

NOVAS ESTRUTURAS PARA A TRIBUTAÇÃO DIGITAL

NEW STRUCTURES FOR DIGITAL TAXATION

JONATHAN BARROS VITA¹

BRUNO BASTOS DE OLIVEIRA²

MIGUEL ANGELO GUILLEN LOPES FILHO³

RESUMO

O artigo apresenta uma análise dos desafios da tributação na era digital, bem como reflete o contexto de conflito de competência que inicialmente se fez presente no Brasil, em meio à tentativa de incidir os tributos já existentes sobre novas categorias da economia digital. Parte-se da premissa de que a tributação não se torna incompatível com novos paradigmas proporcionados pelos fenômenos sociais, mas sim com os mecanismos para a tributação. Nesse sentido busca-se, com base na Teoria do Constructivismo Lógico Semântico, e na Teoria dos Sistemas, identificar mecanismos para que no Brasil haja uma tributação digital real, precisa e segura. Para tanto põe-se o estudo do caso do conflito de competência entre ICMS e ISS sobre categorias digitais, como as do *streaming*. Ao final, será apontada a importância de se aplicar uma análise linguística sobre os conceitos e definições relacionados à tributação. Com base nas premissas do Constructivismo Lógico Semântico, será apresentado o conceito de fronteira virtual como sendo pertinente para que, introduzido às estruturas do direito, possa contribuir com a tributação digital. Desta forma, em conclusão, serão traçadas condições para que haja uma delimitação precisa do ISS como tributo aplicável às atividades digitais, ainda que as mesmas sejam realizadas em municípios onde não haja instalação do respectivo estabelecimento físico. O artigo se utiliza de método bibliográfico com análise e verificação do que pode ser alterado para que a problemática seja resolvida.

Palavras-chave: tributação digital; constructivismo lógico semântico; fronteira virtual.

ABSTRACT

The article presents an analysis of the challenges of taxation in the digital age, as well as meditates on the context of collision of competence that was present in Brazil, in the midst of an attempt to incur the existing tributes on new categories of the digital economy. It starts from the premise that taxation does not become incompatible with new paradigms afforded by social occurrence, but the mechanisms for taxation. In this sense it seeks, based on the Theory of Semantic Logical Constructivism, and the Systems Theory, to identify mechanisms of real, accurate and secure digital taxation in Brazil. To this end, it proposes the study the case of the collision

- 1 Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET/SP), Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi, Milão/Itália. Estágio de pós doutorado como Senior visiting research fellow na WU (Wirtschaftsuniversität Wien), Viena/Áustria. Coordenador e professor titular do Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR. LATTES ID: <http://lattes.cnpq.br/6200020135164378>. ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3991-004X>.
- 2 Doutor em Direitos Humanos e Desenvolvimento e Mestre em Direito Econômico, ambos pela UFPB. Especialista em Direito Tributário pela UNISUL. Professor Permanente do Programa de Pós-graduação em Direito - Mestrado e Doutorado - da Universidade de Marília (UNIMAR). LATTES ID: <http://lattes.cnpq.br/1416133820227723>. ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0002-4563-6366>.
- 3 Mestrando em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR. LATTES ID: <http://lattes.cnpq.br/0659445602747050>.

Como citar esse artigo:/How to cite this article:

VITA, Jonathan Barros; OLIVEIRA, Bruno Bastos de; LOPES FILHO, Miguel Angelo Guillen. Novas estruturas para a tributação digital. *Revista Meritum*, Belo Horizonte, v. 18, n. 2, p. 54-73, 2023. DOI: <https://doi.org/10.46560/meritum.v18i2.8350>.

of competence between ICMS and ISS over digital categories, such as streaming. In the end, it will point the importance of applying a linguistic analysis on the concepts and definitions related to taxation. Based on the premises of Semantic Logical Constructivism, the concept of virtual frontier will be presented as being pertinent so that, introduced to the structures of law, it can contribute to digital taxation. Thus, in conclusion, conditions will be drawn up so that there is a precise delimitation of the ISS as a tax applicable to digital activities, even if they are carried out in municipalities where there is no installation of the respective physical establishment. The article utilizes bibliographic methods with analysis and verification of what can be changed so that the problem can be resolved.

Keywords: digital taxation; semantic logical constructivism; virtual frontier.

1. INTRODUÇÃO

A sociedade está em constante processo de mudança. Isto pois, o corpo social é influenciado por interações humanas que são dinâmicas e passíveis de alterações provocadas pelos mais variados motivos, seja por necessidade, seja por inovação.

O avanço tecnológico pode ser enquadrado como um fator que modifica comportamentos sociais e assim gera interferências em sistemas que até então estavam em estado de inércia. O direito tributário pode ser considerado como exemplo de sistema que passou por influências cada vez maiores provocadas pelo avanço tecnológico.

Eis que a tributação digital se revela um desafio a ser refletido pelos países afetados, não sendo diferente no Brasil, que além do desafio da incompatibilidade de conceitos tributários tradicionais sobre as inovações tecnológicas, vislumbra-se um outro.

Trata-se da bitributação e do conflito de competência que inicialmente já se fez presente na tentativa de incidir a tributação sobre categorias digitais. É o caso do conflito entre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre atividades digitais, como o *streaming*.

A repartição de competência constitucionalmente estabelecida revela-se um desafio frente à necessidade de se enquadrar de forma clara as novas atividades tecnológicas que estejam envolvendo movimentação econômica.

Neste sentido, o trabalho busca analisar e refletir o contexto da tributação digital e do conflito de competência presente no Brasil, e busca dar um caminho que contribua para que, ao final, a tributação possa se fazer presente de forma precisa no contexto digital, sobre categorias como o *YouTube Premium*.

As reflexões acerca de tais problemáticas terão por base as Teorias do Constructivismo Lógico Semântico, de Paulo de Barros Carvalho (2015), e a Teoria dos Sistemas, de Niklas Luhmann (2016).

Ademais, com base no Constructivismo Lógico Semântico o trabalho procura estabelecer a importância e necessidade da análise linguística, construção de conceitos e definições inovadoras e compatíveis com a era digital, bem como estabelecer classificações que contribuam com a pacificação do já instaurado contexto de conflito de competência entre ICMS e ISS.

Diante do conflito ICMS e ISS, afirma-se que houve ausência de análise linguística e estruturada. Assim, faz-se mister a análise linguística e estrutural como mecanismos que possam contribuir para que a tributação digital no Brasil seja real e ocorra com clareza, precisão e segurança.

Eis que o presente trabalho, através dos métodos bibliográfico e hipotético-dedutivo, com análise contextual e busca de soluções, levará em consideração tais problemáticas, buscando refletir e identificar os mecanismos linguísticos e estruturais como pontos de referência pertinentes e necessários para a tributação digital.

2. MUDANÇAS DE PARADIGMA DA TRIBUTAÇÃO FRENTE À REVOUÇÃO DIGITAL

A sociedade é o ambiente por onde se passam as mudanças de paradigma. O que antes era posto como elemento fundamental para determinadas atividades hoje pode ser enquadrado como ferramenta incompatível para diversas atividades introduzidas em um novo contexto social. Assim podem ser pragmaticamente consideradas as fases da Revolução Industrial.

