

A Tributação da Modalidade de Compartilhamento de Dados por *Streaming* no Ordenamento Jurídico-tributário Brasileiro

The Taxation of Streaming Data Sharing Modality in the Brazilian Tax Law

Milene Susan Mallon

Bacharel em Direito pela Universidade da Região de Joinville – Univille.
Advogada Tributarista, Santa Catarina. *E-mail*: milenemallon@gmail.com.

Jorge Rafael Matos

Mestre em Direito. Especialista em Direito Tributário. Professor da Universidade da Região de Joinville, Campus São Bento do Sul. Advogado, Santa Catarina.
E-mail: jorgerafaelmatos@gmail.com.

Recebido em: 20-08-2019

Aprovado em: 19-02-2020

Resumo

Este artigo estuda, a partir de uma metodologia qualitativa, a tributação dos serviços de *streaming*, regulamentada em vista do atual conflito de competência entre Estados e Municípios. Essa divergência foi gerada pela alteração da Lei Complementar n. 116/2003, que dispõe sobre a tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. A alteração efetuada em 2016 acrescentou o subitem 1.09 e prevê a tributação desses serviços. Da mesma forma, o Convênio n. 106/2017, exarado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, estipulou a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias sobre o mesmo fato gerador, o *streaming*. Assim, faz-se necessário um estudo pormenorizado das hipóteses de incidência tributária do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Como resultado, averiguou-se a impossibilidade da tributação das plataformas de *streaming* pelas espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico-tributário brasileiro.

Palavras-chave: ICMS, ISSQN, licença de uso, regra-matriz de incidência tributária, *streaming*.

Abstract

This paper studies, based on a qualitative methodology, the taxation of streaming services, regulated in view of the current conflict of jurisdiction between states and municipalities. This divergence was generated by the amendment of Complementary Law no. 116/2003, which provides for the Taxation

of Services of Any Nature. The amendment made in 2016 added sub-item 1.09 and provides for the taxation of these services. Similarly, Convention no. 106/2017, issued by the National Council of Finance Policy, stipulated the incidence of the Tax on the Merchant Circulation on the same chargeable event, streaming. Thus, a detailed study of the hypothesis of tax incidence of the Service Tax of Any Nature and the Tax on the Movement of Goods and Services is required. As a result, it was verified the impossibility of taxing streaming platforms by the tax species existing in the Brazilian legal-co-tax system.

Keywords: ICMS, ISSQN, use license, matrix rule of tax incidence, streaming.

1. Introdução

O crescimento do consumo de bens digitais no Brasil ocorre dada a expansão da parcela da população que tem acesso à internet, que hoje chega a 74,9% dos domicílios no país¹. Neste ponto, é indispensável a conceituação de termos utilizados no ciberespaço, de modo a auxiliar na normatização dessa nova realidade.

Tendo em vista a íntima relação com os fatos sociais, o Direito necessita acompanhar essas mudanças. Como aponta Quintela: “no contexto atual de ‘pós-modernidade’, as relações sociais adquirem volatilidade e se transmutam à velocidade do sinal eletrônico, tornando complexa a tarefa do sistema jurídico em conduzir e regular tais movimentos”².

Diante da discrepância de velocidade entre fatos sociais e legislação, ocorrem conflitos no que diz respeito à tributação da economia digital, principalmente em relação ao serviço de *streaming*. Apesar do interesse do fisco em normatizar essas novas relações de modo a complementar os meios de arrecadação, a legislação não é célere na atualização jurídico-tributária da hipótese de incidência. Além disso, existe a dificuldade de conceituar e definir a natureza jurídica do referido serviço. Sendo assim, verifica-se uma “guerra fiscal” entre estados e municípios, gerada pela edição de normas conflitantes, quais sejam, a Lei Complementar n. 157/2016, a qual prevê a cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre o *streaming*, e o Convênio n. 106/2017 do Confaz, que prevê a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e de Serviços sobre esse mesmo serviço.

¹ BRASIL. Agência IBGE Notícias. *PNAD Contínua TIC 2017*: internet chega a três em cada quatro domicílios do País. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/23445-pnad-continua-tic-2017-internet-chega-a-tres-em-cada-quatro-domicilios-do-pais>>. Acesso em: 5 jul. 2019.

² QUINTELA, Guilherme Camargos; e SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação constitucional da competência tributária em relação à tecnologia *streaming* sob a ótica do arranjo federativo brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 67, p. 35-64, abr. 2018, Porto Alegre, p. 36.

Então se faz necessário conceituar e identificar a natureza jurídica do *streaming*, buscando interpretar o referido serviço de acordo com os princípios constitucionais para, posteriormente, compará-lo com o fato gerador dos possíveis impostos cabíveis, constatando qual normatização respeita a estrita legalidade tributária e constitucionalidade, uma vez que o sistema tributário rege-se por regras de competência rigidamente definidas pela Constituição Federal, e assim “só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos”³.

Nesse sentido, este trabalho tem como objetivo geral analisar constitucionalmente a exação das plataformas de *streaming* pelos impostos supracitados e, como objetivos específicos, realizar um breve estudo sobre a natureza jurídica do *streaming* de modo a averiguar se existe a possibilidade de subsunção no fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ou do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação.

