



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

HANNAH SEMIRAMES VILÁN VIEIRA RODRIGUES

**TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE STREAMING SOB A
PERSPECTIVA DO ISS E ICMS**

Salvador
2018

HANNAH SEMIRAMES VILÁN VIEIRA RODRIGUES

**TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE STREAMING SOB A
PERSPECTIVA DO ISS E ICMS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade Baiana de Direito e Gestão, como requisito para obtenção de grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Daniela Borges

Salvador
2018

TERMO DE APROVAÇÃO

HANNAH SEMIRAMES VILÁN VIEIRA RODRIGUES

**TRIBUTAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE STREAMING SOB A
PERSPECTIVA DO ISS E ICMS**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2018

AGRADECIMENTOS

Agradeço, por ter me guiado e dado força e paciência para que eu conseguisse concluir esta etapa da minha vida. Por ter me mostrado que sou capaz.

Agradecer também aos meus familiares, principalmente à minha avó, pelo incentivo, carinho e suporte durante o trajeto e em todas as etapas da minha vida. A minha mãe, Suzi, pelo suporte ilimitado quando precisei sem medir esforços, para me prover tudo necessário para meu desempenho durante esses tempos.

Ao meu namorado, por todo apoio e paciência durante esses tempos turbulentos. Aos meus amigos que me ajudaram nos momentos que mais precisei durante esta reta final em especial: Ariel Batista, Renata Rebouças, Iohanny, Juliana Ataíde, Kissia Gonzaga e Eloah.

Agradecer a paciência da minha orientadora, professora Daniela Borges, a qual neste ano atarefado mesmo assim dispôs de tempo para me guiar durante este percurso. Obrigada por me apresentar o Direito Tributário com todo o entusiasmo e carisma!

E por fim, agradecer a todas as pessoas que direta ou indiretamente contribuíram para que esses anos na faculdade fossem especiais. Agradecer a todos os ilustres professores que contribuíram para minha formação acadêmica.

RESUMO

O presente trabalho científico tem como finalidade analisar a tributação vigente sobre as plataformas de Streaming no Brasil, buscando analisar o instituto do Streaming aliado a análise dos tributos ISS e ICMS. Para alcançar esta finalidade será apresentado o contexto do surgimento destas plataformas, perpassando o início do desenvolvimento da internet até o advento dos software e da transmissão via streaming. De forma, a esclarecer o entendimento sobre esses institutos apoiado no julgados os quais no decorrer do tempos aferiram diferentes análises aos conceitos provenientes dos avanços tecnológicos. Após será analisado, os direitos autorais e sua mudança de forma a regular os software e as novas tecnologias. Após a conceituação desses institutos e exposição dos diplomas normativos vigentes será analisado a competência constitucional outorga pela Constituição Federal. Com o fito, de analisar o imposto ISS e o ICMS em duas dimensões: o ICMS-mercadoria e o ICMS-comunicação, será tecidas considerações acerca do campo de incidência deste impostos e se analisará entendimento jurisprudências. A análise dos impostos, será acompanhada de julgados que promoveram alterações e esclareceram conceitos pertinentes ao ISS e ao ICMS. Após a análise dos institutos do imposto, será aferida, a compatibilidade, a adequação dos impostos as plataformas de streaming. Em seguida, irá se ressaltar as implicações jurídicas decorrente da atual tributação das plataformas de Streaming. O objeto geral deste estudos, será analisar o tratamento dado pelo Direito Tributário as empresas que realizam transmissão via streaming. Se destacará o entendimento da doutrina e da jurisprudência acerca do cenário tributário existente na tributação das novas tecnologias.

Palavras-chave: plataforma de streaming; streaming; software; direito autoral; icms; iss.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art	Artigo
CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal
CC	Código Civil
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
ISS	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	07
2	REVOLUÇÃO DIGITAL	10
2.1	CONTEXTO HISTÓRICO	10
2.2	PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO	12
2.3	SOFTWARE	13
2.4	STREAMING	16
2.4.1	Histórico	16
2.4.2	Conceito	17
3	ICMS	19
3.1	DESENVOLVIMENTO DA CONFIGURAÇÃO ATUAL DO ICMS	19
3.2	HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA COMO TÉCNICA DE VALIDADE	22
3.3	MARCO DE COMPETÊNCIA DO ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	24
3.4	ICMS – MERCADORIA MATERIALIDADE	25
3.4.1	Circulação	26
3.4.2	Histórico e conceito atual de mercadoria	27
3.5	ICMS – COMUNICAÇÃO MATERIALIDADE	32
3.5.1	Conceito de comunicação	33
3.5.2	Prestação de serviços de telecomunicação X prestação de serviços de radiodifusão sonora de sons e imagens	34
3.6	TRIBUTAÇÃO DO ICMS SOBRE AS PLATAFORMAS DE STREAMING	35
4	ISS	38
4.1	DESENVOLVIMENTO DA CONFIGURAÇÃO ATUAL DO ISS	39
4.2	MARCO DE COMPETÊNCIA DO ISS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	40
4.3	CONCEITO DE SERVIÇO	42
4.4	LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL NA INSERÇÃO DE SERVIÇOS NA LEI COMPLEMENTAR 116/2003.	46
4.5	LEI COMPLEMENTAR 116/2003 – SERVIÇOS RELACIONADOS EM LISTA – INTERPRETAÇÃO E ALCANCE	48
4.5.1	Alterações promovidas da lei complementar 157/2016.	50
4.5.2	Tributação de Streaming antes da LC 157/2016.	51
4.6	PARECER NORMATIVO SF Nº 01/2017	52
5	PERSPECTIVA TRIBUTAÇÃO: ICMS VERSUS ISS	53
5.1	REGULAÇÃO DO ICMS SOBRE AS PLATAFORMAS DE STREAMING	55
5.1.1	Incidência de ICMS sobre as plataformas de streaming	56
5.1.2	Incidência do ICMS – mercadoria sobre as plataformas de	59

	streaming	
5.1.3	Incidência do ICMS – comunicação sobre as plataformas de streaming	59
5.2	INEXIGIBILIDADE DO ICMS SOBRE TVS POR ASSINATURA	61
5.3	OS DIPLOMAS NORMATIVOS QUE ESTABELECEM INCIDÊNCIA DO ICMS	65
5.4	REGULAMENTAÇÃO DO ISS SOBRE AS PLATAFORMAS DE STREAMING	66
5.4.1	Incidência do ISS sobre as plataformas de streaming	68
5.4.2	Criação de imposto específico	69
6	CONCLUSÃO	70
	REFERÊNCIAS	74

1 INTRODUÇÃO

O Direito digital é fruto da sociedade da informação, que surgiu com o advento da internet. O surgimento da internet, provocou o surgimento de novas relações jurídicas as quais precisavam ser regulamentadas. A sociedade passou a demandar do Direito, uma tutela para as novas situações no âmbito digital. Uma das indústrias afetadas pelo advento da internet foi a indústria da música, a qual sofreu com downloads ilegais e violações de direitos autorais. Com isto, o combate no âmbito virtual de links e site que disponibilizam músicas, filmes e séries de forma ilegal, violando os direitos do autor. As Plataformas de Streaming, surgiram neste cenário, de combate aos downloads ilegais e com a retirada do ar dos maiores sites de download de música e disponibilização de vídeos. Com a retirada desses sites ilegais da rede e modernização da tecnologia que até então existente, surgiu espaço para a criação da indústria de Streaming. Estas, passaram a fornecer uma plataforma para disponibilização do conteúdo mediante o pagamento de uma assinatura pelo usuário. Esta assinatura paga pelo usuário, funciona como contraprestação a disponibilização do conteúdo e do mesmo modo remunera os autores das obras.

As plataformas de Streaming então promoveram uma alteração na indústria, pois passou a haver um novo intermediador, além da produtora. É devido, ao próprio funcionamento do Streaming, que passou a não se utilizar mais nenhum suporte para o conteúdo audiovisual. O streaming passou a fornecer o conteúdo em forma de licença, e sem uso de nenhum tipo de suporte físico para obra.

Com o crescimento da indústria de transmissão via Streaming, o fisco passou a querer tributar esse novo fato gerador. O Direito Tributário então, deve se atentar as transformações ocorridas no campo digital para recepcionar as novas tecnologias e apropriadamente as tributar. Nesse contexto, a atividade de Streaming vem tendo regulamentações diversas, entre Estados e Municípios. Neste âmbito, a natureza jurídica do Streaming vem sendo discutida. Sendo a devida compreensão desta plataforma essencial para que se possa determinar a incidência ou não do ICMS ou do ISS. O presente estudo visa analisar a "Tributação das Plataformas de Streaming no Brasil sob a perspectiva do ICMS e do ISS". Visa analisar a atividade

desempenhada pelas Plataformas de Streaming, com o fim de compreender a natureza contratual decorrente deste fenômeno. Após esta análise, será analisado os diplomas normativos existente no Brasil, que regulamentam as operações via transferência eletrônica de dados, o streaming. E oportunamente, será analisado as características básicas de cada um dos impostos de modo a determinar o campo de incidência do ISS e do ICMS.

O método eleito pelo presente trabalho é a metodologia cartesiana, de modo a se expor as premissas básicas de cada instituto e após adentrar as especificidades do caso concreto, se utilizando da doutrina e da coleta de jurisprudência. De modo, a construir uma tese fundamentada em todas as premissas expostas, de forma a responder o problema central exposto.

Primeiramente, no segundo será analisado o surgimento das novas tecnologias e o impacto que a nova formação ocasionou na sociedade e no Direito. Será analisado os desafios enfrentados atualmente no Direito e a necessidade de adequação a nova conjuntura. Nesse viés, será destacado a pretensão de se tributar as novas tecnologias, principalmente devido a criação dos softwares. Após, será adentrado o conceito e surgimento dos softwares e a regulamentação e a proteção aos direitos autorais conferidos a estes. Para concluir, se analisará o software que permite transferência eletrônica de dados, o streaming. Perpassando pelo desenvolvimento, conceito e modo funcionamento destas plataformas.

No terceiro capítulo, irá analisar o ICMS e seu contexto histórico e logo após a outorga da competência constitucional. Diante da delimitação do campo de incidência baseado na previsão constitucional vai ser analisado o vocábulo utilizado pelo legislador constitucional de forma a delimitar o imposto. Do mesmo modo será analisada a Lei Kandir, LC 87/96, o convênio 106/17, convênio 181/15 e as leis estaduais que atualmente regulamentam as Plataformas de Streaming. Após, será analisado julgados os quais demonstram a mutação dos conceitos e diferentes posições adotados pelos tribunais superiores desde que se teve pela primeira vez discutido a tributação de bens intangíveis.

O quarto capítulo, trará o ISS perpassando pelo surgimento deste imposto e a outorga de sua competência constitucional. Após, será analisada a Lei Complementar 116/03 e todas as inclusões realizada através da Lei Complementar

157/17. Conforme, a previsão constitucional será aferido a compatibilidade dos itens da lista ao conceito de ISS como obrigação de fazer. Baseado, nessas premissas se analisar a legislação vigente que determina a tributação das plataformas de Streaming. Após serão analisados, decisões judiciais que determinam o afastamento da incidência do ISS e conseqüentemente a Súmula 31 do STJ.

O último capítulo, será baseado nas premissas traçadas, analisar a hipotética incidência do ICMS e do ISS sobre as Plataformas de Streaming. Os fundamentos, irão se basear nas premissas traçadas nos capítulos anteriores, de modo a se analisar a tributação existente sobre as Plataformas de Streaming no Brasil, após se irá trazer aspectos conclusivos a problemática apresentada.

2 REVOLUÇÃO DIGITAL

Estamos vivendo atualmente a Revolução digital, que ocasionou mudança nos paradigmas da sociedade contemporânea em todos os segmentos e níveis. A complexidade das relações gestadas nesta revolução, são novas, e redimensionam todos os contornos estabelecidos pelo direito, quebrando as fronteiras territoriais e até mesmo as barreiras do mundo meramente tangível. Sendo, assim cada vez mais a sociedade fruto dessa revolução, a sociedade digital, exige mais rapidez na resposta de todas as demandas que passam a surgir com o desenrolar das relações obtidas pelos meios digitais¹.

A transição da Sociedade Industrial para a Sociedade da Informação pode ser classificada pela introdução das tecnologias chamada de disruptivas, estas quais quebraram os padrões e paradigmas e influenciaram no desenvolvimento de novos cenários. As transformações impactaram na sociedade e na economia gerando relações impensáveis antes, rompendo com padrões e fronteiras que antes eram barreiras intransponíveis, e hoje estão todas interligadas com a difusão da informática, de modo a conectar todo o mundo numa sociedade global². Os próximos tópicos passaram a analisar o impacto da revolução digital na sociedade e consequentemente no Direito.

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO

Segundo Alvin Toffler, o qual trata sobre a evolução humana de forma classificar a sociedade por períodos denominados Ondas, para ele a primeira onda teve início quando os nômades decidiram se fixar nas terras e iniciaram a cultivar nas terras o que deu início ao desenvolvimento agrícola³. A segunda onda teve início com o a revolução industrial, o que ocasionou uma diminuição dos trabalhos agrícolas os

¹ PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 53

² Araújo, Marcelo Barreto de. **Comércio eletrônico; Marco Civil da Internet; Direito Digital**. Rio de

² Araújo, Marcelo Barreto de. **Comércio eletrônico; Marco Civil da Internet; Direito Digital**. Rio de Janeiro: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2017, p. 13.

³ TOFFLER, Alvin; ALVIN, Toffler. **The third wave**. New York: Bantam books, 1980, p. 31.

quais eram predominantes, se passando a ter agora o início da produção em massa. A ocorrência das denominadas ondas, não necessariamente são bem definidas e a períodos de transições em que as ondas com suas características passam a surgir no mundo⁴. A Sociedade da Informação, só vem a surgir por completo com advento da terceira Onda, porém com a invenção dos veículos de massa ainda na segunda Onda se teve início dos contornos característicos do volume de informação o qual a terceira onda apresenta⁵.

A terceira onda, conforme tratado por Alvin Toffler fez surgir à sociedade digital. Esta sociedade digital deu capacidade de conectar pessoas ao redor do mundo, além das fronteiras territoriais existentes. Toda essa onda, e a sociedade, a qual foi gerada, se deve precipuamente ao surgimento da Tecnologia da Informação, está se traduz em diversas formas as quais viabilizam o tráfego de dado, o chamado TI consiste em:

Em verdade, embora seja mais conhecida a sigla TI, a rigor deveríamos identificá-la como TIC, ou seja, Tecnologia da Informação e Comunicação, que identifica um conjunto de procedimentos, métodos e equipamentos para tratamento da informação, por meio de processos de digitalização e da comunicação em redes, visando à captação, transmissão e distribuição de informações, que podem ser textos, imagens estáticas, vídeo e som⁶.

Todas essas inovações, advindas da revolução digital, ao surgir desafio os antigos paradigmas das sociedades. Dentre os desafios os limites territoriais, através dos comércios eletrônicos, limites físicos, surgimento de uma ampla gama de produtos não mais tangíveis como software, aplicativos. Todas essas instituições que foram criadas passaram a modificar as relações típicas existente, passando a existir relações virtuais que precisavam ser regradas e passaram a demandar respostas. Foi então, criado um dos grandes desafios do Direito, passar a regular e enfrentar todas essas situações advindas dessa Era Digital⁷.

Pensar a forma de regulamentar o ambiente virtual é dificultoso, pois neste ambiente se tem uma sociedade globalizada, se está interagindo com pessoas diversas no mundo as quais se submetem a suas respectivas leis. Conforme afirma Patrícia Peck⁸ para se pensar nesta regulamentação tem que ser tem um pensamento jurídico globalizado, pois se está tratando também de algo que afeta diretamente a

⁴ TOFFLER, Alvin; ALVIN, Toffler. **The third wave**. New York: Bantam books, 1980, p. 42.

⁵ *Ibidem*, p. 154

⁶ Araújo, Marcelo Barreto de. **Comércio eletrônico; Marco Civil da Internet; Direito Digital**. Rio de Janeiro: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2017, p. 13.

⁷ PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 53.

⁸ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 6 ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 63.

economia e soberania dos países. Por isto, se tem que haver um sopesamento nos mecanismos de aplicação direito de forma a não extrapolar a territorialidade. E no âmbito internacional, se deve elaborar conjuntamente diretrizes essenciais e básicas para reger os usuários da rede.

Quando se trata da informática e da internet, um campo totalmente novo o direito se torna lacunoso. E as demandas sociais por respostas jurídicas começam a surgira, movido principalmente pelos grandes interesses econômico que permeia essas industriais. E quando se trata da esfera do Direito Tributário, se está lidando intimamente com a cobrança de dinheiro, ou seja, se irá onerar ou não as empresas baseadas nas decisões judiciais⁹.

2.2 PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO

O Direito nasce para regular a conduta humana com a finalidade de pacificar a sociedade. Deste modo, em todos os campos onde há conduta humana, se torna imprescindível e necessária a regulação pelo direito, de modo a harmonizar e dar mais segurança às relações jurídicas, devido ao Direito garantir uma pretensão devido à existência da figura do Estado.¹⁰ Ou seja, quando o homem passa a atuar nasce à demanda de que o Estado passe a regulamentar a atividades como modo de garantia.

Quando o homem, portanto, passa a atuar e cria a informática e denominada rede, se passa a ter a necessidade que o Estado crie normas. Entretanto, devido ao cenário de recessão enfrentado, os entes federados então recorrem ao Direito Tributário como forma de aumentar as receitas¹¹. Em busca desse aumento de arrecadação, se tem majorado tributos como também tem se tentando tributar os novos fatos geradores frutos da Sociedade da Informação. Conseqüentemente, o setor da tecnologia no Brasil vem sendo alvo da fazenda pública.

⁹ CARVALHO, André Castro, **Tributação de bens digitais**: interpretação do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 1 ed. São Paulo: MP Editora, 2009

¹⁰ *Ibidem*, p.55.

¹¹ CARBONAR, Alberto F. T. S. MEIRA , Liziane Angelotti Meira. **Análise da incidência tributaria do ICMS sobre as operações com software via download e streaming**. Revista de direito internacional econômico e tributário, Brasília, v. 12, n.1, p. 470.

O Direito Tributário, por influenciar diretamente na economia estimula e desestimulando setores da economia. E devido a importância adquirida pela indústria da tecnologia a qual atualmente, monopoliza o top 5 de marcas mais valiosas do mundo¹². Com a regulação desta atividade, se está lidando com um dos setores da econômica que tem adquirido e movimentado grande valor. A força exercida por essas grandes indústrias tecnológicas demanda então do judiciário uma regulação mínima. E requer resposta às demandas que emergem dessa era digital. No entanto, as mudanças do setor da tecnologia, ocorrem numa velocidade aquém do que o próprio Direito e as repartições públicas e o próprio Judiciário consegue acompanhar¹³.

