidos, esse tipo de tecnologia não se caracterizaria nem como operação de circulação de mercadorias, nem como serviço de comunicação. Passar-se-á agora, no entanto, à análise dos aspectos em favor e contra a cobrança via ISS.

#### **4.3.2 Aspectos contrários e a favor da cobrança pelo ISS**

Assim como no tópico acima, a análise se iniciará pelos aspectos favoráveis à cobrança do *streaming* pelo ISS. Na doutrina, os maiores defensores sem ressalvas da constitucionalidade, validade e legitimidade da inclusão do subitem 1.09 na lista anexa da LC nº 116/03 são Maurício Barros (2018) e Alberto Macedo (2018). O principal núcleo dos argumentos apresentados por esses autores parte do pressuposto de que a Lei Complementar é o melhor mecanismo para dirimir conflitos de competência. Dessa forma, antes de adentrar os principais fundamentos dos referidos autores, necessário se mostra apresentar alguns aspectos da lei complementar (LC).

Como assevera Carvalho, a “lei complementar é aquela que, dispendo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quórum qualificado do art. 69 (CF), isto é, maioria absoluta nas duas Casas do Congresso” (CARVALHO, 2019, p. 261). O art. 146 da CR/1988 lhe confere tripla função:

- Dispor sobre conflitos de competência, i.e., firmar os limites até onde podem andar os legisladores federal, estadual, distrital ou municipal na instituição dos tributos que lhes tenham sido atribuídos pela própria Constituição, esclarecendo, nos casos em que duas ou mais competências pareçam coincidir, a quem cabe a competência;
- Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, o que se torna especialmente importante quando dispositivos constitucionais exijam algum tipo de esclarecimento ou complementação para sua própria eficácia (por exemplo: os requisitos para que uma entidade assistencial sem fins lucrativos seja imune a impostos), mas também relevante para a solução de casos conflituosos entre dispositivos constitucionais (por exemplo: no conflito entre legalidade e igualdade, a decisão sobre os limites do emprego da analogia); e
- Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, assegurando uma disciplina única, em âmbito nacional, para a matéria tributária, apesar da existência de diversas legislações editadas pelas pessoas jurídicas de direito público. Estas devem dobrar -se ao que for previsto pela lei complementar (SCHOUERI, 2019, p. 81).

Diante dos objetivos constitucionais da lei complementar, como apresentado, Macedo primeiramente aponta que, com a finalidade precípua de dirimir e prevenir conflitos de competência tributária, pode a lei complementar definir critérios materiais aos tributos, principalmente ao imposto que o autor discute, o ISS. Todavia, em sua concepção isso só poderá ocorrer quando “trabalhados na região da penumbra, na fronteira entre os dois conceitos imprecisos” (MACEDO, 2018, p. 520). Macedo, pondera ainda que nos casos em que a LC for utilizada para dirimir conflitos de competência, estaria sim essa lei cumprindo o papel constitucional que lhe foi atribuído, já que o critério material é parte de um todo da hipótese de incidência tributária. Tal argumento gera constantes críticas que serão apresentadas em momento oportuno.

Outro argumento usado por esse autor na defesa da tributação do *streaming* pelo ISS estaria no fato de que, em sua concepção, existe semelhança entre os serviços de valor adicionado (SVA)<sup>13</sup> e os serviços *over-the-top*, nos quais o *streaming* se enquadra. Dessa

---

<sup>13</sup> 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 (Lei Geral das Telecomunicações nº 9.472/97).

forma, pondera que a CR/1988 fez clara diferenciação entre serviços informáticos e serviços de comunicação; e, como os serviços de valores agregados são considerados serviços informáticos, não haveria qualquer incidência do ICMS. Nessa lógica, como o autor assemelha o SVA ao OTT, seriam ambos impassíveis de sofrer incidência do ICMS e o mais ajustado para a situação seria a aplicação do ISS.

Barros possui pensamento semelhante ao de Macedo, já que defende a constitucionalidade do subitem 1.09 pautado na legitimidade da lei complementar em acabar com conflitos tributários. Para esse autor, a lei complementar seria “o instrumento por excelência para dirimir eventual conflito de competências entre os entes subnacionais, sobretudo pela falta de definições claras na Constituição Federal quanto a incidência de cada imposto” (BARROS, 2018, p. 374). Pondera ainda 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” (BARROS, 2018, p. 374). No sentido defendido, o grande foco da problematização que se refere ao conflito de competências entre ICMS e ISS na busca pela tributação de novas tecnologias 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 telecomunicações como principais insumos, muitas vezes sem qualquer ou com a mínima intervenção humana (BARROS, 2018, p. 363-364).

Segundo o referido autor, existe uma dificuldade em se enquadrar as novas tecnologias seja como mercadorias ou como serviços, para que haja a incidência respectivamente de ICMS ou ISS, dada a existência de verdadeiro vácuo legislativo que as tribute (BARROS, 2018).

Nesse mesmo sentido apresentado, a estudiosa da tributação de bens digitais, Tathiane Piscitelli (2018) também argumenta ser constitucional a tributação do *streaming* via ISS, sob o argumento de ser a lei complementar o instrumento correto para a solução de conflitos de competência tributária existentes. Nesse sentido indica que:

[...] o artigo 146, III, a, ao prescrever a competência da lei complementar para definir os “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” dos impostos previstos na Constituição, assim o faz com vistas a evitar conflitos de competência entre os entes e, desse modo, delimitar com precisão os limites do poder de tributar de cada qual. [...] a LC nº 116/2003, a um só tempo estabelece as normas gerais do ISS

para fins de orientação dos Municípios quanto à criação do imposto nas jurisdições respectivas e delimita o âmbito de incidência do ISS, de modo a afastar a incidência do ICMS nas situações ali previstas, evitando-se potenciais conflitos e sobreposições de tributos. [...] Em verdade, tal lei complementar, como qualquer outra dessa estatura, volta-se à solução de conflitos de competência e, ao estabelecer as operações passíveis de incidência do ISS, tem por efeito declarar a impossibilidade de incidência do ICMS sobre esses mesmos fatos (PISCITELLI, 2018, p. 413-414).

Por sua vez, Lorena Maria (2018), também defensora da tributação do *streaming* via ISS, traz outra perspectiva e argumentos que fundamentam tal possibilidade. Elenca que o conceito de serviços apresentado pelo Direito Civil, como apenas uma obrigação de fazer, não se mostra mais satisfatório para ser utilizado no campo tributário. Utilizar-se de tal conceito restringiria o campo de incidência do ISS, o que levaria muitas vezes à impossibilidade desse incidir sobre novas atividades demandadas pela modernidade e evolução da sociedade, ou seja, a uma impossibilidade de novas realidades serem incluídas na sua legislação complementar, como é o caso do *streaming*.

A autora aponta ainda que invocar os preceitos do artigo 110<sup>14</sup> do CTN estaria levando o Direito Tributário a uma série de amarras com o Direito Privado e tratando o assunto com exacerbada literalidade. Os serviços de qualquer natureza, em sua concepção, comportam uma abrangência maior e isso significaria não poder restringir as obrigações de fazer, uma vez que tal restrição estaria em desacordo com a vontade do legislador constituinte, que se utilizou da expressão “serviços de qualquer natureza” justamente para que não houvesse limitações futuras. Dessa forma, utilizar a mera distinção de obrigação de dar e fazer para justificar a incidência do ISS não seria, no cenário atual, satisfatório (MARIA, 2018).

Deve-se lembrar que o conceito de obrigação de dar e obrigação de fazer nesse aspecto é claramente o utilizado pelo Direito Civil, ou seja, consubstancia-se a obrigação de dar quando há a uma obrigação de transferência de posse ou mesmo titularidade de um determinado bem móvel ou imóvel a um terceiro; e a obrigação de fazer, por outro lado, é a prestação de um determinado serviço a um terceiro, que envolva esforço humano, intelectual ou mesmo físico (DINIZ, 2016).

---

<sup>14</sup> 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.

Barreto (2018) traz ainda importante diferenciação sobre o tema, já que, para ele, a obrigação de fazer estaria ligada a uma elaboração, confecção, ou a fazer determinada coisa, que o prestador teria como obrigação de entregar a um terceiro em forma de adimplemento. Em contraponto, a obrigação de dar estaria relacionada à entrega de uma coisa já existente a um terceiro, entrega esta que conclui a transação. Ademais, pondera ainda que:

O “*subtractum*” da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é a de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer (MONTEIRO, 2015, p. 87).

Além disso, Gomes (1961) aponta a seguinte distinção entre tais obrigações:

Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado (GOMES, 1961, p. 67).

Maria (2018) aduz ainda que, nos serviços de *streaming*, existe por parte da empresa que cede o acesso aos dados certo empenho em sempre manter a plataforma funcionando, assim como atualizações e boa manutenção dos conteúdos (áudio, vídeo, imagem e texto) disponibilizados aos usuários e que esse empenho levaria ao inegável fato de haver um esforço humano que se dedicaria à produção daquele bem incorpóreo.

Pondera também que o argumento de ser o *streaming* uma locação de bem móvel, dada a sua suposta locação, e assim configurar uma obrigação de dar, não passa de um argumento fragilizado. Os filmes e séries, em sua perspectiva, realmente já existiriam previamente a suas disponibilizações via *streaming*, todavia, a materialidade do ISS estaria no fato de se prestar um serviço e não no conteúdo desse serviço. E, inegavelmente, deveria se admitir que as empresas teriam o controle e personalizariam esse serviço, até pelo fato de que são elas que detêm todo o controle da plataforma de acesso, controlando quando e como serão disponibilizados determinados conteúdos (MARIA, 2018).

Nesse mesmo sentido, Melo também pondera ser o *streaming* passível de ser cobrado pelo ISS, dado ser esse um serviço personalizável ao usuário. Em suas palavras:

O *streaming*, enquanto atividade de transmissão de dados referentes a acervo midiático para execução em equipamentos dos usuários, suportados em tecnologia desenvolvida pela própria empresa, configura-se serviço, sujeito à incidência do ISS, mormente se para a consideração dessa atividade forem incluídas as atividades de promoção de comodidades personalizadas para o assinante – mecanismos para garantir a velocidade de conexão, forma de dispor e apresentar o conteúdo, organização do conteúdo em categorias adequada ao perfil do usuário, registro das preferências, divulgação das avaliações de outros usuários, controle de recursos utilizados e dos pontos de parada, sugestão de itens semelhantes no catálogo (MELO, 2021, p. 19).

Indo de encontro aos argumentos supramencionados por Maria (2018) e Melo (2021), as autoras Ana Carolina Carpinetti e Beatriz Antunes Piazza (2018) apontam que apesar de algumas empresas do *streaming* apresentarem um serviço de certo modo personalizado, como por exemplo o fato de que as próprias plataformas apresentam ao usuário sugestões de filmes baseados nos filmes e séries a que o usuário assistiu recentemente, tal argumento não seria suficiente para caracterizar uma obrigação de fazer.

Isso pois as sugestões realizadas pelas plataformas, assim como o catálogo que fica disponível ao usuário, são oferecidas a todos os usuários de forma igual, ou seja, padronizada, não havendo pois qualquer personalização por indivíduo. Dessa forma, não se poderia falar em personalização propriamente dita, que fizesse com que a obrigação de fazer se sobrepusesse à de dar e pudesse haver a incidência do ISS (CARPINETTI; PIAZZA, 2018).

Segundo Capinetti e Piazza (2018), o argumento que deverá ser usado é inegavelmente o precedente estabelecido pelo Recurso Extraordinário 651.703/PR, dado que restou decidido que uma atividade que é realizada em favor de terceiros, gerando uma utilidade, que não se encaixe na tributação do ICMS ou IOF, seria passível de inclusão na Lista de Serviços do ISS. Deve-se apontar que nesse mesmo sentido é o pensamento de Debora Maia (2021).

Quintela e Sergio (2018) também se mostraram a favor da constitucionalidade do subitem 1.09 da lista anexa da LC nº 116/03. Esses entendem que na ausência de expressa disposição legal sobre determinada matéria, como é o caso da tributação de novas tecnologias, deve-se usar da interpretação constitucional para preencher essa lacuna. E, em seus pensamentos, o ISS seria o melhor imposto para a tributação do *streaming*, dado que este corresponderia a uma prestação de serviços, com esforço humano.

Ademais, tem-se ainda nessa corrente André Moreira Mendes, que pontua ser legítima a cobrança do *streaming* via ISS, dado que essa cobrança estaria atendendo a

dois grandes predicados constitucionais. O primeiro estaria ligado ao fato de que o *streaming* não poderia ser cobrado pelo ICMS, uma vez que não configuraria serviço de comunicação, mas tão somente fornecimento de conteúdo. E o segundo, que o *streaming* seria uma prestação de serviços em seu sentido jurídico e não econômico, que é resultado de um claro esforço humano (MOREIRA, 2006).

Em contrapartida, há aqueles que rechaçam a utilização do ISS para cobrança de tecnologia *streaming* e que se utilizam principalmente dos argumentos a seguir expostos.

Como já demonstrado em capítulo anterior, o ISS encontra respaldo na CR/1988 em seu art.156, III, que dispõe sobre a competência dos Municípios na cobrança que incide na prestação de serviços. Nota-se que sobre a regra-matriz de incidência do ISS tem-se o verbo “prestar” e o complemento “serviço”. Nesse sentido, insta esclarecer, segundo Grupenmacher, que:

[...] a prestação de serviços, enquanto fato jurídico-tributário, só tem aptidão para desencadear o fenômeno da incidência se considerada atividade-fim de um relação contratual de natureza privada, cujo objeto seja fornecimento de utilidade material ou imaterial obtida como o desempenho de um esforço físico ou intelectual (GRUPENMACHER, 2018, p. 328).

É, portanto, a prestação de serviços o cerne da materialidade da hipótese de incidência do ISS. O próprio art. 1º da Lei Complementar 116/2003 explicita isso:

Art.1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a *prestação* de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (BRASIL, 2003, grifo nosso).

Para Macedo (2018), a prestação de serviços deve possuir determinadas características, tais como: habitualidade, ou seja, prática reiterada; efetividade, uma vez que o direito é baseado em fatos; e a não subordinação, uma vez que não pode caracterizar relação de emprego, dado que isso excluiria o ISS.

Já para Barreto (2018) tem-se como serviço “a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial” (BARRETO, 2018, p. 258).

Justen Filho, a seu turno, propõe a seguinte conceituação: “Prestação de esforço (físico-intelectual) produto de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza,

efetuada sob regime de direito privado, que não caracterize relação empregatícia” (JUSTEN FILHO, 1985, p. 83).

Em apertada síntese, diante dos conceitos dispostos, pode-se dizer que a prestação de serviço é a obrigação de fazer, na qual o núcleo da materialidade é a prática de uma atividade, um ato humano. Essa deve ser exercida mediante um negócio jurídico, em benefício de terceiro, mediante uma contraprestação de cunho econômico, além de ser regida pelo Direito Privado.

Uma das autoras e estudiosas das tributações de bens digitais, que vai de encontro à cobrança do *streaming* via ISS, é Gruppenmacher (2018). Essa pondera que o ISS só poderá incidir sobre obrigações de fazer, ou seja, esforço humano, físico ou intelectual, realizado em prol de terceiros. Assim sendo, a tecnologia *streaming* não poderia ser tributada mediante o ISS, uma vez que não se trata da prestação de serviço tal qual conceituado, mas, sim, de cessão de direito de uso, já que o *streaming* é a transmissão de dados via internet em tempo real, sem a cessão definitiva desses dados, que pode ou não ser remunerada.