2. A tecnologia do *streaming*

Foi a partir da segunda metade do século XX que se verificou algum progresso na tecnologia dos computadores, que, no entanto, ainda permaneceram impopulares por algum tempo. Então, na década de 1990 nos Estados Unidos, surgiram as primeiras transmissões pela modalidade de compartilhamento por *streaming*. Todavia, não houve êxito à época, devido à baixa velocidade das conexões com a internet⁴. O desenvolvimento dessa tecnologia e sua popularização ocorreram apenas recentemente, com a implementação da conexão em banda larga⁵.

A modalidade de compartilhamento de dados por *streaming* avança cada vez mais, principalmente pela indústria audiovisual. Desde os anos 2000, Lawrence Lessig⁶ já previa que essa forma de compartilhamento de conteúdo digital seria mais atrativa quando comparada ao armazenamento de dados por *download*.

Nesse sentido, percebem-se claramente as alterações nos hábitos de consumo de entretenimento e de dados pela população em geral. Esse cenário, até então não tributado, despertou o interesse do Fisco, entretanto, no que diz respeito à exação dessas atividades, podem ocorrer erros devido às constantes mudanças

³ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 264.

⁴ BENTO NETO, Nazil. *A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming: (in)constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013*. Trabalho de Conclusão de Curso (Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

⁵ QUINTELA, Guilherme Camargos; e SERGIO, Samille Rodrigues. Op. cit.

⁶ LESSIG, Lawrence. *Free culture: how big media uses technology and the law to lock down culture and control creativity*. [s.l.]: Penguin, 2004.

e a dificuldade de conceituar a natureza jurídica dessas tecnologias. Observa-se, assim, a necessidade de atualização da legislação, da doutrina e das jurisprudências, de modo a fazer com que o direito se adapte a essa nova realidade social.

Para a análise da natureza jurídica, faz-se necessária a conceituação do termo e o entendimento de seu funcionamento. Utilizando a expressão da informática em português, *streaming* significa “fluxo de mídia”. Essa tecnologia se respalda na transmissão digital e instantânea de conteúdo, sem que haja o armazenamento de dados no aparelho do usuário, ou seja, a transmissão ocorre de maneira contínua e em tempo real usando apenas a internet. Não existe mais a posse ou a propriedade da mídia física ou virtual⁷, diferentemente do *download*, tecnologia na qual existe o armazenamento permanente de arquivos.

Nessa modalidade de transmissão de dados existem duas espécies, quais sejam: o *simulcasting* e o *webcasting*. O primeiro é a “transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes (rádio e televisão, simultaneamente) via internet”⁸. Já no segundo pode haver a intervenção do usuário na execução, sendo o conteúdo transmitido pela internet por meio de um provedor. É importante salientar que o *webcasting*:

“Não envolve necessariamente a contraprestação ativa e imediata de outra pessoa quando o ‘cliente’ solicita o arquivo que se encontra nos servidores de base: trata-se de procedimento que pode ser iniciado e finalizado somente com as ações do usuário que consome a mídia armazenada em servidores externos. Embora tal armazenamento pressuponha uma atividade anterior humana, o consumo pelo usuário é exclusivamente realizado por meio de sistemas cibernéticos”⁹.

Ainda, nesta última modalidade existem as formas de transmissão de dados que podem ocorrer como *live streaming*, ou seja, em tempo real; pelo *streaming on-demand*, no qual os dados são transmitidos quando o usuário desejar; ou pelo *off-line streaming*, quando o usuário de determinada plataforma consegue acessar determinado conteúdo mesmo não estando conectado.

O *streaming* funciona da seguinte forma: um determinado aparelho recebe um arquivo de um servidor base ao qual está conectado; a partir disso, o dispositivo constrói uma área de armazenamento temporário, chamado de *buffer*, para salvar a informação; quando uma pequena parte daquele arquivo é armazenada, ocorre a transmissão, ao mesmo tempo que continua o *download*¹⁰.

⁷ MONTEIRO, Alexandre. *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: SaraivaJur, 2018, p. 275.

⁸ *Ibidem*, p. 275.

⁹ BENTO NETO, Nazil. *Op. cit.*, p. 37.

¹⁰ PINOCHET, Luis Herman Contreras. *Tecnologia da informação e comunicação*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

De acordo com Tschöke:

“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 de exibição e também elimina a necessidade de armazenamento local do arquivo”¹¹.

Essa tecnologia, que possui grande importância no mercado internacional, vem alterando a forma de consumo e, assim, gerando uma retração no comércio de mídias físicas e *downloads*. De acordo com a pesquisa TIC Domicílios de 2017¹², produzida pelo Centro de Estudos para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação (Cetic.br), de 2014 a 2017 os usuários que consomem vídeos, filmes e séries pela internet aumentou de 58% para 71%, em comparação aos usuários que fizeram *download* de filmes, que baixaram de 29% para 23% no mesmo período. Em relação ao consumo de música, também houve mudança. Nos mesmos anos de 2014 a 2017, os usuários que consomem pela internet aumentaram de 57% para 71% em comparação aos que fizeram *download*, que diminuíram de 51% para 42%. Nesse sentido também é o resultado da pesquisa realizada pela Federação Internacional da Indústria Fonográfica (IFPI), a *Music Consumer Insight Report 2018*¹³, que aponta que 86% dos consumidores ouvem música por *streaming on-demand*.