A revolução digital trouxe novas realidades as quais o Direito precisa estar apto a responder, seja criando novas normas ou através de interpretação de normas antigas. Devendo ser respeitado a especificidades das normas e do caso concreto, de forma se adequar às mudanças na mesma velocidade que elas ocorrem¹⁴.

Um dos desafios a ser enfrentado pelo Direito, atualmente é a comercialização e tributação do software em seus variados tipos havendo *software* que são comercializados em loja que possuem um *corpus mechanismus*, softwares que são transferidos via download e acesso de software via *cloud computing*.

Com isto, será objeto do estudo a Tributação das Plataformas de Streaming de acordo com as normas existentes e a aplicação a qual este item está sendo submetido.

2.3 SOFTWARE

A definição de software, também conhecido como programa de computador, é dada pelo Art. 1 da lei Nº 9.609/98. Em análise, ao conceito legal, Patricia Peck¹⁵ conceitua que "O programa de computador é uma sequência lógica de instruções

¹² "The World's Most Valuable Brands List - Forbes." <https://www.forbes.com/powerful-brands/list/>. Accessed 10 Aug. 2018.

¹³ PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 53

¹⁴ *Ibidem*, p. 71

¹⁵ *Ibidem*, p. 53

(algoritmos), escritas em linguagem de programação (computação), para serem executadas passo a passo com a finalidade de atingir determinado objetivo."

O desenvolvimento de um software demanda criação, sendo a forma de programação, o modo como é elaborado o código que irá compor o software um ato criativo do desenvolvedor do software. A elaboração da combinação que compõem o código, que irá compor o programa do software e determina como o programa irá funcionar. Este ato criação, de escolher certa combinação de programação que irá compor o software é uma obra do intelecto humano. Esta, a qual deve ser protegida do mesmo modo que outras criações humanas são protegidas, através do direito autoral¹⁶.

Convém mencionar, que apesar da proteção dos direitos autorais existem dois tipos de Software o primeiro chamado de Software livre, que diferentemente da maioria dá acesso ao usuário ao código-fonte para que possa modificá-lo e adaptá-lo para suas necessidades. Podendo o usuário após fazer essa modificação, no código que compõe o programa, liberar o programa para terceiros para que se utilize daquele aperfeiçoamento realizado no programa original. Neste caso, não há violação de direito autorais desde que se tenha essa permissão de acordo com os termos de uso do programa. Para se classificar como Software livre, deve-se haver permissão para redistribuir a obra, de forma que você possa realizar alterações sem que se tenha pagamento¹⁷.

Além do Software livre, que dá uma margem de liberdade ao usuário existem também o Software Proprietário, este é mais comum por não dar acesso ao usuário ao código que compõe a programação. Devido ao não se ter acesso a este código, a utilização é mais restrita, pois não se tem a liberdade de fazer alterações no software. Esta modalidade se é utilizada mediante pagamento, através do contrato de licença de uso. No entanto, cumpre ressaltar que em ambas as modalidades se têm a proteção dos direitos autorais, a partir da criação e de colocação á público, já se tem a proteção dos direitos autorais¹⁸. O registro neste campo não é necessário para que se tenha á tutela dos direitos autorais, sendo esta de cunho meramente declaratório.

¹⁶ PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 210.

¹⁷ *Ibidem, loc.cit.*

¹⁸ *Ibidem*, p. 212.

No Direito Digital, deve-se entender que se teve uma quebra no modelo tradicional de distribuição de conteúdo. Os suportes físicos hoje não são mais necessários na distribuição de conteúdo. Devido aos novos meios de destruição se encontram novos desafios, devendo-se criar alternativas para proteção dos direitos autorais¹⁹. Em sendo, os softwares fruto da criação intelectual do homem, são bens intangíveis, lhes foi outorgado a mesma proteção dos direitos autorais conferida às obras literárias²⁰. Conforme, estatui o Art. 2 da Lei 9.609/98.

O INPI²¹ entende que "O regime jurídico para a proteção aos programas de computador é o do Direito do Autor, disciplinado pela Lei de Software e, subsidiariamente, pela Lei de Direito Autoral." Se tem, portanto regulamentando a Lei de propriedade intelectual dos programas de computador, Lei Nº 9.609/98, e subsidiariamente a Lei de Direitos Autorais, Lei 9610/98. A regulamentação da natureza jurídicas dos contratos de software é estatuída pelo Art. 9º da Lei Nº 9.609/98, qual determina que os contratos de software terão por objeto um contrato de licença. Sobre a licença de uso Carrazza salienta que:

[...] a licença de uso de software é a modalidade de cessão de direito. Por meio de tal licença o titular da propriedade intelectual (licenciador) cede, gratuita ou onerosamente por prazo certo ou indeterminado, o direito de utilizar este bem incorpóreo (bem imaterial). (CARRAZZA, 2012, p. 179)

Convém ainda, mencionar que esta licença dá apenas direito de uso do software, estando o uso adstrito ao termo de uso que regulamenta esta licença. Sendo concedido ao usuário apenas uma licença para usufruir, não transferindo os direitos autorais. Este contrato, de licença de uso, pode ser celebrado pelo próprio desenvolvedor do software, ou por um terceiro que tenha recebido poderes para explorar e possa negociar²². Ou seja, o próprio criador pode vir a licenciar, ou se pode ter um terceiro que obteve poderes do detentor original do direito autoral.

Neste âmbito de intermediação de conteúdo se encontra as Plataformas de Streaming, as quais figuram como intermediador de conteúdo, cedendo direito o qual lhe foi cedido, porém quando cede ao usuário a faz em nome próprio por ser titular deste direito.

¹⁹ PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017., p. 175

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 170.

²¹ BRASIL. Instituto Nacional de propriedade intelectual. **Manual do Usuário para o Registro Eletrônico de Programas de Computador**. Rio de Janeiro, 2018.

²² CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit*, p. 178.

2.4 STREAMING

Streaming é o modo de fluxo de arquivo no qual se tem a compressão dos dados que serão enviadas, de modo a otimizar o envio, o que permite o envio em um fluxo contínuo mais rápido do que em um download. O fluxo de envio de dados contínuo permite que o usuário possa abrir o arquivo enquanto o mesmo é enviado, sem necessidade de esperar o download terminar para abrir o arquivo.²³

O streaming é a desconstrução da intermediação clássica de distribuição de conteúdo. Streaming é fruto da digitalização de conteúdos. O modelo clássico de distribuição mediante acesso física dentro de uma relação bilateralidade, entre consumidor e fornecedor, caminha para sua extinção. A desintermediação provocada pelo Streaming consiste em uma relação triangular entre fornecedor, consumidor e intermediador²⁴. Plataformas de streaming como Netflix, Spotify e Deezer devem ser observadas para que se compreenda seu funcionamento.

2.4.1 Histórico

O primeiro evento transmitido via streaming ao vivo, foi em 1995 o jogo de basquete transmitido pela ESPN SportsZone. E atingiu milhares de pessoas que poderão assistir através da internet o evento o qual a empresa Progressive Network foi uma das pioneiras em fazer a transmissão via Streaming. Mais tarde, a Progressive Network passou a concorrer com a Microsoft neste mercado de tecnologia via Streaming. Tendo, a empresa Microsoft dominado o mercado.²⁵

Streaming representa uma evolução tecnológica provocada pela digitalização de conteúdos. A digitalização do conteúdo e sua consequente disponibilização da

²³ **UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ.** Disponível em: <<http://www.ufpa.br/dicas/progra/protipos.htm>>. Acesso em: 2 de outubro 2018

²⁴ FRANCISCO, Pedro Augusto P. GIORGETI, Valente Mariana. **Da Radio ao Streaming.** 1 ed. São Paulo: Azougue Editorial, 2016, p.260.

²⁵ ZAMBELLI, Alex. **A history of media streaming and the future of connected TV.** Portal the guardian. Disponível em <<http://www.theguardian.com/media-network/media-network-blog/2013/mar/01/history-streaming-future-connected-tv>>. Acesso em 15 de setembro de 2016.

internet geraram o denominado fenômeno chamado "pirataria", o qual consistia no download ilegal de obras. O desenvolvimento da internet ocasionou o declínio da indústria da música, justamente a devido a digitalização do conteúdo ter viabilizado que os usuários pudessem ter acesso ao conteúdo de forma a poder reproduzi-lo, alterá-lo e utilizá-lo sem respeito ao Direito do Autor²⁶.

A forma de gestão de música que se dava entre produto e autor passa a ter a participação de um terceiro, o setor da tecnologia. Este último desempenha papel importante na diminuição da "Pirataria", diminuição de downloads ilegais. O desenvolvimento das plataformas de Streaming foi um dos fatores que gerou a diminuição de downloads ilegais e cuidou de proteger de forma mais eficaz os direitos autorais os quais ficam resguardados pelas empresas devido a exploração se dar por contrato de licença de uso, e ainda sim o autor receber royalties e se resguardar no direito de reivindicar o seu direito como autor da obra, a fim de resguardar sua integridade²⁷.

2.4.2 Conceito

Deve, no entanto se fazer a distinção necessária distinguir as operações com software via download das operações com software via transferência eletrônica de dados, streaming. O ato do download consiste em realizar a gravação daquele conteúdo no disco rígido. O streaming consiste é disponibilização eletrônica de dados²⁸. O modelo clássico de distribuição mediante acesso físico dentro de uma relação de bilateralidade, entre consumidor e fornecedor, foi extinta. A desintermediação provocada pelo Streaming consiste em um "produto" intangível e uma relação triangular entre fornecedor, consumidor e intermediador²⁹.

A tecnologia Streaming diz respeito a um fluxo contínuo de dados e conteúdos. Esta tecnologia é um dos modos novos modos de distribuição de conteúdo através de

²⁶ FRANCISCO, Pedro Augusto P. GIORGETI, Valente Mariana. **Da Radio ao Streaming**. 1 ed. São Paulo: Azougue Editirial, 2016, p. 266.

²⁷ *Ibidem*, p. 265 e 269.

²⁸ CARBONAR, Alberto F. T. S. MEIRA , Liziane Angelotti Meira. **Análise da incidência tributaria do ICMS sobre as operações com software via download e streaming**. Revista de direito internacional econômico e tributário, Brasília, v. 12, n.1, p. 470.

²⁹ FRANCISCO, Pedro Augusto P. GIORGETI, Valente Mariana. *op. cit.* p. 229.

pacotes, o qual dispensa o download do conteúdo, não havendo armazenamento pelo usuário em seu próprio dispositivo³⁰. Existem ainda dois tipos diferentes de Streaming segundo Paulo Carvalho³¹ o qual tece a diferenciação entre os dois tipos existentes:

A atividade consistente na transmissão de sinais de imagem e som pelo ambiente virtual é denominada streaming. Seu exercício pode desdobrar-se na transmissão pura e simples de música ou obras televisivas (webcasting) a serem escolhidas pelo consumidor, ou na emissão simultânea e inalterada de um programa tradicional de rádio ou televisão (simulcasting) A diferença reside na possibilidade do usuário escolher a faixa musical ou a imagem que deseja ouvir

Os maiores exemplares da categoria do Streaming atualmente são Youtube, site de compartilhamento de vídeos, Netflix distribuidora de filmes e séries de televisão. Spotify e Deezer que na versão por assinatura concedem que o usuário escute músicas³². Essas plataformas funcionam como intermediadora de conteúdo de mídia, essas empresas adquirem os direitos autorais de obras e através do contrato de cessão de direito, licenciam o uso da obra para seus usuários.

Todas essas empresas, no entanto, regulamentam nos termos de uso a licença a qual foi conferida ao usuário. Deste modo, as empresas sempre reservando a propriedade intelectual das obras, como forma de resguardar os direitos autorais estipula que o usuário "concorda em não arquivar, reproduzir, distribuir, modificar, exhibir, executar, publicar, licenciar ou criar trabalhos derivados, colocar à venda ou utilizar (exceto nas formas expressamente autorizadas por estes Termos de uso)."³³

Funcionam então as plataformas de Streaming mediante um contrato de licença de uso, o qual fornece a seus usuários uma licença limitada, mediante uma assinatura remunerada, de acesso ao conteúdo disposto na plataforma.

³⁰ DE MELO, José Eduardo Soares. ISS teoria e prática. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 86.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**, v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 106.

³² *Ibidem*, p. 86

³³ NETFLIX **TERMOS DE USO** 4.6.1 Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em 20 de setembro de 2018.

3 ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) é um dos impostos de maior relevância econômica, não obstante, ser um dos que mais que arrecadam para o Fisco, no entanto, sua grande arrecadação também vem acompanhada de grandes controvérsias³⁴. Segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), sob encomenda da Associação Comercial de São Paulo (ACSP)³⁵, o ICMS é o tributo que mais arrecada para os cofres públicos, sendo este um imposto de competência estadual, previsto no inciso II do artigo 155 da CF.

Deste modo, por gerir grandes interesses econômicos, o ICMS está associado a diversas discussões. Atualmente, uma das principais demandas que giram em torno deste imposto se refere aos bens digitais. No cenário da própria guerra fiscal entre Estados e Municípios, surge a questão da tributação das plataformas de Streaming, que vem sendo alvo de embates entre os entes federativos. Por ser um dos principais pontos desse debate, atualmente, o aspecto material é controvertido, pois, devido aos avanços tecnológicos, existe grande dificuldade de se determinar a incidência de impostos sobre as plataformas de Streaming.

Neste capítulo, serão abordados os aspectos constitucionais do ICMS, a fim de se analisar a sua possível incidência sobre essas plataformas. Deste modo, será objetivada a análise do aspecto material desse imposto, delineando-se os limites constitucionais que determinam a hipótese de sua incidência. Fica limitado ao objeto principal deste estudo o enfoque no ICMS - mercadoria e no ICMS - comunicação.

3.1 DESENVOLVIMENTO DA CONFIGURAÇÃO ATUAL DO ICMS

³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 38.

³⁵ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos**. Revista Exame. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>>. Acesso em: 15 mar. 2018.

A tributação do ICMS não esteve sempre presente no Direito Tributário Brasileiro, não do modo como se apresenta hoje. O ICMS, ao longo do tempo, teve modulados os efeitos de sua incidência, abrangência, assim como sua nomenclatura sofreu alteração no decorrer dos anos. Atualmente, a receita do ICMS é fundamental para os cofres públicos dos Estados Membros, contudo, o impacto econômico do ICMS nas receitas dos Estados algo que nem sempre se deu desta mesma forma.

Em 1936, antes mesmo do ICM, antecessor do atual ICMS, surgir, entrava em vigor no Direito Tributário Brasileiro o IVC, Imposto de Vendas e Consignações. Do ponto de vista do impacto econômico, o ICM é correspondente ao IVC, sendo ambos responsáveis por $\frac{3}{4}$ das receitas tributárias dos Estados Membros. Ressalte-se que a introdução da mercadoria no círculo comercial³⁶ foi albergada pelos dois impostos.

A grande arrecadação do IVC na época devia-se ao fato de ser um imposto cumulativo, tendo como fato gerador o contrato de compra e venda. Isso desestruturou a ordem econômica do País, que estava em crescimento por conta da oneração dos preços causada pela tributação incidente em toda a cadeia produtiva de comerciantes, produtores e industriais³⁷. Está problemática se devia à cumulatividade do IVC, que tinha efeito cascata, ou seja, incidia sucessivamente em todas as operações, ocasionando a sucessiva tributação em cada etapa sobre cada um dos valores auferidos³⁸.

Em função dos efeitos prejudiciais à economia, devido ao IVC ser um imposto de incidência múltipla, que acabava por incidir em cada uma das etapas intermediárias da cadeia produtiva, o que onerava o preço final³⁹, a Reforma Constitucional nº 18, de 1965, trouxe o que seria o antecessor imediato do ICMS: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM).

Aliomar Baleeiro⁴⁰ observa que o IVC estabilizou a ordem econômica e, principalmente, foi prejudicial ao desenvolvimento nacional do País. Essa afirmação da problemática do IVC demonstra o peso e o impacto que a tributação pode gerar na economia, tanto estimulando certos setores como inibindo o crescimento de outros.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 367.

³⁷ *Ibidem*, p. 367.

³⁸ HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 4.

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, 2010, p. 367.

⁴⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*

Com efeito, a reforma tributária implantada em 1964 teve como um de seus escopos recuperar as finanças da União e justamente atender, de forma mais urgente, à necessidade de atenuação da carga tributária dos setores empresariais.⁴¹ Surgiu, então, em 1965, através da Emenda Constitucional nº 187, o ICM, que previu um imposto não cumulativo de competência dos Estados Membros e, de fato, gerador de “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores”. Deste modo, o ICM apenas exclui de sua incidência as pessoas físicas⁴².

O ICM englobou o método de valor agregado e assim reduziu os efeitos negativos que a cumulatividade teve no desenvolvimento econômico do País. No entanto, de imediato, ao ser instituído, o ICM teve a adoção de uma alíquota única de 15%, porém esta foi logo alterada pela necessidade de se restabelecer as receitas, devido ao seu antecessor IVC ter instituído alíquotas maiores em algumas regiões. Após essas mudanças, percebe-se expressivo crescimento econômico e, em decorrência, um aumento substancial nas arrecadações. Todavia, devido à cobrança do ICMS na origem, foi gerada uma flagrante desproporção, ao passo que, ao se tributar na origem, se privilegia os Estados produtores⁴³.

Nesse sentido, a criação do ICM tal como foi concebido inicialmente teve que sofrer alterações pontuais, porém nem todas as mudanças essenciais e propostas foram implementadas. Conforme observa Fernando Rezende⁴⁴, só seria congruente a adoção de medidas para solucionar os problemas do antigo ICM se o pacote de medidas fosse inteiramente adotado, sendo, portanto, deturpada a finalidade quando se escolhe adotar apenas uma das políticas previstas, e não todas conjuntamente.

In casu, os Estados deram suporte para a proposta que lhes concedeu maior autonomia para estabelecer suas alíquotas internas, entretanto, rejeitaram a tributação no destino. E, aliadas a esta problemática, as condições históricas, políticas e sociais do imposto ICM foram degenerando-o, o que, mais tarde,

⁴¹ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564>. Acesso em: 01 set. 2018.

⁴² HARADA, Kiyoshi. **ICMS**: Doutrina e prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 2.