A autora argumenta ainda que o entendimento de que o ISS só poderá incidir sobre obrigações de fazer está sedimentado via STF. Ademais, em sua concepção, a lei infraconstitucional tributária não poderia criar conceitos ou mesmo ampliar a materialidades dos tributos, dado que estaria desvirtuando prerrogativas constitucionais. Sob essa perspectiva, aponta ainda que o art. 110 do CTN transcreve clara proibição da alteração de conceitos constitucionais por meio de lei tributária. Dessa forma, não poderia o legislador infraconstitucional alterar normas hierarquicamente superiores. “A lei deve atender ao exato alcance que o texto constitucional atribuiu à expressão, dando-lhe o sentido e o conteúdo já previstos” (GRUPENMACHER, 2018, p. 331).

Sob a mesma perspectiva da referida autora, Lins também pondera 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” (LINS, 2019, p. 249).

Ademais, Saran assevera que:

Não pode a Lei Complementar extrapolar os limites impostos 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 (SARAN, 2019, p. 103).

Outro importante ponto elencado por Grupenmacher para a ilegitimidade da cobrança do *streaming* via ISS reside no critério espacial deste. O critério espacial do ISS, como já discutido anteriormente, é o local onde ocorre o fato gerador desse tributo, que no caso será onde houve a efetiva prestação de serviço. O princípio da territorialidade adotado pela Constituição, em complementariedade, aponta que “não se pode admitir que os Municípios pretendam tributar prestações de serviços realizadas fora de seu espaço territorial de competência” (GRUPENMACHER, 2018, p. 334).

Ou seja, pode-se aduzir que o referido tributo impõe que a lei de cada ente federativo repouse única e exclusivamente em situações de fatos geradores ocorridos dentro de seus limites territoriais. Entretanto, a LC nº 116/03 dispõe, em seu artigo 3º, *caput*, que o ISS terá como critério espacial o local do estabelecimento do prestador ou, na ausência, o local do domicílio do prestador, e ainda, ao se tratar de seus serviços específicos, o local da prestação. Todavia, segundo a autora, o critério espacial do ISS deverá ser aquele disposto constitucionalmente, que é o local da prestação de serviços. Considera a regra do artigo 3º, *caput*, sem qualquer respaldo constitucional (GRUPENMACHER, 2018). Sob essa perspectiva, Barreto (2018) deixa clara sua opinião de que o critério espacial elencado no artigo 3º traz muito mais conflitos do que os elimina. Isso pois: “Esse comando – mesmo se deixarmos a parte eventual incompatibilidade com a Constituição -, ao invés de dissipar, ampliou a nebulosidade, enevoando questões aparentemente simples, criando um imenso fosso repleto de equívocos” (BARRETO, 2018, p. 260).

Nesse sentido, Grupenmacher (2018) pontua que o que a LC nº 116/03 traz é clara admissão de extraterritorialidade, contudo, as hipóteses de extraterritorialidade admitidas são excepcionais e, portanto, não poderia o legislador infraconstitucional, ao seu bel-prazer, as ampliar. A extraterritorialidade está ligada a certas situações da soberania Nacional, e não poderia ser utilizada em situações que envolvam tão somente a autonomia de Municípios.

Assim como Grupenmacher (2018), autores como Pontes (2021), Macedo (2018), Cabral e Vieira (2017) e Alencar (2018) também são contrários à incidência do ISS na

tributação do *streaming*, pelo principal argumento de que a disponibilização de dados não se encaixa no conceito de serviço e, logo, na obrigação de fazer do ISS, vez que para eles trata-se de uma cessão de uso.

Pontes (2021) aduz que a disponibilização periódica de conteúdo em uma plataforma, mediante pagamentos, não a caracterizaria como um serviço e, por isso, obrigação de fazer. Em sua perspectiva seria apenas uma disponibilização de acesso: o usuário entraria na plataforma e os acessaria quanto e quando quisesse. O autor pondera que:

Esse colocar à disposição de alguém determinado filme, vídeo ou música não configura qualquer prestação de serviço, pois se trata, no caso, de típica obrigação de dar. Tal situação muito se assemelha a atividade de locação de filmes, a qual não está sujeita ao pagamento do ISS, devendo esse mesmo tratamento ser dado a plataformas como o Netflix (PONTES, 2021, p. 153).

Nesse mesmo sentido, Macedo (2018), Cabral e Vieira (2017) e Alencar (2018) apontam que nos casos envolvendo *streaming* não haveria que se falar na sua colocação como serviço, dado que nitidamente seria uma cessão de uso, muito semelhante às locadoras de vídeo. Assim como nas locadoras, no *streaming* não há uma transferência definitiva do conteúdo para o usuário. Os dados disponibilizados são distribuídos em tempo real, sem que, contudo, o usuário os armazene em seu computador, ou seja, sem qualquer cessão definitiva. Todo o processo de armazenamento do *streaming* é realizado via nuvem, na plataforma do determinado aplicativo. E, por conseguinte, não poderia ser tributado mediante o ISS.

Sob essa perspectiva, Bento Neto (2016) também assevera que a disponibilização dos conteúdos de *streaming* ocorre por meio da hospedagem dos dados em um servidor que é da própria empresa, de modo que não se guardaria nada diretamente no computador ou em qualquer outra plataforma de acesso do usuário, mas sim em seu servidor. Pondera ainda que “O que se contrata com o usuário corresponde, em verdade, a uma obrigação de dar acesso a este acervo de mídias para fins de consumo, mediante pagamento mensal como contraprestação” (BENTO NETO, 2016, p. 54), de maneira que “o usuário não paga pela disponibilização do conteúdo, mas sim pelo acesso a ele” (BENTO NETO, 2016, p. 64)

Ademais, como pondera Macedo (2018), analisar a tecnologia *streaming* como uma cessão de uso seria o mesmo que a igualar à locação de coisa prevista no Código Civil, em seu artigo 565, uma vez que a finalidade do negócio de locação é a cessão do

uso e gozo da coisa. Quem loca algo está com a clara finalidade de obter a posse temporária de determinado bem, sem, contudo, obter sua posse definitiva.

Na locação de bem móvel há típica prestação de dar (acesso aos dados), na qual as partes obrigam-se a ceder algo (a cessão dos dados em tempo real), mediante retribuição (o valor previamente pago). Com isso, tanto o STJ como o STF já pacificaram o entendimento segundo o qual é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis, mediante a elaboração da Súmula Vinculante 31. Para tanto, o STF, no Agravo de Instrumento nº 623.226, também ponderou que na locação de bens móveis deve ser afastada a hipótese de incidência do ISS, visto que falta o núcleo, qual seja, a prestação do serviço. Dessa forma, não haveria que se falar em incidência do ISS (MACEDO, 2018).

Para que haja uma clara caracterização de uma obrigação de fazer, Harada pondera que, “onde não houver envolvimento de esforço humano, aplicado à produção, não há que se falar em prestação de serviço” (HARADA, 2004, p.624). Dessa mesma forma, Alencar preceitua que:

[...] ao analisarmos a relação empresa/contratado e usuário/contratante percebe-se que não se configura a presença do esforço humano, posto que para haver o consumo do conteúdo audiovisual pelo usuário não há a participação de nenhum indivíduo externo ao mesmo, bastando que acesse a plataforma *online* e escolha o conteúdo que deseja ter acesso. Assim, não configura hipótese de incidência do ISS. Reforçando ainda mais tal premissa de que não há a presença do esforço humano, caso as pessoas responsáveis por gerir a empresa resolvessem fazer uma greve, pode-se concluir que não haveria a interrupção na disponibilização dos conteúdos, apesar de que com o perpassar do tempo os mesmos iriam carecer de atualizações, porém os usuários ainda teriam acesso (ALENCAR, 2018, p.32-33).

Ademais, como pondera Alencar (2018), o legislador, ao incluir o subitem 1.09 na lista anexa da LC nº 116/03, teria partido do pressuposto de que a simples disponibilização de conteúdo seria suficiente para ensejar a cobrança de ISS. Todavia, a simples disponibilização não possui o condão necessário para formular o fato gerador do ISS, dado que não há no *streaming* um esforço humano por parte da plataforma de acesso. Vale lembrar, mais uma vez, que, durante o uso do *streaming* pelo usuário, em nenhum momento o seu objetivo final é ter a transferência de propriedade do conteúdo ofertado, mas tão somente seu acesso a ele. De acordo com os próprios termos de uso da Netflix, ao se contratar a empresa, essa “lhe concede uma licença limitada, não exclusiva e não transferível de acesso” (PORTAL NEXTFLIX, 2021).

Diante de todo exposto, e em apertada síntese, aqueles contrários à incidência do ISS na cobrança da tecnologia *streaming* o fazem principalmente por não entenderem que haja uma efetiva prestação de serviços nesse caso, além de entenderem pela existência de uso inadequado da lei infraconstitucional, que não poderia alterar conceitos constitucionais ou mesmo os elater. Aduzem ainda ser mais coerente assemelhar o uso do *streaming* às antigas locadoras físicas, que também apenas disponibilizavam os conteúdos, sem, contudo, transferir qualquer tipo de material de forma definitiva para seus usuários. Portanto, em seus pensamentos, deveria ser o *streaming* tratado como cessão de uso e por conseguinte recair a aplicação do disposto na Súmula Vinculante 31, que impossibilita a incidência do ISS sobre locação de bens móveis.

Entretanto, há ainda parcela de doutrina que nega a aplicação tanto do ICMS quanto do ISS, o que será abordado a seguir.

#### ***4.3.3 Autores que negam a cobrança do streaming seja pelo ICMS ou ISS –***

##### ***Inconstitucionalidade de ambas as cobranças, com um novo tributo a partir da competência residual da União***

Para essa corrente doutrinária, que está em constante concorrência com aqueles a favor da cobrança via ISS, a tecnologia *streaming* não poderia ser cobrada nem pelo ICMS nem pelo ISS, por motivos já explanados nos tópicos anteriores. Existiria, portanto, uma terceira alternativa, qual seja, o uso da competência residual da União para a criação de novo tributo de tecnologia, que seja mais adequado e constitucional em sua cobrança.

Para tanto, tal imposto<sup>15</sup> deveria ter sua regra-matriz de incidência tributária criada conforme a nova realidade demandaria. Sob essa perspectiva, deve-se desenvolver seus aspectos material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo. O aspecto material desse tributo, ou seja, seu fato gerador, estaria principalmente atrelado à transferência de dados, algo que à época do legislador, era impensável de ser tributado. Dessa forma, o aspecto material seria a transferência de dados (imagem ou som<sup>16</sup>), em tempo real, via internet, sem a possibilidade de transferência definitiva ao usuário, mediante prévio pagamento ou não.

---

<sup>15</sup> Desde já fica estipulado a criação de imposto e não de uma contribuição, dado que o artigo ao disciplinar a competência residual, dispõe de forma clara “impostos”.

<sup>16</sup> Dado ao foco do presente trabalho ser a análise do *streaming* de entretenimento ligada a plataformas de imagem e som.

Por sua vez, o critério pessoal, ou seja, os sujeitos ativos e passivos da relação tributária, teriam como sujeito ativo a União, dado que a criação de tributo residual é de sua inteira competência. E por sua vez, no que contemple o sujeito passivo, esses seriam as plataformas de *streaming* de entretenimento, sejam elas ligadas a imagem ou som. O aspecto temporal, ligado à temporalidade dessa cobrança, seria de recolhimento a cada nova inscrição de um usuário na plataforma, seja gratuita ou não, dado que seria a partir de uma nova inscrição que a disponibilização de dados teria início.

No que se refere ao aspecto espacial desse novo imposto, esse seria o local da efetiva disponibilização dos dados, haja vista que, na atualidade, as plataformas de entretenimento que são utilizadas no Brasil são, em sua maioria, de empresas estrangeiras e, por conseguinte, possuem suas bases matriz no exterior. Colocando o local de disponibilização dos dados, estaria se garantindo a tributação em território nacional. Por fim, e não menos importante, estaria o aspecto quantitativo, ou seja, a alíquota e base de cálculo incidente nessa relação tributária. Essa ao ser delimitada deveria ter como base a média de valores das assinaturas das plataformas de entretenimento e com base nisso se estipular uma alíquota justa.

Dito isto, deve-se ter em mente que a tributação brasileira deve se adequar para atender ao panorama que se coloca. A necessidade de uma disposição legal para a tributação digital é questão de ordem. O Direito deve evoluir conforme a sociedade e se aprimorar conforme as demandas que dela emanarem.

Para tanto, seria necessário utilizar as prerrogativas da competência residual da União, dispostas no artigo 154, I, da CR/1988<sup>17</sup>, para criar um tributo de cunho tecnológico que possua fato gerador adequado e não simplesmente um alargamento de leis preexistentes, como o ISS ou a cobrança sem fundamento do ICMS.

A primeira autora e forte defensora dessa corrente é Grupenmacher (2018). Essa esclarece que, para que houvesse a tributação dos *streamings*, a única forma correta e viável seria a criação de um imposto a partir do exercício da União de sua competência residual. A autora chega a essa conclusão, pois deixa claro que:

Os serviços *over-the-top* disponibilizados por meio de streaming não estão sujeitos à incidência de ISS, ICMS- Mercadoria ou ICMS- Comunicação, por não se subsumirem à materialidade estabelecida nos arquétipos constitucionais dos referidos tributos. A disponibilização de

---

<sup>17</sup> Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva não caracteriza obrigação de fazer, pois independe de atividades física ou intelectual. Não são, igualmente, obrigação 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 que o contrata (GRUPENMACHER, 2018, p. 344).

Além de outros argumentos da autora já exaustivamente expostos nos tópicos anteriores, essa também pondera que “o texto constitucional não mais se adequa à realidade. A era digital e tecnológica reclama significativa alteração para torná-lo compatível com o momento de inovação tecnológica em que viemos” (GRUPENMACHER, 2018, p. 333).

Deve-se elencar que, em pensamento semelhante ao estabelecido por essa, tem-se ainda os autores Antônio Monte (2021) e Ítalo Pontes (2021). Nessa lógica, Richter também dispõe que:

[...] outra saída que se visualiza é a criação um tributo específico para bens digitais (incluindo os disponibilizados via streaming), por meio da competência residual da União para instituir impostos (artigo 154, I, da Constituição Federal), dirimindo a insegurança jurídica que rodeia as atividades econômicas envolvendo tal sorte de serviço. Para os que adotam essa corrente, as bases tributárias atuais não estão aptas a tributar a mercancia dos bens digitais, seja pelo ISS, seja pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Isso porque a cessão do direito de uso de bens digitais, notadamente por meio de streaming, não configuraria prestação de serviço ou operação de circulação de mercadoria, diante da inexistência de obrigação de fazer e da inocorrência de transmissão de titularidade do bem (RICHTER, 2018).

Ademais, Macedo traz importantes considerações a respeito:

Quando a lacuna gera injustiças, porém, entendemos caber à União instituir os chamados impostos residuais. É justamente o caso, se pensarmos que empresas do mesmo setor, que prestam atividades bastante semelhantes, estão suportando cargas tributárias diversas. Referimo-nos ao streaming de vídeo e às TVs por assinatura, tributadas pelo ICMS. A instituição do imposto residual sobre o streaming poderia equalizar o peso fiscal de ambos os negócios, a fim de evitar injustiças. Nesse sentido, o imposto residual sobre o streaming nos parece não só ideal, do ponto de vista jurídico, mas necessário, do ponto de vista econômico e de justiça social – embora, ao mesmo tempo, soe como uma realidade distante, tendo em vista a inércia da União. Acima de tudo, porém, o respeito à Constituição – e, portanto, à segurança jurídica – deve imperar. Nenhuma lacuna justifica o desrespeito ao ordenamento jurídico (MACEDO, 2018, p. 59).