Com o desenvolvimento de indústrias e o emprego de máquinas a vapor, foi possível realizar diversas atividades de forma ágil e inovadora. A denominada Primeira Revolução Industrial, por exemplo, trouxe a possibilidade de transporte em grandes quantidades de produtos por meio da mecanização dos meios de locomoção (Dathein, 2003).

A partir do exemplo acima não há como afirmar que todo paradigma é inalterável. Leonardo Rocha Hammoun (2019, p. 136) afirma: “Não se deve perder de vista que os paradigmas não são verdades absolutas (dogmas), estanques, mas estão em constante mutação.”

Em tempos atuais, o que se vive são as mudanças provocadas pelo avanço da tecnologia. Trata-se do advento da automação de serviços até então desempenhados apenas por humanos e do incremento de muitas outras atividades proporcionadas pela alta e crescente capacidade de armazenamento, transmissão e processamento de informações.

Tais mudanças, que são notáveis no meio social, estão sendo provocadas pela denominada Revolução Digital, que pode ser considerada como um passo entre a Terceira e a Quarta Revolução Industrial (Afonso; Ardeo; Motta, 2020).

A tecnologia de alta velocidade e múltipla conectividade está abrindo possibilidades para a criação de diversas atividades que envolvem o ambiente virtual, o que representa a tendência pela digitalização de diversos setores em uma sociedade e subsequente quebra de paradigma.

Assim pode ser verificado com a tributação, setor este munido da função social de arrecadar recursos para o exercício das atividades estatais legalmente previstas (Cardoso, 2020), e que deve ter compatibilidade com as novas e revolucionárias categorias digitais.

É como afirmam Celso de Barros Correia Neto, José Roberto R. Afonso e Luciano Felício Fuck (2020, p. 32):

A revolução digital deve ser acompanhada também de revolução tributária, isto é, do desenvolvimento de uma tecnologia tributária capaz de alcançar manifestações de riqueza antes irrelevantes e agora em ascensão, sem prejuízo de aperfeiçoarem-se também os meios e procedimentos de aplicação das leis tributárias em vigor.

Nesse sentido, a quebra de paradigma no ramo tributário é um fato inevitável quando se leva em consideração as mudanças sociais. Fernando Rezende (2019, p. 134), por sua vez afirma: “O advento da Revolução Digital põe em xeque os paradigmas tributários que se consolidaram há mais de um século, quando a revolução industrial provocou mudanças importantes na economia”.

O advento da Revolução Digital trouxe afetações sociais que fizeram com que a economia passasse por diferentes formulações (Afonso; Ardeo; Motta, 2020). Prova disto está na crescente movimentação financeira direcionada ao entretenimento digital, cuja implementação foi proporcionada pelas tecnologias da era digital. É o caso das plataformas de entretenimento.

Como afirmam Alexandre Teixeira Jorge, Vanessa Banelli Corrêa e Vanessa Huckleberry Portella Siqueira (2019, p. 145):

No panorama ora descortinado, a especialização da atividade produtiva caracterizadora da economia industrial do século XX cede terreno a uma nova realidade, ditada não apenas pela desintermediação dos negócios, mas pela virtualização das transações, a culminar na quebra das cadeias produtivas, tornando irrelevante, para fins de classificação dos bens que circulam na economia, a distinção entre o material e o imaterial.

Há uma notável ascensão do entretenimento a distância, que está tomando posição relevante perante o mercado de mídias físicas e até de emissoras de televisão. Em plataformas *on demand* como o *Netflix*, paga-se uma quantia mensal para se ter acesso à ampla gama de filmes, que poderão ser assistidos quando for desejado.

Outra plataforma em rápida ascensão é o *YouTube*, que a pouco começou a cobrar para dar acesso diferenciado sobre os conteúdos disponibilizados. Com a Revolução Digital, a Plataforma está atingindo plena funcionalidade (Youtube, 2020).

Com a facilidade de acesso promovida pelo avanço tecnológico e a possibilidade de produção de conteúdo, podendo haver monetização dos vídeos produzidos, o *YouTube* atraiu diversos internautas e desde então passou a se expandir.

Através da crescente movimentação de produtores de vídeo, os chamados *YouTubers*, e de consumidores, logo a movimentação provocada pela comunidade na Plataforma atraiu a atenção de vendedores de produtos de outros sites. Desse modo, passaram a surgir interesses em publicidade no *YouTube* (Cruz, 2020).

Em um contexto atual, a mencionada plataforma já conta com ampla e crescente produção de conteúdo, de visualizações, de propostas de anúncios em páginas e vídeos, e de movimentações financeiras, como no denominado *Super Chat*. O faturamento do *YouTube* em 2019 somente com publicidade chegou a 15,1 bilhões de dólares (Google..., 2020).

As inovações que o *YouTube* pode proporcionar ainda não terminaram. A diversidade de conteúdo pode ser maior. Com a pandemia do Covid-19 e a aplicação de medidas de isola-

mento social, o *YouTube* também passou a ser uma plataforma de difusão de conteúdos científicos das mais diversas áreas, contribuindo para a continuidade da educação, em via virtual.

Com todo o crescimento de acesso à plataforma, o *YouTube* passou a oferecer uma conta Premium, onde o consumidor de conteúdo paga para receber acesso diferenciado aos vídeos. Com a conta paga, os vídeos são vistos sem anúncios, podendo ser baixados, e até vistos em segundo plano, com a tela do *smartphone* desligada (Muller, 2018).

É de se observar que os avanços proporcionados pela Revolução Digital estão afetando paradigmas até então intocáveis. Neste contexto há de se falar em uma economia que está se acoplando ao mundo virtual e, em conjunto com este fenômeno, outros setores da sociedade também estão propensos à influência da virtualização.

Aos moldes do Constructivismo Lógico Semântico e da Teoria dos Sistema, afirma-se que o fenômeno da virtualização da economia dá ensejo à geração de uma verdadeira estrutura vinculada à economia e à tecnologia, dando-se base para o conceito de Economia Digital.

As contribuições das respectivas Teorias hão de ser consideradas na busca de um frutífero e adequado resultado, extraído da influência economia e tecnologia, e tecnologia e economia. Isto pois o cenário inaugurado pela Revolução Digital é de mudanças de paradigmas, o que deve ser acompanhado de estudos científicos pautados na precisão e clareza linguística e na estruturação sistêmica.

Neste contexto, o Constructivismo Lógico Semântico pode contribuir para que, por meio da análise linguística, novos conceitos e definições sejam introduzidos no sistema, com estruturas linguísticas claras e precisas.

Busca-se a seleção, e/ou alteração, e/ou criação de conceitos e definições que compreendam e englobem as mudanças contextuais e tragam segurança no desempenho das funções de cada setor da sociedade. Para isso, deve-se ter em pauta a análise semiótica dos termos e a comunicação entre sistemas, o que contribui para a formação de novas estruturas, como a Tributação Digital.

Tais movimentações são o ambiente social para que mudanças estruturais aconteçam, começando por análises semióticas, e construção e classificação de conceitos e definições que tragam maior compreensão no acoplamento entre direito tributário e tecnologia.

Eis que a Teoria dos Sistemas, de Niklas Luhmann (2016) e a Teoria do Constructivismo Lógico Semântico, de Paulo de Barros Carvalho (2015), são bases para conhecer novas movimentações jurídicas em meio às mudanças sociais, e para extrair a compreensão da capacidade de adaptação do direito que o assunto requer.