⁴³ REZENDE, Fernando. **ICMS**: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. Cadernos Fórum Fiscal, n. 10, Brasília, junho de 2009. Disponível em: <<http://www.esat.fazenda.pr.gov.br>>. Acesso em: 01 set. 2018.

⁴⁴ *Idem*. **ICMS, gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação**. Rio de Janeiro: FGV, 2012, p. 46. (FGV Projetos/ IDP; v.2).

culminou na mudança desse imposto, como resultado do processo de elaboração da Constituição de 1988. Mesmo assim, boa parte da problemática do ICM permanece no ICMS até hoje.

Então, em 1988, o ICM se tornou ICMS, tendo sido aglutinado "s" à sigla anterior do imposto. Essa mudança implicou uma ampliação do campo de incidência do antigo ICM, que passou, com o advento da nova Carta Magna do País, a incorporar em seu âmbito a produção de petróleo e derivado, de energia elétrica e os serviços de comunicação e de transporte interestadual. Além disso, houve uma concessão de autonomia aos Estados que, a partir daqui, passam a poder fixar a alíquota interna do ICMS⁴⁵.

Com efeito, se pode observar o impacto do crescimento do ICMS, que é um dos impostos que mais arrecadam no Brasil, no entanto, suas deficiências resultam em um entrave tributário ao crescimento do país. E, devido à divergência de interesses e nível de complexidade das relações, esse entrave engessa a possibilidade de mudanças, mesmo que pontuais, no imposto.

O engessamento do Direito Tributário, no Brasil, no cenário de uma sociedade globalizada e capitalista, constitui um óbice à própria economia brasileira. Essa paralisação do Direito nas bases tradicionais tem sido um empecilho aos avanços tecnológicos, que, além de terem adicionado maior complexidade às bases clássicas, não são devidamente regulamentados. Em decorrência disto, as relações comerciais ficam prejudicadas por causa dessa falta de coesão, que vem gerando conflitos entre as regiões do País, ameaçando a própria congruência federativa e prejudicando a economia brasileira tanto no âmbito de Federação como no cenário internacional⁴⁶.

3.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA COMO TÉCNICA DE VALIDADE

⁴⁵ REZENDE, Fernando. **ICMS**: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. Cadernos Fórum Fiscal, n. 10, Brasília, junho de 2009. Disponível em: <<http://www.esat.fazenda.pr.gov.br>>. Acesso em: 01 set. 2018.

⁴⁶ *Idem*. **ICMS, gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação**. Rio de Janeiro: FGV, 2012, p. 75 (FGV Projetos/ IDP; v.2).

A importância da esquematização de uma regra-matriz de incidência é bem analisada por Cassone⁴⁷ ao demonstrar que esta hipótese é uma ferramenta de identificação da unidade irreduzível que define a composição fundamental da imposição tributária, permitindo que se adentre na essência normativa para que seja delimitada a tipologia do tributo e se identifique, com precisão, a espécie tributária. Em razão disto, a análise das leis deve perpassar uma verificação para que, uma vez se perfazendo a hipótese legal, se tenham os efeitos legais.

Desta forma, Carrazza⁴⁸ observa que, obrigatoriamente, a regra-matriz inserida na Constituição vai criar um arquétipo que, apenas se atendido, fará nascer a obrigação tributária. Ou seja, a obrigação tributária só terá validade se estiver consubstanciada na descrição feita em lei para o respectivo tributo. Paulo de Barros Carvalho⁴⁹ conceitua que o legislador, ao formular a hipótese ou o descritor, faz a escolha de signos, caracteres e meio de identificação, elaborando conceitos sobre os fatos do mundo fenomênico, o que identifica, portanto, através das condicionantes, os fatos que quer juridicizar. Deste modo, o legislador faz surgir uma relação jurídica entre sujeitos de direitos, com direitos subjetivos e deveres correlatos. Nos termos do CTN, após haver o fato gerador, surge a obrigação tributária, ficando, deste modo, o sujeito ativo investido do direito subjetivo de exigir de outro o cumprimento de uma obrigação pecuniária.

O enquadramento de um fato social ao arquétipo normativo, previsto no Direito Tributário, é que faz surgir a obrigação tributária. A subsunção do fato à norma ocorre apenas se o mesmo guardar plena identidade com o desenho normativo previsto na hipótese, ou seja, deve haver plena satisfação dos critérios estabelecidos na hipótese da norma⁵⁰. Somente assim haverá o fenômeno de incidência normativa sobre os fatos sociais, com obediência a todos os critérios e condições determinadas. Com maior precisão, a hipótese de incidência tributária, ao aglutinar o vocábulo “hipótese”, denota o sentido de simples previsão, *in casu*, hipótese de incidência tributária é a descrição contida na lei como condição

⁴⁷ CASSONE, Vítório. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 420.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 33.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>>. Acesso em: 18 abr. 2018.

⁵⁰ *Idem*. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 668-669.

necessária ao nascimento da obrigação tributária.⁵¹

Deste modo, o legislador seleciona, entre os inúmeros fatos do mundo fenomênico, aqueles que impactaram no Direito Tributário, descrevendo em lei a hipótese de incidência para que, uma vez concretizada, se tenha o surgimento da obrigação de pagar⁵². Isto posto, o presente estudo não irá se debruçar sobre todos os elementos da regra-matriz, mas se deterá na análise da materialidade do ICMS - mercadoria e ICMS - comunicação. No próximo item, será abordado o marco de competência constitucional para verificar os limites estabelecidos na definição do campo de incidência do ICMS.

3.3 MARCO DE COMPETÊNCIA DO ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988 outorgou, em seu Art. 155, II a competência aos Estados e Distrito Federal para instituir o ICMS. Deste modo albergado no citado artigo, sustenta-se que há dentro de seu âmbito de incidência, pelo menos, cinco tipos distintos de tributos, sejam estes:

A sigla *ICMS* alberga pelos menos cinco impostos diferentes, a saber: *a)* imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; *b)* o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; *c)* o imposto sobre serviços de comunicação; *d)* o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e *e)* o imposto sobre a extração, circulação, extração ou consumo de minerais.

Se vislumbra, portanto, que o ICMS é um imposto multifacetado, por conter dentro de sua previsão normativa diferentes hipóteses de incidência sob a mesma égide⁵³. A competência tributária para instituir o ICMS está prevista na Constituição Federal e está outorgada aos entes federados a aptidão para que se imponham prestações tributárias. No entanto, essa aptidão é concedida dentro de certos limites intransponíveis, os quais devem ser respeitados no momento da instituição do tributo.⁵⁴ Ou seja, a Constituição prevê a materialidade dos tributos para que seja,

⁵¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 512.

⁵² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 672.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 37.

⁵⁴ AMARO, Luciano. *Op.cit.*, p. 93.

posteriormente, criado por um dos entes, o qual detém competência para tanto. Deste modo, destaca Carrazza⁵⁵ que as normas constitucionais têm um duplo aspecto. O primeiro aspecto é concernente à pessoa, o ente político, o qual foi especialmente dotado de habilidade para criar um tributo específico. E o segundo aspecto é um negativo, no qual, ao se habilitar determinada pessoa para criar um tributo, se proíbe que as demais venham instituir este tributo específico.

Atualmente, além da previsão constitucional, o ICMS é também regulamentado pela Lei complementar 87/1996, denominada Lei Kandir. Nessa toada, os Estados Membros e o Distrito Federal podem, então, instituir o ICMS desde que respeitem as diretrizes previstas na Lei Kandir, que regulamenta o ICMS e, principalmente, o respeito à competência concedida pela Constituição Federal. Esta última é a fonte suprema de validade, devendo tanto a lei regulamentadora como a instituidora do imposto estar em consonância com ela. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁵⁶, "o comando da uniformização vem de cima para baixo, de tal sorte que as regras matrizes de incidência, expedidas pelos Estados e Distrito Federal, terão que manter os mesmos conteúdos semânticos [previstos na Constituição Federal de 1988]." Deste modo, tem-se a Constituição Federal delimitando a hipótese de incidência tributária e outorgando competência, após a regulamentação dada pela Lei Kandir e, por último, as respectivas leis estaduais que, de fato, instituirão o imposto.

3.4 ICMS - MERCADORIA MATERIALIDADE

O núcleo material estabelecido sobre as operações mercantis consiste no seguinte trecho do Art. 155, II da CF: "Operações relativas à comercialização de mercadorias ainda que essas operações se iniciem no exterior". Deste modo, a realização da sua hipótese de incidência fica condicionada à prática de uma operação relativa à circulação de mercadoria. Ressalta-se que a intenção do legislador não é tributar

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 431.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 769.

simplesmente a mercadoria, e sim as operações que têm mercadoria por objeto e implicam uma circulação jurídica, transferência de titularidade⁵⁷.

Portanto, mera movimentação física de mercadoria resta insuficiente para configurar a hipótese de incidência tributária do ICMS - mercadoria, veja-se que foi eleito pelo legislador apenas tributar operações que impliquem uma transferência de titularidade. Nesse viés, o STJ expediu a Súmula 166, que ratifica o presente entendimento. Deflagra-se, deste modo, a clara natureza mercantil do imposto ICMS, devido à sua própria qualificação constitucional implicar uma transferência de titularidade⁵⁸.

O caráter mercantil do imposto vem de sua fonte derivadora, negócios jurídicos, como um contrato de compra e venda ou qualquer outro negócio jurídico, o qual consubstancia, de fato, a circulação de mercadoria, gera a circulação jurídica daquele bem, e não meramente a circulação física⁵⁹. Com efeito, Carrazza⁶⁰ ressalta que, para um ato se configurar como uma operação mercantil propriamente dita, deve-se ter preenchido os seguintes requisitos: uma relação regida pelo Direito empresarial; ter por objeto uma mercadoria; ter por finalidade o proveito econômico e tudo isto dentro de um contexto de uma atividade empresarial.

Se faz mister, contudo, na análise do campo de incidência do ICMS - mercadoria, que sejam examinados os vocábulos "circulação" e "mercadoria", os quais serão analisados nos próximos capítulos, dada a importância que esses termos têm na delimitação do campo de incidência do presente imposto.

3.4.1 "Circulação"

A primeira consideração a ser realizada sobre o vocábulo "circulação" é a distinção existente entre circulação física e jurídica. A circulação corpórea não é eficaz no preenchimento do núcleo material do ICMS - comunicação, não consubstanciando a

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 38.

⁵⁸ HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 17.

⁵⁹ RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. **Revista de Direito Público**, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 36.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 39.

incidência do imposto. O Legislativo, ao utilizar a expressão “circulação”, quis se referir a uma transferência de titularidade.⁶¹ Nesse sentido, foi editada a Súmula n. 166 que, justamente, elucida que a mera transferência física não é capaz de constituir fato gerador do ICMS, colocando que o simples deslocamento de mercadoria de mesmo dono não enseja a incidência do referido imposto.

Conforme Carrazza⁶², pressupõe-se a transferência de uma pessoa para outra da propriedade de uma mercadoria, havendo apenas a incidência do ICMS, quando se tem essa transferência, mudança de titularidade. Em outras palavras, o ICMS incide em operações que promovam essa transferência de titularidade de mercadorias, mediante contratos mercantis. Com efeito, no próximo tópico, passaremos a analisar o segundo elemento que delimita o campo de incidência do ICMS-mercadoria.

3.4.2 Histórico e conceito atual de mercadoria

“Mercadoria”, por fim, corresponde ao objeto da atividade mercantil e tem por objeto qualificar o termo “operações”, delimitando que apenas as operações que promovam uma circulação de mercadoria podem ser tributadas via ICMS.⁶³ Deste modo, cumpre-se delimitar o vocábulo “mercadoria”.

A primeira reflexão sobre o conceito do vocábulo “mercadoria” chegou ao Supremo Tribunal Federal em 1988, através de uma ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária proposta por Mumps Processamento de Dados Ltda., uma empresa de distribuição de licença de uso de programa de computador, contra o Estado de São Paulo, visando ao reconhecimento da não incidência do ICMS sobre suas atividades. E, através do RE nº 176.626-3/SP, o julgado chegou ao STF.

A conclusão extraída do julgado de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence realizou uma distinção utilizada até hoje em diversos tribunais no território nacional. O marco do voto condutor do relator, o qual foi, por unanimidade, seguido, realizou a distinção do chamado “*software* de prateleira” e “*software* por encomenda” como marco

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 727.

⁶² CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 29.

⁶³ *Ibidem*, p. 30.

distintivo entre a aplicação de ISS e ICMS sobre *software*.

Deste modo, se delimitou que "*software* por encomenda" seria um programa feito exclusivamente para atender à necessidade específica de um cliente que encomenda, portanto, sujeito ao ISS. Por sua vez, "*software* de prateleira" seria, então, um programa dirigido à pluralidade, produzido em escala comercial para atender a uma vasta gama de clientes.⁶⁴

Destarte, com base nesse entendimento da aplicação do ICMS, deve-se ressaltar que a incidência do ICMS se devia apenas pelo uso do corpo mecânico, o qual abrangia o *software*. Havia que ser tributado apenas o valor do suporte físico, sendo a cessão do direito de uso do programa de computador não passível de tributação pelo ICMS, em função da cessão não ser um bem corpóreo. Nesse viés, se extrai a primeira manifestação acerca do conceito de mercadoria pela Suprema Corte do País, a qual definiu que o conceito de mercadoria estaria adstrito a bem corpóreo objeto de ato de mercancia.

De fato, o citado conceito de mercadoria, como bem tangível e móvel que se submete à mercancia, foi encampado pela Constituição Federal à luz do desenho feito lei comercial. Portanto, a definição de mercadoria estava consignada na lei comercial. Deste modo, para incidência do ICMS, se utilizava a definição da própria lei comercial, com ensejo da CF para definir o campo de incidência, o que seria mercadoria para fins tributários⁶⁵. Aliás, o próprio Direito Tributário, através do Art. 110 do CTN, regulamenta que os institutos previstos no Direito Privado não poderiam ter seu arquétipo alterado para fins de tributação, devendo respeitar as delimitações redigidas por esse Direito, a fim de não deturpar os limites de competência previstos na CF.

Deste modo, destaca Carrazza⁶⁶ que uma eventual alteração do conceito de mercadoria somente podia se operar caso o Poder Constituinte Originário se manifestasse para realizar essa alteração, pois, na época da entrada em vigor da CF, o conceito de mercadoria era entendido conforme o Direito Comercial. E como

⁶⁴ BRASIL. **Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-3** – Proc. 1935023959. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Munps Processamento de Dados Ltda. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DJ 10 nov. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 45.

qualquer alteração seria uma ampliação ou restrição de competência outorgada constitucionalmente, tal alteração só poderia se dar pelo Poder Constituinte Originário, único legitimado a promover uma revisão que altere substancialmente o previsto na CF, vez que ele é o poder fundante da Constituição.

Ressalta-se, contudo, que, com o advento da Constituição Federal de 1988, o Fisco passou a tributar a energia elétrica através do ICMS, sendo este um bem incorpóreo, porém aceito sem restrições por parte da doutrina e da jurisprudência como fato gerador do ICMS. Nesse sentido, Harada destaca que o conceito tradicional de mercadoria foi alargado com o advento da CF ao situar, no campo de incidência do ICMS, a energia elétrica. Assim, ao contrário do antigo ICM, que estava adstrito à tributação de bens estritamente corpóreos, tal restrição não subsiste mais com o advento do ICMS da CF de 1988, destaca Harada⁶⁷.

Por sua vez, essa mesma temática foi também discutida pelo Plenário do STF na ADIn 1.945-7/MT, a qual discutiu a temática do ICMS energia elétrica. O embate teve enfoque no voto dos Ministros Moreira Alves e Nelson Jobim. O primeiro sustentou seu fundamento em que apenas se permitiria a incidência do ICMS sobre a energia elétrica, devido à expressa excepcionalização feita na CF. No entanto, o Ministro Nelson Jobim destaca que, em verdade, o Art. 155, II da CF, não expressamente menciona a incidência de energia elétrica, veja-se que "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior"⁶⁸.

Deste modo, o termo "energia elétrica" apenas é mencionado para que se retire do campo "incidência" a venda para outro Estado, devido à essencialidade do produto e para determinar que incidirá apenas ICMS, II e IE sobre a energia elétrica⁶⁹.

Deste modo, os Ministros discutiram implicitamente se, de fato, houve com o advento da CF de 88 a outorga para tributação de bens intangíveis através do ICMS,

⁶⁷ HARADA, Kiyoshi. **Valor adicionado do ICMS: participação dos Municípios**. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2619, 2 set. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/17324>>. Acesso em: 5 set. 2018.

⁶⁸ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 5 set. 2018.

⁶⁹ DORNELLES, Arnaldo Diefenthaler. **Tributação de Softwares: O Imposto sobre Serviços e o seu alcance sobre os Softwares**. *Revista de Estudos Tributários*, ISSN 1519-1850, Porto Alegre, ano 14, v. 16, n. 99, set/out. 2014. Disponível em: <http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/RET%2099_miolo.pdf>. Acesso em: 5 set. 2018.

inserindo esses bens na categoria de mercadoria. O Ministro Moreira compreendeu que a CF, ao excepcionalizar a energia elétrica, alargou o campo de incidência do ICMS apenas a este bem em específico, o qual foi expressamente mencionado. O Ministro Nelson Jobim, entretanto, observou que a menção expressa ao termo “energia elétrica” não está no núcleo material do imposto ICMS, e sim linhas depois, para retirar a incidência do imposto entre Estados e para especificar os impostos incidentes sobre energia elétrica. Contudo, ainda é indeterminada a intenção do legislador ao colocar no campo de incidência a energia elétrica, se houve intenção, de fato, em outorgar para tributação de bens intangíveis ou se apenas foi feita uma ressalva.

Com efeito, o STF, em um posicionamento mais claro quanto, dispôs quanto à possibilidade de mercadoria expressar bens intangíveis. Em 2010, foi analisada pelo Plenário da Suprema Corte a medida cautelar da ADIn 1.945/2010 MC⁷⁰, a qual se pautou nas mudanças sociais, sendo dever da Suprema Corte atualizar a Constituição Federal, para que se adeque aos conceitos e diretrizes constitucionais, de forma a abarcar as situações novas, antes imprevisíveis. Nesse sentido, não haveria o engessamento do texto constitucional, que não pode ficar arraigado a conceitos estáticos e não se adaptar às novas situações concretas do mundo real.