Além dos autores supramencionados, têm-se ainda as ponderações de José Eduardo de Melo (2018) e Carlos Neto e Leonardo Branco (2018). Todos os referidos autores também defendem que a tributação da tecnologia *streaming* não seria passível de ser realizada nem pelo ISS nem pelo ICMS. Para os autores, os *streamings* são plataformas de disponibilização de dados, que servem para o usuário ter acesso a esses, e, portanto, gozariam de proteção de direitos autorais. Apontam que para se ter o acesso nesse tipo de plataforma é necessário, primeiramente, o pagamento de uma assinatura, para então ter a contraprestação do acesso aos dados, e isso, em suas concepções, restaria caracterizado como uma cessão de direito de uso.

Nesse ponto de vista, principalmente nos apontamentos de Neto e Branco (2018), os dispositivos atuais constitucionais se mostram suficientes para abarcar novas materialidades, oriundas da Economia Digital, que vem ganhando mercado a cada dia. Para eles existem duas possibilidades para o dilema de tributação dessas novas tecnologias: a adoção de conceitos mais elaborados e precisos de mercadoria e serviço ou o exercício da competência residual da União no presente caso.

Ademais, ainda na defesa dessa terceira alternativa à problemática da tributação de *streaming*, Marco Aurélio Greco (2018) também propõe a criação de tributo digital, a partir do exercício residual da União, ponderando que o modelo unificado de tributação, chamado por ele de “SIMPLES informático”, seria a melhor alternativa para simplificar as informações e assegurar o maior fluxo de recursos dos contribuintes. O autor faz ainda um curioso apontamento em relação aos demais, e aduz que as atuais discriminações de competência tributárias da CR/1988 estariam pautadas em conceitos que geram constantes conflitos com a realidade em que a sociedade verdadeiramente estaria inserida, uma vez que, ao tempo em que os conceitos foram criados, o mundo digital praticamente não existia. Greco (2018) aduz ser necessário reconhecer que a era digital trouxe três nítidas e importantes mudanças: 1) a incorporeidade dos bens; 2) a desterritorialização das atividades; e 3) a desintermediação das transações.

Autores como Torres e Caliendo (2005) deixam claro que não há no Brasil uma legislação específica que abarque o comércio eletrônico, principalmente no que se refere aos bens incorpóreos do meio digital, que traga ao contribuinte segurança jurídica e ao Estado maior certeza e celeridade na fiscalizações, que leve a uma maior conclusão das transações digitais. Tais autores consideram que as novas tecnologias, ou melhor, a forma como essas operam, envolvendo nova forma de entrega, transação e pagamento, surtem

no mercado tradicional uma verdadeira revolução tecnológica e transacionária, que necessariamente demanda e exige novas medidas de tributação no setor Brasileiro.

Maia (2021) traz importante consideração, apontando que as recentes atividades econômicas, principalmente as digitais, dotadas de capacidade contributiva, logo, aptas a serem tributadas, devem necessariamente ser tributadas pelo exercício da competência residual da União. Isso pois o ordenamento jurídico já teria elencado o caminho constitucional a se percorrer, em casos claramente não abarcados pelos impostos já existentes no meio legal criados pelo legislador originário, que seria por meio da competência residual da União. Aponta ainda que:

[...] se a cada situação nova apresentada se tentar, a qualquer custo, adequar os impostos já existentes, não apenas inexistirá margem para a criação de um imposto residual, e a competência remanescente se tornará inócua, como também se seguirá afrontando a Legalidade Tributária (MAIA, 2021, p. 38).

Com pensamento semelhante à da supramencionada autora, Rocha, Rocha e Rocha (2021) também argumentam que as relações humanas estão em constante mutação, e, o mais importante, em constante evolução. Diante desse possível cenário, o constituinte originário, visando alcançar as novas realidades até então não enquadradas, teria criado a competência residual da União, ou seja, tal competência existe e tem exclusivamente a função de abarcar realidades novas, como nitidamente é o caso da tecnologia *streaming*. Ponderam ainda os autores que:

Assim, à luz da estrutura do Sistema Tributário Nacional atualmente positivada na Constituição Federal de 1988, a única maneira de tributar novas realidades que não se amoldam perfeitamente aos arquétipos desenhados para os impostos listados na Lei Maior é por meio do exercício da competência residual atribuída exclusivamente à União Federal (ROCHA; ROCHA; ROCHA, 2021, p. 98).

Como pode-se depreender, essa corrente defende a não tributação da tecnologia *streaming*, seja pelo ICMS, seja pelo ISS, dada a ausência em ambos de materialidade suficiente que torne legítimas e constitucionais suas incidências. Apontam que, para que haja uma cobrança constitucional e segurança jurídica aos contribuintes, seria imprescindível a criação de tributo específico pautado na competência residual da União, prevista na CR/1988.

Como fundamento a essa alternativa, os autores apresentam três importantes argumentos: 1) o primeiro reside no fato de que o *streaming* não se trataria nem de uma obrigação de fazer, logo um serviço, com a incidência do ISS, nem seria uma mercadoria

ou mesmo uma comunicação, para o ensejo do ICMS; 2) a lei complementar não poderia afrontar o artigo 110 do CTN, nem alterar ou mesmo elastecer conceitos previamente destacados pela CR/1988; e 3) o constituinte originário já deixara claro e expresso que há um imposto correto e legítimo para os casos de realidades novas e inusitadas que se apresentassem ao ordenamento jurídico, que seria aquele criado pela competência residual da União.

Como no presente tópico compilou-se grande gama de autores e ponderações, mostra-se necessária para maior didática e clareza dos argumentos a formulação de quadro sinóptico, que resuma todos os apontamentos até aqui elencados:

Quadro 3 – Esquema dos posicionamentos doutrinários acerca da tributação da tecnologia *streaming* no Brasil

Corrente Doutrinária	Principais Argumentos	Autores
<p><b>A favor da cobrança do <i>streaming</i> pelo ICMS</b></p>	<p>Essa corrente não defende claramente a necessidade de se tributar o <i>streaming</i> pelo ICMS, mas aponta os motivos e fundamentos pelos quais não se deve descartar imediatamente o ICMS da possível tributação do <i>streaming</i>. Entre esses motivos, estão: 1) o convênio nº 106/2017 não teria o condão de invadir competência do legislador complementar, ou seja, de criar lei. A sua edição tão somente visa exemplificar as diversas concepções de mercadoria, que deveria incluir o processo digital; 2) o conceito de mercadoria não deve e não pode, dada a atualidade, ficar estagnado ao estipulado de mercadorias corpóreas, ou seja, o <i>corpus mechanicum</i> não deve ser considerado como algo fundamental para a definição de uma incidência tributária, e, dessa forma, por não ser um ponto de extrema relevância, quando se estiver realizando a análise da incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico de mercadorias e plataformas on-line, esse tipo de circulação não deve afastar o núcleo do fato gerador do ICMS que é a circulação de mercadorias.</p>	<p>Luciano Miguel (2019); Lucas Bevilacqua e Luiz Edson Fachin (2021); Marco Aurélio Greco (2000); Lucas Bevilacqua e Carlos de Almeida (2018).</p>
<p><b>Contra a cobrança do <i>streaming</i> pelo ICMS</b></p>	<p>Para esses autores, não se mostra suficiente para incidência do ICMS a simples transação realizada de compra e venda; para que essa alcance seus efeitos e se torne completa, deverá haver a transferência de propriedade do bem comercializado. Contudo, não se pode dizer o mesmo da tecnologia <i>streaming</i>, uma vez que nessa não haveria cessão definitiva dos dados, apenas uma cessão temporária. O convênio envolve meras normas complementares e, por isso, sem competência nem força normativa para autorizar os Estados a instituírem novo tributo ou qualquer alteração no texto legal referente ao ICMS, sendo possível tal modificação apenas mediante Lei Complementar. Só haverá incidência do ICMS-Comunicação quando houver um contrato oneroso e cujo objeto seja a transferência de informações entre polos totalmente identificáveis. Assim sendo, não há</p>	<p>Misabel Derzi (1997), Sacha Calmon (1997), Betina Grupenmacher (2018); Guilherme Henriques (2013); Hugo de Brito Machado (2006); Maria Juliana Fonseca (2005); Antônio de Pádua Monte (2021); Álisson Melo (2021); Debora Bezerra Maia (2021); Tathiane Piscitelli (2018); Guilherme Quintela e Samille Sergio (2018); Ana Carolina Carpinetti e Beatriz Piazza (2018).</p>

	sua incidência na tecnologia <i>streaming</i> , uma vez que, nesses casos, não há a possibilidade de se estabelecer uma comunicação entre o transmissor da mensagem (plataforma <i>streaming</i> ) e o receptor (usuário).	
<b>A favor da cobrança do <i>streaming</i> pelo ISS</b>	Para esses autores, é constitucional a tributação do <i>streaming</i> via ISS, sob o argumento de ser a Lei Complementar o instrumento correto para a solução de conflitos de competência tributária existentes. Ponderam também que o conceito de serviços apresentado pelo Direito Civil, como apenas uma obrigação de fazer, não se mostra mais satisfatório para ser utilizado no campo tributário. Utilizar de tal conceito estaria restringindo o campo de incidência do ISS, o que levaria muitas vezes à impossibilidade desse de incidir sobre novas atividades demandadas pela modernidade. E, ainda, que seria o <i>streaming</i> um serviço personalizado, dado que a plataforma cria diversos mecanismo de comodidades personalizadas para o assinante, como exemplo a organização do conteúdo em categorias adequada ao perfil do usuário e registro das preferências.	Maurício Barros (2018); Alberto Macedo (2018); Tathiane Piscitelli (2018); Lorena Maria (2018); Álisson Melo (2021); Ana Carolina Carpinetti e Beatriz Piazza (2018); Guilherme Quintela e Samille Sergio (2018); André Moreira (2006).
<b>Contra a cobrança do <i>streaming</i> pelo ISS</b>	Aqueles contrários à incidência do ISS na cobrança da tecnologia <i>streaming</i> o fazem principalmente por não entenderem que haja uma efetiva prestação de serviços, nesse caso, e por verem o uso inadequado da lei infraconstitucional, que não poderia alterar conceitos constitucionais ou mesmo os elastecerem. Aduzem ainda ser mais coerente assemelhar o uso do <i>streaming</i> às antigas locadoras físicas, que assim como o <i>streaming</i> apenas disponibilizavam os conteúdos, sem, contudo, transferir qualquer tipo de material ou conteúdo de forma definitiva para seus usuários. Portanto, em seus pensamentos, deveria ser o <i>streaming</i> tratado como cessão de uso e por conseguinte recair a aplicação do disposto na Súmula Vinculante 31 do STF, que impossibilita a incidência do ISS sobre locação de bens móveis.	Betina Grupenmacher (2018); Robson Lins (2019); José Eduardo Saran (2019); Aires Barreto (2018); Ítalo Pontes (2021); Beatriz Macedo (2018); Ana Clara Cabral e Andrey Vieira (2017); Denilson Alencar (2018); Nazil Bento Neto (2016).
<b>Autores que negam a cobrança do <i>streaming</i> seja pelo ICMS ou ISS</b>	Como fundamento a essa alternativa, os autores apresentam três importantes argumentos: 1) o primeiro reside no fato de que o <i>streaming</i> não se trataria nem de uma obrigação de fazer, logo um serviço, com a incidência do ISS, nem seria uma mercadoria ou mesmo uma comunicação, para o ensejo do ICMS; 2) a Lei Complementar não pode afrontar o artigo 110 do CTN, nem alterar ou mesmo elastecer conceitos previamente destacados pela CR/1988; e 3) o constituinte originário já deixara claro e expresso que há um imposto correto e legítimo para os casos de realidades novas e inusitadas que se apresentem ao ordenamento jurídico, que seria aquele criado pela competência residual da União.	Betina Grupenmacher (2018); Antônio Monte (2021); Ítalo Pontes (2021); Diogo Richer (2018); Macedo (2018); José Eduardo de Melo (2018); Carlos Neto e Leonardo Branco (2018); Marco Aurélio Greco (2018); Heleno Torres e Paulo Caliendo (2005); Debora Maia (2021); Fernando Rocha; João Gabriel Rocha e Sofia Rocha (2021).

**Fonte: Elaboração da Autora.**

Há que se analisar, agora, o entendimento jurisprudencial em casos semelhantes, de forma a completar o entendimento doutrinário.

#### 4.4 Entendimentos jurisprudenciais de casos semelhantes

À data da escrita do presente trabalho, não há, ainda, nenhuma discussão que tenha chegado às cortes superiores acerca do conflito de competências na tributação da tecnologia *streaming* de entretenimento. Todavia, o STF tem analisado e julgado casos semelhantes de conflito entre ICMS e o ISS, como o que se refere à tributação de programas de *softwares*. Dessa forma, dado ao fato de que há, nesse caso, um conflito de competências tributárias, envolvendo os mesmos impostos do conflito do *streaming*, imperioso se faz analisar e demonstrar o entendimento jurisprudencial adotado sob essa perspectiva.

O primeiro passo dado na discussão sobre a melhor forma de se tributar tecnologias aconteceu em 10 de novembro de 1988, sob a análise do julgamento do RE nº 176.626/SP, com relatoria do então Ministro Sepúlveda Pertence. Nesse julgamento ficou sedimentado que haveria a possibilidade de o ICMS incidir sobre operações com *softwares* gravados em suporte físico e comercializados no varejo (*softwares* de prateleira) (BRASIL, 1988b).

Para se chegar a esse veredicto, a essa época, o relator fundamentou-se em duas principais ideias. A primeira partia do pressuposto de que o ICMS incide sobre a existência de operações de circulação de mercadorias corpóreas, as quais abarcariam a venda no varejo de um bem corpóreo contendo um programa de computador. Por sua vez, a segunda ideia pautava-se no fato de que esse tipo de *software* se diferenciava notadamente daquele que era confeccionado de forma personalizada para determinado cliente (BRASIL, 1988b). À época, ao fundamentar sua decisão, o relator Sepúlveda Pertence aduziu ainda que para ele “o conceito de mercadoria não [incluía] os bens incorpóreos, mas apenas o bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo” (BRASIL, 1988b).

A *posteriori*, em 26 de maio de 2010, no julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT, a Corte evoluiu o entendimento consagrado anteriormente e passou a considerar ser possível a incidência do ICMS no *software* comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, o que inclui o *download* do bem via *internet*, ou seja, nesse entendimento o ICMS não ficaria mais limitado à tributação de mercadorias inteiramente corpóreas. Ao contrário do fundamentado por Sepúlveda Pertence, nesse momento, se indicou que a expressão mercadoria não estaria limitada a “bem corpóreo

objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”. Nesse sentido, tem-se parte da ementa estabelecida à época:

[...] 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, §1º, item 6, e art. 6º, §6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis (BRASIL, 2010).

Do elencado até esse ponto, nota-se que a Corte considerava constitucional a incidência do ICMS sobre operações de comercialização de *software* de prateleira (comercializado no varejo com os consumidores em geral, gravado em um corpo tangível, como disquete, CD, DVD etc.). Pode-se depreender também que a corte àquela época, ao julgar a medida cautelar, entendeu ser válida a cobrança do imposto em relação a operações com *software* padronizado e comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, na forma de *download* via internet.