3. O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO SEMÂNTICO E A TEORIA DOS SISTEMAS

O ser humano é dotado de alta capacidade intelectual, sendo capaz de formar pensamentos, frases e assim, de se comunicar por meio da língua e da linguagem. A reação humana às afetações externas está diretamente ligada à respectiva capacidade de processamento.

Como já ensina Jonathan Barros Vita (2011, p. 26) a consciência passa pelo prisma da “reflexão e aprendizado na organização das frases e pensamentos, pois o homem é um animal que possui a característica de processar ordenadamente as suas pulsões e de gerar *outputs* para o mundo que o agride”.

Língua pode ser definida como o conjunto que engloba integralmente os signos. É como escreve Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 30): “Entre outras acepções, tomemos língua como sistema de signos, em vigor numa determinada comunidade social, cumprindo o papel de instrumento de comunicação entre seus membros.”

Nos ensinamentos de Vilém Flusser (2012, p. 49): “A língua é o conjunto de todas as palavras percebidas e perceptíveis, quando ligadas entre si de acordo com regras preestabelecidas.”

Por sua vez, Jonathan Barros Vita (2011, p. 26): “Língua é realidade, é o conjunto, caos e ordenação, tendo como elementos constituintes um conjunto de significantes e regras de um dado contexto social, espacial e temporal que é criação e criado pela língua”

Já linguagem pode ser vista como o mecanismo para a comunicação, tendo por base a língua. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 32): “Linguagem, aliás, é a palavra mais abrangente, significando a capacidade do ser humano para comunicar-se por intermédio de signos cujo conjunto sistematizado é a língua.”

Também, nas palavras de Jonathan Barros Vita (2011, p. 26): “Linguagem é repertório, forma de expressão, espécie, é um conjunto sistematizado de signos funcionando como meio de comunicação de ideias.”

Cada língua é responsável por constituir uma realidade (Flusser, 2012). É com base em tal consideração que Vilém Flusser (2012, p. 71) afirma que a tradução entre línguas diferentes não se revela plena. A exemplo, entre o Português e o Tcheco: “A realidade tcheca e a portuguesa são demasiadamente diferentes para permitir uma tradução satisfatória da frase *vou*.”

Diante da divergência de realidades é possível verificar imprecisões de sentido que uma língua apresenta em relação à outra. Isto pois cada língua carrega valores culturais e históricos que constituem a realidade da respectiva nação, de modo que, se for traduzida literalmente para outra língua, incorre em incongruências.

A complexidade e diversidade de sentidos também se faz presente dentro da própria língua. Termos que podem indicar diversos sentidos necessitam de análise e interpretação adequadas para que a mensagem transmitida seja clara e precisa.

Isto pois se o termo não for claro haverá possibilidade e tendência à ambiguidade o que traz imprecisões e até incompreensões da mensagem que se queira passar. É necessário que tais premissas de reflexão e consideração sejam aplicados ao direito.

Em tempos contemporâneos, com a complexidade de signos que estão contidos nas línguas, torna-se necessário o exercício para a precisão e clareza de mensagens. É na preocupação com a ciência a partir da precisão linguística que o pensamento Neopositivista ganhou corpo expressivo com reflexões desenvolvidas a partir das reuniões feitas em Viena no século XX.

Afirma Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 20): “Tratavam, portanto, de Filosofia das Ciências, mais preocupados, porém, com uma Epistemologia Geral, na medida em que cada um dos participantes lá estava movido pelos interesses específicos do seu campo de indagações.”

A partir do movimento Neopositivista, a epistemologia recebeu foco como objeto de reflexão para a construção de um conhecimento baseado no estudo linguístico. É nessa linha que o Constructivismo Lógico Semântico se desenvolve, trazendo detalhes e enriquecendo o modo como se conhece a partir da realidade trazida pela língua e linguagem.

Como ensina Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 21):

[...] se levarmos em conta as duas mencionadas reduções (da Filosofia à Epistemologia e desta à Semiótica), poderemos entender a importância essencial que os adeptos do movimento atribuem à linguagem como o instrumento por excelência do saber científico.

O movimento Constructivista parte da análise semiótica das estruturas linguísticas, dando ênfase aos aspectos sintático, semântico e pragmático dos termos. É com base na análise semiótica, delimitando os sentidos e aplicações da língua por meio da linguagem, que se busca trazer precisão e clareza na mensagem com que se pretende passar (Carvalho, 2015, p. 28).

Pode-se afirmar que, com a delimitação de conceitos através das definições, o pensamento Constructivista abre margem para a organização de classes e subclasses, unidas segundo um gênero e separadas por espécie.

O mesmo Autor afirma (2015, p. 119): “Toda classe é susceptível de ser dividida em outras classes. É princípio fundamental em Lógica que a faculdade de estabelecer classes é ilimitada enquanto existir uma diferença, pequena que seja, para ensejar a distinção”. A partir desta linha de compreensão é possível que seja dada uma colocação adequada aos atuais e novos termos que se integram no Direito.

Levando-se em consideração a diversidade de sentidos e a tendência à confusão de expressões linguísticas, o Constructivismo Lógico Semântico é um movimento fundamental para a análise e compreensão da realidade estruturada, constituída a partir da língua e da linguagem.

Segundo Jonathan Barros Vita (2011, p. 33):

Sinteticamente, esta teoria apresenta um foco específico que perfaz um importante entrecruzamento entre aspectos lógicos (sintáticos), o chamado Giro Linguístico, e uma forte investigação semântica das estruturas e palavras dispersas no corpo do direito positivo, utilizando-se de premissas filosóficas e epistemológicas fortes para que este método produza um conhecimento seguro e coerente.

Por sua vez a Teoria dos Sistemas exerce função pautada na estruturação, comunicação, observação e autoprodução de sistemas oriundos do meio social. Trata-se de uma teoria necessária à compreensão da evolução sistêmica em uma visão macro.

Afirma-se, segundo a respectiva Teoria, que o sistema tem a si próprio como principal agente para a sua auto produção. Desta forma, não é o ser humano o centro das movimentações sistêmicas. Nas palavras de Jonathan Barros Vita (2011, p. 53): “É dizer, como já elucidado, o ser humano não está no centro destas especulações, mas o sistema em si, enquanto organismo vivo e independente de seu entorno, fechado operativamente”

A partir da Teoria ensinada por Niklas Luhmann os fenômenos sociais, que também são conhecidos como ambiente social, constituem as provocações aos sistemas já consolidados. Neste ponto é pertinente observar que os sistemas são passíveis de evolução sendo inicialmente irritados por fatos sociais.

Considerando que os sistemas têm a si próprio como instrumento para sua autoprodução, e que são passíveis de irritação pelo ambiente social, afirma-se na Teoria de Niklas Luhmann que os sistemas são operativamente fechados e cognitivamente abertos.

Afirma-se que a evolução e adaptação do sistema do direito aos fatos sociais é dado em um mecanismo definido por Niklas Luhmann (2016) como autopoiese, onde o sistema descreve a si mesmo perante irritações sociais e dá abertura para que novos termos sejam sistemicamente introduzidos, de modo a formar novas estruturas como reação às irritações que inicialmente afetaram o sistema.