No julgamento liminar dessa ADIn, entendeu-se que é irrelevante a existência ou não de um suporte físico para fazer incidir o ICMS, podendo, portanto, incidir ICMS sobre *software* mesmo mediante transferência eletrônica. Este posicionamento se pautou no fato de que, ao haver a compra do *software* através de um corpo mecânico como CD, ou o *download* do mesmo *software* por transferência *online*, em ambas as situações, se tem o mesmo objetivo e o mesmo resultado material, que é ter acesso ao *software*. Assim, com base no princípio da isonomia, tributaram-se as duas situações da mesma forma. Todavia, esse posicionamento é sede cautelar, podendo vir a ser alterado.

Alinha-se a esse posicionamento a visão de Marcos Aurélio Greco⁷¹, ao expor seu entendimento de que, na vertente de um Estado Democrático de Direito, o *software*

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1945**. Relator (Acórdão): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26.05.2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>> Acesso em: 05 de set. 2018.

⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 93-94.

poderia ser enquadrado como mercadoria, desde que fique dentro dos limites da legalidade, pois o sentido das normas deve ser galgado no plano real do objeto regulado, e não no sentido meramente literal do texto de lei.

No entanto, para o referido autor, numa vertente clássica do Estado de Direito, não restaria dúvida de que não havia previsão no ordenamento positivo que autorizasse o enquadramento de *software* como mercadoria. Em uma análise do Art. 191 do Código Comercial, Greco compreende que o legislador tentou contemplar todos os bens na norma que fossem objeto de negócios jurídicos, uma vez que a noção de mercadoria apenas como bem móvel, tangível, só funcionaria em um contexto no qual o valor econômico seja apenas atribuído a bens tangíveis⁷². Em que pese, então o Código Comercial tenha contemplado mercadoria estritamente a bens materiais, na época em que se teve sua promulgação não existiam situações as quais envolviam operações com bens intangíveis.

E a intenção legislativa tinha intenção de tributar operações onerosas de mercancia. A partir, do surgimento de bens imateriais que estão sendo objeto de mercancia, o conceito deve ser necessariamente atualizado a fim de abarcar bens imateriais, desde que sejam alvo de mercancia. A atualização da Constituição Federal é dever do STF, o qual deve zelar pelo texto constitucional, além de ser detentora do monopólio interpretativo da CF. Portanto, cabendo a Suprema Corte a atualização da mesma, de modo a prevenir que a Carta Magna fique engessada no tempo⁷³. Com o advento, da revogação do código comercial se tem por reforçada a tese de que o entendimento de mercadoria pode abranger bens imateriais, pelo fato de o código o qual previa de forma contrária ter tido sua eficácia descontinuada devido a revogação.

Conclui-se que a atualização dos institutos para abranger situações antes imprevisíveis, é forma de evitar que o engessamento das leis devido aos avanços tecnológicos mudarem numa velocidade maior que o direito consegue assistir. Com isto, se faz necessário que o STF realize esta atualização.

⁷² GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 86 *et. seq.*

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1945**, Relator (Acórdão): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26.05.2010. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=620411>> Acesso em: 05 de set. 2016

3.5 ICMS - COMUNICAÇÃO MATERIALIDADE

Devido ao Art. 155, inciso II da Constituição Federal, albergar em seu âmbito cinco tipos distintos de tributos conforme preleciona Carrazza⁷⁴, temos que o ICMS-comunicação, do mesmo modo que o ICMS-mercadoria, está contido no supracitado artigo de lei, estando positivado sobre o seguinte texto de lei: "Prestar serviços de comunicação". De logo, é ressaltado por Carrazza⁷⁵ que a outorga constitucional habilita o ente federativo para tributar não propriamente apenas a comunicação em si, mas também a prestação onerosa de serviço de comunicação. Ou seja, a comunicação pura e simples não faz incidir o ICMS - comunicação. Deve o serviço de comunicação ser proveniente de um contrato oneroso, firmado entre tomador e prestador do serviço de comunicação, observando-se que esse contrato deve ter como objeto principal a comunicação, para que se incida o imposto.

A Lei 9.472/97 – Lei Geral de Telecomunicações – dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações e regulamenta outros aspectos institucionais relativos ao assunto. E em seu Art. 60, §1, é, portanto, consagrada a definição do conteúdo de uma prestação de serviço de telecomunicação. *In verbis*:

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.⁷⁶

O serviço de comunicação albergado pelo ICMS - comunicação constitui-se em uma execução de obrigação de fazer, por causa de um contrato oneroso regido pelo Direito Privado. Têm-se, então, como elementos de uma prestação de serviços de comunicação, primeiramente, um emissor e um receptor da mensagem determinado, destacando-se ainda que, para haver, de fato, serviço de comunicação, deve ocorrer uma troca de mensagens e uma onerosidade vinculada a esta interação⁷⁷.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho⁷⁸ entende que presta serviço de comunicação o ente que disponibiliza meios físicos necessários para que seja

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 184-185.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 186.

⁷⁶ Lei 9.472/97 – **Lei Geral de Telecomunicações** - §1º. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9472.htm >. Acesso em: 05 set. 2018.

⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, p. 187-188.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivção no Direito Tributário*, v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 106.

possibilitada a comunicação. Deste modo, ao se comunicar através de meio próprios, não se tem, de verdade, uma prestação de serviço de comunicação, pois, se não houver um terceiro que viabilize isto, não se tem uma prestação de serviço, sendo apenas o fato da comunicação.

Logo, o processo de comunicação pode acontecer de dois modos distintos. O primeiro consiste na transmissão de uma mensagem própria, ou seja, sem uma intermediação. O segundo é quando há participação de um terceiro que irá viabilizar, intermediar essa mensagem ao destinatário. Apenas nesta última hipótese, se tem incidência de imposto. Havendo identidade entre o canal transmissor da mensagem e o emissor, não há uma prestação de serviço de comunicação, pois deve existir diversidade entre o canal que transmite e o emissor. Se há coincidência entre esses, não se tem uma prestação de serviço, pois não tem como prestar um serviço a si mesmo⁷⁹.

A comunicação é um elemento do fato social, pois as interações humanas se ancoram no processo de comunicação para haver interação. Alerta-se que o ICMS - comunicação deve incidir tão somente sobre a prestação de serviço de comunicação. Não deve, portanto, incidir sobre todos os processos de comunicação puros e simples que ocorrem no bojo da sociedade. Seria um abuso a tributação sobre fatos sociais que sequer denotam capacidade contributiva⁸⁰.

3.5.1 Conceito de comunicação

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o processo comunicacional tem sete elementos que permitem a comunicação. A comunicação é uma, ou seja, um ato coordenado de elementos que, conjuntamente, formam o processo de comunicação, no entanto, para compreender o fenômeno “comunicação”, se estuda analiticamente cada um desses elementos separados. Isto posto, temos, primeiramente, o emissor como elemento, que é a fonte da mensagem, uma vez que ele carrega a informação que vai ser transmitida. Após, vem o canal, que é o meio pelo qual a mensagem é

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**, v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 106

⁸⁰ *Ibidem*, p. 108.

emitida, ou seja, suporte necessário à transmissão da mensagem. O terceiro elemento é a mensagem, a informação em si, o conteúdo que será transmitido. Em seguida, temos o código, que é a combinação própria que um grupo de indivíduos utiliza como meio de se comunicar, são signos, combinações feitas, sistema de sinais que transmitem a mensagem, que pode ser um idioma – português, inglês ou até o Braille. Os três últimos elementos são os receptores – a quem se destina a informação; conexão psicológica – intencionalidade subjetiva do emissor e receptor na recepção da mensagem; e, por último, o contexto – é a realidade na qual estão circunscritos os sujeitos, qual fenômeno ocorre que poderia ter ressignificações diferentes a depender do contexto⁸¹.

O processo da comunicação ocorre com a transmissão de uma mensagem por um canal entre dois indivíduos: destinatário e emissor⁸². Aliado a isto, destaca Carrazza que o destinatário da mensagem deve ser determinado, a mensagem deve ser compreensível e a este deve haver a possibilidade de respondê-la pelo mesmo canal comunicativo⁸³.

3.5.2 Prestação de serviço de telecomunicações X prestação de serviços de radiodifusão sonora de sons e imagens

Conforme destacado, para que se tenha serviço de comunicação, é imprescindível haver um usuário determinado e um receptor da mensagem, o qual deve ser apto a utilizar o mesmo meio para poder responder⁸⁴. A comunicação tem como pressuposto a existência de dois indivíduos, sendo imprescindíveis um receptor e um emissor. A partir disso, deve-se confrontar a diferença existente entre telecomunicação e radiodifusão para que se delimite o campo de incidência tributária do ICMS - comunicação.

A Constituição Federal, no seu Art. 21⁸⁵, versa sobre a competência material da

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**, v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 106.

⁸² *Ibidem*, p. 106.

⁸³ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 188.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 188.

⁸⁵ BRASIL. Constituição Federal 1988. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 05 set. 2018.

União e a elenca através de um rol. Deste modo, o Art. 21, XI, da CF⁸⁶ trata da competência da União para explorar os serviços de telecomunicação e abaixo, elencado em outro inciso, o Art. 21, XII⁸⁷, refere-se à exploração de serviços de radiodifusão sonora e imagens. Por certo, é observado que serviços de telecomunicações e serviços de radiodifusão não se confundem. A proposital menção em incisos separados denota que esses serviços têm peculiaridades que os tornam distintos⁸⁸.

Essa diferença se deve ao fato de que, nos serviços de radiodifusão sonora e de imagens, não há uma troca de mensagens, havendo apenas o emissor, que destina sua mensagem a um receptor indeterminado e inapto em interagir pelo mesmo meio. Isso desconfigura, portanto, esse serviço como fato gerador do ICMS-comunicação, uma vez que a bilateralidade é essencial a este imposto. Não pode haver confusão entre esses institutos para fins de tributação, devido ao princípio da tipicidade fechada, que é aplicado ao direito tributário e proíbe a analogia⁸⁹.

Por fim, frise-se que, apesar da redação da EC 42/2003 do Art. 155, §2, X, D da CF ter disposto que o ICMS não se aplica "nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita", o instituto do serviço de comunicação é diferido do serviço de radiodifusão, de modo, a interpretar que comunicação é gênero, no qual radiodifusão é especial. No entanto, a norma do artigo consiste numa regra negativa, que confere imunidade, não sendo possível se extrair de uma norma negativa um comando positivo. Sendo fechada a tipicidade no Direito Tributário e esgotado o campo de incidência tributário, na Constituição não se poderia abrir margem a uma interpretação que extraísse tal hipótese. Cabe às pessoas políticas, no âmbito da Administração Pública, estarem sujeitas ao princípio da legalidade estrita, podendo agir apenas em função de expressa disposição de lei⁹⁰.

⁸⁶ BRASIL. Constituição Federal 1988. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 05 set. 2018.

⁸⁷ *Ibidem*.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.188.

⁸⁹ *Ibidem*, p.189.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 189 e191.

3.6 TRIBUTAÇÃO DO ICMS SOBRE AS PLATAFORMAS DE STREAMING

O convênio 181/15 foi precursor em estabelecer a incidência do ICMS sobre as operações com software. O respectivo convênio firmou com 18 estados a concessão para redução da base do cálculo sobre operações que envolvam software inclusive os disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados⁹¹. Não obstante, alguns estado já terem expedidos regulamentação no sentido de iniciar a tributação sobre software, como o caso do Estado de São Paulo⁹² e Estado do Mato Grosso⁹³.

Contudo, com o advento do convênio 181/2015 o decreto paulista e a lei do mato grosso sofreram alterações de forma a se compatibilizar. O Convênio 181/2015 estabeleceu como alteração a redução da base de cálculo de forma que a carga tributária total sobre a operação chegue a no mínimo 5% e como alteração substancial determinou que fosse suspensa a tributação até que fosse determinado o local de ocorrência do fato gerador⁹⁴. Deste modo, as respectivas leis dos estados ficaram suspensa até que se determinasse o aspecto material.

Nesse viés, a Confaz de forma a viabilizar a tributação das plataformas de streaming e demais modalidade, celebrou o Convênio ICMS nº 106/2017 o qual passou a prever o local da ocorrência do fato gerador de modo a puder de fato se iniciar a cobrança do ICMS. Passando entrar em vigor partir de abril de 2018, mediante a expedição de Lei Estadual os Estado passam a poder iniciar a cobrança do ICMS sobre software mesmo como transferência eletrônica de dados, constando como a base de cálculo valor total da operação.

⁹¹ BRASIL. CONFAZ, **Convênio ICMS 181**, de 28 de Dezembro de 2015 Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15>. Acesso em: 2 out. 2018.

⁹² Brasil. **Decreto Nº 61.522/SP**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46877_2015.htm>. Acesso em 20 out. 2018.

⁹³ BRASIL. **LEI Nº 7.098/MT**. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CC9C3B9886404BAA0325678B0043A842>>. Acesso em 20 out. 2018.

⁹⁴ BRASIL. CONFAZ, **Convênio ICMS 181**, de 28 de Dezembro de 2015 Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15>. Acesso em: 2 out. 2018.

4 ISS

Os efeitos da crise vêm afetando principalmente os cofres municipais e como meio de solução as prefeituras buscam novas frentes de arrecadação para diminuir o endividamento⁹⁵. Uma das formas a qual tem sido utilizada pelos municípios é através da cobrança do ISS, um dos três impostos o qual o Art. 156, III da Constituição Federal de 1988 outorgou sobre a égide da competência municipal. Deste modo, a Carta Magna do país, no retro mencionado artigo, outorgou competência para instituir imposto sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no Art. 155, II definidos em lei complementar"⁹⁶.

Portanto, os municípios devem limitar o âmbito de incidência do ISS ao conceito de serviços discriminado na CF. Em que pese, já outrora mencionado deve-se ressaltar que o sistema tributário de outorga constitucional é exaustivo e rígido, devendo, portanto, os municípios estarem adstritos a previsão constitucional.

A tendência mundial de tributação sobre novas tecnologias, sobretudo os serviços de Streaming é uma tendência mundial, e vem ocorrendo na maioria dos países os quais essas plataformas disponibilizam seus serviços, no entanto, deve-se haver um estudo dos novos fenômenos. Porém, no Brasil essa discussão está ocorrendo de forma tardia, no tocante de que foram instituídos tributos sobre essas plataformas antes mesmo de se discutir as possibilidades, o que ocorre é que essas discussões estão ocorrendo no âmbito do legislativo, de forma a questionar a Justiça sobre a legitimidade da cobrança que já está ocorrendo⁹⁷.

Nos tópicos seguintes, serão apresentadas as premissas básicas do ISS com enfoque no critério material a fim de se analisar sua importância, origem histórica e os parâmetros que delimitam o campo de incidência do vocábulo serviço sobre tudo para ser futuramente analisado a possível incidência do ISS sobre os serviços de Streaming.

⁹⁵ NETO, J. S.; MACHADO, A. P. **Streaming na mira**. O globo, São Paulo, Disponível em <<https://anj.org.br/site/conselhos/97-midia-nacional/2609-streaming-na-mira.html>>

⁹⁶ BRASIL, **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 05 out. 2018

⁹⁷ NETO, J. S.; MACHADO, A. P. *Op.cit.*

4.1 DESENVOLVIMENTO DA CONFIGURAÇÃO ATUAL DO ISS

A primeira manifestação tributária a qual demonstra semelhança com o contorno atual do ISS foi vislumbrada na Constituição da República de 1891, a qual inseriu no âmbito da competência dos Estados os Impostos sobre Indústrias e Profissões, que alcançava as atividades industriais e serviços⁹⁸. Passando este imposto apenas em 1946, para competência dos municípios. O Brasil, em 1965 com a reforma tributária, e inspirado pelos modelos estrangeiros do tipo não-cumulativo, modificou seus impostos e bipartiu a competência tributária entre Estado e Municípios, resultando no ICM e no ISS⁹⁹. No momento da instituição do imposto em estudo, já se previa a premente confusão que ocorreria no âmbito do ISS e do ICMS. Desta forma foi elencado no parágrafo único do Art. 15 da Emenda Constitucional n. 18, de 01 de dezembro de 1965 que lei complementar seria editada de forma a estabelecer critérios que permitissem a distinção entre o ICMS e o ISS¹⁰⁰.

Com efeito, se teve a edição do Código Tributário Nacional, editado de forma a regulamentação geral do Sistema Tributário como um todo. O CTN em seu Art. 71 estabeleceu o conceito de serviço, o qual tornou que imposto sobre serviço fosse de fato viabilizado. No entanto, o referido dispositivo do CTN o qual definia o termo serviço teve uma vigência breve, passando a ser revogado expressamente, passando a existir uma lista anexa de serviços a qual listava os serviços passíveis de tributação, sendo este papel desempenhado pelo o Decreto Lei 406/68 sobre a égide da Constituição Federal de 1967. No entanto com o advento da Constituição Federal de 1988, o respectivo Decreto foi recepcionado como Lei complementar e tendo sua vigência durado até o advento da LC 116/03, a qual atualizou e aperfeiçoou a lista.

No entanto, uma zona de conflito passou a existir mesmo com a edição de uma lei complementar listando os serviços, e o ISS e o ICMS, passaram a conflitar quando se passou a tratar com atividades mistas, como núcleo que abrangia os dois impostos, assim como também entremeios a guerra fiscal os entes federativos

⁹⁸ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto á norma**, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 46

⁹⁹ DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 7.

¹⁰⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron, *op.cit.* p. 47.

passaram a tentar por alargar a competência constitucionalmente previsto para esses impostos. Deste modo, será analisado no próximo tópico o marco de competência constitucional o qual de fato outorga competência aos entes para a tributação.

4.2 MARCO DE COMPETÊNCIA DO ISS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal elencou o ISS, no Art. 156 da CF, sob a competência dos municípios a tributação de impostos de qualquer natureza, e no mencionado artigo elencou três elementos os quais condicionam a incidência do ISS. O primeiro elemento é que o fato deve consistir efetivamente em um serviço, o segundo um serviço definido em lei complementar, como terceiro elemento se retira do campo de incidência do ISS serviços compreendidos no Art. 155, II da CF, ou seja, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação¹⁰¹. Todos esses elementos juntos compõem o núcleo material do ISS na constituição, no entanto se tem grandes controvérsias na interpretação desses elementos, de forma que a alteração desses elementos que compõe o núcleo material impacta diretamente no campo de incidência do tributo, sendo objeto de estudos nos próximos tópicos deste trabalho.

