



## Não incide ICMS sobre serviços over the top, mas ISS é variável

Com a rápida evolução tecnológica, vemos o constante surgimento de novos serviços e facilidades oferecidos pelas empresas aos clientes, especialmente com o uso da internet. Nesse contexto, surgem os serviços *over the top* (serviços OTT) que são as atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, mensagens e voz por meio de plataformas IP, e portanto fora do controle dos distribuidores tradicionais desse conteúdo (como as empresas de radiodifusão, operadores de TV por assinatura e empresas de telefonia).

Muito tem se discutido sobre os serviços OTT, essas tecnologias que se valem das infraestruturas de telecomunicação para oferecer serviços na Internet, muitas vezes em concorrência direta aos detentores da infraestrutura, especialmente no que diz respeito à necessidade de criação de regulamentações específicas, com a implementação de cobranças adicionais, para que haja uma adequação das condições de concorrência nesses mercados.

Seja como for, trata-se um mercado que não para de crescer. De acordo com pesquisa realizada pela agência AT Kearney a pedido da *GSMA Mobile for Development Foundation Inc*<sup>[1]</sup>, associação mundial de operadoras de telefonia móvel, no ano de 2015 os serviços OTT foram responsáveis por 47% da receita auferida pela economia digital (internet), de um total de USD 3,46 trilhões.

Já no que se refere ao mercado nacional, segundo uma pesquisa publicada recentemente<sup>[2]</sup>, a receita auferida com a exploração dos OTT *premium* – disponibilização de vídeos e áudios pagos pela internet – deve passar de USD 180 milhões para USD 460 milhões até 2018, um crescimento de mais de 150%.

Atualmente, os mais populares serviços OTT são os serviços de *streaming* de vídeos e os aplicativos de conversas de voz e troca de mensagens com imagens, conversas em grupo e outras funcionalidades. E a cada dia novas empresas e produtos ingressam nesse mercado.

Apesar do avanço relacionado à oferta de tais serviços ao público (qualitativo e quantitativo), diversas dúvidas ainda surgem com relação à tributação aplicável a essas atividades, especialmente sobre a incidência do ISS<sup>[3]</sup> e do ICMS<sup>[4]</sup> sobre as receitas auferidas com essas atividades.

Ao analisarmos a tributação de um serviço OTT, a primeira dúvida que surge diz respeito à incidência ou não do ICMS sobre as receitas decorrentes da comercialização de tais serviços (ou mesmo das receitas auferidas em razão da veiculação de publicidade em serviços oferecidos gratuitamente aos usuários).

O ICMS é um imposto estadual que, no que interessa a presente análise, incide sobre prestações de serviços de comunicação.



Como vimos acima, os serviços OTT estão, na maior parte das vezes, relacionados a atividades que tradicionalmente eram oferecidas por empresas de telecomunicações. Um bom exemplo dessa situação é o serviço de OTT relacionado à transmissão de conteúdo audiovisual (vídeos) pela internet. As empresas de “*video on demand*” se tornaram as principais concorrentes dos tradicionais provedores de TV aberta, TV a cabo e TV via satélite.

Há, entretanto, uma diferença entre as empresas de OTT e as empresas tradicionais do ramo uma vez que estas possuem rede própria de telecomunicações para prestação dos serviços. As empresas de OTT, por sua vez, se valem da rede de telecomunicação pré-existente já disponibilizada aos usuários por terceiros.

Essa diferença fundamental nos serviços oferecidos aos usuários é determinante para fins de incidência do ICMS. Isso porque, ao analisar a incidência do imposto estadual sobre os serviços de provimento de acesso à internet, o Superior Tribunal de Justiça definiu que é necessária a presença de rede de telecomunicações para que haja a incidência do ICMS (nesse sentido, confira-se o acórdão proferido no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial. 456.650/PR).

Naquela oportunidade, a Primeira Seção do STJ uniformizou a jurisprudência daquela Corte, para o fim de determinar a não-incidência do ICMS sobre as receitas decorrentes exclusivamente da prestação do serviço de provimento de acesso à *internet*.