Devido ao aumento expressivo da utilização dessas plataformas, o *streaming* é considerado uma mina de ouro fiscal, o que no caso do Brasil é gatilho para a guerra fiscal. Para a adequação dessa inovação à realidade tributária do País, é necessário analisar a natureza jurídica desse serviço para fins tributários.

Há uma corrente que defende que esse tipo de serviço equivale a um contrato de locação, instituto que se caracteriza como um negócio jurídico pelo qual o locador se obriga a ceder o uso e o gozo de coisa infungível ao locatário, mediante remuneração. Conforme preceitua o art. 85 do Código Civil, considera-se fungível todo bem móvel que pode ser substituído por outro da mesma espécie, qualidade e quantidade. Nesse sentido, é incabível enquadrar na natureza de locação o *streaming*, uma vez que nessas plataformas há uma “peculiar fungibilidade”¹⁴,

¹¹ TSCHÖKE, Clodoaldo. *Criação de streaming de vídeo para transmissão de sinais de vídeo em tempo real pela internet*. 2012. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências da Computação) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2012. Disponível em: <<http://www.inf.furb.br/~pericas/orientacoes/Streaming2001.pdf>>. Acesso em: 16 maio 2019.

¹² CENTRO REGIONAL DE ESTUDOS PARA O DESENVOLVIMENTO DA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO, atuando sob os auspícios da UNESCO. *TIC Domicílios 2017*. Goiânia, 5 nov. 2018. Disponível em: <https://www.cetic.br/media/analises/tic_domicilios_2017_modulo_atividades_culturais.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2019.

¹³ AUDIENCENET. International Federation of the Phonographic Industry. *Music consumer insight report 2018*. Disponível em: <<https://www.ifpi.org/downloads/music-consumer-insight-report-2018.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2019.

¹⁴ BENTO NETO, Nazil. Op. cit., p. 64.

sendo os *softwares* compostos por duas partes: uma delas, a fungível, é a parte executável, que pode ser copiada e enviada a uma variedade de usuários ao mesmo tempo, e pode ser facilmente substituída por outra de mesma funcionalidade e qualidade; a outra parte, infungível, é o programa fonte, que, como explica Wachowicz¹⁵, é aquele escrito em linguagem simbólica, protegido por direito autoral. Esta parte do *software* é caracterizada assim pois a criação do programa é fruto do intelecto humano, e não pode ser substituída por outra de igual teor e forma, tornando-se, assim, uma obra intelectual única, passível de cessão de direitos autorais.

Portanto, tendo em vista que os serviços de *streaming* existem a partir de um *software*, e observando o tratamento dado a este último pela Lei n. 9.609/1998, infere-se que o *streaming* tem a natureza jurídica de licenciamento ou cessão de direitos de uso, uma vez o art. 9º da referida lei dispõe que o uso de programa de computador será objeto de contrato de licença. Além disso, sobre a conceituação do programa de computador, a Lei n. 9.609/1998, em seu art. 1º, dispõe:

“É a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

O *software*, nesse entendimento, é considerado um bem incorpóreo equiparado a uma obra literária, sendo protegido pela legislação de direitos autorais, conforme o disposto no art. 2º da Lei n. 9.609/1998. Sob essa análise, reputa-se como bem infungível, que, de acordo com Gomes¹⁶:

“é uma expressão criativa do trabalho intelectual e pessoal de quem o prepara. Essa criação da inteligência, materializando-se num *corpus mechanicum* que torna comunicável sua expressão, adquire individualidade definitiva, tal como se fosse um romance, um filme cinematográfico ou uma composição musical. Para ser protegido como tal basta a criatividade subjetiva, entendida como trabalho pessoal do programador – como se admite quando na obra protegida o elemento criatividade consiste na idealização do seu plano”.

Nesses contratos de licença de uso, “o titular dos direitos autorais (licencian-te) apenas autoriza o uso do programa pelo outro contratante (licenciado), conservando a propriedade intelectual em seu patrimônio”¹⁷. Essa disponibilização

¹⁵ WACHOWICZ, Marcos. O programa de computador como objeto do Direito Informático. *Consultor Jurídico*, 14 abr. 2003. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2003-abr-14/software_objeto_direito_informatico>. Acesso em: 16 jul. 2019.

¹⁶ GOMES, Orlando et al. *A proteção jurídica do software*. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 4.

¹⁷ COELHO, Fábio Ulhõa. *Curso de Direito Civil: Direito das Coisas – direito autoral*. 2. ed. rev. e

do *software* pode ser operada tanto de forma onerosa como gratuita. Ou seja, é o instituto que mais se aproxima das peculiaridades das plataformas de compartilhamento de dados por *streaming*.

3. Aspectos gerais sobre o direito tributário

No Brasil, a cobrança de tributos ocorre de maneira autônoma entre os entes, em decorrência do princípio federativo, previsto no art. 1º da CF, que visa a assegurar a autonomia político-administrativa dos Estados e Municípios, que por sua vez não pode existir “sem a autonomia financeira representada pelo poder de instituir impostos privativos”¹⁸.

Em consequência disso, os entes devem respeitar a discriminação de competência outorgada pela CF, a qual é prevista de maneira taxativa, ou seja, cada um possui uma parcela do poder de tributar. Além disso, a CF também estabelece as limitações a esse poder e o conteúdo material dos tributos, cabendo a cada ente instituí-los observando essas diretrizes básicas. Nesse sentido, “só poderão ser instituídos os tributos que possam ser reconduzidos a uma das normas concessivas de competência tributária, sob pena de inconstitucionalidade”¹⁹.