É como pode-se verificar:

Tendo chegado a essa questão sobre a distinção *do* direito, podemos dispor nossas cartas na mesa. A tarefa pode ser resolvida se se conseguir descrever o direito como um sistema autopoietico e autodistintivo. Esse programa teórico implica que o próprio direito produza todas as definições e caracterizações e que a unidade do direito não seja nada mais que o fato da autoprodução, a “autopoiese”. (Luhmann, 2016, p. 424)

Nas palavras de Jonathan Barros Vita (2011, p. 80): “Prosseguindo, como já dito, o fechamento operativo é a forma de diferenciação entre ambiente e sistema, do que a *autopoiesis* é forma de gerar operações dentro deste e o diferenciar daquele”.

Em geral, afirma-se que a Teoria dos Sistemas e o Constructivismo Lógico Semântico são harmônicos mediante a linha da estruturação do Direito, sendo a primeira direcionada à visão macro e a segunda, à visão micro.

Como afirma Jonathan Barros Vita (2011, p. 52):

Logo, poder-se-ia estabelecer como relação de que cada um destes sistemas teóricos estuda fenômenos distintos, sem serem incompatíveis entre si, assim como a física clássica, física quântica e física gravitacional operam, atingindo, respectivamente, objetos comuns, microestruturas e macroestruturas.

A partir de tais Teorias, é possível afirmar que o direito é um sistema passível de mudanças provocadas segundo alterações sociais em linha temporal; que é formado a partir da realidade, ou seja, da consolidação da língua nas linguagens; que se autoproduz através da observação e descrição de si em meio ao ambiente social; e que está estruturado segundo critérios de classificação baseados em conceitos e definições.

É através da autopoiese (Luhmann, 2016) que novas estruturas poderão ser introduzidas no sistema, tendo como base a análise semiótica a partir das contribuições do Constructivismo Lógico Semântico. A partir destes pontos de referência, serão estudadas as mudanças provocadas pela Revolução Digital.

4. TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL

A tributação é necessária na medida em que serve como fonte de receita direcionada aos gastos com a manutenção do Estado. Eis que o atendimento aos encargos legalmente assumidos pelo Estado requer algum tipo de suprimento (Cardoso, 2012).

Da mesma forma, na economia, a ascensão da tecnologia trouxe afetações ao sistema tributário. A partir deste contexto, o sistema do direito deverá corresponder ao avanço tecnológico, não deixando de ser sistema do direito, mas dando abertura à geração de estruturas através da interligação entre direito, economia e tecnologia, seguindo a premissa da comunicação de Luhmann (Luhmann, 2016).

A tecnologia traz desafios ao sistema tributário haja vista que, com os fenômenos da digitalização e da virtualização, alguns conceitos tributários passam a ser incompatíveis com a nova realidade econômica.

Leonardo Rocha Hammoun (2019, p. 137) considera:

Ademais, não é à toa que a nomenclatura “realidade virtual” tomou grandes proporções e, de fato, exala uma realidade de imaterialidade que não possui correspondência prática com as relações sociais que configuram o direito tributário tradicional

É o caso do conceito de fronteira física. Em padrões anteriores à conexão multinacional que a tecnologia proporciona, o conceito de fronteira física era um ponto de referência completo, que possibilitava a instituição e aplicação de novos tributos. Segundo o conceito de fronteira, as normas estabelecidas pelo Estado se fazem válidas dentro do respectivo território.

Com a tecnologia as operações financeiras e a prestação de atividades econômicas passaram a superar os limites das fronteiras físicas, envolvendo entes localizados no território de outros Estados (Correia Neto; Afonso; Fuck, 2019).

Nota-se que o sistema da tributação deverá lançar novas definições acerca do conceito de fronteira, como forma de produzir uma estrutura que possibilite a continuidade da aplicação tributária perante as operações envolvendo a economia digital.

Desse modo, defende-se aqui a construção de uma definição que possa servir como suporte para a criação de normas dedicadas à tributação digital, de modo que fronteira também ganhe uma definição aplicável ao meio virtual, e que seja possível vincular tal conceito às futuras normas dedicadas à tributação virtual.

O Constructivismo Lógico Semântico pode ser visto como o sistema de referência elementar na construção de conceitos e definições moldados em uma análise semiótica que contribua para a clareza e precisão de termos linguísticos.

Como expressado anteriormente, a língua constitui realidade e a linguagem é o arcabouço pelo qual se transmite a mensagem linguística. Faz-se crucial, desse modo, a Teoria de Paulo de Barros Carvalho perante a boa procedência de novas estruturas na tributação digital.

A tributação permanece sendo medida atual e adequada às novas formas e fenômenos da sociedade na proporção em que se faz necessário arrecadar para suprir os gastos do Estado perante os encargos legalmente assumidos.

No entanto, os mecanismos para se tributar não são plenos no tempo, sendo necessário que a autopoiese sistêmica (Luhmann, 2016) atue como instrumento fundamental de atualização e adequação perante novas vertentes sociais.

Desse modo, não é a tributação o objeto e motivo de incompatibilidade com as novas esferas sociais, econômicas, no meio tecnológico, mas sim, os conceitos e definições para a tributação. Com efeito, as estruturas de um sistema só estão presentes em virtude de motiva-

ções anteriores, provocadas pela irritação social. Sem nenhuma irritação no ambiente social, não há como o sistema atuar de forma adequada à realidade.

Não há como conceitos e definições trazerem plenitude temporal ao sistema, de modo que não se ocorra mais uma autoprodução. A partir de tal premissa, faz-se necessário que conceitos, como fronteira, passem por adequações linguísticas frente às irritações no ambiente social.

É com novas definições de conceitos, como fronteira no ambiente virtual ou fronteira virtual, adequadas ao contexto tecnológico, que será possível construir uma realidade da tributação digital. Com novas definições e conceitos, atributos orientados pelo Constructivismo Lógico Semântico, o processo de autoprodução sistêmica poderá dar viabilidade funcional para que o sistema atinja seu objetivo.

É, pois, através da construção linguística em conceitos e definições adequados à realidade já presente em outros sistemas que o direito, como sistema que se comunica com os demais para atingir os objetivos jurídicos de proteger valores e determinar deveres, poderá ganhar base sólida para tributação digital.

4.1 A TRIBUTAÇÃO DIGITAL NO BRASIL

A economia digital é uma estrutura decorrente do avanço tecnológico ocorrido no contexto da Revolução Digital. Não se imaginava a possibilidade de pagar de forma virtual, com criptomoedas, ou não se sabia que a velocidade de internet e capacidade de armazenamento de dados iria viabilizar a aplicação e o amplo acesso de atividades de entretenimento revolucionárias, como as do *streaming*.

Tratando sobre a temática tributária, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) é ampla, prevendo desde quais tributos poderão ser instituídos, até a competência de cada ente da federação para a respectiva instituição (Brasil, 1988). Artigos como o 155 e o 156, CRFB/88 prescrevem respectivamente competências dos Estados perante o ICMS, e dos Municípios perante o ISS (Brasil, 1988).