O legislador quando elege fatos sociais, para serem positivados se tornando fatos geradores, o legislador o faz com fito de que seja tributado fatos que demonstrem capacidade contributiva, na perspectiva do ISS o fato eleito é a prestação de serviços¹⁰². Para tanto se observa que o conceito trazido pela constituição exclui da incidência do referido imposto os serviços regidos pelo Direito do Trabalho e não abrange o serviço prestado para si mesmo, por não ter caráter econômico. Com efeito, é necessária uma relação prestacional de serviço, com caráter econômico, mercantil, sendo imprescindível a existência de dois sujeitos no mínimo para que seja possível a existência da relação. Aliado a isto, se tem como elemento caracterizador determinante para a prestação, a necessidade de existência de uma

¹⁰¹ BARTHEM NETO, Hélio. LC 116/03 – **Conflitos de Incidência entre o ISS e o IPI**. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 123. São Paulo: Dialética, dezembro de 2005, p. 38.

¹⁰² GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviço**. IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributário.

obrigação de fazer, havendo esta obrigação que estar compreendida na Lei Complementar 116/03, conforme faz alusão a própria CF/88. A lei complementar do ISS, no entanto, deve apenas constar em seu rol atividades que de fato constituam uma obrigação de fazer.¹⁰³

Portanto, a previsão constitucional do ISS traz como critério material, fato gerador, do imposto uma prestação onerosa de serviços elencados na respectiva lei complementar do ISS. Com isto a Lei Complementar 116/03 traz uma lista anexa que contém um rol de atividades as quais podem ser tributadas pelo ISS, sendo todo o rol limitado pela competência conferida pela constituição, a tributação de serviços, ou seja, obrigações de fazer propriamente dita.

4.3 CONCEITO DE SERVIÇO

O vocábulo "serviço" isolado, empregado na Constituição Federal, para fins tributários, deve ser interpretado à luz do Direito Civil consoante o Art. 110 do CTN. Devendo-se respeitar o instituto e seu âmbito e alcance, não cabendo para fins tributários que o ente federado, module o instituto para fim de instituir tributo. O respeito aos institutos do Direito Civil é determinante para que se atenha aos limites da competência tributária outorgada, devendo os limites serem exatamente respeitados não sendo excedidos ou diminuídos¹⁰⁴. O Código Civil trata o contrato de prestação de serviço, como espécie de contrato que tem como prestação uma obrigação de fazer. Nesse âmbito, Marçal Justen Filho¹⁰⁵ preleciona sobre o instituto de forma a definir a prestação de serviço como um esforço físico ou intelectual que seja hábil a produzir um proveito, material ou não, sob a égide do direito privado.

Aires F. Brito¹⁰⁶ reduz a termo o conceito de serviço decompondo seus institutos e deste modo preleciona que o desempenho da atividade, consiste em um esforço empregado na realização da obrigação com o intuito a produzir uma utilidade, esta

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 110-111.

¹⁰⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11° Ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 345

¹⁰⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **O ISS na Constituição**. São Paulo: Revistas dos tribunais, 1985, p. 80.

¹⁰⁶ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**, 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009, p. 116.

por sua vez pode ser material ou não desde que seja fruto do emprego de esforço humano para suprir o destinatário, dentro uma relação bilateralizada que consista em produtor e consumidor. Este último, remunera o esforço humano de forma a ser distinguir este negócio jurídico de uma relação de emprego onde haveria subordinação, pois aqui deve-se haver a aplicação do Direito Privado. Sendo apenas tributável atividades economicamente apreciáveis pois se desprovidas de expressão econômica, a atividade de fato ainda será um serviço, porém não será alvo de tributação pelo ISS. Por fim, o referido autor apenas adiciona ao conceito o comentário o qual o próprio Art. 156, III da CF faz de retirar do campo de incidência do ISS os serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação.

Os fatos submissos à incidência do ISS, estão pautadas em um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer, deste modo se faz mister que seja analisado o conceito do direito das obrigações do código civil para delimitar o ISS¹⁰⁷. No entanto, para que se tenha a individualização em obrigação de fazer, se deve fazer a distinção desta, da obrigação de dar. No plano do ser, a divisão entre esses dois negócios jurídicos não se dá de forma simples, devido à liberdade comercial dos indivíduos se tem no bojo da sociedade a produção de fato complexos os quais podem subsumir dentro de um mesmo fato a obrigação de fazer e de dar. Se faz mister, que se tenha a sujeição de uma dessas figuras a outra, consubstanciado deste modo uma figura una, a qual sobre esta recairá o tributo concernente¹⁰⁸.

A diferenciação tecida por Aires F. Barreto¹⁰⁹ preleciona que a obrigação de dar pressupõe a entrega de algo já existente, o cerne desta está centrado na entrega de um bem o qual o seu fazimento não é pressuposto, se está centrado na ideia de uma entrega que implica troca de titularidade. Já na obrigação de fazer o cerne central é o ato de fazer, uma execução, e a consequência lógica da execução resulta em um dar, no entanto há o pressuposto de um fazer que necessariamente vai anteceder a entrega. Sendo o fato imperioso a concretização deste fazer, e sua entrega mera consequência.

A análise da natureza do contrato é de suma importância para a subordinação ao correto regime jurídico tributário. Sendo os negócios jurídicos que tem por objeto

¹⁰⁷ DE MELO, José Eduardo Soares. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. Dialética, 2000, p.115.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 119.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 118.

uma obrigação de dar, subordinados a incidência do ICMS, atendido os requisitos ensejadores do mesmo. E os contratos que tem por objeto uma obrigação de fazer, uma prestação de serviço sofrem a incidência do ISS.

4.4 LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL NA INSERÇÃO DE SERVIÇOS NA LEI COMPLEMENTAR 116/03

Em sendo a Constituição Federal, de maior hierarquia é sabido que todas as normas devem ter seu conteúdo compatibilizado com a mesma. Sendo este comando imperativo, não podendo se escusar o legislador municipal. Este comando constitucional ao conceder competência tributária, o faz descrevendo minuciosamente as situações que irão compor o aspecto material do imposto. Nesse sentido, se percebe que a CF de 1988 tem por característica ser rígida, de forma que não pode o legislador infraconstitucional ignorar o disposto¹¹⁰. O Art. 156, III então ao estabelecer o aspecto material faz nos termos de que o Município possa instituir impostos sobre serviços. Deste modo, a LC 116/03 em sendo a lei regulamentadora do ISS, deve estar atenta às normas hierarquicamente superior a ela, sobretudo a Carta Magna do país.

Nesse sentido, o legislador infraconstitucional está adstrito à competência outorgada pela CF. E nos termos desta, o legislador constitucional deve elaborar uma lista a qual deve conter os serviços, os quais serão tributáveis pelo ISS. Porém não arbitrariamente, deve haver a inclusão na lista, pois se tem a obrigação de se incluir apenas fatos sociais os quais constituem o conceito jurídico de serviço. Caso contrário, se estaria extrapolando a competência tributária concedida pela constituição, ao se tributar fatos sociais os quais não constituam de fato serviços, a função da lei complementar elaborada pelo legislador infraconstitucional tem apenas o condão de listar, declarar serviços, não cabendo a ela definir ou alterar o conceito de serviço, sendo esta última tarefa incumbência do Direito Civil¹¹¹.

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no Direito Tributário**. Ed. Noeses. 5a Edição. São Paulo, 2013. p. 101.

¹¹¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP**. Relator Min Octavio Gallotti. São Paulo. DJ 11.10.2000 Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 10 set. 2018.

Conforme já mencionado e amparado no Direito Civil, a tributação do ISS se caracteriza através de um contrato oneroso que tenha por objeto uma obrigação de fazer¹¹². Elucidado esta tese, os próprios Tribunais Superiores do país já declararam por inconstitucional a inclusão na lista de fatos, os quais não constituíam de fato serviço¹¹³. Veja-se que o Decreto-Lei N 406/1968, ainda em vigor, elencou em seu item 79 a tributação da locação de bens móveis e do leasing como serviços a serem tributados pelo ISS¹¹⁴.

Oportunamente, tal situação alcançou o STF através do RE 116.121/SP o qual entendeu que o item 79 ao dispor que os contratos locação de bem móvel deve sofrer a incidência do ISS. A corte maior do país considerou que a incidência o respectivo item conflitava com a Lei Maior do país e ressaltou-se a importância da observância das definições do Código Civil serem obedecidas.

José de Melo, comenta o fato desta inclusão e julga como errônea a inclusão do item que acrescente locação de bem móvel a lista de serviço tributáveis. Para tanto o referido autor argumenta que não se poderia fazer esta inclusão pelo simples fato da locação não representar um fazer, se consubstancia em um dar ou ceder um bem. Conclui ainda, acrescentando que poderia ser um bem corpóreo ou incorpóreo o objeto, não havendo diferença¹¹⁵.

Os contratos de locação de bem móvel, tem por objeto uma obrigação de dar e entregar sendo distinto dos contratos de prestação de serviços os quais se subsumem em uma obrigação de fazer. Conforme, descrição realizada pelo próprio Código Civil em seu Art. 565, ao se descrever o fato da locação de coisas se tem um contrato no qual uma das partes se obriga a ceder à outra o objeto do contrato¹¹⁶. Ou seja, para haver essa cessão, a obrigação a qual o locador firma é de dar entrega a coisa e não de realizar nenhuma atividade, esforço ou serviço em favor do

¹¹² DE MELO, José Eduardo Soares. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. Dialética, 2000, p. 70.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 446.003 AgR**. Relator Min Celso de Mello, DJE 04.08.06 Disponível em: <http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_12_5_10_3.pdf>. Acesso em: 10 set. 2018.

¹¹⁴ BRASIL. **Decreto-Lei Nº 406 de 1968**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em 22 agosto. 2018.

¹¹⁵ DE MELO, José Eduardo Soares. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. Dialética, 2001, p. 77.

¹¹⁶ FEDERAL, Brasil Supremo Tribunal et al. **AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 446.003-3-PR**, 2006. Disponível em: <<https://bd.tjmg.jus.br/jspui/handle/tjmg/4517>> Acesso em: 10 set. 2018.

outro. Sendo, portanto, incompatível o contrato de locação de bem imóvel com o conceito de serviço.

Com magistério Hugo de Brito Machado, explica que há um fazer intrínsecos nas atividades de locação e cessão de uso de bens, contudo este fazer é mero acessório. A conduta principal a qual o contratante busca, é o uso do bem, este ato de dar que irá de fato atender a necessidade, e conseqüente é o ato principal. O ato de entregá-lo é meramente acessório. E para definição do fato gerador no Direito Tributário o que importa é o principal¹¹⁷.

Nesse sentido, o julgamento do precedente representativo, o Recurso Extraordinário 116.121/SP e seu noticiamento através do Informativo do STF nº 207 em outubro de 2000. A formulação da LC 116/03 no seu Art. 1 elencou novamente no Item 3.01 a locação de bens móveis na lista de serviços tributáveis. Entretanto, o Presidente da República tomando como fundamento o Recurso Extraordinário 116.121/SP e através deste, justificou seu veto do mencionado item da lista, entendendo do mesmo modo como inconstitucional a inclusão da locação de bens imóveis na lista de serviços¹¹⁸.

Resta por evidente, a importância do legislador infraconstitucional observar os termos da competência tributária prevista na CF/88. Assim, como se demonstra que não basta que o fato esteja listado na lista de serviços para que seja autorizada a sua tributação pelo ISS, devendo se obedecer aos institutos do Direito Civil que fazem a distinção entre obrigação de dar e fazer os quais são basilares para correta incidência dos tributos.

Nesse ínterim, se consolidou a Súmula vinculante 31 do STF a qual assentou por inconstitucional a tributação do ISS sobre as operações de bens móveis. Todavia, o próprio STF excepcionalizar a aplicação da respectiva súmula elucidando que a respectiva súmula só pode ser aplicada nos contratos complexos, quando na previsão contratual haver distinção da remuneração entre a prestação de serviços e locação de coisa. Pois, no último não haveria incidência de ISS. Deste modo,

¹¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso. O ISS e a LC**, v. 116, n. 03, 2012, p. 18-19.

¹¹⁸ BRASIL. **Mensagem Nº. 362**, de 31 de julho de 2003 da Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Mensagem de Veto Parcial da Lei Complementar 116/03**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm>. Acesso em: 09 de setembro de 2018.

quando se tem por objeto do contrato, locação de coisa e prestação de serviços, ou seja, as duas atividades de forma conjunta, e o valor for conjugado, não se pode aplicar a Súmula Vinculante 31 do STF.

Todavia, elucida-se o afastamento também realizado do ISS sobre o arrendamento mercantil na modalidade leasing operacional¹¹⁹. Nesta modalidade, de forma similar se tem uma empresa a qual cede o direito de uso de um determinado bem, a um arrendador, este o qual irá remunerar como contrapartida o uso do bem com uma margem de lucro. Sendo o arrendatário, cessionário, responsável por fornecer manutenção do bem e no término do contrato se oportuniza o arrendador a compra do respectivo bem o qual arrendará¹²⁰. Tendo em vista, leasing constituir um contrato complexo, por englobar a cláusula de assistência técnica Marcelo Baptista¹²¹ elucida que o serviço feito pelo arrendatário no bem o qual está sendo objeto de cessão, configura um serviço prestado em seu próprio favor, pois o arrendatário está prestando manutenção sobre um bem, o qual lhe pertence, não configurando em uma prestação de serviço conquanto se faz a prestação em favor próprio.

A ementa de Relatoria do Ministro Eros Graus, o RE 592.905/SC enfrentou a temática e em seu voto, distingui 03 (três) modalidades de arrendamento mercantil existente. E, por conseguinte, o Ministro firmou que o arrendamento mercantil na modalidade leasing operacional está alinhado ao entendimento da locação, não incidindo o ISS, porquanto o objeto de ambas atividades tem por finalidade a obrigação de dar a qual difere do conceito de serviço¹²². E pela própria definição de leasing operacional de fato se extrai esse entendimento pelo contrato de leasing. Depreende-se, da exposição à importância da categorização das obrigações de fazer e de sua respectiva diferenciação das obrigações de fazer. Tendo em vista, que a inserção de obrigações de dar no âmbito da lista de serviços tributáveis do

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.905/SC**. Relator Min Eros Grau São Paulo. DJE 05.03.2010 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2638475&numeroProcesso=592905&classeProcesso=RE&numeroTema=125>. Acesso em: 10 set. 2018.

¹²⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 569.

¹²¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 125-126.

¹²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 592.905/SC**. Relator Min Octavio Gallotti. São Paulo. DJ 12.03.2013 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=128622497&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 10 set. 2018.

ISS está em desconformidade com os preceitos constitucionais e tributários vigentes.

4.5 LEI COMPLEMENTAR 116/03 SERVIÇOS RELACIONADOS EM LISTA – INTERPRETAÇÃO E ALCANCE

A lei complementar 116/03 conforme já tratado deve elencar em sua lista anexa os serviços tributáveis pelo ISS, no entanto a inclusão em lista deve obedecer a limitação constitucional. Os municípios, neste tocante, foram dotados de competência para realizar a tributação da prestação de serviços, ou seja, em sua lista anexa deve conter atividades que estejam dentro do conceito de serviço, sob pena de ultrapassar a competência tributária prevista¹²³. Sendo este comando plenamente vencido, se suscita quão amplo é a outorga constitucional prevista. O referido Art. 156, III da CF menciona que os serviços serão definidos em Lei Complementar¹²⁴. Nesse viés, surge a discussão, se o texto constitucional ao mencionando uma lista anexa de serviços, a Lei Complementar 116/03, haveria apenas a possibilidade de tributação dos serviços que estão listados, se haveria a mitigação da autonomia dos municípios, estando estes adstritos a tributação do compreendido na respectiva lei. Ou se, o rol de serviços dessa lista teria caráter meramente exemplificativo, sendo possível tributar quaisquer serviços.

A discussão ocasionou o surgimento de duas correntes, quais sejam: a corrente que compreende que a lista é taxativa; e os que defendem que a lista é meramente exemplificativa. A corrente adotada por doutrinadores¹²⁵ como Aires Barreto partem do princípio que Constituição ao outorgar poderes aos municípios fala em serviço de qualquer natureza, e que não foi colocada como limitação a previsão em lista, pois não se utilizou de elementos limitadores quando previu, sendo a função da lei complementar descrever apenas o que de fato é serviço. Deste modo, lei complementar segundo previsão constitucional poderia apenas regulamentar e

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 110-111.

¹²⁴ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**: Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

¹²⁵ Encontra-se também **CARRAZZA, Roque Antonio; CARVALHO, Paulo de Barros e BORGES, José Souto Maior**.

versar sobre conflito de competências, tendo caráter meramente exemplificativo, o que não seria o caso. Então, caberia apenas a respectiva lei complementar descrever o que seria serviço, pois a tendência a se pensar, é que a lista como taxativa mitiga a autonomia dos municípios¹²⁶.

Data máxima vênua, a jurisprudência se consolidou com entendimento diverso, o qual se filiou a parte da doutrina¹²⁷ que entende como taxativa a lista. Sacha Navarro¹²⁸ compreende que o serviço não estando previsto na LC 116/03, o município não poderia instituir o ISS sobre o respectivo serviço. Sendo a previsão na lista imprescindível para que se tenha autorização para tributar. Desta forma, o mesmo entendimento foi encampado tanto pelo Superior Tribunal de Justiça¹²⁹ em sede de recursos representativos, como pelo Supremo Tribunal Federal¹³⁰, sendo pacífico o entendimento da taxatividade da lista. Assevera-se, no entanto, o entendimento de que apesar de a lista ser de caráter taxativo, a mesma comporta interpretação extensiva, de forma a incluir serviços correlatos conforme o entendimento do Ministro Mauro Campbell¹³¹.

É mister mencionar a permissão de se tributar serviços desde que não extrapole o serviço aludido na lista. Conforme mencionado no Resp. nº 887.360¹³² a taxatividade da lista, comporta uma interpretação extensiva, intramuros, ou seja, dentro dos limites do próprio item, porém não autorizativo do emprego da analogia¹³³.

¹²⁶ BARRETO, Aires Fernandino. **O ISS na Constituição e na Lei**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2005. P. 113 e115

¹²⁷ Entre os doutrinadores que compreende a lista como taxativa encontra-se **Aliomar BALEEIRO, Sergio Pinto MARTINS e Ives Gandra MARTINS**.

¹²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Grupo Gen-Editora Forense, 2000, p. 113.

¹²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **REsp n. 1.111.234/PR**. Relator Luiz Fux São Paulo. DJE 28.06.2010 Disponível em: <http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_12_5_10_3.pdf>. Acesso em: 10 set. 2018.

¹³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 361.829/RJ**. Relator Carlos Velloso São Paulo. DJE 13.12.2015 Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_361829_RJ_1279049578751.pdf?Signature=nbFBogxXgID09sce9sThhL7OMXM%3D&Expires=1540214720&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=65b9feab54368b60a4179154d3c0888b>. Acesso em: 10 set. 2018.