Esses dispositivos previstos pelo constituinte têm como fundamental objetivo eludir conflitos de competência e, além disso, a bitributação. Esta última nada mais é do que o fenômeno que ocorre quando dois ou mais entes tributam simultaneamente o mesmo sujeito passivo em razão do mesmo fato gerador, o que evidentemente se diferencia do *bis in idem*, tendo em vista que este “acontece quando um ente federativo tributa mais de uma vez um mesmo contribuinte sobre o mesmo fato, como o mesmo tributo, ou tributos diferentes”²⁰. Essa competência de poder fiscal é indelegável e irrenunciável, uma vez que não se pode alterar por norma infraconstitucional a Constituição²¹.

Entre as limitações ao poder de tributar, existe a previsão do princípio da legalidade, disposto no art. 150 da CF, o qual dispõe que apenas a lei poderá instituir ou majorar tributos. Dessa forma, existe maior segurança para o contribuinte frente às arbitrariedades estatais, uma vez que o ente deverá observar diretrizes prefixadas.

Do gênero tributo existem cinco espécies, de acordo com a teoria pentapartite adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Uma dessas espécies é o imposto, previsto no art. 145, inciso I, da CF, e seu conceito é disposto no art. 16 do CTN como sendo toda obrigação que tenha por fato gerador uma situação indepen-

atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 840-841.

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018. p. 8.

¹⁹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 95.

²⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 50.

²¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

dente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, ou seja, o imposto não é vinculado a nenhuma contraprestação estatal.

Como já visto, cada imposto tem sua competência taxativamente estabelecida no texto constitucional, não podendo ser alterada. Entretanto, apesar dessa vedação e de cada hipótese de incidência só ser “igual a si mesma e, portanto, inconfundível com todas as demais”²², observa-se a inadequada interpretação das normas que acarretaram a bitributação no que se refere à exação dos serviços de *streaming*, com as previsões de incidência do ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e do ICMS no Convênio n. 106/2017, o qual, por sua vez, é discutido na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.958.

A referida bitributação causa estranheza, uma vez que, como já dito, o conteúdo que se refere à repartição de competência e à previsão da regra-matriz de incidência tributária é previsto na CF, e sendo a repartição taxativa, exaustiva e rígida, nela não pode existir qualquer distorção ou alteração.

Além disso, a União deve criar normas gerais em Direito Tributário por meio de lei complementar, como previsto no art. 146, inciso III, da CF, com o objetivo de garantir a uniformidade de atuação dos entes e, assim, dar segurança e estabilidade normativa ao sistema federativo. Essas normas gerais devem prever os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, e, além disso, manter coerência com as materialidades dispostas nos conceitos constitucionais²³, com o fito de prevenir conflitos de competência.

Assim, para verificar qual imposto é cabível para a tributação dos serviços de *streaming*, faz-se necessário o estudo da hipótese de incidência, mais precisamente do aspecto material de cada um dos impostos aludidos neste trabalho. Esse critério material é caracterizado pela previsão de um verbo e um complemento, os quais descrevem um comportamento que, quando realizado, será tributado observando-se ainda outros critérios, como o espacial e o temporal. De acordo com Ataliba²⁴, “é a materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela hipótese de incidência, que fornece o critério para classificação das espécies tributárias”.

A hipótese de incidência pode ser conceituada como o pressuposto previsto em lei que descreve um fato jurígeno, formado por elementos que visam a determinar os sujeitos da obrigação, sendo o seu conteúdo os fatores de local e momento do surgimento e, posteriormente, o *quantum* devido, antecedendo o fato gerador, o qual enseja a ocorrência da norma. Segundo Ataliba²⁵, essa hipótese contém um arquétipo, de caráter unitário e indivisível, que configura o tributo de

²² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: RT, 1999. p. 59.

²³ MASINA, Gustavo. *ISSQN: regras de competência e conflitos tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 155.

²⁵ *Ibidem*.

modo que por suas características se consegue determinar qual a espécie tributária.

O constituinte e o legislador utilizam como sinônimos a hipótese de incidência e o fato gerador, consoante o previsto no art. 4º do CTN, a natureza jurídica dos tributos, então, será determinada pelo fato gerador, sendo irrelevante para tanto a denominação e demais características formais adotadas pela lei ou a destinação legal do produto da sua arrecadação. Logo, ocorrendo o fato impositivo nos moldes do previsto na legislação, haverá a subsunção à hipótese legal que gerará a obrigação tributária:

“A regra-matriz de incidência tributária é a norma jurídica que prescreve a incidência tributária. O seu antecedente descreve um fato lícito com conteúdo econômico e seu conseqüente estabelece uma relação jurídica que tem por sujeito ativo o Estado, ou quem lhe faça as vezes. O sujeito passivo desta relação será uma pessoa, física ou jurídica, acometida do dever jurídico de prestar o objeto, qual seja, entregar uma certa quantia em dinheiro. Esta relação é designada por relação jurídica tributária. Trata-se de norma primária (positiva), de conduta, geral e abstrata”²⁶.