No que se refere às mudanças provocadas no atual contexto revolucionário, a partir da percepção de que as plataformas virtuais passariam por um rápido processo de ascensão dos meios econômicos, as autoridades políticas brasileiras identificaram a necessidade de se agir para que fossem feitas as respectivas adequações legislativas.

Nesse sentido, foi editada a Lei Complementar 157/2016, que alterou a LC 116/2003, para que fossem incluídos como serviços, passíveis à tributação pelo ISS, “processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”, posicionados no item 1.03 da Lista de Serviços, anexa à respectiva Lei (Brasil, 2016).

Ademais, o item 1.04 da mesma Lista também define como serviço: “Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres”. (Brasil, 2016)

A partir desta previsão legal, o Município de São Paulo editou a Lei nº 16.757/2017, regulamentando a incidência do ISS sobre a atividade do *streaming*, passando a cobrar o tributo

municipal sobre empresas que estivessem estabelecidas no local sob a respectiva competência municipal. (São Paulo, 2017).

Pouco tempo depois, em outra subestrutura tributária, foi editado o Convênio 106/2017, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, onde passou a definir operações eletrônicas como bens passíveis de tributação pelo ICMS. É como se vislumbra na Cláusula Terceira do respectivo Convênio:

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 (Brasil, 2017).

Com base nesta previsão, que deu abertura para a incidência do ICMS sobre disponibilização em site ou plataforma eletrônica, o Estado de São Paulo publicou o Decreto nº 63.099/2017, passando a tributar com o ICMS a atividade do *streaming*. (São Paulo, 2017).

Nota-se que a partir da Lei Municipal nº 16.757/2017 e do Decreto Estadual nº 63.099/2017, um único fato gerador passou a sofrer incidência de dois impostos, o ISS e o ICMS, o que caracteriza bitributação e conflito de competência.

A CRFB/88 estabelece expressamente as competências de cada ente da federação. A partir de então, a bitributação pode ser vista como um estado alheio e defeituoso em relação ao sistema tributário, haja vista que devem ser respeitadas as competências constitucionalmente estabelecidas.

Aponta-se que tais situações conflituosas são causadas pela imprecisão quanto à abordagem do novo fato gerador. Isto pois o que motiva a incidência de ICMS é o entendimento de que as operações eletrônicas são bens, enquanto a motivação para a incidência de ISS é o entendimento sobre a natureza de tais operações como sendo serviço.

Lyvia de Moura Amaral Serpa (2019, p. 59) afirma:

Novas tecnologias, como tudo que é novo, têm como principal característica uma dificuldade de enquadramento nos conceitos de “circulação de mercadoria” ou “prestação de serviço”, que foram moldados para uma economia de um outro tempo. Como resultado, Estados e Municípios se digladiam na tentativa de lhes enquadrar nesses conceitos.

Ademais, há um discutido e reconhecido contexto de guerra fiscal, que se perdura através de imprecisões linguísticas e posicionamentos opostos que diferentes entes da federação sustentam quanto ao enquadramento da incidência tributária em novas categorias digitais.

A base para o levantamento de suspeitas entre os entes da federação, no contexto da guerra fiscal, é gerada através do impasse entre definições e conceitos com que se submetem as operações financeiras no sistema do direito.

Diante deste contexto, aponta-se que a guerra fiscal pode ser definida como um obstáculo à realização de políticas tributárias consistentes e seguras. Nota-se, também, que o sistema tributário, com conceitos e definições tradicionais sobre natureza jurídica para a identificação do fato gerador, tem encontrado dificuldades diante da volatilidade e agilidade nas mudanças sociais provocadas pelo avanço tecnológico.

É como afirmam Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Marcos Nobrega (2020, p. 131):

O sistema tributário brasileiro vigente, baseado em tipicidade cerrada e definição de competências por materialidades, não é capaz de racionalmente prescrever uma tributação ordenada. Esse quadro se intensifica diante das ofertas da nova economia digital, antes seu caráter intangível e disruptivo. As velhas categorias constitucionais e legais não refletem as práticas negociais e transformam a busca pela natureza jurídica em uma atribuição de natureza fiscal deformadora da realidade

Sob a premissa do Constructivismo Lógico Semântico, a bitributação, o conflito de competência, associados à impossibilidade de tributar novas categorias na tributação digital, podem ser vistos como problemáticas causadas pela imprecisão linguística.

A partir de então, afirma-se que a Teoria de Paulo de Barros Carvalho pode contribuir dando base para a análise semiótica das expressões linguísticas, a construção de definições e conceitos, bem como a classificação dos respectivos termos.

4.2 POSICIONAMENTOS SOBRE ISS E ICMS

Na busca de trazer solução à problemática sobre tributação digital, há quem defenda que a cobrança do *streaming* pelo ISS seja inconstitucional, ao considerar que tal atividade se trata de uma obrigação de dar, e não de fazer. Como ponderam Ana Clara Madeiro Campos Cabral e Andrey Bruno Cavalcante Vieira (2017, p. 171):

Pontualmente, ao analisar o fato gerador ao qual incide o ISS, o termo “serviço” se refere a um trabalho prestado a terceiros, em caráter negocial e sob o regime de direito privado. Nesse diapasão, na cessão de direito de uso de um dado objeto mediante remuneração, o proprietário permanece com a propriedade do bem que, com o término do contrato, lhe será restituído. Dessa forma, não há como se falar na incidência do ISS, pois a relação jurídica proporciona o surgimento de uma “obrigação de dar” e não “de fazer”.

Por outro lado, há quem defenda a aplicação do ISS sobre o denominado *Software as a Service* (SaaS), modalidade esta que abrange o *streaming*. Segundo Mariana Cavalcanti de Jesus e Sergio André Rocha, o ISS pode ser cobrado sobre o SaaS tendo em vista que esta modalidade não consiste em obrigação de dar, mas sim de fazer. Como se pode verificar:

Nesse caso, a responsabilidade do fornecedor seria manter a disponibilização do sistema, fazer a manutenção e garantir que o usuário tenha acesso ao conteúdo disponível. Portanto, a contraprestação pela permissão de acesso às plataformas digitais poderia ensejar a incidência do ISS, uma vez que seria caracterizada como remuneração por uma obrigação de fazer (De Jesus; Rocha, 2019, p. 29).

No que se refere ao ICMS, os mesmos Autores posicionam-se no sentido de que o Imposto não incide sobre o *streaming*. Para tanto, defendem que o ICMS é cabível apenas quando há transferência de titularidade o que não ocorre no caso do SaaS.

Diante do concreto caso de conflito de competência que se pôde vislumbrar e dos posicionamentos doutrinários, o Supremo Tribunal Federal (STF) recentemente, no Recurso Extraordinário (RE) 651.703/PR, manifestou-se em um sentido que torna viável a incidência do ISS sobre a plataforma *streaming*.

Provocado também sobre a aplicação do ICMS, o STF, no RE 540.829/SP, manifestou-se no sentido de que a caracterização de circulação econômica depende da transferência de titularidade. A partir deste entendimento, a mera posse de um conteúdo não poderia ensejar a incidência de ICMS. Eis a manifestação:

Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica. (Brasil, 2014, p. 2)

Como se pode constatar, o STF recentemente manifestou-se sobre a incidência de ISS e ICMS, o que contribuiu para a pacificação da incidência do ISS sobre a categoria *streaming*. Já é possível vislumbrar posicionamentos doutrinários baseados nas respectivas manifestações. É o que se afirma:

Sendo assim, considerando que a transmissão do *software* é feita, via de regra, mediante contrato de cessão de direito de uso, não haverá transferência de titularidade necessária para a incidência do ICMS. Ainda que o *software* seja considerado mercadoria intangível, inexistiria o elemento da “circulação”, necessário para a configuração do fato gerador da exação em questão (De Jesus; Rocha, 2019, p. 12).