Segundo o entendimento manifestado pelo STJ, a atividade desenvolvida pelos provedores de acesso à internet constitui um serviço complementar ao serviço de telecomunicação prestado pelas empresas de telefonia, razão pela qual deve ser classificada como serviço de valor adicionado, nos termos da Lei Geral de Telecomunicações, não sendo, nessa qualidade, passível de tributação pelo ICMS.

Restou consignado na ocasião, entretanto, que a não-incidência do ICMS sobre a atividade de provimento de acesso à internet seria aplicável apenas aos casos em que os provedores não possuem e não fornecem meios (ou rede) para os seus usuários.

Tendo em vista a similitude das situações, as conclusões adotadas pelo STJ no caso indicado acima podem ser aplicadas aos serviços OTT. Nessa linha, a nosso ver, tendo em vista que tais serviços apenas se valem de rede de telecomunicações preexistente (previamente contratada ou disponibilizada ao usuário), a disponibilização de conteúdo por meio da internet não está sujeita à incidência do ICMS.

Vale destacar que caso os serviços OTT sejam oferecidos de forma indissociável aos usuários pelas mesmas empresas que também forneçam os meios para que o usuário tenha efetivo acesso ao conteúdo, há o risco das autoridades fiscais pretenderem tributar as receitas auferidas pelo ICMS por entenderem que, nesse caso, haveria prestação onerosa de serviço de comunicação.

Feitas as considerações acima, e tendo concluído que os serviços OTT não devem, em regra, sujeitar-se ao ICMS, é preciso analisarmos se haverá a incidência do ISS sobre essas atividades. Nos termos do artigo 155 da Constituição Federal, para análise acerca da incidência do ISS sobre um determinado serviço, é preciso analisar se tal serviço encontra previsão na Lista de Serviços.

Como vimos acima, os serviços OTT são um gênero de serviços que comporta diversas espécies



distintas: OTT vídeo, OTT mensagem, OTT voz etc. Assim, há itens na Lista de Serviços que poderiam, numa primeira análise, englobar alguns dos serviços OTT. Os itens 12.14 e 12.16 são bons exemplos dessa situação[5].

Ressaltamos, entretanto, que em respeito ao princípio constitucional da legalidade, da tipicidade[6] e da segurança jurídica, nos quais se fundam o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, é necessário que haja a exata correspondência entre o critério material prevista na norma em abstrato e o evento ocorrido no mundo fático para que haja incidência do imposto.

Dessa forma, para se verificar se no caso concreto haverá ou não a incidência do ISS sobre os serviços OTT, é necessário analisar se os serviços prestados encontram previsão expressa e exata na Lista de Serviços.

Sobre o assunto, vale destacar ainda que há um Projeto de Lei[7] atualmente em discussão no Congresso Nacional para inclusão de diversos novos itens na Lista de Serviços. Nesse sentido, um dos itens que se pretende incluir trata da “disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas”.

Dessa forma, caso tal item seja aprovado, haverá previsão expressa na Lista de Serviços para tributação de ao menos alguns dos serviços OTT.

Por enquanto, é preciso verificar no caso concreto se o serviço OTT oferecido ao público encontra previsão na Lista de Serviços existente. Apenas nessas hipótese é que tais serviços estarão sujeitos à incidência do ISS.

[1] [“OTTs abocanham espaço das teles e ficam com US\\$ 1.63 trilhão da Internet”](#), pesquisa realizada pela AT Kearney.

[2] [“Previsões para OTT Premium na América Latina”](#), pesquisa realizada pela MTM Londres.

[3] Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

[4] Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

[5] Item 12.14: Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

Item 12.16: Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres



[6] Artigo 5º, inciso II, e artigo 150, inciso I, ambos da Constituição Federal; e artigo 97 do Código Tributário Nacional.

[7] SUBSTITUTIVO DA CÂMARA DOS DEPUTADOS nº 15, de 2015, AO PROJETO DE LEI DO SENADO nº 386, de 2012 (complementar) – LEI DA REFORMA DO ISS

**Date Created**

14/08/2016