Ainda é importante destacar as variáveis necessárias para a caracterização da regra-matriz de incidência tributária; segundo Carvalho²⁷, tem-se na hipótese de incidência a soma dos critérios material, espacial e temporal. E assim que ocorre o fato gerador, há o conseqüente, que corresponde ao critério pessoal e ao quantitativo. No entanto, dentre todas essas variáveis, este estudo abordará especialmente o aspecto material, considerando que este descreve os dados necessários para a caracterização do imposto.

4. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

O ISS é de competência municipal e encontra-se previsto no art. 156, inciso III, da Constituição, o qual dispõe a sua instituição sobre os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência dos Estados e definidos em lei complementar.

O referido imposto possui caráter fiscal, indireto, e será instituído mediante lei ordinária, respeitando os princípios da legalidade e da anterioridade, tanto a anual quanto a nonagesimal. Deve observar as normas gerais prescritas na Lei Complementar n. 116/2003 e, taxativamente, sua lista anexa, que possuem extrema relevância, tendo em vista solucionarem eventuais conflitos de competência e guerras fiscais, contribuindo, assim, para a manutenção do pacto federativo²⁸.

²⁶ FORTES, Maurício Cezar Araújo. *A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 36. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20102011-140628/publico/Mauricio_Cezar_Completa.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2019.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

²⁸ SABBAG, Eduardo. Op. cit.

Na Lei Complementar n. 116/2003, encontram-se previstas as três variáveis que compõem a regra-matriz de incidência tributária desse imposto, quais sejam, os critérios material, espacial e o temporal, sendo o primeiro deles o mais relevante a este estudo.

O critério material é o elemento-núcleo da hipótese de incidência. De acordo com o previsto no art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003, o fato gerador do imposto compreende toda prestação de serviços constante na sua lista anexa, ainda que não seja atividade preponderante do prestador, de acordo com Melo²⁹:

“O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’ de conformidade com os postulados e diretrizes de direito privado”.

Tem-se como critério espacial, em regra, nos termos do art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003, o estabelecimento onde se desenvolve a atividade ou o domicílio do prestador, na falta daquele, ressalvadas as hipóteses que indiquem como local para recolhimento o município onde foi prestado o serviço. O critério temporal é a prestação efetiva do serviço, haja vista o previsto no art. 116 do CTN, que dispõe que se considera ocorrido o fato gerador no momento em que se verificam as circunstâncias materiais necessárias para a ocorrência dos efeitos. Já no conseqüente têm-se os critérios pessoal e quantitativo, igualmente previstos na Lei Complementar n. 116/2003: o primeiro refere-se ao sujeito passivo da obrigação como sendo o prestador do serviço; e o segundo diz respeito à base de cálculo, sendo considerados para tanto o valor do serviço e as alíquotas, podendo estas variar entre dois e cinco por cento.

Pois bem, para uma análise mais profunda acerca do aspecto material do ISS e para a delimitação de sua base econômica, é necessária a conceituação correta de serviço, a qual precisa ocorrer pelo método jurídico, e não pelo econômico, uma vez que este último interpreta o vocábulo de forma extensiva. Cumpre destacar, primeiramente, que a corrente de interpretação adotada pelo ordenamento e pelo Supremo Tribunal Federal é a civilista. Assim, de acordo com o art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados para definir ou limitar competências tributárias.

Segundo Barreto³⁰, “serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”. Sendo assim, o

²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 31.

³⁰ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 64.

serviço tributável por este imposto é aquele *in commercium*, cuja retribuição deve ter caráter econômico, não podendo ser tributados serviços sem esse conteúdo.

É crucial a análise da recente modificação da Lei Complementar n. 116/2003 pela Lei Complementar n. 157/2016, que acrescentou à lista anexa de serviços tributáveis pelo ISS o seguinte subitem:

“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 n. 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)”³¹.

A partir disso, o legislador infraconstitucional considera o *streaming* uma prestação de serviços, sendo passível a incidência do ISS, respeitada a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da CF, que alcança os livros eletrônicos e seus suportes próprios de leitura, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal consolidado a partir do julgamento dos Recursos Extraordinários n. 330.817 e n. 595.676.

Entretanto, o que se observa nessa modalidade de compartilhamento é a falta do primeiro requisito, tendo em vista que não há uma obrigação de fazer, necessária para a incidência do imposto em comento.

Como exposto anteriormente, a natureza jurídica compatível com os serviços de *streaming* é a de licença do direito de uso, uma vez que este é o instituto previsto para os *softwares*. Nele, o usuário não detém os direitos sobre a propriedade intelectual, podendo apenas usar e gozar da plataforma à qual tem acesso, onerosa ou gratuitamente.

Em relação à licença de uso dos programas de computação, já existia a previsão de tributação pelo ISS na Lei Complementar n. 116/2003, em seu subitem 1.05. Nesse sentido, considerando essa previsão e o item 1.09 da mesma lei, observa-se que o legislador apenas reiterou a exação das plataformas de *streaming* pelo imposto referido. No entanto, essa exação deve ser considerada inconstitucional, pelos motivos expostos a seguir.