Ainda:

Resta-se ainda que o entendimento no sentido da possibilidade da incidência do ICMS na hipótese em questão – fornecimento do acesso ao *software* via *streaming* – parece divergir das premissas adotadas em outro julgado do Plenário do próprio Supremo Tribunal Federal, o Recurso Extraordinário 540.829, com repercussão geral, no qual se analisou a possibilidade de incidência do ICMS sobre bens transferidos meramente a título de *leasing* mercantil, concluindo-se que, não havendo a transferência de titularidade da mercadoria, não estaria caracterizada a circulação jurídica, razão pela qual seria incabível a incidência do ICMS (Serpa, 2019, p. 69).

No que se refere ao ISS, a manifestação do STF sobre a respectiva incidência sobre o *streaming* provocou manifestações em defesa da pacificação na incidência do ISS sobre o *streaming* (Lopes, 2019).

Aponta-se que as Teorias do Constructivismo Lógico Semântico e a Teoria dos Sistemas têm muito a contribuir para a construção de uma realidade adequada às mudanças sociais, e que sirva de base para a reestruturação, ou estruturação do sistema tributário à validade e eficácia no cumprimento do objetivo de tributar.

Já não é no mesmo ritmo anterior que as mudanças sociais estão ocorrendo. Se em tempos antigos era necessário haver uma estrutura ágil para mudanças de alíquotas, hoje, devido ao fator agilidade, volatilidade e flexibilidade que estão presentes na sociedade tecnológica, as respostas sistêmicas deverão englobar mudanças conceituais, e de definição.

O Supremo Tribunal Federal, ao ser provocado e se manifestar, como visto no RE 651.703/PR e no RE 540.829/SP, contribuiu para a pacificação entre o ICMS e o ISS, restando evidente que o último Imposto seria aplicável à categoria *streaming*, sendo este posicionamento, como visto, também defendido por doutrinadores.

Neste ponto defende-se que a Teoria do Constructivismo Lógico Semântico se faz pertinente como instrumento de análise semiótica e construção linguística precisa e clara. Afirma-se que a respectiva Teoria seja considerada por entidades competentes para a solução de conflitos, como o STF, de modo que a solução de conflitos linguísticos e estruturais seja dada de forma rápida, clara e precisa.

5. SUGESTÃO PARA A ESTRUTURA DA TRIBUTAÇÃO DIGITAL NO BRASIL

Diversas discussões que estão ocorrendo no Brasil envolvem os desafios de se tributar em um mundo cada vez mais digitalizado. Inicialmente, o intuito de aplicar a tributação no meio digital trouxe a incidência de ICMS e ISS para um mesmo fato gerador o que caracteriza bitributação e conflito de competência.

Neste contexto, a Teoria do Constructivismo Lógico Semântico e Teoria dos Sistemas podem contribuir como pontos de referência para que a tributação digital seja bem estruturada e composta por conceitos e definições construídos dentro de uma análise linguística sólida, clara e precisa.

Nota-se que a atuação do STF no RE 651.703/PR e no RE 540.829/SP, ainda que o assunto principal não tenha sido a tributação no *streaming*, contribuiu para a pacificação do entendimento de que o ISS é aplicável à respectiva categoria digital.

Ademais, verifica-se que a manifestação do STF contribuiu para que as definições de ICMS e ISS passassem por uma delimitação e amplificação, de modo que o *streaming* passasse a ser fato gerador de apenas um imposto, e não dos dois, como inicialmente ocorrera.

A partir destas considerações, propõe-se que Teorias como a do Constructivismo Lógico Semântico passem a ser adotadas por órgão encarregados de solução de conflitos e mudanças estruturais, a exemplo do STF.

A Teoria do Constructivismo Lógico Semântico traz sustentação para que haja análise semiótica, construção de conceitos e definições, bem como classificações. No caso das manifestações do STF, considerando que tais premissas sejam aplicadas, é possível que esforços sejam direcionados à delimitação de sentidos linguísticos dos conceitos, o que ao final, pode trazer a solução de eventual conflito.

Ademais, o Constructivismo Lógico Semântico pode servir como sistema de referência não somente para o Supremo Tribunal Federal, mas para os demais órgãos do Poder Judiciário, bem como do Poder Legislativo e Poder Executivo.

No âmbito da tributação digital, tal Teoria pode contribuir para que as competências dos entes da federação, já constitucionalmente repartidas, adquiram definições linguísticas mais claras e precisas. É o que pode ser verificado com a delimitação do ISS sobre a categoria *streaming*.

Assim, com uma atuação baseada em premissas Constructivistas, afirma-se que a tributação digital passa a ganhar base linguística e estrutura para que seja de fato aplicada sobre as atividades digitais que já estão presentes no meio social, como no caso do *YouTube Premium*.

A tributação na era digital tem sido um desafio, haja vista que a tecnologia não se limita a fronteiras físicas. Desse modo, operações de tecnologia podem envolver dispositivos e servidores virtuais localizados em diversos países.

Considerar conceitos tradicionais da tributação às atividades tecnológicas pode já não ser mais um caminho viável. O Estado poderá encontrar obstáculos fronteiriços provocados pela interconexão entre consumidores e servidores, localizados em países diferentes.

A partir desta incompatibilidade entre fronteira tradicional e conexão multinacional, eis que se propõe o conceito de fronteira virtual. Partindo-se de premissas do Constructivismo Lógico Semântico, fronteira virtual pode ser definida para fins tributários como sendo o ponto a partir do qual se passa a incidir a soberania do Estado sobre as personalidades que ali se façam presentes.

Fronteira virtual está delimitada no território físico do Estado, tal qual o conceito tradicional de fronteira. No entanto, tal definição abrange também o que é virtual, passando a fazer incidir a tributação sobre o que ultrapassa o físico e se faz presente no meio tecnológico.

Fronteira pode ser definida como um pilar da tributação, necessário para se delimitar a soberania do Estado e assim haver possibilidade de incidência tributária. Da mesma forma pode ser colocado em fronteira virtual, tendo esta o diferencial de servir de pilar para a delimitação e possível incidência tributária no meio digital.

Neste caso, o Constructivismo Lógico Semântico pode ser visto como o sistema de referência que, aplicando a análise semiótica, serve de base para a construção do conceito de fronteira virtual, contribuindo para que, dentro da realidade constituída em língua e linguagem, a tributação digital se faça possível de forma clara, precisa, e pronta pra integrar estruturas do direito.

Afirma-se que a respectiva Teoria deva ser utilizada como ponto de referência para que órgãos competentes para solucionar conflitos, como o STF, possam melhor definir as competências já divididas constitucionalmente, acrescentando o diferencial linguístico de modo que o enquadramento tributário seja feito de forma mais clara e precisa, como pode-se afirmar no caso do ISS sobre o *streaming*.