Todavia, houve uma importante evolução do entendimento entre obrigação de fazer e obrigação de dar, que mudaria a análise da validade do ISS em determinadas operações, que acabou por afastar o ICMS até então predominante e colocou o ISS em foco. Isso pois há mais de trinta e cinco anos o STF entendia que o conceito relacionado a serviços era de base unicamente econômica. Ou seja, toda circulação de bens incorpóreos seria um serviço e os bens corpóreos, uma mercadoria. Nesse caso, há a famosa distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer para se resolver a disputa entre ICMS e ISS.

Para essa ponderação foram essenciais julgamentos como o do RE nº 116.121/SP, no qual a corte concentrou-se na dicotomia existente entre obrigação de dar e de fazer, afastando a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Posteriormente essa conclusão passaria a integrar a Súmula Vinculante nº 31. Nesse julgado o STF passou a considerar que o conceito de serviço não mais seria o econômico, mas sim o jurídico e, dessa forma, seria passível da aplicação do art. 110 do CTN, que dispõe que a lei tributária não pode alterar conceitos estabelecidos no Direito Privado (BRASIL, 2000).

Para se chegar ao entendimento elencado na Súmula Vinculante nº 31, o STF acabou por consolidar o entendimento de que os serviços são claramente definidos em

uma obrigação de fazer e, dessa forma, não poderiam enlaçar as típicas ou claras obrigações de dar, como era o caso de locação de bens móveis. Assim, em um placar de seis a cinco, os ministros determinaram que não poderia ser a incidência do ISS determinada pela residualidade não aplicada ao ICMS, ou seja, nem tudo que não fosse ICMS automaticamente acarretaria incidência do ISS. Para se determinar a incidência deste, dever-se-ia seguir a definição do que era serviço, ou seja, uma obrigação de fazer, disciplinada conceitualmente no Direito Privado (BRASIL, 2000). Nesse sentido tem-se trecho do voto do Ministro Celso de Melo nesse julgamento:

A lista de serviços é taxativa (RTJ 89/281). O rol que nela se contém constitui *numerus clausus*, embora admissível a sua interpretação compreensiva (RDA 118/155, Rel. Min. THOMPSON FLORES). O que se não pode aceitar - até como natural consectário do princípio constitucional da reserva de lei em matéria tributária - é a inovação do rol, para, nele, acrescentar-se, em sede normativa local, categoria de serviços não prevista na lista elaborada pela União Federal.

[...]

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*.

[...]

O fato irrecusável é um só: a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência das outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços (BRASIL, 2010).

Ademais, ainda sobre essa dicotomia entre obrigação de dar e fazer, em sede de análise de Agravo Regimental no RE 602.295/RJ, o Ministro Luis Roberto Barroso também teceu importantes considerações sobre o tema, elencando que:

A não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço que provém do direito privado. Tal conclusão afasta a competência do sujeito ativo com relação a qualquer dos diplomas que tenham disciplinado as normas gerais sobre o imposto. Não é por outro motivo que o item da atual lista de serviços que previa a possibilidade de fazer o tributo incidir sobre a atividade em questão foi objeto de veto presidencial (BRASIL, 2015).

Todavia, esse entendimento no qual o ISS só incidiria em serviços em que fossem claras obrigações de fazer e estivessem dispostos na lista anexa da LC nº 116/03 foi de certa forma reconsiderado em sede de julgamento dos RE nº547.245/SC e nº 592.905/SC,

nos quais a Corte concluiu pela validade da incidência do ISS sobre o *leasing* financeiro e o *lease-back*.

Em ambos os recursos, com relatoria do Ministro Eros Grau, esse ponderou que a clássica dicotomia realizada entre obrigação de fazer e obrigação de dar seria, em diversos casos, dada a complexidade das atividades realizadas atualmente, insuficiente para solucionar a validade do ISS sobre determinadas operações.

Em sede do RE nº 592.905/SC, por exemplo, o Ministro ponderou que a incidência do tributo ISS apenas nas operações que consubstanciassem operações de fazer, conforme o Direito Privado, estaria esvaziando o termo apresentado pela Carta Magna, que seria a expressão “de qualquer natureza”. Além do mais, afirmou que toda atividade de dar consubstancia também uma de fazer e haveria, assim, inúmeras atividades de fazer que também envolvem um dar primeiramente. Por isso, ficou sedimentado que as operações de *leasing* financeiro e o *lease-back* seriam passíveis de serem tributadas pelo ISS, já que tratam tanto de uma obrigação de dar como de fazer (BRASIL, 2009).

Por sua vez, em sequência à evolução da análise do ISS, principalmente em sedes tecnológicas, em 29 de outubro de 2020, no julgamento da ADI 5.659/MG, o relator, Ministro Dias Toffoli, ao fundamentar seu voto, aduziu que:

[...] é importante registrar que admito, como já vislumbrei no julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945, ao acompanhar o Ministro Nelson Jobim, que a expressão mercadoria, para fins de incidência do ICMS, não é inequívoca no sentido de que abrange tão somente os bens corpóreos (tangíveis) que são objeto de comércio ou destinados a sê-lo. Levando-se em conta, por exemplo, ter a Constituição (art. 155, § 3º) previsto a possibilidade de o imposto incidir sobre operações relativas a energia elétrica, não há como sustentar que as coisas incorpóreas estariam necessariamente fora do conceito de mercadoria.

Também não se diverge quanto ao entendimento de que o software, em si, pode ser considerado um bem digital incorpóreo (imaterial) que, em tese, pode configurar fato gerador do ICMS, a depender das características do negócio jurídico que norteiam sua aquisição.

Entendo, todavia, que a tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) parece não mais ser suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos com programas de computador em suas diversas modalidades, da mesma forma que a Suprema Corte, em diversos julgados, tem superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos.

Observe-se, ainda, que nos dois precedentes paradigmáticos em que se apreciou a tributação do software, tangenciou-se a impossibilidade de incidência do imposto estadual sobre o negócio jurídico relativo ao

licenciamento de programas de computador, sem, no entanto, adentrar-se na questão - a meu sentir relevante para o deslinde do caso - atinente à “real natureza do bem intangível transmitido”. [...]

Dessa perspectiva, creio que devemos avançar. O primeiro julgado da Corte data de 1998. A decisão em que se indeferiu a medida cautelar na ADI 1.945 foi tomada em 2010 (BRASIL, 2020).

O Ministro, em seu voto, fundamentou que, nesses casos, onde há uma mudança drástica de evolução da sociedade, deve-se aplicar a chamada interpretação evolutiva para guiar o deslinde do caso. Como ele mesmo ponderou, à época em que o ICMS foi visto como o imposto correto a incidir sobre programas de *software*, não havia o preponderante comércio eletrônico que hoje se instaurou nos meios comerciais. Ademais, como ele assevera, as:

[...] mercadorias que antes eram comercializadas apenas fisicamente, hoje podem ser negociadas via transferência eletrônica de dados. Da mesma forma, na economia digital, mais e mais aplicativos e serviços podem ser rapidamente fornecidos e liberados *com esforço de gerenciamento ou interação de serviços mínimos* (BRASIL, 2020, grifos do autor).

Nesse julgado, a possibilidade de incidência do ICMS foi vencida, e no seu lugar foi considerada como melhor tributação da nova realidade a incidência do ISS. Para chegar a essa decisão, o relator usou como fundamento a ideia de que, conforme vinha decidindo o STF, o “simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS” (BRASIL, 2020).

Ou seja, o Ministro ponderou que o licenciamento ou a cessão de direito de uso de *software*, seja ele padronizado (customizado ou não), seja por encomenda, independentemente de a transferência do uso ocorrer via *download* ou por meio de acesso à nuvem, ao se enquadrar no subitem existente na lista anexa de serviços da LC nº 116/03, já teria o condão de acabar com quaisquer dúvidas existentes acerca da incidência do ISS nesses casos.

Foi aduzido ainda que o legislador, em suas atribuições, teria escolhido o próprio ISS para a tributação sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, dessa forma, não haveria como se desconsiderar essa legítima opção feita. Dessa forma, o relator não vislumbrou como deixar de incidir o ISS sobre esses casos, dado que, notadamente, a seu ver, o legislador não teria extrapolado o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza (BRASIL, 2020).

Deve-se ponderar, ainda, que a escolha pela incidência do ISS foi pautada também em preceitos do direito comparado, ao qual se seguiu a diretiva COM (1998) 374 final. Dessa forma, o relator Dias Toffoli ponderou:

Note-se que essa solução atende às diretrizes estabelecidas no direito comparado. Com isso: a) não há criação de novo tributo, mas simplesmente a utilização de um já existente, o ISS, para se tributarem as operações com programas de computador; b) *atende-se à neutralidade e ao preceito da não discriminação*, haja vista que a LC nº 116/03 não distingue se a transferência por meio do contrato de licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador ocorrem por meio físico ou eletrônico; c) *preserva-se a segurança jurídica*, mantendo-se a orientação clara já constante do subitem 1.05 da lista em referência e as obrigações decorrentes da mesma lei complementar (BRASIL, 2020, grifos do autor).

Ademais, junto a esse critério objetivo, o relator fundamentou sua decisão pautado no fato de que, para ele, a elaboração de um *software* é claramente um serviço que resulta de um esforço humano e isso se aplicaria a todas as formas de disponibilização desse, seja ele feito por encomenda, padronizado, customizado, disponibilizado via *download* ou via nuvem (BRASIL, 2020).

Nota-se que o entendimento firmado no julgamento da ADI 5.659/MG mostrou uma certa evolução do entendimento da corte, assim como em outros julgados acima apresentados. Dessa forma, como visto, prevaleceu a incidência do ISS nos casos tributação de programas de *software*, sob o principal argumento de que o “simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS” (BRASIL, 2020).

Há que se buscar, todavia, a experiência estrangeira, que se abordará na sequência.

#### **4.5 A proposta da reforma tributária com o IBS e a análise comparada da aplicação do IVA digital na Europa**

O julgamento da ADI 5.659/MG, foi trazido à baila outro importante assunto a ser discutido na temática da busca pela tributação da tecnologia *streaming*, que é a possibilidade ou não da criação de tributo específico, ou como fora feito na Europa, o uso já existente do IVA como imposto para se tributar tais tecnologias, o que no caso do Brasil poderia ser futuramente travestido no imposto que está sendo discutido, de nome IBS.

Para tanto a partir desse momento será analisada tanto a proposta de criação do IBS e sua possibilidade de aplicação no Brasil, quanto a implementação atual do IVA, na tributação de tecnologias na Europa.

#### ***4.5.1 A busca pela criação de um tributo específico de tecnologia no Brasil e a proposta do IBS***

Atualmente no Brasil há pelo menos sete propostas legislativas que já estão em andamento no Congresso Nacional, visando à criação de alguma espécie de tributação digital. A mais recente proposta (Lei nº 13.982/2020) tem por autoria o deputado Danilo Forte (PSDB-CE) e visa instituir a Contribuição Social sobre Serviços Digitais (CSSD). Tal incidência recairia sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia, e o tributo nasceria para financiar programas de renda básica, como o auxílio emergencial.

Ademais, tem-se discutido também a possibilidade de uma reforma tributária visando a maior transparência de arrecadação e à simplificação dos dispositivos legais existentes. Entre as propostas apresentadas, as que mais se destacam são as PECS: 110/19 e 45/2019. Nesse sentido, conforme o portal da Câmara dos Deputados, ao se tratar de tais PECs, tem-se que:

Em ambas as proposições, a alteração do Sistema Tributário Nacional tem como principal objetivo a simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, base tributável atualmente compartilhada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nesse sentido, ambas propõem a extinção de uma série de tributos, consolidando as bases tributáveis em dois novos impostos:

- (i) um imposto sobre bens e serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na maioria dos países desenvolvidos; e
- (ii) um imposto específico sobre alguns bens e serviços (Imposto Seletivo), assemelhado aos *excise taxes* (CORREIA NETO *et al.*, 2020).

Ademais:

A base de incidência do IBS em ambas as propostas é praticamente idêntica: todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, operações que, em regra, escapam da tributação do ICMS estadual e do ISS municipal no quadro normativo atualmente em vigor (CORREIA NETO *et al.*, 2020).

Contudo, deve-se ter em mente de forma clara que, apesar de as PECS buscarem a mesma instauração de um mesmo tributo, que é o IBS, essas possuem diferenças importantes, que serão abaixo retratadas em quadro explicativo:

Quadro 4 – Principais diferenças sobre as PECS: 110/19 e 45/2019 que tratam sobre a instauração do ISB no Brasil

	<b>PEC 110</b>	<b>PEC 45</b>
<b>Competência tributária do IBS</b>	Tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual).	Tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê os impostos federais), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo).
<b>Número de tributos substituídos pelo IBS</b>	São substituídos nove tributos, o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS.	São substituídos cinco tributos, o IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS.
<b>Determinação da alíquota do IBS</b>	Lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional.	Cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município/Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional, pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota.
<b>Partilha da arrecadação do IBS</b>	O produto da arrecadação do imposto é partilhado entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios segundo o método previsto nas regras constitucionais descritas no novo texto constitucional proposto na Emenda, ou seja, mediante entrega de recursos a cada ente federativo conforme aplicação de percentuais previstos na Constituição sobre a receita bruta do IBS (repasse de cota-parte).	Cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua “sub-alíquota”, fixada conforme descrito anteriormente, sobre a base de cálculo do imposto.

<b>Vinculação da arrecadação do IBS (saúde, educação, fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES etc.)</b>	<p>O produto da arrecadação do imposto é vinculado às despesas e aos fundos de acordo com o método fixado nas regras constitucionais propostas pela PEC, ou seja, mediante aplicação de percentual sobre a arrecadação para definir a entrega direta de recursos (fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES) ou piso mínimo de gastos (saúde, educação).</p>	<p>As destinações estão vinculadas a parcelas da sub-alíquota de cada ente federativo, fixadas em pontos percentuais e denominadas “alíquotas singulares”. A soma dessas “alíquotas singulares”, definidas pelo ente para cada destinação constitucional e para a parcela de receita desvinculada, representará o valor da alíquota aplicável para aquele ente federativo.</p>
<b>Transição do sistema de cobrança dos tributos</b>	<p>Durante um ano é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição dura cinco anos, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um quinto ao ano (os entes federativos não podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos).</p>	<p>Durante dois anos é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição dura oito anos, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um oitavo ao ano (os entes federativos podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos).</p>
<b>Transição da partilha de recursos</b>	<p>No total, a transição será de quinze anos; a partir da criação dos novos impostos, cada ente federativo (União, cada Estado, Distrito Federal e cada Município) receberá parcela das receitas dos impostos novos de acordo com a participação que cada um teve na arrecadação dos tributos que estão sendo substituídos; após a implementação definitiva do novo sistema de cobrança, prevista para durar 5 anos, a regra retro descrita é progressivamente substituída pelo princípio do destino, à razão de um décimo ao ano.</p>	<p>No total, a transição será de cinquenta anos; durante vinte anos a partir da criação dos novos impostos, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberão (i) valor equivalente à redução de receitas do ICMS ou ISS, em virtude da extinção desses tributos; (ii) valor do aumento/diminuição da arrecadação em virtude de alterações das alíquotas de competência de cada ente federado e (iii) superávit/déficit de arrecadação após consideradas as duas parcelas anteriores, que será distribuído proporcionalmente pelas regras de partilha do novo IBS (princípio do destino mediante apuração do saldo de débitos e créditos); a partir do vigésimo primeiro ano, a parcela equivalente à redução do ICMS e do ISS (parcela “i”, acima) será reduzida em um trinta avos ao ano, passando a ser distribuída segundo o princípio do destino.</p>

**Fonte:** Elaboração da Autora com base nos dados ofertados no portal da Câmara dos Deputados.

Como se pode perceber, a proposta do IBS se baseia basicamente na progressiva substituição dos cinco tributos atualmente incidentes sobre bens e serviços, por um único imposto, do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja receita seria partilhada entre a União, os Estados e os Municípios.