Apesar de os serviços dessas plataformas dependerem de uma infraestrutura para seu funcionamento, subordinando-se à contratação de empregados para o processamento, armazenamento, manutenção e atualização dos dados da plataforma, ou seja, exigindo um esforço humano, essas atividades são consideradas de meio, não ensejando a tributação pelo ISS, justamente por esse imposto depender de uma atividade-fim. Além disso, mesmo fornecendo essa infraestrutura, que

³¹ BRASIL. *Lei Complementar n. 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. Planalto, Brasília, 3 jul. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 25 fev. 2019.

pode abranger meios físicos ou o emprego de recursos humanos, a licença do direito de uso, que é o fim almejado, não fica descaracterizada e, em sendo assim, não se vicia a obrigação de dar, não se transmutando a licença em uma prestação de serviços³².

Nessa perspectiva foi o julgamento do Recurso Especial n. 883.254/MG, do Superior Tribunal de Justiça, o qual entendeu que não deve haver a incidência do ISS sobre as atividades-meio para que sejam atingidas as atividades-fim, uma vez que, para que ocorra exação por este imposto, deve haver uma prestação-fim como o centro da relação contratual.

Por esses motivos, constata-se que é irregular a exação do *streaming* pelo ISS, considerando-se que essa atividade não corresponde a uma prestação de serviço. E assim, também, ocorre com a licença de uso desses *softwares*, uma vez que o usuário, quando realiza o *download*, apenas aceita os termos de adesão para que possa fruir daqueles. Desse modo, o esforço para criação do programa não é o objeto do contrato, apenas seu uso.

5. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

O ICMS é considerado o imposto mais complexo do ordenamento, haja vista o volume de normatizações existentes referindo-se a ele. A competência para sua instituição encontra-se prevista no art. 155, inciso II, da CF, e foi outorgada aos Estados. Além da previsão ali constante, esse imposto é normatizado, também, pela Lei Kandir – a Lei Complementar n. 87/1996 –, que em seu art. 1º descreve os critérios materiais para sua incidência, sendo as operações relativas à circulação de mercadorias o fato gerador relevante a este estudo.

No sentido jurídico, entende-se por circulação toda “transferência de titularidade entre pessoas jurídicas distintas, não se trata de mera circulação física ou econômica, mas de mudança de propriedade”³³. Tem-se como conceito de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, “as coisas móveis objeto de comércio, adquiridas para revenda até o consumidor final, realizada de forma habitual e com fins comerciais”³⁴. Com essas conceituações, consegue-se visualizar como deve ocorrer o fato gerador para incidência do imposto em comento.

Em relação a esse imposto, existem situações controversas, ainda não pacificadas na Corte Superior em relação à tributação de *softwares*. Sabe-se que sobre os programas de computador vendidos em grande quantidade por meio de cópias incide o ICMS, nos chamados “*softwares de prateleira*”, ou “*off the shelf*”³⁵, uma vez

³² BARRETO, Aires Fernandino. Op. cit.

³³ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 901.

³⁴ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 346.

³⁵ PAULSEN, Leandro. Op. cit.

que nestes há a subsunção da hipótese de incidência ao fato gerador, circunstância essa já pacificada. Todavia, em relação àqueles *softwares* em que se pode fazer o *download* e àqueles em que não há o armazenamento no aparelho do usuário, não há entendimento pacificado sobre qual é a natureza jurídica do negócio e, conseqüentemente, sobre qual é o imposto devido.

Em relação a isso, apesar de não ter sido julgada, ainda, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945 MT, o Supremo Tribunal Federal decidiu por manter a lei do Mato Grosso que cobra o ICMS sobre transferências eletrônicas de dados, decisão que vai no sentido de que o *download* de *softwares* ou de músicas equivale à sua compra por meios físicos, considerando também que, em razão do avanço tecnológico, há repercussão na interpretação do texto constitucional, que por sua vez deve ser atualizado³⁶.

Tal entendimento não deveria prevalecer de acordo com Melo³⁷, uma vez que esses bens digitais não possuem características de mercadoria. Além disso, por serem os *softwares* protegidos pela propriedade intelectual, sendo objeto de cessão ou licença de uso, possuem natureza jurídica distinta, não ensejando essa exação.

Recentemente, em afronta ao entendimento supracitado, o Confaz, órgão que tem como uma de suas atribuições a de “promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais”³⁸ relativos ao imposto em comento, de modo a prevenir guerras fiscais entre Estados, celebrou o Convênio n. 106/2017, o qual prevê a incidência do ICMS sobre as operações relativas a bens e mercadorias digitais comercializados por transferência eletrônica de dados.

Esse convênio, entretanto, desborda inconstitucionalidades, tanto é que aguarda o julgamento da ADI n. 5.958, ação ajuizada pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom) que ressalta diversas cláusulas que não observam preceitos constitucionais e de resoluções do Senado. No que se refere a este estudo, aponta-se na referida ADI a necessidade da subsunção do fato gerador à hipótese de incidência, e para isso é necessária a existência de uma mercadoria e da transferência de titularidade desta, o que não se observa neste caso, uma vez que o *software* não é um bem corpóreo, mas sim intangível; além disso, não ocorre a efetiva circulação, tendo em vista que nessas operações ocorre apenas a licença ou a cessão de uso. Conforme aponta o Ministro Dias Toffoli:

“A propósito, diz que aqueles elementos não estão presentes no caso de operações com *software* disponibilizado ‘em nuvem’. Nessa hipótese, segue a re-

³⁶ Ibidem, p. 366.

³⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

³⁸ CALIENDO, Paulo. Op. cit., p. 900.

querente, ‘o usuário remunera o detentor da licença mediante pagamentos periódicos, em regime de assinatura por tempo de utilização da licença de uso’. Sustenta ser esse raciocínio também aplicável ao caso de utilização da tecnologia denominada *streaming*, caracterizada ‘pela disponibilização por uma ou mais fontes emissoras e transmissão, por intermédio de redes de computadores, especialmente pela rede internet, de conteúdos multimídia ao vivo ou *off-line*’. Defende que a LC n. 116/03 estabeleceu a incidência do ISS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computação. Com a edição da LC n. 157/16, entende ter ficado mais evidente a sujeição das operações com *software* ao imposto municipal. Destaca ter a lei complementar o papel de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios³⁹.

Existem manifestações alegando que não há necessidade de existir um bem corpóreo para caracterizar um bem digital como mercadoria, equiparando o *download* à compra do bem físico, caso em que seria cabível o ICMS. Entretanto, deve-se observar que, no caso desse convênio, utiliza-se a expressão “transferência eletrônica de dados”, que por sua vez engloba outros meios de transferência que não apenas o *download*, como o *streaming*, que não pode ser equiparado a uma mercadoria, por simplesmente disponibilizar conteúdos por meio de uma plataforma digital.

Ainda, na lei que prevê a cobrança do ISS sobre o *streaming*, existe a previsão expressa excepcionando a incidência desse imposto sobre os conteúdos disponibilizados pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, ou seja, os conteúdos de TV por assinatura, sobre os quais incide o ICMS-comunicação.

Esse tributo está previsto no art. 2º, inciso III, da Lei Kandir e incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, que podem ocorrer por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Em relação a esse tributo estadual, cabe salientar a impossibilidade da cobrança sobre o *streaming*, uma vez que, para que ocorra a exação por esse imposto, como ensina Paulo de Barros Carvalho⁴⁰, são necessários os seguintes requisitos: o prestador do serviço de comunicação, o vínculo comunicacional, um meio físico que efetive esse vínculo e, além disso, uma prestação onerosa. Observa-se, assim, que as plataformas de *streaming* não cumprem esses requisitos previstos, por não prestarem um serviço de comunicação e por prestarem serviços tanto onerosos como gratuitos.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.958*. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5484103>>. Acesso em: 17 jun. 2019.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 259.

6. Considerações finais

Nesta pesquisa, foram abordados aspectos conceituais sobre a tecnologia do *streaming* e os impostos sobre serviços e mercadoria, bem como sobre outros assuntos pertinentes a essa temática para melhor compreensão do conteúdo.

Ficou demonstrado que, em decorrência do crescente desenvolvimento tecnológico, ocorreu uma modificação no perfil de consumo da população mundial, que não mais adquire apenas os bens físicos, mas, também, os bens digitais, intangíveis. Uma das tecnologias utilizadas, que não é apenas tendência, e sim uma realidade, são as plataformas de *streaming*. Estas funcionam a partir de um fluxo de mídia, em que o aparelho faz o *download* de uma pequena parte dos dados e instantaneamente os reproduz, sem armazená-los, oferecendo uma alternativa mais rápida do que o *download* convencional.

O aumento do consumo dessas plataformas desencadeia uma diminuição na arrecadação do Fisco, tendo em vista que são vendidas menos mídias físicas, e por essa razão há interesse na exação desses bens.

Observa-se que, apesar do interesse em tributar e da necessidade de equilibrar a arrecadação do Estado, existe grande dificuldade na caracterização e conceituação dessas tecnologias, e essa dificuldade se estende quando se tenta fazer a subsunção à norma de alguma das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico-tributário brasileiro. Nesse sentido, é importante que a legislação acompanhe a realidade da vastidão tecnológica, sempre interpretando os novos conceitos em conformidade com os preceitos constitucionais.

Constatou-se, diante de todo o exposto, que não há no ordenamento jurídico brasileiro um imposto que possua uma regra-matriz tributária que abranja a natureza jurídica dessas plataformas de *streaming*. A cobrança de ISS prevista no ordenamento sobre disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet é inconstitucional, já que não respeita a interpretação dada pela constituição acerca dos termos de Direito Privado, sendo clara a impossibilidade de definir o *streaming* como um serviço, por ser uma obrigação de dar e não de fazer, como foi evidenciado.

Ademais, verificou-se que, como dependem de um *software* para existir e funcionar, essas plataformas devem ser regidas pela Lei n. 9.609/1998, que dispõe que o uso dos programas de computador será objeto de contrato de licença. Logo, apurou-se que o legislador já havia previsto no subitem 1.05 da Lei Complementar n. 116/2003 a exação da licença de uso de programas de computador. Entretanto, essa previsão também é equivocada, pelo mesmo motivo supracitado, qual seja, no licenciamento não há um fazer, pois, apesar de haver um esforço humano – no caso, o intelectual – para a criação do programa, esse não é o objeto do contrato, mas apenas o seu uso.

Além disso, ao ser analisado o Convênio ICMS n. 106, percebeu-se que se tenta, por um meio equivocado, estabelecer a competência para tributação do

streaming aos Estados, o que é visivelmente uma inconstitucionalidade, uma vez que não cabe ao Confaz legislar e contrariar as normas constitucionais que dispõem acerca da competência tributária. Em relação ao ICMS-comunicação, em breve exposição, notou-se a falta de requisitos para o seu cabimento diante das peculiaridades dos serviços de *streaming*.