A LC 116/03 estabelece que o ISS seja arrecadado ao município onde estiver localizado o estabelecimento prestador do respectivo serviço. No entanto, percebe-se que não há previsão para a arrecadação do Imposto sobre municípios onde não estão localizados os estabelecimentos prestadores, mas está havendo a prestação do serviço.

Há neste caso uma clara lacuna legislativa, haja vista que há municípios em que os serviços digitais estão sendo prestados, mas não estão sendo arrecadados, ocorrendo isto somente em municípios onde se faz presente o estabelecimento prestador.

Na era digital é possível que um único estabelecimento possa prestar serviços em diversas localidades, mesmo que não possua nenhuma unidade física instalada no respectivo local. A partir de tal ambiente social, faz-se necessário que a legislação sobre o ISS passe a abranger a possibilidade de arrecadação do Imposto onde o serviço estiver sendo prestado.

Faz-se necessário que a legislação passe por alterações segundo a necessidade de tornar a tributação compatível com as novas formas de atividade econômicas. No caso do ISS, que a tributação acompanhe a trajetória da prestação do serviço digital.

Eis que fronteira virtual, conceito este baseado nas contribuições do Constructivismo Lógico Semântico, pode ser aplicado na ocasião em que o ISS recair sobre municípios onde não estão localizadas as unidades dos estabelecimentos, mas são prestados os respectivos serviços.

Por outro lado, na era digital a prestação de serviço poderá ser feita por estabelecimentos cuja instalação física não esteja localizada em território nacional, mas no respectivo país de origem. Desta forma tributar empresas de outros países pode trazer reações diplomáticas. (Carbonar, 2020)

Nesse sentido, a Lei Complementar 116/03 prevê em seu Artigo 6º, §2º, I que são responsáveis pelo recolhimento do ISS o tomador ou o intermediário, quando o serviço seja proveniente do exterior ou tenha se iniciado no exterior (Brasil, 2016).

Aqui afirma-se novamente que fronteira virtual faz-se um conceito compatível a previsões legais que envolvam a tributação digital. No caso do Artigo 6º, §2º, I da LC 116/03, fronteira virtual poderá servir como instrumento de verificação da procedência do serviço, se foi prestado em território nacional, ou no exterior.

O Constructivismo Lógico Semântico, sistema de referência que contribui para a construção de conceitos como fronteira virtual, também poderá servir de base para que órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo atuem, seguindo suas respectivas competências tributárias, para realizarem análises semióticas, construção linguística e classificações que sejam precisas e claras. Isto para que haja tributação digital e até pacificação de guerra fiscal.

Aqui cabe afirmar que o conceito de fronteira virtual está atrelado ao de fronteira física, possuindo as mesmas delimitações, uma em relação à outra. Fronteira física seria apenas um conceito pertencente às novas estruturas sistêmicas e linguísticas e que viesse como mecanismo para a compatibilização da tributação na era digital.

A tributação em si não pode tornar-se incompatível perante as mudanças sociais, mas sim, as maneiras de como tributar. Dessa forma, cabe ao sistema direito tributário se autoproduzir, com base linguística sólida orientada pelo Constructivismo Lógico Semântico, no sentido de dar viabilidade e continuidade à atividade de arrecadação.

6. CONCLUSÃO

A era digital trouxe diversas mudanças sociais, haja vista as capacidades revolucionárias que a tecnologia de alta velocidade, armazenamento e processamento vem apresentando.

O sistema digital comunicou-se com outros sistemas, provocando-os à mudança. Sistemas como a economia e o direito. E diretamente provocado está o sistema tributário, que passou a enfrentar desafios estruturais e conceituais em virtude das mudanças tecnológicas realizadas no ambiente social.

No Brasil, além do desafio da autoprodução sistêmica como reação às provocações sociais na era digital, está o apego ao enquadramento de novas categorias digitais à conceitos já consolidados aos moldes vigentes, e o acirramento do cenário de guerra fiscal, provocado por diferentes posicionamentos relacionados à natureza jurídica e competência.

Tornam-se cada vez mais evidentes os desafios que a tributação no Brasil precisa superar. Somente a questão da guerra fiscal constitui em si uma fonte de novos processos no contencioso, e um obstáculo à ampliação do sistema tributário para novos setores econômicos.

Neste contexto brasileiro específico, eis que se propõe uma análise estrutural e linguística de modo a destacar a pertinência e contribuição das Teorias do Constructivismo Lógico Semântico e dos Sistemas.

Viu-se, a partir da compreensão de que os sistemas se comunicam e se autodescrevem em uma atividade de autoprodução, a importância da criação de novas estruturas dentro do sistema tributário, que carreguem contribuições e compatibilidades de outros sistemas envolvidos no ambiente social, como o econômico, o digital e o tributário.

Ademais, vislumbrou-se que deverão ser traçadas mudanças conceituais e de definição, fundadas no Constructivismo Lógico Semântico, de modo que se dê possibilidade para uma construção linguística compatível, segura e precisa de conceitos e definições que irão compor a estrutura tributação digital.

Defende-se a partir da Teoria de Paulo de Barros Carvalho, a construção de conceitos inovadores, como fronteira virtual, que sejam compatíveis com a era digital e que contribuam para que a incidência da tributação digital se dê com precisão e clareza.

Assim pode ocorrer no caso do conflito de competência entre ICMS e ISS. Com análise linguística, aplicação de conceitos inovadores, como fronteira virtual, é possível manter as competências já repartidas constitucionalmente e acrescentar elementos linguísticos que melhor definam cada competência sobre as categorias digitais. É o caso da pacificação do ISS sobre o *streaming*.

Ademais, afirma-se que o Constructivismo Lógico Semântico, através do conceito de fronteira virtual, possa contribuir para que a tributação do ISS passe a ser aplicável em municípios onde não estão instaladas unidades físicas do prestador, mas o serviço não deixa de ser prestado.

Ainda, fronteira virtual poderá ser instrumento aplicado no Artigo 6º, §2º, I, da LC 116/03 para que seja verificada a procedência do serviço e assim, identificado se a tributação irá incidir sobre o prestador, ou o tomador ou intermediário.

Viu-se que Teorias como Constructivismo Lógico Semântico, ao serem consideradas pelos órgãos competentes nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, podem contribuir de diversas formas para que a tributação digital se faça possível, clara, precisa e pacífica.