Tal imposto foi pensado no intuito de possuir minimamente as mesmas características do imposto sobre o valor adicionado (IVA). Esse modelo de tributo é aplicado em países da Europa, América do Norte e América do Sul e é cobrado nas diferentes etapas da produção e da comercialização de bens e serviços. Por meio desse sistema, o tributo sobre consumo independe da forma como está organizada a cadeia

produtiva, permitindo que o imposto repassado ao consumidor final seja igual ao recolhido ao longo de todo o processo, sem bitributação.

Como ponderam Rocha, Rocha e Rocha, principalmente no tocante à PEC 45/2019:

O IBS será instituído mediante lei complementar federal, a qual definirá o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo e as sanções, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas internas. Ou seja, a alíquota do imposto seria a mesma para todos os bens e serviços dentro de cada ente federativo, entretanto o valor da alíquota pode variar entre Estados e Municípios. A soma das alíquotas federal, estadual e municipal resultará na alíquota global (ROCHA; ROCHA; ROCHA, 2021, p. 109).

Ademais, a PEC nº 45/2019, em seu inteiro teor, aponta que:

Para compatibilizar essas duas dimensões do IBS, propõe-se que a alíquota percebida pelo contribuinte seja a soma das alíquotas federal, estadual e municipal e que, nas transações interestaduais e intermunicipais, seja aplicada sempre a alíquota do Estado e do Município de destino.

Operacionalmente, o modelo funcionará da seguinte forma. Haverá três alíquotas de referência do IBS – uma federal, uma estadual e uma municipal – que serão calibradas de forma a repor a perda de receita dos tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. Pela proposta, as alíquotas de referência serão calculadas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal. Para a União, a alíquota de referência do IBS será aquela que repõe a perda de receita com o PIS, a Cofins e o IPI, descontado o ganho de receita decorrente da criação do imposto seletivo; para os Estados será aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e para os Municípios será a que repõe a receita de ISS do conjunto dos Municípios do país (BRASIL, 2019).

Os autores ponderam ainda que a criação do IBS tem por finalidade precípua a de instituir uma única alíquota para todos os bens e serviços, para que assim houvesse maior transparência fiscal e com isso fossem eliminadas guerras fiscais, incentivos fiscais e conflitos entre os entes federados. Por sua vez, ao tratar do IBS em meios tecnológicos, os autores aduzem que este poderia dirimir o conflito de competências entre Estados e Municípios nos casos de comercialização de *softwares*. Isso porque o texto da PEC 45/2019, por exemplo, fazia menção à grande abrangência de situações em que o imposto incidiria, tanto em situações tangíveis como as intangíveis, que configuram o meio digital. Dessa forma, independentemente de nome, se for algo ligado ao consumo seria tributado pelo IBS, incluindo, portanto, licenciamentos e cessões de uso (ROCHA; ROCHA; ROCHA, 2021).

Ademais, salientam que o novo imposto:

Viria contemplar um dos desafios atuais, que é delimitar as fronteiras da tributação da ‘economia digital’, que já não comporta mais discutir conceitos tradicionais de ‘mercadoria’ e ‘serviços’, tendo como parâmetros a ação humana resultante de uma obrigação de ‘dar’ ou ‘fazer’ ou a localização física dos contribuintes ou do prestador do serviço (ROCHA; ROCHA; ROCHA, 2021, p. 110).

Nesse mesmo sentido, Gabriela Conca (2019) aduz que o IBS, ao trazer uma proposta de base ampla, contendo todas as suas principais características de forma uniformizada, seja qual for o ente, acabaria com a discussão acerca das classificações em mercadorias e serviços. Assim sendo, a controvérsia sobre as tecnologias, como o *streaming*, serem serviços, mercadorias ou cessão de uso acabariam, dado que todas seriam tributadas por um único e igual tributo, que seria o IBS.

Dessa forma, como apresentaram os autores e as próprias redações das propostas, o IBS poderia ser uma alternativa para a resolução do conflito de competências entre o ICMS e o ISS, na busca pela tributação das tecnologias. Com a intuição do IBS, haveria tanto alíquotas, legislações e base de cálculo uniformes entre os entes federativos, acabando pois com a discussão da melhor base material de incidência para tributar as tecnologias, ou mesmo a dicotomia existência entre os termos serviços e mercadorias ligadas a essa nova revolução digital. Dessa forma, em único imposto todas as questões sobre a tecnologia estariam sendo abarcadas.

Nesse sentido, Rocha, Rocha e Rocha acrescentam ainda que, nessa sistemática:

O novo tributo seria cobrado uniformemente por ocasião da comercialização de uma coisa/bem ou da prestação do serviço, independentemente se a operação foi realizada por meios físicos ou virtuais, incidindo em todas as etapas do processo produtivo pelo critério da não cumulatividade, não sendo relevante a forma de organização da atividade (ROCHA; ROCHA; ROCHA, 2021, p. 111).

Deve-se ponderar, no entanto, que a proposta não possui tão somente pontos positivos; ela também acarretaria certos problemas principiológicos. Isso aconteceria porque a proposta iria de encontro a princípios constitucionais tributários como a seletividade, capacidade contributiva e isonomia. Ao se criar um imposto único e uniforme, é inegável que o quesito guerra fiscal estaria sendo resolvido. Contudo, essa mesma unicidade estaria em desacordo com a equidade que princípios como os supramencionados buscam apresentar e instaurar no sistema tributário brasileiro, dado

que, por exemplo, não haveria qualquer seletividade em produtos supérfluos ou não (ROCHA; ROCHA; ROCHA, 2021).

Entretanto, deve-se ter em mente que a proposta de reforma tributária ainda tem longo caminho a ser percorrido, na busca pela sua aprovação, para que então possa ser o IBS uma clara e fática realidade tributária no Brasil. Dessa forma, sua atuação até então não passa de análises e suposições. Por isso, imperioso se faz apresentar e demonstrar como tem se desenrolado a aplicação e o uso do IVA Europeu na tributação de meios digitais, já que o IBS tem em seu pautamento todo realizado na proposta do IVA.

#### ***4.5.2 Análise comparada da efetividade atual do IVA Europeu com a possível implementação do IBS no Brasil***

Em um sistema tributário pautado no IVA, a carga tributária é compartilhada entre todos os contribuintes que participam do processo de produção, que é o que geralmente se chama de sistema de pagamentos fracionários. Esse detalhamento dos pagamentos é muito importante para o tesouro do Estado, pois trata-se de “um excelente meio de pré-financiamento do imposto, dado que, em princípio, todos os empresários que intervêm num ciclo econômico adquirem a qualidade de cobradores, por conta do Estado de uma parte do imposto” (MICONI, 1979, p. 246).

É preciso aduzir que o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), em sua definição clássica, detém a característica de ser multifásico. Isso se dá pelo seu modelo de arrecadação, no qual a sua cobrança é dividida nas diferentes etapas das cadeias produtivas. Sob essa ótica, Oliveira aduz que:

[...] o IVA classifica-se como um imposto plurifásico. A sua liquidação processa-se em todas as fases de produção e distribuição dos produtos, ou seja, em toda a cadeia de fornecimento, na qual se incluem o produtor, o grossista e o retalhista. O imposto é fracionado por todos os operadores que participam neste mesmo circuito (OLIVEIRA, 2011, p. 4).

Seu fato gerador consiste basicamente na entrega de bens e prestação de serviços e nas importações de produtos e mercadorias. A base impositiva consiste na totalidade da contraprestação de cada operação sujeita ao imposto. “O objeto do IVA, a seu turno, é o consumo, já que através da repercussão econômica, transfere-se a carga tributária do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, consumidor final” (FILGUEIRAS, 1996, p. 132). Em outras palavras, essa sistemática impõe um imposto geral sobre o

consumo de bens e serviços que é proporcional ao preço, ou seja, o percentual é aplicado ao preço do produto.

Segundo a síntese da diretiva 2006/112/CE do site EUR-LEX, o IVA na União Europeia é aplicado em todas as operações realizadas a pagamento por um sujeito passivo. Isto é, “um indivíduo ou organismo que entregue bens ou preste serviços no exercício da sua atividade. As importações efetuadas por qualquer pessoa também estão sujeitas a IVA” (EUR-LEX, Diretiva 2006/112/CE). Suas operações tributáveis alcançam as entregas de bens ou prestações de serviços na União Europeia (UE), assim como as aquisições de bens intra-EU e as importações de bens do exterior.

Ainda nesse sentido, o portal Europa.eu aponta que o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto sobre o consumo que se aplica a quase todos os bens e serviços adquiridos e vendidos para utilização ou consumo na UE. Ademais a UE teria adotado regras gerais em matéria de IVA, mas a aplicação dessas regras poderia variar de país para país. Na maioria dos casos, o IVA é devido sobre todos os bens e serviços em todas as fases da cadeia de abastecimento, incluindo a venda ao consumidor final. O imposto é devido desde o início até ao final de um processo de produção, por exemplo, aquisição de componentes, transporte, montagem, entregas, embalagem, seguros e transporte marítimo até ao consumidor final (O PARLAMENTO..., 2020).

No que diz respeito à taxa cobrada, o valor aplicado por todos os países membros aos bens e serviços não pode ser inferior a 15%. Ademais, a diretiva pontua ainda que, os países podem aplicar “uma ou duas taxas reduzidas, não inferiores a 5%, a bens ou serviços específicos enumerados no anexo III da diretiva. São, além disso, aplicáveis exceções a estas regras (taxas inferiores, taxas reduzidas sobre outros bens ou serviços etc.) em determinadas condições” (EUR-LEX, Diretiva 2006/112/CE).

Ademais, a diretiva prevê alterações conhecidas como derrogações nas regras que são comuns à aplicação do IVA. Isso se dá para proteção e prevenção de determinados tipos de evasão fiscal que possam vir a acontecer. Nesse sentido, dispõe-se que a diretiva:

[...] adicionalmente, permite que os países da UE mais fortemente afetados pela fraude em matéria de IVA apliquem temporariamente uma inversão generalizada da responsabilidade relativa ao IVA. Isto implica a transferência da responsabilidade de pagamento do IVA do fornecedor para o cliente. Os países da UE podem adotar esta medida apenas para entregas de bens ou prestações de serviços a nível nacional acima do limiar de 17. 500 euros por operação, apenas até 30 de junho de 2022 e em condições muito estritas (EUR-LEX, Diretiva 2006/112/CE).

Diante de todo o exposto e conforme ponderações de Juliana Nakayama, é importante ressaltar que o sistema de cobrança do IVA tem como uma das principais finalidades a de:

[...] suprimir os controles fiscais nas fronteiras internas relativamente a todas as operações efetuadas entres os Estados-membros, aproximar as taxas de IVA dos Estados-membros e estabelecer um período transitório, com uma duração limitada, a fim de facilitar a passagem para o regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados-membros (NAKAYAMA, 2002, p. 4).

Pode-se concluir que o IVA é o conceito mais moderno de tributação no cenário mundial. O cerne da parte financeira e tributável da UE é estabelecido por meio desse modelo de cobrança de impostos sobre bens e serviços, sendo obrigatório a todos que compõem a UE. Deve-se ponderar ainda que, além de propiciar o desenvolvimento econômico, esse modelo também pode estabelecer fontes importantes de recursos para apoiar o estabelecimento de instituições para construir um sistema livre de guerras e evasões fiscais.

Por sua vez, no que concerne à utilização do IVA para tributações digitais, para a UE e sua comissão, o Mercado Único Digital é um mercado onde a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais é garantida. Os cidadãos e as empresas podem beneficiar-se de acesso contínuo e desenvolver atividades online em condições de concorrência leal e com um elevado nível de proteção de seus dados pessoais, independentemente da sua nacionalidade ou local de residência. O Mercado Único Digital permite que a Europa continue a ser um líder global na economia digital, ajudando as empresas europeias a crescer globalmente. Ademais, a UE necessitaria de um quadro fiscal moderno para aproveitar as oportunidades digitais e, ao mesmo tempo, assegurar uma tributação fiscal equitativa (UNIÃO EUROPEIA, 2015).

Ademais, o presidente do grupo formado, o Ministro das Finanças Vítor Gaspar, aponta que “a era digital proporciona oportunidades excelentes para empresários e para as pessoas em geral. Ao mesmo tempo, gera desafios e oportunidades para os sistemas fiscais e para as administrações tributárias, que terão de se adaptar às novas realidades” (COMISSÃO EUROPEIA, 2014).

Ademais, esse tipo de mercado requer um quadro fiscal moderno e estável para que assim a economia digital passe a estimular setores como inovação e combata a fragmentação do mercado, permitindo que todos os atores tirem partido da nova dinâmica do mercado em condições justas e sustentáveis. Para as diretrizes do Mercado Único

Digital é fundamental garantir a segurança fiscal dos investimentos empresariais e evitar que comecem a surgir novas lacunas orçamentais no mercado único (COMISSÃO EUROPEIA, 2017).

Além disso, cabe ressaltar que o Mercado único Digital possui três grandes pilares de atuação:

**Melhor acesso dos consumidores e empresas a bens e serviços em linha em toda a Europa** – o que exige a rápida eliminação de diferenças-chave entre os mundos em linha e fora de linha a fim de derrubar os obstáculos à atividade transfronteiras em linha.

**Criação das condições adequadas para o desenvolvimento de redes e serviços digitais** — o que implica a disponibilidade de infraestruturas de alta velocidade, seguras e fiáveis e de serviços de conteúdos, apoiados por condições regulamentares adequadas que promovam a inovação, o investimento, a concorrência leal e condições de concorrência equitativas.

**Otimização do potencial de crescimento da nossa Economia Digital Europeia** — o que implica investir em infraestruturas e tecnologias TIC, como a computação em nuvem e megadados, investigação e inovação com vista a dinamizar a competitividade industrial, bem como a melhorar os serviços públicos, a inclusividade e as competências (COMISSÃO EUROPEIA, 2015, grifos do autor).

Pondera-se ainda que, no campo da tributação, é difícil para os formuladores de políticas encontrarem soluções para garantir uma tributação justa e eficiente, visto que a transformação digital da economia está se acelerando cada dia mais. O Direito Tributário internacional é fraco, pois foi originalmente destinado a empresas “físicas” e agora se tornou obsoleto com as inúmeras empresas de distribuição digital. As regras fiscais atuais não estão mais em linha com os padrões modernos, em que as empresas dependem fortemente de ativos intangíveis, dados e automação que são difíceis de quantificar e facilitam o comércio online transfronteiriço sem presença física. Essas questões não se limitam à economia digital e têm um impacto potencial em todas as áreas de negócios (COMISSÃO EUROPEIA, 2017).

Como resultado, algumas empresas existem em determinados países e, no processo de prestação de serviços aos consumidores e na celebração de contratos com estes, fazem pleno uso da infraestrutura e instituições jurídicas disponíveis, embora não sejam consideradas presentes para efeitos fiscais. Em comparação com empresas maduras, essa posição parasitária torna as condições competitivas mais favoráveis (COMISSÃO EUROPEIA, 2017).