Por hora, induz-se que, para reequilibrar as arrecadações do Fisco, restam duas opções: a instituição do imposto residual, de competência da União, nos termos do art. 154, inciso I, da CF, ou uma reforma tributária. Independentemente da forma como seja criado o imposto sobre esses bens digitais, devem-se respeitar os preceitos constitucionais existentes, de modo que haja a exação dentro dos limites previstos, dando ao contribuinte e ao sistema segurança jurídica.

7. Referências

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: RT, 1999.
- AUDIENCENET. International Federation of the Phonographic Industry. *Music consumer insight report 2018*. Disponível em: <<https://www.ifpi.org/downloads/music-consumer-insight-report-2018.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2019.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BENTO NETO, Nazil. *A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre o streaming: (in)constitucionalidade do Projeto de Lei Complementar n. 366/2013*. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016. Disponível em: <<http://bit.ly/2ufbPpJ>>. Acesso em: 15 abr. 2019.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília: Senado Federal, 1966.
- _____. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 fev. 2019.
- _____. *Lei Complementar n. 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. Planalto, Brasília, 31 jul. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 25 fev. 2019.
- _____. *Lei Complementar n. 157*, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Planalto, Brasília, 29 dez. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm>. Acesso em: 25 fev. 2019.

- _____. *Lei n. 9.609*, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Planalto, Brasília, 19 fev. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm>. Acesso em: 25 fev. 2019.
- BRASIL. Agência IBGE Notícias. *PNAD Contínua TIC 2017*: internet chega a três em cada quatro domicílios do País. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/23445-pnad-continua-tic-2017-internet-chega-a-tres-em-cada-quatro-domicilios-do-pais>>. Acesso em: 5 jul. 2019.
- BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICMS 106*, de 29 de setembro de 2019. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 26 fev. 2019.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 883.254/MG*. Relator: Ministro José Delgado. Julgamento: 18 dez. 2007. Disponível em: <<http://twixar.me/LND1>>. Acesso em: 18 jul. 2019.
- _____. *Recurso Especial n. 888.852/ES*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://twixar.me/mND1>>. Acesso em: 18 jul. 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.958*. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5484103>>. Acesso em: 17 jun. 2019.
- _____. *Agravo em Recurso Extraordinário n. 602.295/RJ*. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8273399>>. Acesso em: 20 mar. 2019.
- _____. *Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP*. Relator: Min. Octavio Gallotti. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>>. Acesso em: 21 jun. 2019.
- _____. *STF decide que livros digitais têm imunidade tributária*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337857>>. Acesso em: 7 jul. 2019.
- _____. *Súmula Vinculante n. 31*. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 14 fev. 2019.
- CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

- CENTRO REGIONAL DE ESTUDOS PARA O DESENVOLVIMENTO DA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO, atuando sob os auspícios da UNESCO. *TIC Domicílios 2017*. Goiânia, 5 nov. 2018. Disponível em: <https://www.cetic.br/media/analises/tic_domicilios_2017_modulo_atividades_culturais.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2019.
- COELHO, Fábio Ulhôa. *Curso de Direito Civil: Direito das Coisas – direito autoral*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- CURADO, Fernando Dias Fleury; e BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual do ISS*. São Paulo: Método, 2011.
- FORTES, Maurício Cezar Araújo. *A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20102011-140628/publico/Mauricio_Cezar_Completa.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2019.
- FREIRE, Bianca Reis. *Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira*. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso (Direito) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2019.
- GOMES, Orlando et al. *A proteção jurídica do software*. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.
- LESSIG, Lawrence. *Free culture: how big media uses technology and the law to lock down culture and control creativity*. [s.l.]: Penguin, 2004.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.
- MASINA, Gustavo. *ISSQN: regras de competência e conflitos tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- MINARDI, Josiane; e SABBAG, Eduardo. *Vade Mecum Tributário*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Armador, 2019.
- MONTEIRO, Alexandre. *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: SaraivaJur, 2018.
- MORAES, Alexandre de et al. *Constituição Federal comentada*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

- PINOCHET, Luis Herman Contreras. *Tecnologia da informação e comunicação*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.
- QUINTELA, Guilherme Camargos; e SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação constitucional da competência tributária em relação à tecnologia streaming sob a ótica do arranjo federativo brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 67, p. 35-64, abr. 2018, Porto Alegre.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- TSCHÖKE, Clodoaldo. *Criação de streaming de vídeo para transmissão de sinais de vídeo em tempo real pela internet*. 2012. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências da Computação) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2012. Disponível em: <<http://www.inf.furb.br/~pericas/orientacoes/Streaming2001.pdf>>. Acesso em: 16 maio 2019.
- WACHOWICZ, Marcos. O programa de computador como objeto do Direito Informático. *Consultor Jurídico*, 14 abr. 2003. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2003-abr-14/software_objeto_direito_informatico>. Acesso em: 16 jul. 2019.
- _____. Propriedade intelectual e o regime jurídico do *software* no Brasil. 2001. *E-Gov*. Portal de e-governo, inclusão digital e sociedade do conhecimento. 2001. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anejos/3709-3703-1-PB.htm>>. Acesso em: 20 abr. 2019.