¹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **REsp n. 1.307.824/SP**. Relator Min Mauro Campbell São Paulo. DJE 27.09.2015 Disponível em: <<https://desenvolvedade.com.br/wp-content/uploads/2017/06/STJ-ISS2.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2018.

¹³² *Ibidem*.

¹³³ https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/ERESP_887360_BA_1303309270980.pdf?Signature=P9UkInQUWuHcJUnGt%2FCUnusMr5g%3D&Expires=1538115819&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=d4558f4b4d92d56b7bed17be9831c715

Deste modo, convém distinguir a interpretação extensiva e analógica. Nesse sentido, cabe ressaltar que o Código Tributário Nacional, veda expressamente o emprego da analogia na criação e majoração de tributos, fato este evidenciado no Art. 108 §1, do CTN.¹³⁴ Ante o exposto, cabe compreender que interpretação extensiva, é adstrita aos limites literais, dentro do próprio resultado semântico da interpretação¹³⁵. Em contraponto, encontra-se a analogia que conforme elucida Norberto Bobbio¹³⁶ a analogia é método no qual os ordenamentos se expandem para além do que está previsto na letra da lei, é a expansão da normatização para um caso que não está previsto na lei, quando há uma lacuna. O hermeneuta se utiliza de caso regulamentado em lei e estende a disciplina a um caso semelhante, cujo não tem previsão legal. Consistindo, a analogia em uma forma de estender a norma a casos as quais a norma não estritamente regulamentou.

Conforme, voto de relatoria do Ministro Mauro Campbell demonstra-se a exigência de que se tribute serviços constante na lista da Lei Complementar do ISS, de forma a que não se estenda a sua interpretação para além daquilo previsto na lista, sendo apenas a aparente semelhança a um dos serviços da lista característica inadequada para se subsumir como serviço tributável. Tecida essas considerações será analisado no próximo tópico inclusões feitas ao longo dos anos na lista anexa da LC 116/03, os quais vieram a ser base para instituição do ISS sobre as plataformas de Streaming e oportunamente os atuais itens da lista que dá base para tributação atual do ISS sobre as plataformas de Streaming.

4.5.1 Alterações promovidas pela Lei Complementar 157/16

A reforma do ISS, LC 157/16, promoveu a modificação da LC 116/03 esta última é a norma geral do ISS, a qual traça as diretrizes gerais e trouxe consigo a lista de serviços tributáveis pelos ISS. Conforme analisado, é imprescindível a listagem dos respectivos serviços nessa lista, para que seja legalmente possível a tributação dos serviços através do ISS. Se faz notória, a importância e o impacto que as alterações

¹³⁴ Velloso, Andrei Pitten. **Analogia e isonomia no Direito tributário. Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 62/2005 | p. 77 - 95 | Maio - Jun / 2005**

¹³⁵ *ibidem*.

¹³⁶ BOBBIO, Nobberto. **Teoria do ordenamento jurídico. 151 - 155**

promovidas nesta lei têm em todo território nacional. Deste modo, a Reforma do ISS tem sido tema de debate nos municípios e como forma de adaptação às alterações promovidas por esta lei, tem um período de *vacatio legis* o qual foi estipulado até 01 de janeiro de 2018, sendo esta a data limite para que as mudanças serem aplicadas em todo território nacional. Devendo os municípios gradativamente ajustarem suas legislações interna de forma a se adaptarem às alterações feitas¹³⁷.

Uma das mudanças realizada pela LC 157/16 disse respeito a alteração da alíquota do ISS, sendo fixado a alíquota mínima de 2% além de ter sido vedado que os Municípios concedam isenções, incentivos ou benefícios tributários, impedindo que por qualquer meio que os municípios venham a diminuir a carga tributária de forma a resultar em carga tributária menor do que a prevista através da fixação da alíquota mínima. A segunda alteração realizada, foi o local de recolhimento do ISS que modificou para os serviços elencados no Art. 3º da Lei Complementar nº 116/03, que excepcionalmente foram modificados para incidir o ISS no local do estabelecimento do tomador de serviços¹³⁸. Porém, como foco principal do presente estudo, se tem o debate entre os Estados e os Municípios que entremeios a guerra fiscal, vem discutindo a tributação das Plataformas de Streaming. E como foco na LC 157/16 a discussão tomou forma, pois esta passou a incluir o item 1.09 na égide de incidência do ISS. Incluindo a partir dessa lei as plataformas de Streaming como serviços tributáveis pelo ISS.

A partir da inclusão em 2017, do item 1.09 na lista de serviços, passou a ser possível a tributação de Streaming pelos Municípios. E gradativamente vem sendo instituído o ISS sobre as plataformas de Streaming em todos os países. No entanto, as Plataformas de Streaming não passaram a ser tributadas apenas em 2017. Cronologicamente, se pode observar que antes mesmo da entrada em vigor do item que prever o fato gerador do Streaming na lista de serviços, já havia a tributação

¹³⁷ BRASIL. **Lei Complementar 157/97**: Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). § 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

¹³⁸ BRASIL. **Lei Complementar 157/16**: Art. 8º-A. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm > Acesso em: 10 set. 2018.

através do ISS. No tópico que segue, será analisada a cobrança de Streaming antes da entrada em vigor da LC 157/16.

4.5.2 Tributação de Streaming antes da LC 157/16

No âmbito dos entes federados, se destaca como precursor o Município de São Paulo na iniciativa de instituição do ISS sobre os serviços de Streaming. A cobrança do ISS no Município de São Paulo começou a ser feita antes mesmo do advento da alteração promovida pela LC 157/16, a intitulada Reforma do ISS, a qual inclui na lista de serviços tributáveis o item 1.09 o qual elenca o fenômeno do Streaming como "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"¹³⁹. Contudo, antes da alteração pela LC 157/16, a tributação no Município de São Paulo era feita com base em outro item de forma a inserir as Plataformas de Streaming na lista de serviços tributáveis pelo ISS.

A solução da consulta SF/DEJUG Nº 65, de 6 de dezembro de 2012¹⁴⁰, elucida de forma clara o posicionamento adotado pelo Fisco paulista. A consulta foi feita pelo contribuinte NETFLIX e como resposta o Fisco paulista enquadrando a atividade do consulente no item 1.05 da lista de serviços constante no art. 1º da Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003. A consulta realizada em 2012 desconsiderou a alegação do consulente quanto o caráter de locação de bens móveis na locação de filmes e séries via web. Deste modo, o Fisco paulistano enquadrando no item "1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação."¹⁴¹ como fato descritivo da atividade do consulente, a qual era capaz de ensejar a tributação do ISS. Sendo então tributado através do ISS todos os

¹³⁹BRASIL. Prefeitura de São Paulo. **Solução de consulta SF/DEJUG Nº 65, de 6 de dezembro de 2012.** Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/S065-2012.pdf>> Acesso em: 10 set. 2018.

¹⁴⁰ *Ibidem.*

¹⁴¹BRASIL. **Lei complementar 116/03.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=128622497&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2018.

Deste modo, antes do advento da LC 157/16, que promoveu a intitulada reforma do ISS e inclui na lista item 1.05, no Município de São Paulo já havia a cobrança de ISS com base em outro item o qual mencionava programas de computação.

4.6 PARECER NORMATIVO SF Nº 01/2017

Após a LC 157/16, ainda assim, de forma a pacificar o entendimento, o fisco paulista editou Parecer Normativo SF nº 01/2017. O qual em seu Art.1 dispôs sobre licenciamento e cessão de direitos de programas de computação incluindo os instalados em um suporte físico e passando a incluir os que fazem parte da computação na nuvem, ou seja, os instalados em servidores externos conhecidos como SaaS¹⁴². Agregado a isto, o parágrafo único estabeleceu a possibilidade de os SaaS serem enquadrados em mais de uma categoria, possibilitando um desmembramento da atividade, de forma a ser onerado o contribuinte duas vezes, baseado numa individualização das condutas em vezes, das condutas acessórias se subsumir a principal¹⁴³.

¹⁴² **SaaS, sigla Software as a service.** Designando computação na nuvem.

¹⁴³ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Tributação de softwares e o Parecer Normativo SF 01/2017. São Paulo.** Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/tributacao-de-softwares-e-o-parecer-normativo-sf-012017-27072017>>. Acesso em: 17 set. 2018.

5 PERSPECTIVA TRIBUTAÇÃO: ICMS VERSUS ISS

Neste capítulo será analisado através das premissas traçadas a perspectiva da incidência do ICMS e do ISS sobre as plataformas de Streaming. Perpassando pelos diplomas normativos existentes sobre a tributação do Streaming no Brasil.

5.1 REGULAMENTAÇÃO DO ICMS SOBRE AS PLATAFORMAS DE STREAMING

A despeito de todas as considerações tecidas, a CONFAZ em 2015 celebrou o convênio 181/15 com dezoito Estados os quais foram autorizados a reduzir a base de cálculo de atividades como as operações com software, aplicativo e congêneres inclusive os disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados¹⁴⁴. Apenas, a partir deste convênio que se teve pela primeira vez regulamentação, afirmando a tributação das operações por transferência eletrônica, por intermédio do ICMS. No entanto, antes da celebração do respectivo Convênio o Estado de São Paulo já realizava a tributação do ICMS.

Primeiramente, havia em 2007 a tributação estabelecida pelo Decreto 51.619, a qual estabelecia a tributação do ICMS sobre o dobro do valor de mercado do suporte físico. Contudo, as plataformas de Streaming não estavam abrangidas, por esta atividade ser uma transferência eletrônica, sem necessidade de suporte físico. Visando então, alcançar as plataformas de Streaming, o fisco paulista através do Decreto n. 61.522 estabeleceu a tributação de software não mais sobre o suporte físico, passando a ter como base de cálculo o valor total da operação cobrado do destinatário final¹⁴⁵.

Em 2015, a partir do Decreto n. 61.522 no Estado de São Paulo se alterou a base de cálculo de forma a não se tributar apenas o suporte físico, mas se tributar o valor total da operação. O Fisco paulista, expediu o Decreto n. 61.522, antes que o

¹⁴⁴ BRASIL. CONFAZ, **Convênio ICMS 181**, de 28 de dezembro de 2015 Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15>. Acesso em: 2 out. 2018.

¹⁴⁵ PISCITELLI, Tathiane, **Os desafios da tributação do comércio eletrônico**, Revista Jurídica Luso Brasileira. São Paulo, v. 1, n. 3, p. 678, 2017.

Convênio 181/15 fosse celebrado no fim do ano de 2015. Com efeito, já que CONFAZ havia expedido o Convênio 181/2015 meses após a expedição do decreto pelo Estado de São Paulo, tal ato fez com que a tributação das plataformas de Streaming ficasse revestida de uma aparência maior de legalidade, o que fez a tributação ganhar mais força. O advento do Convênio 181/2015 também fez com que fosse necessária realização adaptações para compatibilização o já existente decreto estadual com o Convênio da Confaz¹⁴⁶.

Foi publicado em 2016, o Decreto n 61.791 de SP¹⁴⁷ o qual promoveu entre outras mudanças a suspensão da cobrança do ICMS sobre streaming e atividades com software em geral até que fosse determinado o aspecto espacial do fato gerador. A segunda alteração, foi devido a determinação do Convênio ICMS 181/15 que autorizou que os dezoitos Estados, os quais fizeram parte do Convênio pudessem reduzir a base de cálculos das atividades com software de forma a chegar no percentual de 5% sobre o valor total da operação¹⁴⁸.

Sobre o Convênio ICMS 181/2015, Tathiane Piscitelli observa que a CONFAZ agiu precipitadamente ao expedir este diploma normativo, pois ainda não haviam amplas discussões que pudessem de fato sustentar que as Plataformas de Streaming seriam fato gerador do ICMS. A atitude da CONFAZ se deu numa tentativa de fazer uma "reserva de competência" de forma a colocar a competência dessa categoria na zona da competência estadual e retirar a possibilidade de outro ente tributar¹⁴⁹. Porém ao exercer tal conduta, extrapolou os limites da competência tributária do Estado. Com o mencionado convênio, este eivado de inconstitucionalidade, os entes, os quais editaram diplomas normativos baseados nesta, passaram a ter sua constitucionalidade questionada.

Em São Paulo, surgiu a ADI 5576, a qual requereu que fosse considerada a inconstitucionalidade do Decreto n 61.791 de SP que institui a tributação por ICMS sobre operações com software. Tendo sido primeiramente questionado a bitributação através do ICMS e do ISS, e conseqüentemente, se suscitou a

¹⁴⁶ PISCITELLI, Tathiane, **Os desafios da tributação do comercio eletrônico**, Revista Jurídica Luso Brasileira. São Paulo, v. 1, n. 3, p. 678, 2017.

¹⁴⁷ BRASIL. **DECRETO Nº 61.791/16 SP.** Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2016/decreto-61791-11.01.2016.html>>. Acesso em: 10 set. 2018.

¹⁴⁸ BRASIL. **Convênio ICMS 181, de 28 dezembro de 2015.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15>. Acesso em: 10 set. 2018.

¹⁴⁹ PISCITELLI, Tathiane, *Op.cit*, p. 699.

inconstitucionalidade da cobrança do ICMS sobre a atividade de streaming. Em 2010, se chegou ao STF a ADI 1945 que tinha por um de seus objetos declarar inconstitucional a Lei 7.098/98 do MT, a qual passou a prever a incidência do ICMS sobre as operações com software sobre realizada através de transferência eletrônica.¹⁵⁰

Nessa oportunidade, foi cerne da discussão apenas a possibilidade ou não de um bem intangível ser passível de incidência do ICMS, e conseqüentemente fazer parte do conceito mercadoria. A decisão cautelar prolatada então, decidiu pela constitucionalidade da cobrança do ICMS sobre os serviços de Streaming. Não obstante, cabe ressaltar que a discussão central levantada apenas discutiu o vocábulo "mercadoria" como fato suficiente para que pudesse incidir o ICMS mercadoria, conquanto o imposto em verdade menciona uma operação de circulação mercadoria, sendo imprescindível, que se leve em consideração a implicação a qual a circulação promove. No voto do Ministro Nelson Jobim nitidamente é destacada a preocupação de se determinar se software seria mercadoria, ou se em caso negativo se o imposto ICMS poderia incidir sobre bens intangíveis¹⁵¹.

Cumprir mencionar, que não apenas o Estado de São Paulo prematuramente iniciou a cobrança do ICMS, o Estado do Rio Grande do Sul também através do Decreto nº 43.080/02 antes do respectivo Convênio da Confaz e do mesmo modo, que o estado paulista afastou a incidência do ICMS até que se estabelece-se o critério material¹⁵². As regulamentações para instituição do ICMS sobre operações com software, os quais não tem corpo mecânico, começou a evoluir. Contudo, ficou suspensa a cobrança, no aguardo que fosse estabelecido o aspecto material, para saber em qual estado seria atribuído a ocorrência do fato gerador.

Com efeito, foi de interesse do Fisco que fosse estabelecido o aspecto material para que logo se pudesse de fato iniciar a arrecadação. Sendo publicado, então o Convênio ICMS nº 106/2017 o qual estabeleceu o critério espacial e assim como

¹⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1945**. Relator (Acórdão): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26.05.2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>> Acesso em: 05 de set. 2018.

¹⁵¹ *Ibidem*.

¹⁵² Brasil. **Decreto Nº 46.877/RS**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46877_2015.htm>. Acesso em 20 out. 2018.

contribuinte responsável, de forma a que se pudesse iniciar a efetiva cobrança de ICMS sobre as plataformas de Streaming¹⁵³. No entanto, a previsão do Convênio regulamentou a incidência do ICMS sobre as Plataformas de Streaming, de forma que esta atividade também está prevista na lista serviços tributáveis do ISS, LC 116/03 e já vem incidindo o ISS sobre esta atividade. Desde de Abril 2018 se tem dois impostos incidindo sobre o mesmo fato gerador, sendo um conflito entre Estado e Municípios sendo claramente inconstitucional a incidência dois impostos distintos de entes diferentes sobre o mesmo fato gerador, conforme previsto na CF¹⁵⁴.

A partir de todas as premissas traçadas, será analisado neste capítulo a constitucionalidade dos diplomas legais que regulamentam a tributação das plataformas de Streaming, assim como também as características contratuais dos negócios jurídicos, os quais as plataformas de streaming perfazem. E consequentemente se analisará os regimes jurídicos tributários adequado para a tributação das plataformas de Streaming.

5.1.1 Incidência de ICMS sobre as plataformas de Streaming

Conforme já discutido, as plataformas de Streaming se baseiam em um contrato de licença de uso, de acordo com o Art. 2 da Lei 9.609/98 a qual dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, a respectiva lei além de dispor sobre a regência pelo contrato de licença de uso, inclui também que o direito à propriedade intelectual não se exaure pela venda nem pela licença¹⁵⁵. A discussão sobre a incidência do ICMS sobre as plataformas de Streaming se torna relevante devido ao cenário atual em que através do Convênio ICMS nº 106/2017 se estabeleceu a tributação das plataformas de Streaming pelo ICMS. Conforme Carrazza¹⁵⁶ o ICMS albergar dentro de si, 5 impostos diferentes, todavia a incidência

¹⁵³ BRASIL. CONFAZ, **Convênio ICMS 106**, de 29 de setembro de 2017 Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 27 abri. 2018.

¹⁵⁴ BRASIL. **Constituição Federal de 1988: Art. 154**. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

¹⁵⁵ BRASIL. **Lei 9.609 de 19 fevereiro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm> Acesso em: 20 set. 2018.

¹⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39

do ICMS sobre atividade de transferência sem cessão definitiva, a qual configura o Streaming gerou a dúvida, em se, pode gerar a incidência de ICMS - mercadoria ou do ICMS-comunicação.

5.1.2 Incidência do ICMS-mercadoria sobre as Plataformas de Streaming

Para se iniciar esta discussão é imprescindível que não se olvide a intenção do legislador constitucional ao prever o ICMS. O legislador tem por objeto a tributação do ato de mercancia, qual promove uma circulação de mercadoria¹⁵⁷. Nesse sentido, a discussão a qual permeia esta espécie de ICMS recai sobre 1) se software seria mercadoria 2) se o ICMS poderia recair sobre bens incorpóreos 3) se há circulação. A discussão que primeiro norteou o ICMS - mercadoria foi quanto a definição, se mercadoria poderia de fato ser bem incorpóreo.