Pondera-se ainda que o desafio de garantir que a economia digital seja tributada de forma justa está cada vez mais sério, por não estar totalmente resolvido, principalmente

devido à falta de consenso internacional e à sua natureza multidimensional. Em um mundo cada vez mais globalizado e digitalmente interconectado, essa é uma situação insustentável, pois cada vez mais atividades estão entrando no espaço digital. O fracasso em resolver essas situações levará a mais oportunidades de evasão fiscal e reduzirá as receitas fiscais do orçamento público, ou seja, a erosão do orçamento social terá um impacto na equidade social e prejudicará a igualdade de condições da empresa (COMISSÃO EUROPEIA, 2017).

Essa falta de orientação e tributação adequada colocaria “em risco a competitividade da UE, uma fiscalidade equitativa e a sustentabilidade dos orçamentos dos Estados-Membros”. Como sublinhou o Presidente da Comissão, Jean-Claude Juncker, no seu discurso de 2017 sobre o Estado da União (COMISSÃO EUROPEIA, 2017). O comitê da UE tomou medidas para garantir que todas as empresas que nela operam paguem impostos nos países onde os lucros e o valor são gerados. Segundo eles, esse princípio é essencial para uma tributação justa e eficaz no Mercado Único e só pode ser implementado via medidas comuns e coordenadas. Diferentes abordagens adotadas pelos países da UE podem levar a uma descentralização do mercado único, ao aumento da incerteza fiscal, minar a igualdade de condições e criar lacunas no abuso de práticas fiscais (COMISSÃO EUROPEIA, 2017).

Na Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho (COM, 2017) n° 547, a comissão pondera que, em média, a taxa de imposto efetiva do modelo de negócio digital nacional é de apenas 8,5%, o que é o dobro da taxa de imposto aplicável do modelo de negócio tradicional. Isso se deve principalmente às características do modelo de negócio digital, que depende em grande parte de ativos intangíveis e dos benefícios de incentivos fiscais. Mesmo sem considerar um plano de tributação internacional ativo, a carga tributária efetiva pode ser reduzida a zero, e as empresas digitais transfronteiriças também podem se beneficiar dessa redução.

Algumas opções de alternativas para solução de curto prazo, visando proteger as bases de tributação direta e indireta do Estados-Membros, foram apresentadas:

**Equiparação fiscal relativa ao volume de negócios das empresas digitalizadas** - Um imposto sobre todos os rendimentos não tributados ou insuficientemente tributados gerados a partir de todas as atividades empresariais baseadas na Internet, incluindo entre empresas ou entre empresas e consumidores, imputável no imposto sobre os rendimentos das sociedades ou como um imposto distinto.

**Retenção na fonte sobre as transações digitais** – Uma retenção na fonte final autónoma em termos brutos sobre certos pagamentos feitos

a fornecedores não residentes de bens e serviços encomendados em linha.

**Taxa sobre as receitas geradas pela prestação de serviços digitais ou atividade publicitária** – Pode ser aplicada uma taxa separada a todas transações efetuadas à distância com clientes nacionais caso uma entidade não residente tenha uma presença económica significativa (COMISSÃO EUROPEIA, 2017, grifos do autor).

Por sua vez, no domínio do IVA, a Comissão também abordou frontalmente os desafios colocados pela economia digital com a sua proposta sobre o comércio eletrónico. Para a Comissão Europeia, no documento COM (2016) 757 final, é necessário não só ultrapassar as barreiras ao comércio eletrónico transfronteiriço, causadas pelas dispendiosas obrigações de imposto sobre o valor acrescentado, mas também superar a falta de neutralidade inerente que afeta as empresas da UE (UNIÃO EUROPEIA, 2016).

Nesse sentido, há ainda a proposta de Diretiva nº 2018/0073, que visa introduzir um imposto indireto, à taxa de 3%, que incide sobre as receitas brutas líquidas de IVA, constituindo uma solução provisória ao problema da inadequação das atuais regras de tributação das sociedades na UE à Economia Digital. Na proposta a comissão pondera que o objetivo daquela diretiva era de eliminar as desigualdades entre a tributação de serviços normais e digitais. Naquela época, em média, as “as empresas digitais [estavam] sujeitas a uma taxa efetiva de imposto de apenas 9,5%, ao passo que os modelos de negócio tradicionais estão sujeitos a uma taxa de 23,2 %” (PARLAMENTO EUROPEU, 2018, p. 7). Contudo, aponta-se que o processo de tributação de um país deve ser justo e benéfico para toda a sociedade, ou seja, as empresas que integram o Mercado Único da UE devem possuir condições equitativas (PARLAMENTO EUROPEU, 2018, p. 7).

Como a Comissão entende ser a tributação digital um problema internacional, a UE é empenhada em promover debates desse gênero e trabalha conjuntamente com a OCDE “no Fundo Monetário Internacional (FMI), nas Nações Unidas (ONU) e no Grupo do Banco Mundial (GBM), que constituem a Plataforma de Cooperação no domínio da Fiscalidade”. Contudo, estabelecer uma tributação digital a nível global é extremamente difícil e por isso a UE vem tentando a sua implementação interna, primeiramente (PARLAMENTO EUROPEU, 2018, p. 8). Para tanto, ainda segundo a proposta, as receitas tributáveis deverão:

[...] ser as que decorrem da prestação *do seguinte*: i) apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface; ii) disponibilização de interfaces digitais multilaterais que permitem aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores, podendo ainda facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de

serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores (por vezes, referidos como serviços de «intermediação»); iii) *tratamento, transmissão e venda* dos dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados a partir das atividades desses utilizadores em interfaces digitais; e iv) *o fornecimento de conteúdos digitais como, por exemplo, vídeo, áudio, jogos ou texto*; [...] (PARLAMENTO EUROPEU, 2018, p. 11, grifos nossos).

Nessa diretiva, a proposta de tributação envolve principalmente os conteúdos digitais que deverão ser definidos como “os dados fornecidos em formato digital, tais como programas informáticos, aplicações, jogos, músicas, vídeos ou textos, independentemente de o acesso ser efetuado por transferência ou transmissão em fluxo, e outros além dos dados apresentados pela própria interface digital” (PARLAMENTO EUROPEU, 2018, p. 13). Como indicado no documento, esse imposto:

[...] não é um imposto sobre a recolha de dados *enquanto tal*. O ISD deverá visar a criação de receitas decorrentes *do tratamento, da venda ou da transmissão a terceiros desses dados* obtidos a partir de uma atividade muito específica (atividades dos utilizadores em interfaces digitais) (PARLAMENTO EUROPEU, 2018, p. 15, grifos nossos).

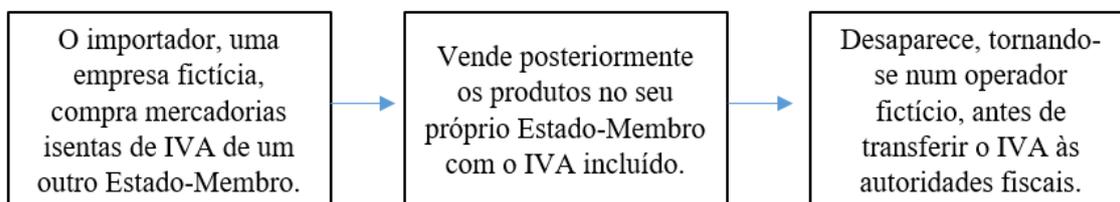
Diante de todo o exposto, nota-se que, assim como no Brasil, na EU, quando se fala em economia digital, os principais desafios no domínio da fiscalidade envolvem a conectividade e os dados. De fato, hoje em dia, o negócio da economia digital não se baseia necessariamente na presença física densa, o que faz com que o método tradicional de tributação, que se baseia no elemento da ligação territorial, seja ineficiente e muitas vezes falho. Ademais, esse tipo de economia traz desafios e oportunidades ao sistema tributário e à gestão tributária. Sob a proposta de implantação de um sistema tributário único digital, a UE busca um sistema mais simples, ou seja, livre de burocracias, transparente, automatizada e menos técnica, além de como apresentar a seus integrantes uma tributação mais equitativa e justa.

Como nem tudo é só o lado positivo, a EU também precisa enfrentar o lado negativo do IVA, que provém de suas fraudes. Segundo o Parlamento Europeu, a chamada “Fraude do operador fictício” é uma das fraudes de IVA mais cometidas e comuns na UE. Ponderam ainda que há uma estimativa de que tal fraude seja responsável pelo desfalque de receitas no valor de 45 a 53 milhões por ano (O PARLAMENTO..., 2016).

Segundo o Parlamento Europeu, a chamada “fraude intracomunitária do operador fictício” acontece “quando bens são vendidos através fronteiras estando assim isentos de IVA. A isenção de IVA baseia-se no facto de que o IVA tem de ser pago no país de

destino da mercadoria” (O PARLAMENTO..., 2016). Ou seja, a sistemática da fraude acontece da seguinte forma:

Figura 11 – Sistema de Fraude do Operador Fictício



**Fonte:** Elaboração da autora.

Na tentativa de frear as fraudes existentes, em dezembro de 2019, o Parlamento Europeu (PE) aprovou mais dois relatórios [(COM(2018)0812 – C8-0015/2019 – 2018/0412(CNS) e [(COM(2018)0812 – C8-0015/2019 – 2018/0413(CNS)], da então deputada Lúcia Pereira, que buscavam medidas para facilitar a contenção da fraude fiscal em transações transfronteiras ligadas ao comércio eletrônico. Tais propostas têm o condão de dotar as autoridades fiscais de instrumentos antifraudes mais céleres e eficazes.

Diante de todo o exposto, pode-se aduzir que seria falacioso pensar ou mesmo afirmar a existência de um sistema fiscal sem erros. O IVA Europeu não está livre de fraudes e sonegações fiscais, mas diversas medidas paliativas vêm sendo tomadas, pensadas e até mesmo incorporadas, visando à contenção do avanço das fraudes na UE. O IVA ainda se mostra um sistema instável e suscetível a fraudes. Ou seja, ainda é um sistema de tributação em construção, que demanda aparar arestas para se chegar à plenitude de seu funcionamento.

Como já aludido em tópico oportuno, ainda não há um tributo brasileiro com as características do IVA, contudo, já existe uma análise legislativa da viabilidade de uma possível implementação. Diante do exame do IVA na UE, pode-se aduzir que a experiência do direito comparado na utilização do IVA para tributar aspectos de economia digital apresenta certos pontos que podem ser aplicados também no Brasil para solucionar o problema em questão.

Dessa forma, a pergunta a ser feita nessa etapa é: pode ser o IBS a solução para as problemáticas envolvendo a tributação digital no Brasil? A resposta a essa pergunta será dada no tópico a seguir, no qual se tecerá uma análise crítica acerca de todos os temas que foram discutidos e apresentados neste trabalho.

#### 4.6 Análise crítica

O presente trabalho consiste na análise do conflito de competência entre Estados e Municípios, por meio dos impostos ICMS e ISS, na busca pela tributação de tecnologias, em especial do *streaming*. Para tanto, foi utilizada como marco teórico filosófico a teoria da textura aberta do Direito de Hart.

Como já demonstrado ao longo do trabalho, Hart aponta que no Direito há a existência de termos e composições legais que são dotados de uma textura aberta, ou seja, tais termos não possuem uma limitação conceitual ou mesmo uma limitação de alcance, dado que, em sua perspectiva, o legislador não poderia ou mesmo conseguiria abarcar todos os fatos futuros que pudessem se apresentar à sociedade. Diante disso os termos abertos na legislação conseguiriam abarcar tais fatos futuros, não deixando, pois, o Direito de se manifestar nas evoluções sociais e jurídicas.

Com a utilização desse termos abertos na elaboração da legislação de um ordenamento, já seria esperado que existam certos conflitos no que diz respeito ao alcance e ao enquadramento desses em situações fáticas. Diante disso, já prevendo essas complicações, Hart aponta que para elas a melhor e mais efetiva solução é a utilização do poder discricionário dos juízes. Ou seja, o fato deve ser apresentado a um magistrado para que ele decida, com base é claro em todo o ordenamento preestabelecido, se determinada situação se subsume ou não à legislação e ao termo aberto do Direito.

Como pode-se perceber, essa teoria não só possui grande semelhança com a problemática que é apresentada por este trabalho, mas como também explica a existência de muitos dos conflitos tributários existentes entre ICMS e ISS. Termos como “mercadoria” e “serviços” são claramente, sob a ótica de Hart, texturas abertas do Direito, dado que não possuem uma limitação fixa, predeterminada ou mesmo taxativa, o que parece a compreensão mais correta. Como já aludido em tópico acima, o conceito e extensão dos termos serviços e mercadorias estão sempre em constante mudança, tentando sempre abarcar os fatos futuros que são apresentados e, dessa forma, se mostram evidentemente abertos.

Assim sendo, a busca pela tributação da tecnologia *streaming* notadamente é um conflito causado pela textura aberta do Direito, que, assim como os demais conflitos de competência tributária de outras tecnologias, como o *software*, demanda e requer a resolução da problemática pela jurisprudência. Ou seja, cabe ao STF a resolução do problema, delimitando, pois, qual termo e, por conseguinte, qual legislação será a melhor

para tributar determinado evento. Isso é o que vem acontecendo repetidas vezes no cenário tributário brasileiro.

Admitida e compreendida a existência da textura aberta do Direito e suas implicações para os conflitos de competência tributária, é necessário tecer outra crítica. Essa está diretamente ligada à determinação de qual natureza jurídica melhor se aplicaria ao *streaming*. Como também já elencado, muitos dos doutrinadores estão divididos em 3 perspectivas: 1) a de ser uma mercadoria e, por conseguinte, ser tributada pelo ICMS; 2) a de ser um serviço e, logo, incidir o ISS; e a 3) de não ser nem mercadoria ou serviço e necessitar da incidência de um novo tributo.

Importante indicar que a perspectiva que esta dissertação apoia é claramente a terceira opção, pelos motivos que se seguem: diante de toda a análise construída durante a elaboração deste trabalho, não foi possível concordar com os argumentos apresentados pelas outras partes. Faltam, diante dos dados da presente pesquisa, sérios requisitos materiais para que o *streaming* se encaixe em mercadoria ou mesmo serviço. O *streaming* é uma cessão de dados, em tempo real, sem disponibilização definitiva, que pode ser feita mediante pagamento ou não.

Ressalte-se: cessão de dados; tempo real; sem disponibilização definitiva. O próprio conceito de *streaming* já afasta as possibilidades desse de ser uma mercadoria ou um serviço.

No que se refere ao ICMS, como já visto, para que haja a efetivação de uma transação com a incidência desse imposto é necessário ao final que a circulação do bem seja repassada a um terceiro adquirente, com transferência de titularidade. Ou seja, aquele bem não mais será do vendedor ou disponibilizador e passará a ser do adquirente, que dele poderá fazer o que quiser, como dispor, por exemplo. Isso não ocorre com o *streaming*, já que não há transferência de titularidade dos dados compartilhados com o usuário. Não há a possibilidade de o usuário, como exemplo, transferir a si um determinado filme e conseguir o direito de titularidade desse, podendo comercializá-lo. A cessão, além de ser em tempo real, não possibilita essa transferência de titularidade.

Por sua vez, quanto ao ISS, para que exista a incidência desse é necessário haver um claro esforço humano, físico ou intelectual realizado em benefício de terceiro. A *streaming* por sua vez, não passa de uma cessão de dados. Ou seja, ao usuário são disponibilizados títulos cinematográficos ou mesmo musicais já existentes. Não há a criação de algo que levaria a um esforço humano, físico ou intelectual. As obras já existem, foram criadas por outras pessoas e/ou empresas, e as plataformas de *streaming*

detentoras de suas titularidades apenas as disponibilizam, por um lapso de tempo, para acesso do usuário.