Assim pode ser o caso do *YouTube Premium*, que passou por uma rápida ascensão e já conta com diversas assinaturas *Premium* no Brasil e no mundo. É com base em uma boa construção linguística, realizada de forma bem estruturada, que será possível vislumbrar caminhos que tornem a tributação digital real e concreta.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto R.; ARDEO, Thaís; MOTTA, Bernardo. Impactos da Revolução Digital na Tributação: Uma Primeira Revisão Bibliográfica. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís [coord.]. **Tributação 4.0** – São Paulo: Almedina, 2020. ISBN 978-85-8493-619-9. ePUB.
- BRASIL. **[Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 set. 2020.
- BRASIL. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentem 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. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 29 set. 2020.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 29 de dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 7 set. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza. Artigos 109 e 110 do CTN. As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, ISSQN previsto no art. 156, III, da CRFB/88. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon - PR. Relatora: Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 29 set. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 540.829/SP**. Recurso extraordinário. Constitucional e Tributário. ICMS. Entrada de mercadoria importada do exterior. Art. 155, II, CF/88. Operação de arrendamento mercantil internacional. Não incidência. Recurso extraordinário a que se nega provimento. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Hayes Wheels do Brasil LTDA. Relatora: Min. Gilmar Mendes, 11 de setembro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7261072>. Acesso em: 29 set. 2020.
- CARBONAR, Alberto. Crise na OCDE: tributação digital e guerras comerciais. **JOTA**, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/crise-na-ocde-tributacao-digital-e-guerras-comerciais-10072020>. Acesso em: 2 set. 2020.
- CABRAL, Ana Clara Madeiro Campos; VIEIRA, Andrey Bruno Cavalcante. **A Inconstitucionalidade da Tributação das Plataformas de Streaming à Luz da Lei Complementar nº 157/2016**. II ENPEJUD. Encontro de Pesquisas Judiciais da Escola da Magistratura do Estado de Alagoas. 2017. Disponível em: <http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/view/233/102>. Acesso em: 29 set. 2020.
- CARDOSO, Alenilton da Silva. A Função Social do Tributo na Perspectiva da Solidariedade. **Revista de Direito Mackenzie**, v. 5, n. 2, p. 10-20, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO José Roberto R.; FUCK Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, jan./abr. 2019. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>. Acesso em: 29 set. 2020.
- CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO José Roberto R.; FUCK Luciano Felício. Desafios Tributários na Era Digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís [coord.]. **Tributação 4.0** – São Paulo: Almedina, 2020. ISBN 978-85-8493-619-9. ePUB.
- CRUZ, Lucas. Quanto Custa Anunciar no YouTube? **Expertdigital**, 2020. Disponível em: <https://expertdigital.net/quanto-custa-anunciar-no-youtube/#gsc.tab=0>. Acesso em: 29 set. 2020.

DATHEIN, Ricardo. **Inovação e Revoluções Industriais**: uma apresentação das mudanças tecnológicas determinantes nos séculos XVIII e XIX. Publicações DECON Textos Didáticos 02/2003. DECON/UFRGS, Porto Alegre, fev. 2003. Disponível em: <https://lume-re-demonstracao.ufrgs.br/artnoveau/docs/revolucao.pdf>. Acesso em: 28 set. 2020.

DE JESUS, Mariana Cavalcanti; ROCHA, Sergio André. A Incidência do ICMS sobre o Comércio Eletrônico de *Software*. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital; GOMES, Marcus Lívio; ROCHA, Sergio André. **Tributação da Economia Digital** – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. ISBN 978-85-519-1559-2.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NOBREGA, Marcos. Tributação na Economia Digital e o Conflito de Competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís [coord.]. **Tributação 4.0** – São Paulo: Almedina, 2020. ISBN 978-85-8493-619-9. ePUB.

FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**: Annblume. Jun. 2012. ISBN 85-7419-417-4 (Annablume).

GOOGLE divulga faturamento publicitário do YouTube pela Primeira Vez. **G1**, 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/2020/02/03/google-divulga-faturamento-do-youtube-pela-primeira-vez.ghtml>. Acesso em: 29 set. 2020.

HAMMOUN, Leonardo Rocha. Imposto Único nas Operações de Internet: a Consensualidade como Paradigma e o Combate aos Conflitos Tributários na Era Digital. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital; GOMES, Marcus Lívio; ROCHA, Sergio André. **Tributação da Economia Digital** – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. ISBN 978-85-519-1559-2.

JORGE, Alexandre Teixeira; CORRÊA, Vanessa Banelli; SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Tributação de Novas Tecnologias e o Histórico Conflito entre os Princípios da Origem e do Destino na Delimitação da Competência Tributária. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital; GOMES, Marcus Lívio; ROCHA, Sergio André. **Tributação da Economia Digital** – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. ISBN 978-85-519-1559-2.

LOPES, Guilherme Negreiros Lacerda. Atualização Legislativa: Tributação sobre a Plataforma de *Streaming* Netflix. **JUS**, 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/amp/artigos/74647/atualizacao-legislativa-tributacao-sobre-a-plataforma-de-streaming-netflix>. Acesso em: 22 set. 2020.

LUHMANN, Niklas. **O Direito da Sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2016. ePUB.

MULLER, Leo. 5 Recursos que Farão Você Dar uma Chance ao YouTube Premium. **Tecmundo**, 2018. Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/internet/134604-5-recursos-voce-dar-chance-youtube-premium.htm>. Acesso em: 29 set. 2020.

REZENDE, Fernando. A Revolução Digital e a Reforma Tributária. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital; GOMES, Marcus Lívio; ROCHA, Sergio André. **Tributação da Economia Digital** – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. ISBN 978-85-519-1559-2.

SÃO PAULO. **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. 2017. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html#:~:text=Introduz%20altera%C3%A7%C3%B5es%20no%20Regulamento%20do,RICMS%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias>. Acesso em: 29 set. 2020.

SÃO PAULO. **Lei Municipal nº 16.757, de 14 de novembro de 2017**. Institui o Programa de Incentivos Fiscais para a Zona Sul; introduz modificações nas Leis nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, nº 14.097, de 8 de dezembro de 2005, nº 14.910, de 27 de fevereiro de 2009, nº 15.928, de 19 de dezembro de 2013, nº 15.948, de 26 de dezembro de 2013, nº 16.097, de 29 de dezembro de 2014, nº 16.127, de 12 de março de 2015, nº 13.476, de 30 de dezembro de 2002, e nº 14.125, de 29 de dezembro de 2005; autoriza o Poder Executivo a contratar operações de crédito para financiar projetos de investimentos; institui o Programa de Incentivos aos Eixos de Desenvolvimento Noroeste e Fernão Dias; autoriza o Poder Executivo a ceder direitos creditórios das receitas de que trata a Lei nº 14.488, de 19 de julho de 2007, nas condições que especifica; introduz alterações na Lei nº 14.668, de 14 de janeiro de 2008. 2017. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-16757-de-14-de-novembro-de-2017>. Acesso em: 29 set. 2020.

SERPA, Lyvia de Moura Amaral. Conflito de competência entre Estados e Municípios e as operações envolvendo transferência e/ou licenciamento para uso de software. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital; GOMES, Marcus Lívio; ROCHA, Sergio André. **Tributação da Economia Digital** – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. ISBN 978-85-519-1559-2.

TERMOS de uso da Netflix. **Netflix**, 2020. Disponível em: <https://help.netflix.com/legal/termsfuse>. Acesso em: 7 set. 2020.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito**: Direito Internacional e Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

YOUTUBE Premium. **Youtube**, 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/premium>. Acesso em: 7 set. 2020.

Dados do processo editorial

- Recebido em: 02/02/2021
- Controle preliminar e verificação de plágio: 02/02/2021
- Avaliação 1: 01/04/2021
- Avaliação 2: 22/05/2022
- Decisão editorial preliminar: 13/06/2022
- Retorno rodada de correções: 10/08/2022
- Decisão editorial/aprovado: 21/08/2022

Equipe editorial envolvida

- Editor-chefe: 1 (SHZF)
- Editor-assistente: 1 (ASR)
- Revisores: 2