O RE nº 176.626-3/SP¹⁵⁸ de 1998 como marco inicial da discussão com o voto do Ministro Sepúlveda o qual ao discutir, do mesmo modo, sobre licenciamento de software declarou que os bens incorpóreos não estão abrangidos no conceito de mercadoria, de modo que os contratos, os quais tenham por objeto direito de uso não poderia sofrer incidência do ICMS, pelo simples fato de serem intangíveis. *In casu*, o RE nº 176.626-3/SP determinou que poderia haver a incidência do ICMS no caso discutido, devido ao software se utilizar de um corpo mecânico, então se incidiria o ICMS apenas sobre o valor de seu suporte físico¹⁵⁹. E sobre este último, conforme já explanado no Capítulo 2, o software de prateleira sofreria a incidência do ICMS, devido a sua produção em massa.

Contudo, deve-se atentar que com a evolução tecnológica, atualmente é prescindível a utilização de corpo mecânico para aquisição de um software. Sendo possível a aquisição via download e transmissão de dado sem a cessão definitiva. Esta mudança então faz com que seja necessário que o mundo jurídico também se

¹⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39.

¹⁵⁸ BRASIL. **Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-3** – Proc. 1935023959. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Munps Processamento de Dados Ltda. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DJ 10 nov. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

¹⁵⁹ *Ibidem*.

adeque para abranger todas as novas situações jurídicas que passam a existir. E percebido então, uma série de diplomas normativos e uma própria e necessária mutação constitucional nos tempos. Desta forma, o célebre voto da decisão cautelar do Ministro Nelson Jobim, é vislumbrado essa mutação constitucional ocorrendo. O referido voto, destaca que a corporificação não é requisito essencial para que seja considerado o item mercadoria, sendo importante a finalidade em si, de promover o ato de mercancia¹⁶⁰

Conforme Greco as normas jurídicas devem ser pautadas no plano real e a intenção do legislador constitucional ao prever o ICMS era de se tributar o ato de mercancia, e, no momento que bens intangíveis passaram a ser alvo do ato de comércio, pode, portanto, sofrer a incidência do ICMS¹⁶¹. O cerne da questão, quanto a tributação das plataformas de Streaming, passa a não se tratar apenas, mas quanto ao conceito de mercadoria e vai para a efetiva promoção da circulação. Com isto, deve-se observar a descrição contida nos contratos das Plataformas de Streaming, o qual estipulam nos seus termos de uso, a forma como sua obrigação será executada perante o consumidor *in verbis*:

Durante sua assinatura Netflix, a Netflix concede a você uma licença limitada, não exclusiva e não transferível, para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix. Com exceção, à licença limitada descrita acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação, lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço para exibições públicas.

Em análise, ao contrato de cessão de uso Paulo de Barros Carvalho analisa que o contrato apenas permite o acesso, visualização ou reprodução do conteúdo disponibilizado. Ressalta-se também a vedação existente nos próprios termos de uso desses contratos, os quais vedam expressamente, que seja arquivado, reproduzido e distribuído, com intuito lucrativo, sendo este tipo de limitação demonstrativo de que se trata de uma cessão de uso. Sendo apenas uma autorização, para uso do bem de forma temporária¹⁶². Inclusive, sendo vedado

¹⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1945**. Relator (Acórdão): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26.05.2010. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>> Acesso em: 05 de set. 2018.

¹⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 86-88; e 95.

¹⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. II Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p.119 e121.

expressamente nesse tipo de contrato, qualquer possibilidade do usuário transferir, alienar qualquer um dos conteúdos, disponibilizado desde fotos, músicas, vídeos ou quaisquer outros conteúdos transferidos mediante esse contrato¹⁶³.

Conquanto, o usuário não passa a ter propriedade do conteúdo, existindo restrições as quais não se compatibilizam com o status de proprietário. Sendo, nitidamente perceptível que não se implica em uma troca de titularidade. Nesse tipo contratual, se tem como marcante a existência de restrições que existem de forma a resguardar os direitos autorais, reservado ao usuário desta plataforma uma utilização limitada e pessoal¹⁶⁴. Ou seja, o contrato de licença de uso, implica em contrato no qual se tem uma disponibilização, porém sem cessão definitiva, não havendo troca de titularidade do bem, apenas uma cessão de direitos.

Elencadas, as premissas acerca do contrato de Streaming se fazem mister, que se retorne ao texto constitucional, para que seja observado, a hipótese de incidência tributária do ICMS, para que se possa testar, se as plataformas de Streaming seriam fato gerador do ICMS-mercadoria. O Art. 155, II elenca como núcleo material do ICMS - mercadoria "operações relativas à circulação de mercadoria". Observa-se, com tanto que a incidência do ICMS fica condicionada a prática descrita. Sendo intenção do legislador a tributação da troca de titularidade da mercadoria, não sendo tributável meramente a circulação física sendo requisito essencial a troca de titularidade¹⁶⁵. Entendimento este, já sumulado no âmbito do STJ, através da expedição da Súmula nº 166.

Veja-se então, que ainda que o conceito de mercadoria abarque de fato o conceito de bens intangíveis, verifica-se ainda a impossibilidade de incidência do ICMS - mercadoria sobre as plataformas de Streaming. Pois, devido a própria natureza contratual dos contratos de licença de uso, não podem ensejar uma transferência jurídica, pois, se consubstancia em uma cessão de direito de uso, e pela própria preservação dos direitos autorais, se tem, essa reserva de titularidade. Entendimento diverso, acaba por desconsiderar o núcleo material do ICMS - mercadoria, o qual tem por imprescindível uma troca de titularidade, além do próprio

¹⁶³ NETFLIX. Disponível em: < <https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em 20 de outubro de 2018.

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. II Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p.119 e121.

¹⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 38

entendimento de mercadoria, abarcar bens intangíveis, ser conjuntamente necessário, para que seja apto a ensejar o referido imposto¹⁶⁶.

Conforme analisado, o contrato de licença de uso não realizada uma transferência de titularidade do software ou do conteúdo disponibilizado. Consiste, pela natureza do contrato, numa autorização de uso do bem limitada e restritiva, de modo a resguardar o direito do autor e não possibilitar que se tenha proveito econômico sobre o conteúdo, de modo que, caso sejam realizados atos que impliquem em violação no direito do autor, como transferir titularidade a terceiro, comercializar entre outros, atos que implique em fato de propriedade sobre o software, se estaria desvirtuando o contrato e sujeito as penalizações. Pois o objeto do contrato é apenas a disponibilização de uso do bem¹⁶⁷.

5.1.3 Incidência do ICMS-comunicação sobre as Plataformas de Streaming

O núcleo material constitucional do ICMS - comunicação, conforme tratado no Capítulo 2 é "prestar serviço de comunicação". Deste modo, a referida obrigação, se dá através da transmissão de uma mensagem, por um canal entre dois indivíduos, destinatário e emissor. Sendo, a prestação do serviço, dada através da disponibilização onerosa deste canal, o qual possibilita que os indivíduos se comuniquem¹⁶⁸. Deve-se ainda ressaltar, que o destinatário da mensagem emitida deve ser determinado e o receptor deve ter a faculdade de respondê-la pelo mesmo canal comunicativo¹⁶⁹.

Conforme destaca, Paulo de Barros Carvalho afirma, que, para que se tribute deve haver diversidade entre o canal transmissor da mensagem e o emissor¹⁷⁰. Ou seja, não se tributa serviço prestado a si mesmo, por isso devem ser distintos a figura do emissor e do transmissor da mensagem.

¹⁶⁶ CARBONAR, Alberto F. T. S. MEIRA, Liziane Angelotti Meira. **Análise da incidência tributária do ICMS sobre as operações com software via download e streaming**. Revista de direito internacional econômico e tributário, Brasília, v. 12, n.1, p. 470, jan.

¹⁶⁷ PISCITELLI, Tathiane, **Os desafios da tributação do comércio eletrônico**, Revista Jurídica Luso Brasileira. São Paulo, v. 1, n. 3, p. 685, 2017.

¹⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. II. Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p. 106.

¹⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 188

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *op.cit.* p.108.

As Plataformas de Streaming, no entanto ao exibirem conteúdo próprio, estão emitindo mensagem própria, não havendo então, uma prestação de serviço de comunicação, e sim uma simples comunicação, no que concerne a conteúdo de terceiros, este quando são exibidos, são feitos amparados no Direito Autoral, no qual concede vide contrato de termo de uso, uma licença de uso ao usuário, o que permitido acesso ao conteúdo, sem que seja efetivada a troca de titularidade. Nesse sentido, evidencia-se a impossibilidade da incidência do ICMS - Comunicação sobre operações via streaming, pois não se alcançam o núcleo material constitucional previsto para este imposto¹⁷¹.

A emissão de dado realizada pelas Plataformas de Streaming tem finalidade a emissão de som e imagens em suas próprias plataformas, de conteúdos próprios ou conteúdo de terceiros, protegidos pelos direitos autorais que lhe pertencem. Sendo a ausência dos requisitos da prestação comunicacional, conquanto não se tem diversidade de canal emissor e emissor.

Contudo, ainda que se fosse considerado, que há diversidade entre emissor e canal de emissão, merece ser observado que a tributação a qual o ICMS faz recair sobre os serviços de comunicação. No entanto, há uma nítida diferença entre os serviços de telecomunicação e os serviços de radiodifusão sonora de sons e imagens. Primeira, a própria Constituição Federal/88 faz menção a essas duas figuras em incisos diferentes no mesmo artigo, respectivamente Art. 21 XI e XII da CF¹⁷². Resta por evidente, portanto, serem distintas essas atividades entre si, conquanto seria desnecessária sua menção pelo legislador constitucional em incisos apartados se fossem versar sobre a mesma atividade¹⁷³.

Se dúvida ainda subsistir, o Art. 22 da CF¹⁷⁴ foi ainda mais claro ao se referir no mesmo inciso a ambos fenômenos, no entanto separando os dois pela conjunção "e" o que denota que os dois fenômenos são distintos, não se confundindo entre si.

¹⁷¹ CARBONAR, Alberto F. T. S. MEIRA, Liziane Angelotti Meira Análise da incidência tributaria do ICMS sobre as operações com software via download e streaming. **Revista de direito internacional econômico e tributário**, Brasília, v. 12, n.1, p. 445, jan.

¹⁷² BRASIL, **Constituição Federal de 1988 Art. 21. Compete à União**: XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais; XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: a) os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 188

¹⁷⁴ BRASIL, **Constituição Federal de 1988 Art. 22 Compete privativamente à União legislar sobre: IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;**

Sendo a equiparação entre esses, derivada do procedimento o qual consiste na analogia, sendo está proibida pelo princípio da tipicidade fechada do Direito tributário¹⁷⁵. Por mais uma oportunidade, se vislumbra a patente diferenciação entre essas atividades, sendo não apenas diferente no campo do direito positivo, como também apresentam características, as quais as tornam de natureza diferenciada.

A diferença entre essas atividades consiste no fato de, nos serviços de radiodifusão sonora e de imagens consiste em emissão de mensagem a receptores indeterminados, sendo impossível a interação entre receptor e emissor da mensagem. Não havendo troca de mensagens, o qual é um requisito essencial para o processo comunicacional, pois o receptor não tem como interagir e responder o emissor pelo mesmo meio, inexistindo, portanto, a prestação de um serviço comunicação, pois se tem como pressuposto uma disponibilização de um canal que possa dar as condições materiais para uma troca de mensagens.

Desconfigurando esses serviços como fato gerador do ICMS - comunicação, uma vez que a Constituição determina que como fato gerador a prestação de um serviço de comunicação. Sendo diferido o processo de telecomunicação da radiodifusão sonora de sons e imagens.

5.2 INEXIGIBILIDADE DO ICMS SOBRE TVS POR ASSINATURA

Faz-se importante, analisar casos semelhantes os quais geraram discussões de cunhos semelhantes quando a possibilidade de incidência do ISS e o ICMS. Dessa forma, se destaca a controvérsia acerca da tributação das Tvs por assinatura. Conforme, julgado¹⁷⁶, se tem hoje a incidência do ICMS comunicação sobre o serviço de Tvs por assinatura.

A configuração como fato gerador do ICMS, se deve em função do Art. 60 da Lei 9.472/97 a Lei Geral das Telecomunicações, em conjunto com o Art. 2 da Lei 12.485/11. Em conjunto definirem em que consiste, respectivamente, o serviço de

¹⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. II Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p.119 e121.

¹⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ai n. 746.148/MG**. Relator Ricardo Lwandowski. DJE 22.11.2011 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000155126&base=baseMonocrat icas>>. Acesso em: 20 set. 2018.

telecomunicação e o serviço de Tv a cabo, em ambas as leis a definição feita traz a definição como transmissão de sinais de imagem e áudio¹⁷⁷. Com isto, tem se inserido os serviços de radiodifusão como equivalente aos de telecomunicação, apesar deste último ter uma abrangência maior. Com base na configuração dos serviços de radiodifusão como espécie de telecomunicação tem-se, portanto se exigido o ICMS da radiodifusão.

Convém mencionar Hugo Machado¹⁷⁸ de forma a esclarecer o conceito puro de comunicação, que apesar de ser amplo, não é este que compõe o núcleo material do ICMS - comunicação, é a prestação de serviço de comunicação. Sendo distintos entre si, o ato de comunicar-se simplesmente, é o ato de se prestar um serviço de comunicação. Nessa toada, deve-se se atentar que as empresas que prestam serviço de televisão por assinatura transmitem sinais de sons e imagens através de meios próprios que são captados e codificados pelos aparelhos fornecidos aos assinantes¹⁷⁹.

O AI n 746.148/MG¹⁸⁰, o qual determinou a incidência de ICMS enfrentou o argumento da agravante, a empresa de Tv a cabo, a qual alegou que no exercício de sua atividade envia os sinais por meios próprios. Como resposta, a agravada obteve que a lei não dispôs que necessariamente a comunicação deve ser feita por terceiro que se utilizem dos serviços prestados pelas empresas de Tv a cabo. No entanto, os doutrinadores Cazzara, Paulo de Barros discordam da interpretação dada e vem a esclarecer que a despeito da Tv por assinatura ter receptores determinados, os assinantes, sua atividade em si, não consiste numa prestação de serviço de comunicação.

No âmbito da prestação de um serviço de comunicação, se tem como requisito essencial um indivíduo diverso, o qual enviará ou disponibilizará um canal para que a mensagem do emissor chegue ao destinatário. E na comunicação simples, o

¹⁷⁷ BRASIL. Lei 12.485 de 12 setembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9472.htm>

¹⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **O ICMS e a Radiodifusão**. Revista Dialética de Direito Tributário, p. 58-60, 1997.

¹⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11ª edição. **Malheiros Editores. São Paulo**, 2006, p. 213.

¹⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ai n. 746.148/MG**. Relator Ricardo Lwandowski. DJE 22.11.2011 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000155126&base=baseMonocrat>>. Acesso em: 20 set. 2018.

próprio emissor que irá transmitir a mensagem ao destinatário¹⁸¹. Ou seja, ao se utilizar de meios próprios e emitir mensagem própria, as empresas de Tv a cabo não estando prestando serviço de comunicação. O próprio emissor, a Tv a cabo, está transmitindo mensagem própria ao destinatário.

De modo a fracionar o disposto do Art. 155, III da CF, Paulo de Barros¹⁸² preleciona que para que se tenha a incidência do ICMS - comunicação é necessária a ocorrência conjunta de dois elementos. O primeiro elemento é uma prestação de serviço de um lado, e do outro uma prestação de serviço, ou seja, uma atividade pela a qual se disponibiliza um canal de comunicação entre o tomador do serviço e um terceiro.

Nesse viés, Carrazza¹⁸³ indica que os usuários de Tv por assinatura não se comunicam com ninguém, o que se tem é apenas o recebimento dos sinais de imagem e áudio, o que permite que ao assinante, o acesso a uma programação que disponibiliza conteúdo midiático. O autor conclui que devido a isto as Tvs por assinatura, não prestam serviço de comunicação apenas disponibilizam o conteúdo programático mediante cessão de direitos autorais, sendo exigível o ICMS sobre estas empresas.

No entanto, a Consulta Nº 74/02¹⁸⁴ esclarecida pela SEFAZ/SC em resposta ao consultar uma empresa de Tv por assinatura, afirma haver serviço de comunicação devido ao consulente realizar *in verbis* "[...] emissão, transmissão, retransmissão, repetição de sinais de áudio e vídeo por conteúdo da programação televisiva."¹⁸⁵ Sendo esta definição dentro do previsto para serviços de telecomunicação.

No entanto, na ótica da outorga constitucional, a previsão feita era de se tributar a prestação de um serviço, o qual tem por finalidade a comunicação. Ou seja, ao não se vislumbrar uma comunicação, por não haver conforme já mencionado, os requisitos de viabilização de um meio que permita troca de mensagens e não

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**, v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 106.

¹⁸² *Ibidem. loc. cit.*

¹⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11ª edição. Malheiros Editores. São Paulo, 2006, p. 214.

¹⁸⁴ http://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib_internet/html/consultas/resolu%C3%A7%C3%B5es_normativas/rn_037.htm

¹⁸⁵ *Ibidem.*

havendo a prestação de serviço prestado em favor de outrem¹⁸⁶. Se tem ausente os requisitos de uma prestação de serviço de telecomunicação.

A despeito da definição legal da Lei 12.485/11¹⁸⁷ dispor, que os serviços de Tv por assinatura consistem na transmissão de sinais de sons e imagens, e estando esta descrição dentro da previsão do art. 60 da Lei 9472/97, a qual define serviço de telecomunicação. Deve-se não olvidar, que a previsão constitucional prevê expressamente a tributação da prestação de serviço de comunicação, e não da mera comunicação. Não cabendo, a lei ordinária, ampliar o campo de incidência do ICMS - comunicação, para fins de se tributar fatos os quais o legislador constitucional não previu¹⁸⁸.

Portanto, a mera emissão de sinais de sonoros e de imagens pelo próprio emissor, empresa de Tv por assinatura, não pode ser considerada prestação de serviço de comunicação. Isto é, as plataformas de Streaming do mesmo modo das Tvs por assinatura, ao transmitirem em sua própria plataforma, conteúdo o qual o direito autoral lhe foi conferido, ou por ela foi criado, se está enviando mensagem própria e além disso em nome próprio. A tributação deste ato consistiria colocar no âmbito de incidência do ICMS a simples comunicação¹⁸⁹

Ressalta-se, por fim, que quando se tem a transmissão de conteúdo, a qual a empresa que envia que transmite o conteúdo não criou. Esta empresa que pretende distribuir a mensagem, deve previamente adquirir os direitos autorais ou licença para transmitir aquele conteúdo. Sendo uma relação jurídica distinta, entre a empresa que distribui e o autor da obra. A empresa, por sua vez, ao se relacionar com o consumidor, firmará um contrato de cessão de direito de uso, concedendo uma licença ao usuário. Nesta última relação, à empresa ao conceder esta licença, realiza tal ato de licenciar quando já é detentora dos direitos autorais, quando já é investida de poder para tanto¹⁹⁰.