Dessa forma, não há a prestação de um serviço. O *streaming* notadamente é a evolução das antigas videolocadoras. Os títulos já existentes são disponibilizados, para que seus usuários possam deles usufruir e depois devolvê-los. Trata-se apenas de uma evolução de disponibilização de conteúdos que, em vez de ser feita de forma mecânica, na qual o usuário tem que pagar por cada título alugado, ir buscar e devolver na locadora, agora se tornou, assim como várias outras situações, inteiramente digital. Agora, os conteúdos são disponibilizados em uma única plataforma eletrônica que, gratuita ou não, dará acesso ao usuário a todos os títulos, musicais ou cinematográficos, que após sua utilização continuarão à disposição.

Sendo assim, o *streaming* é notadamente uma cessão de uso. Não uma mercadoria, não um serviço, mas uma cessão de uso.

Diante disso, em análise final, a melhor solução para esse conflito seria a utilização do poder residual da União, por meio do artigo 154, I, da CR/1988, para criar um tributo de cunho tecnológico que possua fato gerador adequado. Todavia, como já visto no cenário do Direito Tributário, a utilização dessa prerrogativa da União mais se assemelha a um fantasma do que propriamente a uma possível escolha. Em todos esses anos que ela esteve disponível e pôde ser utilizada, a União não a utilizou e provavelmente não a irá utilizar.

Provavelmente, essa subutilização se deve ao fato de que o Sistema Tributário Brasileiro é, em sua integralidade, burocrático, complexo e notadamente um dos que mais tributam a sua população. Por conseguinte, a União, tendo plena ciência dessa extensão de poréns, preferiria não utilizar sua prerrogativa para aumentar mais ainda a carga tributária brasileira.

Então, qual seria a melhor solução para o conflito de competências existente entre Estados e Municípios na busca pela tributação das tecnologias?

Indica-se neste tópico conclusivo que a melhor resolução efetivamente possível ao caso seria o uso do futuro IBS, se realmente aprovado e implementado. Isso pois, com a sua criação, impostos envolvidos no conflito, como o ICMS e ISS, seriam fundidos em apenas um único imposto e, dessa forma, as questões levantadas que têm fundamentado as discussões e o conflito não mais existiriam, dado que o IBS abarcaria tanto serviços, como mercadoria, como cessão de uso.

Seriam notadamente jogados por terra todos os conflitos até então existentes na tributação das tecnologias, porque a essência desses conflitos reside evidentemente na dúvida sobre em qual natureza jurídica se enquadra o *streaming*. Assim sendo, não havendo mais distinção de impostos e suas particularidades, por conseguinte, não haveria mais conflito.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto ao longo do trabalho, o ponto filosófico-jurídico escolhido consubstancia-se na teoria da textura aberta do Direito, de Hart. Essa parte do pressuposto de que o ordenamento jurídico é incompleto, ou seja, é dotado de imprecisões, conceitos presentes na norma que são abertos e que, por isso, geram dúvidas na aplicação dos chamados termos de transmissão de condutas, que são as legislações e os precedentes, em casos que se mostram inéditos no meio jurídico.

Para Hart, tal abertura seria indispensável para que se pudesse discutir novos casos, no momento que lhes fosse mais favorável, uma vez que, ao tempo em que o legislador criou determinadas regras, seria impossível prever todas as possibilidades que poderiam se apresentar ao mundo jurídico. Como resolução a essas lacunas existentes, Hart aponta o poder discricionário dos magistrados, que traria fim a esses casos difíceis, com a possibilidade desses de criarem direito novo, mas dentro dos preceitos legais já disponíveis, como forma de limitar suas atuações.

Como visto, a presente teoria foi escolhida por se amoldar perfeitamente ao problema foco do presente trabalho, que é a tributação sobre tecnologias, especialmente o *streaming*. O conflito de competências existentes entre Estados e Municípios ocorre justamente por haver na legislação termos abertos que compõem a norma, que no presente caso consubstanciam-se nos conceitos de mercadorias e de serviços. Essa abertura inevitavelmente gera dúvidas sobre qual ente federativo seria o mais competente para tributar o *streaming*, dado o critério material que seu tributo respectivo carrega.

E, assim como disposto por Hart, caberá ao magistrado dirimir esse tipo de conflito, que no presente embate tem sido analisado pelos ministros do STJ e STF. Esses vêm tendo, dessa forma, o papel de determinar como e por quem essas tecnologias deverão ser tributadas, ou seja, criando direito novo, mas dentro das normas já existentes, o que significa dirimir entre as normas do ICMS ou do ISS. Assim sendo, a teoria da textura aberta do Direito se mostrou atemporal.

Ademais, foram feitas ponderações necessárias e introdutórias das novas tecnologias no meio audiovisual, além de todo o processo evolutivo que originou e proporcional ao *streaming* sua utilização pelo mercado atual, bem como seu conceito e características. Para tanto, foi estabelecido que o *streaming* é um fluxo constante, em tempo real, pelo qual são transmitidos dados via internet ao computador do usuário, sem que este detenha a posse definitiva, não podendo, portanto, fazer *download* de quaisquer

conteúdos para seu livre dispor, obtendo sua propriedade. Além disso, pode haver ou não uma contraprestação pecuniária, sendo comum a cobrança de valores nas plataformas de entretenimento, ao disponibilizarem filmes, músicas e vídeos.

Passada essa análise e com a conceituação estabelecida, foi realizado um estudo acerca do Sistema Tributário Nacional, para que fosse explanada a forma de divisão de competências pela Carta Magna, assim como elucidada de forma completa a constituição da regra-matriz tributária dos dois importantes tributos em questão, o ISS e o ICMS.

Tal estudo foi de suma importância para demonstrar que o conflito discutido tem se estendido também para a definição da natureza jurídica do *streaming* no Brasil. E isso tem levado, portanto, o Direito Tributário a uma zona cinzenta de não saber ao certo o encaixe correto de um determinado fato do mundo real (tecnologias) a uma hipótese de incidência, seja do ISS ou do ICMS.

Por fim, em análise do conflito propriamente dito, todas as correntes doutrinárias formadas a respeito do tema foram indicadas, assim como seus respectivos argumentos contrários e a favor. Foram apresentados também entendimentos jurisprudenciais de casos parecidos e, diante de toda essa análise, chegou-se à conclusão de que o mais adequado e correto em termos tributários seria a impossibilidade da cobrança do *streaming* pelo ICMS e também pelo ISS.

Para tanto, a solução encontrada para o conflito discutido nesse trabalho, que seja uma cobrança constitucional e traga segurança jurídica aos contribuinte, seria a criação de um tributo específico pautado na competência residual da União, prevista na CR/1988. Todavia, como já visto no cenário do Direito Tributário, essa prerrogativa da União nunca antes foi usada e, pelas experiências passadas, também nesse presente caso não o será. Isso significa que, em coerência com a teoria da textura aberta do Direito de Hart, o Brasil provavelmente optará por deixar nas mãos dos magistrados das cortes superiores a decisão sobre a tributação, que poderá tanto indicar a aplicação do ICMS, quanto a do ISS e até mesmo a que por ora se considera mais adequada, qual seja a indicação de que cabe ao Legislativo criar tributo condizente.

Por isso, frisa-se que a melhor resolução, efetivamente possível ao caso e em consonância com as possibilidades, seria o uso do futuro IBS, se realmente aprovado e implementado. Isso, pois, com a sua criação, impostos envolvidos no conflito, tais como o ICMS e ISS, seriam fundidos em apenas um único imposto e, dessa forma, as questões levantadas que têm fundamentado as discussões e o conflito não mais existiriam, dado que o IBS abarcaria tanto serviços, como mercadoria, como cessão de uso.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACQUAVIVA, Marcos Cláudio. **Dicionário Jurídico Brasileiro Acquaviva**. São Paulo: Jurídica, 1998.

ALBERTIN, Alberto Luiz. Comércio eletrônico: benefícios e aspectos de sua aplicação. **Revista de Administração de Empresas**, v. 38, n. 1, p. 52-63, 1998.

ALBERTIN, Alberto Luiz. Comércio eletrônico: modelo, aspectos e contribuições de sua aplicação, 2002. *In*: BRAGUETTA, Daniela de Andrade. **Tributação no comércio eletrônico à luz da teoria comunicacional do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

ALENCAR, Denilson Lucas Paiva de. **Plataformas de streaming**: incidência de ICMS ou ISS. Belém do Pará: CESUPA, 2018. 42 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – CESUPA, Belém do Pará, 2018.

ALMEIDA, Daniel Freire. **A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Europeia**. São Paulo: Almedina Brasil, 2015.

ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

AMARAL, Francisco. **Direito Civil**: introdução. 5. ed. rev. atual. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

ATALIBA, Geraldo. Bitributação. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 60, p. 195-205, 1965.

ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo-sistemas rígidos e flexíveis-diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 62, nº 2, p. 223-240, 1967.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1966.

ATALIBA, Galdino; GIARDINO, Cleber. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, base de cálculo e local de prestação. Leasing financeiro, análise de incidência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 122, p. 120-131, 2005.

BAHIA, Charles Nunes. A discricionariedade judicial à luz das teorias de Hart e Dworkin. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVI, nº 118, 2013.

BAHIA, Charles Nunes. Da textura aberta da linguagem à textura aberta do direito: o contributo de Wittgenstein e Waismann à filosofia jurídica de Hart. **Revista Justiça do Direito**, v. 30, n. 2, p. 227-241, 2017.

BAKER, G. Verehrung und Verkehrung: Waismann and Wittgenstein. *In*: LUCKHARDT, C. G. **Wittgenstein: Sources and Perspectives**. Sussex: Harvest Press, 1979.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2018.

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.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BENTO NETO, Nazil. **A incidência de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o streaming**: a (In)Constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013. Florianópolis: UFSC, 2016. 79 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.

BERNARDES, Flávio Couto. **Direito tributário moçambicano**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007.

BERNARDES, Flávio Couto. O aspecto espacial da norma tributária do imposto sobre serviços em face da Lei Complementar n.116/03. *Revista Internacional de Direito Tributário*, v1. n 1, jan/jun. 2004, Belo Horizonte: Dey Rey.

BEVILACQUA, Lucas; FACHIN, Luiz Edson. Tributação e Novas Tecnologias – Software: Mercadoria, Serviço ou Realidade Nova? *In*: Hugo de Brito Machado (coord.). **Tributação e Novas Tecnologias**. São Paulo: Foco, 2021. P. 71-80.

BIX, Brian. **Law, Language and Legal Determinacy**. New York: Oxford University Press, 2003.

BORGES, José Souto Maior. ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada. **Revista de direito tributário**, v. 2, 1977.

BORNIA, Antônio. C.; DONADEL, Cristian. M.; LORANDI, Joisse. A. **A logística do comércio eletrônico do B2C (business to consumer)**. 29º Encontro Nacional de Engenharia da Produção. Salvador, 2006.

BRAGUETTA, Daniela de Andrade. **Tributação no comércio eletrônico à luz da teoria comunicacional do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília: Assembleia Constituinte, 1988a.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei PECS 110/19 e 45/2019**. Reforma tributária. 2020. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PEC 45/2019**. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=E365C9C71B04876886663815FFA7487A.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=E365C9C71B04876886663815FFA7487A.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019). Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 26 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014**. Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da Internet no Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/12965.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/12965.htm). Acesso em: 11 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176.626/SP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 1988b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 31 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 22 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 602.295/RJ**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8273399>. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.905/SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 547.245/SC**.

Relator: Ministro Eros Grau. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>. Acesso em: 22 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121/SP**.

Relator: Octavio Gallotti. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº**

**4.389/DF**. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1185299>. Acesso em: 22 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº**

**5659/MG**. Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446550/false>. Acesso em: 31 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento. nº 623226**. Relator

Ministro Marco Aurélio, 1ª T, 1 fev. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº**

**1.945/MT**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em: 22 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº**

**5.659/MG**. Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910810>. Acesso em: 22 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de**

**Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**. Relator Octavio Gallotti. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 31.out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1559264 RJ**. Relator:

Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 08 fev.

2017. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 2 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 133230 CE**. Relator:

Ministro João Otávio de Noronha, Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 14 mar. 2005.

Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 4 jun. 2022.

BRIGAGÃO, Gustavo A. M. Aspectos tributários dos negócios relacionados à internet.

In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário das telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson: ABETEL, 2004.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. Competência tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 138, p. 83-94, 2019.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique Amaral. Não incide ICMS sobre serviços Over the Top, mas ISS é variável. **Consultor Jurídico**, 14 ago. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-14/nao-incide-icms-servicos-over-the-top-iss-variavel#:~:text=Com%20a%20r%C3%A1pida%20evolu%C3%A7%C3%A3o%20tecnol%C3%B3gica,com%20o%20uso%20da%20internet..> Acesso em: 18 set. 2021.

CARPINETTI, Ana Carolina; PIAZZA, Beatriz Antunes. A incidência do ISS sobre as operações de *streaming* à luz da jurisprudência do STF. In: **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios**: Notas sobre o Convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. Série Soluções, Band 2, InHouse Editora e Produtos Educacionais, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev. ampl e atualizada até a Emenda Constitucional nº 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CAVASSANE, Ricardo Peraça. A crítica de Wittgenstein ao seu “Tractatus” nas “Investigações Filosóficas”. **Revista de Iniciação Científica da FFC-(Cessada)**, v. 10, n. 2, 2010.

CENDÓN, Beatriz Valadares. A internet. In: CAMPELLO, Bernadete Santos; CENDÓN, Beatriz Valadares; KREMER, Jeannette Marguerite (Org.). **Fontes de informação para pesquisadores e profissionais**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2000. p. 275-300.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005.

CLEMENTE, Ricardo Gomes. **Uma solução de streaming de vídeo para celulares**: conceitos, protocolos e aplicativo. 2006. 57f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Engenharia Eletrônica) - Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Rio de Janeiro, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

COLONTONIO, Carlos Ogawa. **A questão da racionalidade jurídica em Hart e em Dworkin**. 2010 135 f. Dissertação (Mestrado em Filosofia) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas. Departamento de Filosofia, Universidade de São Paulo, 2010. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8133/tde-05012012-154120/publico/2011\\_CarlosOgawaColontonio.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8133/tde-05012012-154120/publico/2011_CarlosOgawaColontonio.pdf). Acesso em: 18 set. 2021.

COMISSÃO EUROPEIA. **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões: Estratégia para o Mercado Único Digital na Europa {SWD(2015) 100 final} / COM(2015) 192 final**, Bruxelas, 2015.

COMISSÃO EUROPEIA. **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho: Um Sistema Fiscal Equitativo e Eficaz na União Europeia para o Mercado Único Digital**. COM(2017) 547 final, Bruxelas, 2017.

COMISSÃO EUROPEIA. Fiscalidade da economia digital: Grupo de peritos de alto nível apresenta relatório final. **Comunicado de Imprensa**. Bruxelas, 2014.

COMISSÃO EUROPEIA. **Modernizar o IVA no comércio B2C transfronteiras**. {SWD(2016) 379 final} {SWD(2016) 382 final} / COM(2016) 757 final, Bruxelas, 2016.

CONCA, Gabriela. **Reforma Tributária: design normativo do novo Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS)**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/reforma-tributaria-design-normativoibs.pdf>. Acesso em: 2 nov. 2021.

CORREA NETO *et al.* **Reforma tributária: comparativo da PEC 45/2019 (câmara) e da PEC 110/2019**. Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 30 nov. 2021.

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 Regô (Coord.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 322-338.

DERZI, Misabel Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 3. ed. rev., ampl. e atual, Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DERZI, Misabel Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário aplicado: estudos e pareceres**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.  
DERZI, Misabel Machado. O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Imposto sobre serviços na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004.

DIAS, Gabriela Ferreira Sales. **A incidência do ISS sobre as plataformas de streaming**: uma análise dos desafios na tributação da tecnologia com o advento da lei complementar nº 157/2016. 2018. 60 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/33887>. Acesso em: 18 set. 2021.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. (v. 2).

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Imposto de renda pessoa física: limitação do abatimento de juros de dívidas pessoais - aplicabilidade imediata da lei nova promulgada no ano-base. **Revista de Direito Público**, ano IV, n. 18, p. 362-366, out./dez. 1971.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ÉLER, Karen. **A regra-matriz da incidência tributária**. 2001. 107 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Paraná - UFPR, Curitiba, 2001. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/43783>. Acesso em: 18 set. 2021.

EMERENCIANO, Adelmo Silva. **Tributação no comércio eletrônico**. São Paulo: IOB, Síntese, 2003.

FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FANN, K. T. **El concepto de filosofía en Wittgenstein**. Madri: Editorial Tecnos, 1999.

FERNANDES, Victor Oliveira. **Regulação de Serviços Over-the-Top (OTT) e Pós-Convergência Tecnológica**. 2018. xi, 171 f., il. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2018. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/32045>. Acesso em: 18 set. 2021.

FERREIRA, Aurélio B. de Hollanda. **Mini Aurélio – O Dicionário da Língua Portuguesa**. 7. ed. Curitiba: Positivo, 2008.

FIGUEIREDO, Roberta Menezes. Semiótica e discurso jurídico. **Memento**, v. 7, n. 2, p. 1-16, jul./dez. 2016. Disponível em: <http://periodicos.unincor.br/index.php/memento/article/view/3778>. Acesso em: 18 set. 2021.

FILGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no contexto latino-americano**. 2ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FREIRE, Daniel *et al.* **A Tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Europeia.** Almedina, 2019.

FONSECA, Maria Juliana de Almeida. **Conflitos de competência tributária: ICMS E ISSQN – os novos conceitos de mercadoria e serviço.** Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

GADA, Kosha. The Digital Economy in 5 minutes. **Forbes.com**, 16 de junho de 2016. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/#6ceebe4e7628>. Acesso em: 19 maio 2021.

GRAEFF, Patrícia. **Derrotabilidade, vagueza e textura aberta: um estudo acerca dos limites do Direito segundo Herbert Hart.** Dissertação (Mestrado em Filosofia) Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Programa de Pós-Graduação em Filosofia, Porto Alegre, 2015. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/132347>. Acesso em: 18 set. 2021.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito.** São Paulo: Dialética, 2000.

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 Regô (Coord.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** São Paulo: Saraiva, 2018. p. 780-790.

GHIDOLIN, Clodoveo. Os casos difíceis como consequência da textura aberta da linguagem. **Revista Direito em Debate**, ano XIV, n. 26, p. 141-152, jul./dez. 2006. Disponível em: <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/view/681/398#:~:text=Esse%20tipo%20de%20problema%20%C3%A9,porque%20os%20casos%20s%C3%A3o%20infinitos>. Acesso em: 18 set. 2021.

GOMES, Orlando. Os bens digitais e a dinâmica da *weightless economy*. **Economia Global e Gestão**, v. 9, n. 2, p. 53-64, 2004. Disponível em: <http://www.bocc.ubi.pt/pag/gomes-orlando-os-bens-digitais-e-a-dinamica-da-weightless-economy.pdf>. Acesso em: 18 set. 2021.

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

GUSMÃO, Gustavo. **Os bens e sua classificação.** Disponível em: <http://www.cesarkallas.net/arquivos/livros/direito/00368%20-%20Os%20Bens%20e%20Sua%20Classifica%E7%E3o.pdf>. Acesso em: 11 maio 2021.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de Direito.** Pós-escrito editado por Penélope A. Bulloch e Joseph Raz. Trad. de A. Ribeiro Mendes. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2020.

HENRIQUES, Guilherme de Almeida. Tributação do software no Brasil – ICMS, ISSQN, COFINS, PIS. IR E CIDE. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 11, n. 61, jan/fev. 2013

HOLDCROFT, David. Schlick and the verification theory of meaning. **Revue internationale de philosophie**, v. 37, n. 1, p. 47-68, 1983.

INDA, Eduardo David; IBÁÑEZ, André Pedreira. Tributação digital: análise sobre a incidência de ICMS e ISSQN na tecnologia *streaming*. **Justiça & Sociedade**, v. 3, n. 1, p. 365-410, 2018. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-ipa/index.php/direito/article/view/687>. Acesso em: 18 set. 2021.

JÈZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. **Revista de Direito Administrativo**, v. 2, n. 1, p. 50-63, 1945. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8116>. Acesso em: 18 set. 2021.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KALAKOTA, Ravi; WHINSTON, Andrew. **Frontiers of electronic commerce**. New York: Addison-Wesley, 1996.

KOZICKI, Katya. **H. L. A. Hart**: a hermenêutica como via de acesso para uma significação interdisciplinar do Direito. 134 f. 1993. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, UFSC, 1993. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/106358>. Acesso em: 18 set. 2021.

KOZICKI, Katya; PUGLIESE, William. O conceito de direito em Hart. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, Tomo Teoria Geral e Filosofia do Direito, São Paulo, maio 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/137/edicao-1/o-conceito-de-direito-em-hart>. Acesso em: 18 set. 2021.

LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A tributação do comércio eletrônico**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

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

MACIEJEWSKI, Mariusz; FISCHER, Nina Isabel Caroline; ROGINSKA, Yana. Streaming and online access to content and services. **Study for the IMCO Committee**. European Parliament. Directorate-General for Internal Policies. Policy department A: economic and scientific policy, 2014. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/492435/IPOL-IMCO\\_ET\(2014\)492435\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/492435/IPOL-IMCO_ET(2014)492435_EN.pdf) . Acesso em: 6 jun. 2021.

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. 512-514.

MACEDO, Beatriz Carneiro Rios. **Conflito de competência na tributação de streaming no brasil.** 2018. 66f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Federal da Bahia - UFBA, Salvador, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/25782/1/Beatriz%20Carneiro%20Rios%20Macedo.pdf>. Acesso em: 19 set. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MAIA, Debora Bezerra de Menezes Serpa. Tributação e Novas Tecnologias. In: Hugo de Brito Machado (Coord.). **Tributação e Novas Tecnologias.** São Paulo: Editora Foco, 2021.

MARIA, Lorena do Nascimento Barbosa. Tributação do Netflix: a (in) constitucionalidade da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza-ISS sobre os serviços de *streaming*. **FIBRA Lex**, Ano 3, n. 3, 2018.

MARMOR, Andrei. **Philosophy of law.** New Jersey: Princeton University Press, 2011. (Série Princeton Foundations of Contemporary Philosophy).

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MICONI, Pasquale. Razões Justificativas da Introdução de um Sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado. **Ciência e Técnica Fiscal**, n<sup>o</sup>s, v. 244, p. 246, 1979.

MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação.** São Paulo: Noeses, 2019.

MISTRY, Jamshed; DHAVALE, Dileep. Application of balanced scorecard in e-commerce environment. **Journal of Knowledge Globalization**, v. 4, n. 2, p. 91-113, 2011. Disponível em: <http://www.journal.kglobal.org/index.php/jkg/article/view/96>. Acesso em: 19 set. 2021.

MELO, Álisson José Maia. Tributação e Novas Tecnologias. In: Hugo de Brito Machado (coord.). **Tributação e novas tecnologias.** São Paulo: Foco, 2021. p. 1-32.

MELO, José Eduardo Soares de. 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 Regô (Coord.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** São Paulo: Saraiva, 2018. p. 269-282.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MONTE, Antônio de Pádua Marinho. Tributação e Novas Tecnologias. *In*: Hugo de Brito Machado (coord.). **Tributação e novas tecnologias**. São Paulo: Foco, 2021. p. 271-294.

MONTEIRO, Washington Barros. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações**. São Paulo: Saraiva, 2015, v. 1.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. São Paulo: Dialética, 2006.

MULERIKKAL, Jaison Paul; KHALIL, Ibrahim. An Architecture for Distributed Content Delivery Network. **15th IEEE International Conference on Networks**, 2007, p. 359-364.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O imposto sobre o valor agregado na União Européia. **Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais**, v. 3, n. 1, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

O PARLAMENTO Europeu e a luta contra a fraude ao IVA. **Atualidade Parlamento Europeu**, Economia, 2016. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/news/pt/headlines/economy/20161118STO51776/oparlamento-europeu-e-a-luta-contra-a-fraude-ao-iva>. Acesso em: 5 jan. 2020.

OLIVEIRA, António Moura; **IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado: um imposto neutro**. 2011. Dissertação (Mestrado Ciências Jurídico - Económicas). 188 f. Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2011.

PARLAMENTO EUROPEU. **Sobre a proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais (COM(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS))**, 2018. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0428\\_PT.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0428_PT.html). Acesso em: 4 jan. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PISCITELLI, Tathiane. A Inconstitucionalidade do Convênio 106/2017 e a Incidência do ICMS Sobre Bens Digitais. **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p. 402-415, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação de bens digitais**: a disputa tributária entre estados e municípios: Notas sobre o Convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. Série Soluções, Band 2, InHouse Editora e Produtos Educacionais, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

PONTES, Ítalo Farias. Tributação e Novas Tecnologias. *In*: Hugo de Brito Machado (Coord.). **Tributação e Novas Tecnologias**. São Paulo: Foco, 2021. p. 145-158.

QUAH, Danny. Digital goods and the new economy. **CEP Discussion Papers dp0563**. London: LSE Economics Department, 2002. Disponível em: <https://cep.lse.ac.uk/pubs/download/dp0563.pdf>. Acesso em: 19 set. 2021.

QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação constitucional da competência tributária em relação à tecnologia *streaming* sob ótica do arranjo federativo brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 9, n.6, p. 35-64, mar. – abr. 2018.

RECTOR, Matheus Augusto Ferraz; MARTINS, Raphael de Campos. Aspectos tributários do download de software: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015. *In*: MONTEIRO, Alexandre (Org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 447-461.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial – Vol. 1**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RICHTER Diogo Kastrup. O *streaming* e a tributação 4.0/ Desenvolvimento tecnológico demanda a criação de novas soluções tributárias. **JOTA**, 2018.

ROCHA, Fernando Luiz Ximenes; ROCHA, João Gabriel Laprovitera; ROCHA, Sofia Laprovitera. Tributação dos “Softwares”: Mercadoria, serviço ou realidade nova? *In*: Hugo de Brito Machado (coord.). **Tributação e Novas Tecnologias**. São Paulo: Foco, 2021. p. 89-116.

SANTA CATARINA. **Lei nº 17.736, de 18 de junho de 2019**. Altera o art. 2º da Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e adota outras providências. Disponível em: [https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2019/lei\\_19\\_17736.htm](https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2019/lei_19_17736.htm). Acesso em: 1º dez. 2021.

SANTOS, Bruno Damasceno Ferreira. Bem digital: natureza e regime jurídico do objeto do comércio eletrônico on-line. **Conteúdo Jurídico**, Brasília: 18 set 2021. Disponível

em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/39450/bem-digital-natureza-e-regime-juridico-do-objeto-do-comercio-eletronico-on-line>. Acesso em: 18 set. 2021.

SANTOS, Fillipe Costa de Oliveira. **Over the top**: a evolução dos serviços de vídeo linear e não linear através da internet. 2016. 70 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão de Serviços de Telecomunicações) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2015. Disponível em: <http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/13058>. Acesso em: 19 set. 2021.

SANTOS, Matheus Alves dos. **Análise do conflito de competência entre o ICMS e o ISS sobre as novas tecnologias de fornecimento de software**. Trabalho de Conclusão de Curso, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2019. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/200029>. Acesso em: 19 set. 2021.

SARAN, José Eduardo de Paula. **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. 2019. 352 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/22868>. Acesso em: 19 set. 2021.

SAUSSURE, Ferdinand. **Curso de linguística geral**. 28. ed. São Paulo: Cultrix, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, Alice Marinho Corrêa da; ALMEIDA, Mariana Quintanilha de; MARTINS, Vitor Teixeira Pereira. **Computação, comércio eletrônico e prestação de serviços digitais**: sua tributação pelo ICMS e ISS. São Paulo: Almedina, 2017.

SOUSA, Rubens Gomes de. Sujeito passivo das taxas: responsabilidade por transferência e substituição. **Revista de Direito Público**, ano IV, n. 16, p. 346-353, abril/jun. 1971.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

STRUCHINER, Noel. **Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito**. Dissertação (Mestrado em Filosofia), Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001. Disponível em: [https://www.academia.edu/1021231/Uma\\_an%C3%A1lise\\_da\\_textura\\_aberta\\_da\\_linguagem\\_e\\_sua\\_aplica%C3%A7%C3%A3o\\_ao\\_Direito](https://www.academia.edu/1021231/Uma_an%C3%A1lise_da_textura_aberta_da_linguagem_e_sua_aplica%C3%A7%C3%A3o_ao_Direito). Acesso em: 19 set. 2021.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil: volume único**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Rorense, 2021.

TAPSCOTT, Don. **The digital economy**: promise and peril in the age of Networked Intelligence. New York: McGraw-Hill, 1996.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **O ISSQN e a importação de serviços**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TEIXEIRA, Tarcisio. **Comércio eletrônico**: conforme o Marco Civil da Internet e a regulamentação do e-commerce no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2015.

TORRES, Heleno Taveira; CALIENDO, Paulo. Regime tributário do comércio eletrônico no Brasil. **Interesse Público**, Belo Horizonte, ano 7, n. 33, set./ out. 2005.

TSCHÖKE, Clodoaldo. **Criação de streaming de vídeo para transmissão de sinais em tempo real pela internet**. 2001. 73f. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Ciências da Computação) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2001. Disponível em: <http://www.inf.furb.br/~pericas/orientacoes/Streaming2001.pdf>. Acesso em: 19 set. 2021.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito aos serviços financeiros e de seguros**, Bruxelas, 2008.

UNIÃO EUROPEIA. **Sobre a UE**: A união Europeia em poucas palavras. Disponível em: [https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief\\_pt](https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_pt). Acesso em: 25 de dez de 2020.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. **Teoria geral do direito civil**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005.

VANINETTI, Hugo Alfredo. **Aspectos jurídicos de Internet**. 2. ed. La Plata: Platense, 2014.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: contratos**. 20. Ed. São Paulo: Atlas, 2020.

VIEIRA, Andrey Bruno Cavalcante; CABRAL, Ana Clara Madeiro Campos. A inconstitucionalidade da tributação das plataformas de *streaming* à luz da lei complementar nº 157/2016. **V Encontro de pesquisas judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas**, [S.l.], out. 2017. Disponível em: <http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/view/233>. Acesso em: 19 set. 2021.

VIEIRA, Eduardo. **Os bastidores da internet no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003.  
WAISMANN, Friedrich. Verifiability. *In*: FLEW, Antony (Coord.). **Logic and language**. Oxford: Balckwell, 1978. p. 407-419.

WAISMANN, Friedrich. Verifiability. **Analysis and metaphysics**. Proceedings of the Aristotelian Society, Supplementary Volume XIX. London: Harrison and sons Ltda., 1945.

WALD, Arnaldo. **Direito Civil - Introdução e Parte Geral**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. Tradução de M. S. Lourenço. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002a.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tratado lógico-filosófico**. Tradução de M. S. Lourenço. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002b.

ZAMPIER, Bruno. **Bens Digitais**: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais. São Paulo: Foco, 2020.