¹⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**, v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 113

¹⁸⁷ BRASIL. **Lei 12.485 de 12 setembro de 2011**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9472.htm>

¹⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11ª edição. **Malheiros Editores. São Paulo**, 2006, p. 216.

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**, v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 116.

¹⁹⁰ *Ibidem*, p. 118.

Isto posto, em análise as Plataformas de Streaming devem perceber que a diferenciação deste, para as Tvs por assinatura, se dá apenas do modo ao qual o sinal é enviado. O termo Streaming é dado a emissão de sinais de imagem e som pelo meio virtual, sendo deferido o modo de emissão dos sinais¹⁹¹. Concluindo-se, portanto pela inexigibilidade do ICMS - comunicação para ambas atividades.

5.3 OS DIPLOMAS NORMATIVOS QUE ESTABELECEM INCIDÊNCIA DO ICMS

A partir do Convênio ICMS nº 106/2017 se estabelece o critério espacial e regulamentou efetivamente a cobrança de ICMS sobre as plataformas de Streaming. A despeito disso, alguns Estados¹⁹² prematuramente, já haviam iniciado a cobrança nos seus respectivos Estados respaldados no Convênio ICMS 181/15, o qual foi o primeiro convênio que autoriza o Estado, os quais faziam parte a iniciar a cobrança do ICMS. Conforme destacou Tathiane Piscitelli, a determinação do referido convênio é imprópria e inconstitucional, em que pese o contrato de licença de uso, se afigura em uma autorização de uso restrita a condições¹⁹³.

Com efeito, o Convênio nº 106/2017 passou a produzir seus efeitos em abril de 2018, passando a prever a tributação das plataformas de Streaming e outros meios digitais. Contudo, tal conduta, foi precipitada, já que o mesmo fato gerador já vem sendo tributado através do ISS, pela LC 116/03.

Não obstante, a já existente tributação das plataformas de Streaming pelo ISS, a própria tributação através do ICMS é inconstitucional. Ao exceder o campo de incidência tributária outorgado pela Constituição Federal, ao estabelecer a tributação sobre as Plataformas de Streaming, de forma que, o fato gerador não se subsumi ao fato gerador do ICMS. Conquanto, os contratos de licença de uso não realizam uma efetiva troca de titularidade e nem constituem uma prestação de serviço de comunicação.

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. II Ed. Noeses. São Paulo, 2013. p.119 e121.

p. 114.

¹⁹² São Paulo através do **Decreto n 61.791 SP e Mato Grosso através da Lei 7.098 MT**

¹⁹³ PISCITELLI, Tathiane, **Os desafios da tributação do comercio eletrônico**, Revista Jurídica Luso Brasileira. São Paulo, v. 1, n. 3, p. 685, 2017.

Nesse viés, uma série de julgados, RE 176.626/SP e o RE 285.870, já compreendem que não se poderia incidir o ICMS sobre os contratos de licença de uso, e tão somente, se pode tributar sobre o suporte físico se for o caso.

5.4 REGULAMENTAÇÃO DO ISS SOBRE AS PLATAFORMAS DE STREAMING

A lei complementar 157/16, a chamada Reforma do ISS, promoveu alterações na lei complementar 116/03. A referida norma entre outras mudanças estabeleceu a alíquota mínima de 2% para o ISS e inclui novos serviços na lista anexa. Como ponto central deste estudo, a mudança de maior relevância foi a inclusão do tópico 1.09 na lista de serviços, tópico este, que passou a prever a tributação das plataformas de streaming, disponibilização sem cessão definitiva de conteúdo¹⁹⁴. De forma, a respeitar o período mínimo para entrar em vigência os Municípios tiveram até março de 2017 para se adaptarem à mudança e compatibilizar seus dispositivos internos.

Com a reforma, do ISS se passou a prever de forma expressa as Plataformas de Streaming como serviço a ser tributado através do ISS. Será analisado adiante a devida adequação desta inclusão. Todavia, antes se faz mister, analisar a tributação realizada pelo Município de São Paulo, sobre as Plataformas de Streaming, antes da LC 157/16 passasse a incluir na lista de serviços¹⁹⁵. Deste modo, se observa que o fisco paulista para incluir as Plataformas de Streaming teve que se utiliza de uma interpretação, haja visto, a sua expressa ausência na lista de serviços.

O fisco paulista se utilizou do item 1.05 que tinha como objeto programa de computador para atingir as Plataformas de Streaming. Devido a toda consideração exposta, no respectivo capítulo de ISS, já se é pacífico¹⁹⁶, que a lista de serviços tributáveis é taxativa, porém comporta interpretação extensiva. Nas palavras do

¹⁹⁴ BRASIL. Lei Complementar 157/97. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm> Acesso em: 10 set. 2018.

¹⁹⁵ BRASIL. Prefeitura de São Paulo. **Solução de consulta SF/DEJUG Nº 65, de 6 de dezembro de 2012.** Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/S065-2012.pdf>> Acesso em: 10 set. 2018.

¹⁹⁶ Devido ao: REsp n. 1.307.824/SP, Resp Nº 887.360 e REsp n. 1.111.234/PR

Ministro Mauro Campbell¹⁹⁷ se admite a interpretação dentro do sentido de cada item, de forma a não extrapolá-lo. Faz-se necessário então, que se estabeleça a diferença entre programa de computador e das mídias tais como música, filmes e fotos.

Percebe-se, portanto, que o enquadramento feito pelo fisco paulista das Plataformas de Streaming, como programa de computação é incorreto. Mormente, o próprio legislador percebendo isto na edição da LC 157/17¹⁹⁸, cuidou-se por editar itens separados para cada uma dessas atividades, sendo compreendidos atualmente pelos itens 1.03 e 1.09 da lista de serviços da LC 157/17. Apesar de ambos itens serem espécie, do qual informática é gênero, os fenômenos são distintos entre si, não podendo do vocábulo programa de computação abranger a atividade das Plataformas Streaming.

É importante, sobrelevar que a arrecadação no Município de São Paulo efetivamente ocorreu com base no item antigo a tributação, antes mesmo, que o item que lista as plataformas de streaming como serviço fosse integrado a lista. A consulta¹⁹⁹ realizada pelo contribuinte Netflix, ratifica e demonstra a conduta a qual o Município de São Paulo confirma a tributação feita através do item 1.05 da LC 116/03.

Não obstante, a edição da LC 157/17 também não é capaz de convalidar a tributação realizada, mesmo posteriormente e inserção do item 1.09 que inclui como fato gerador do ISS as plataformas de Streaming, não se pode falar que é devida esta tributação. Deste modo, será analisado no próximo capítulo a constitucionalidade da tributação do ISS sobre as plataformas de Streaming.

¹⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **REsp n. 1.307.824/SP**. Relator Min Mauro Campbell São Paulo. DJE 27.09.2015 Disponível em: <<https://desenvolvedade.com.br/wp-content/uploads/2017/06/STJ-ISS2.pdf>> Acesso em: 10 set. 2018.

¹⁹⁸ BRASIL. **Lei Complementar 157/97**: Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). §1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

¹⁹⁹ BRASIL. Prefeitura de São Paulo. **Solução de consulta SF/DEJUG Nº 65, de 6 de dezembro de 2012**. Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/S065-2012.pdf>> Acesso em: 10 set. 2018.

5.4.1 Incidência do ISS sobre as plataformas de streaming

A Lei complementar do ISS - LC 157/17, incluir de fato a descrição das plataformas de streaming como serviço tributável. A partir desta, vários municípios passaram a prever em suas legislações municipais o ISS sobre as Plataformas de Streaming. Todavia, se faz necessário, analisar se de fato a inserção merece prosperar. No tocante da outorga Constitucional, a previsão realizada foi de que os municípios pudessem tributar serviços. É inerente, portanto a aplicação do Direito Civil, consoante o Art. 110 do CTN. Este, por sua vez, traz como característica dos contratos de prestação de serviço a obrigação de fazer.

Em análise aos contratos das Plataformas de Streaming se observar que estes têm, por objeto uma cessão de uso²⁰⁰. Porquanto, concede de forma limitada e sem transferência de titularidade o acesso às mídias a qual dispõe ao consumidor. Sobre isto, Aires Barreto²⁰¹ discorre que assim como ocorre na locação de bens imóveis, as cessões de direitos, tem por objeto, uma obrigação de dar. De modo que, não se tem uma criação de uma prestação, de um esforço em benefício de terceiro, ou seja, não há obrigação de fazer como principal.

Aliado a isto, Hugo Machado observa que o legislador complementar, ao descrever os serviços, deve se atentar a definição já existente do conceito. A inclusão de serviços, como a locação de bens, as quais não perfazem o conceito de serviço é uma afronta a supremacia da constituição. Ou seja, ao incluir como serviço algo que de fato não é serviço, se está afrontando diretamente a Constituição, que determinou que o imposto ISS incide sobre serviços apenas. Não se pode olvidar, portanto que a LC 157/17, inclui as Plataformas de Streaming como serviços tributáveis através do item 1.09. Em não sendo um contrato, do qual deriva uma obrigação de fazer, é inconstitucional o item o qual o inseriu na lista como serviço.

²⁰⁰ **NETFLIX**. Disponível em: < <https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em 20 de março de 2018.

²⁰¹ BARRETO, Aires F. **Iss na Constituição e na Lei**, 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009, 123.

5.5 CRIAÇÃO DE IMPOSTO ESPECÍFICO

O Estado investido na prerrogativa de exigir impostos em face dos contribuintes deve-se atentar a legalidade estrita, devendo agir dentro da competência outorgada pela Carta Magna do país. Entretanto, esta imposição ter-se-á observado, que na ausência de normas expressas sobre o regime tributário, sobretudo em campos novos e lacunosos, como os que advêm da tecnologia, o Estado vem agindo positivamente tributando²⁰².

A ausência de tributos correspondente, ou o não exercício da competência tributária pelo ente competente, vem sendo entendido como fator autorizador para que, outros entes venham a tributar fatos gerados, os quais não têm legitimidade perante a Constituição Federal. Tal fato se torna visível devido aos diplomas normativos, os quais inserem as Plataformas de Streaming no âmbito da competência dos Estados, através do convênio n 106/17, e do município através da inserção da 157/17. Sendo inconteste, que se tem ignorado a natureza jurídica do contrato, o qual a transferência através do streaming se subjaz²⁰³.

Constante que os contratos de cessão de direito, não são tributáveis através do ICMS, tampouco através do ISS. Atualmente, ante o regime tributário vigente no Brasil as Plataformas de Streaming apenas poderiam vir a tributadas em tese, através do exercício pela União da competência remanescente, Art. 148 da CF, a qual autoriza que a União institua outros tributos não previstos na Constituição Federal.

²⁰² HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e prática**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 25.

²⁰³ PISCITELLI, Tathiane, **Os desafio da tributação do comercio eletrônico**, Revista Jurídica Luso Brasileira. São Paulo, v. 1, n. 3, 2017. p. 699

6 CONCLUSÃO

O presente trabalho, buscou analisar os diplomas normativos de Direito Tributário que versam sobre as Plataformas de Streaming, para tanto, se utilizou a ótica do ICMS e do ISS. Com as ondas de inovações tecnológicas um novo contexto de mercado tomou forma e inaugurou novos serviços e bens. Este campo, por estar em constante mutação encontram-se carente de regulamentação, devido ao campo tecnológico ter uma sistemática mais rápido do que o próprio Direito pode assistir.

No âmbito das inovações tecnológicas, as indústrias audiovisuais tiveram uma mudança substancial devido a digitalização dos conteúdos na rede, o que ocasionou o aumento de downloads ilegais de obras, de forma a desrespeitar os Direitos Autorais. Com as medidas, visando coibir os downloads ilegais, surgiu um espaço para que empresas que fornecessem conteúdo mediante assinatura surgisse.

Aliado a isto, os avanços tecnológicos permitiram a criação das Plataformas de Streaming, de modo a permitir acesso a conteúdo audiovisual aos usuários mediante o pagamento de uma assinatura. Estas plataformas, consiste numa assinatura periódica que concede ao usuário uma licença para usufruir do conteúdo. Deve-se perceber, que o usuário está adstrito aos termos de uso do software e ao ter esta licença, não passa a ter em nenhuma hipótese titularidade sobre a obra. Sendo esta última, protegida pelos direitos autorais, os quais as Plataformas apenas cedem este direito autorais ao usuário para que este possa usufruir da mesma, de acordo com os termos pactuados.

Diante disso, as empresas de transmissão de dados eletrônica, as Plataformas de Streaming tiveram grande crescimento no decorrer dos anos. E com isto, passaram a ser alvo do fisco, que passou a tributar essas empresas. A tributação das plataformas então foi iniciada, e sobre a perspectiva do ICMS e ISS, tiveram expedição de diplomas normativos tendentes a tributar o mesmo fato gerador as Plataformas de Streaming.

No âmbito do ICMS, se teve a expedição do convênio 118/15, o qual firmou no âmbito dos Estados a possibilidade de tributação de operações por transferência

eletrônica de dados. E, baseado nestes convênios alguns Estados passaram a tributar as Plataformas de Streaming. Contudo, a tributação foi suspensa e foi retomada com expedição do convênio 181/17, o qual determinou o local de ocorrência do fato gerador.

A partir deste último convênio, se criou a possibilidade dos Estados criarem lei para instituir a tributação das plataformas de Streaming no âmbito estadual.

A discussão a qual permeia esta tributação é acerca da delimitação do campo de incidência do ICMS, se este abrange as empresas de transferência eletrônica de dados. A sigla ICMS abrange mais de um fato gerador e a possibilidade incidência sobre as plataformas de streaming seria o ICMS - comunicação e o ICMS - mercadoria. Sendo levantada essa discussão em análise aos institutos do Direito Civil, consoante o Art. 110 do CTN

O ICMS - mercadoria, instaurou a discussão acerca da possibilidade do conceito de mercadoria abranger bens imateriais, intangíveis. Devido ao Código Comercial, vigente à época da promulgação da Carta Magna do país. O Código Comercial instituiu que mercadoria é bem tangível. No entanto, a interpretação do STF é que este vocábulo sofreu mutação constitucional, em função do tempo, o que impede que a Constituição Federal fique engessada no tempo sendo a suprema cortes responsável por essa atualização. Contudo, mesmo que se compreenda que ICMS - mercadoria abrange os bens intangíveis, para que o ICMS - mercadoria incidisse sobre um fato gerador, este último deveria sofrer a circulação jurídica. Nesse viés, se denota que devido as plataformas de Streaming utilizarem contrato de licença de uso, não se tem transferência de titularidade, não havendo circulação jurídica.

O ICMS - comunicação é inexigível das empresas de Streaming, devido ao fenômeno Streaming não promover o ato de prestação de um serviço de comunicação. As empresas de Streaming através de meios próprios, emitem, conteúdo audiovisual aos assinantes. Devido às empresas, ao enviarem o conteúdo, estarem na posse dos direitos autorais, não estando enviando mensagem de terceiro. Estas empresas, realizam o ato apenas da comunicação simples, pois se utilizam de seus próprios instrumento, para emitir mensagem própria. Além, do meio viabilizado não dispor de possibilidade que o destinatário possa responder.

Desnaturando, portanto, os elementos da prestação de serviço de comunicação necessária para incidência do ICMS - comunicação.

O imposto ISS, através da LC 157/16, passou a incluir expressamente a transferência eletrônica de dados na lista anexa de serviços a serem tributados pelo ISS. Não obstante, a inclusão ter ocorrido com LC 157/16, tal fato não foi óbice para que o fisco iniciasse a tributação das Plataformas de Streaming, se utilizando de outro item da lista de serviços anexa à LC 116/03. Nesse viés, a discussão da interpretação da lista de serviços determinou pela interpretação extensiva do texto, afastando a interpretação analógica. A discussão estaria encerrada, porém a reforma do ISS, a LC 157/16, trouxe expressamente na lista de serviço o fenômeno Streaming, sendo, portanto, continuada sua tributação através deste imposto.

A despeito, da inclusão pela LC 157/16 das Plataforma de Streaming como serviço tributável. Se passou a analisar, se de fato a inclusão deste item, assim como outros, foi realmente apropriada. A lei complementar deve estar conforme os ditames da Constituição Federal, e esta última determina que o ISS incide sobre a prestação de serviço. Portanto, na lista anexa da lei complementar apenas devem constar serviços, a inclusão de item que não são serviços é um alargamento da competência constitucional que delimitou o campo de incidência do ISS. Se faz mister, a compreensão do Direito Civil, em especial o direito das obrigações o qual preleciona que os contratos de prestação de serviço têm por objeto a obrigação de fazer.

De modo semelhante, às plataformas de streaming que proporcionam uma cessão de uso, convém mencionar que os contratos de locação de bens móveis não sofrem incidência do ISS, conforme a súmula vinculante 31. Devido aos contratos de locação de bem imóvel terem por objeto principal a obrigação de dar, ceder, sendo inexigível o ISS neste tipo de operação. Em sendo, portanto, as Plataformas de Streaming uma cessão se torna inexigível, do mesmo o ISS destas plataformas. Sendo indevida a inclusão do item, que tende a colocar no âmbito de incidência do ISS as plataformas de Streaming.

Por todo o exposto, conclui-se tanto o ISS quanto o ICMS são inexigíveis das empresas que realizam transferência eletrônica de dados, Plataformas de

Streaming. Conquanto, existem diplomas normativos os quais já regulamentam e tributam este item, deve-se haver a suspensão desses diplomas. Devido, aos Estados - membros e os Municípios não deterem competência para tributar, segundo o comando constitucional de repartição de competência. Portanto, o único ente federado, o qual poderia instituir imposto sobre as Plataformas de Streaming seria a União mediante o exercício da sua competência residual, conforme o disposto no Art. 154, I, CF.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 569.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 512.

ARAÚJO, Marcelo Barreto de. **Comércio eletrônico**; Marco Civil da Internet; Direito Digital. Rio de Janeiro: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2017, p. 13.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 367.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 46.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**, 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009, p. 116.

BARTHEM NETO, Hélio. **LC 116/03 – Conflitos de Incidência entre o ISS e o IPI**. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 123. São Paulo: Dialética, Dezembro de 2005, p. 38.

BRASIL. **CONFAZ, Convênio ICMS 181, de 28 de dezembro de 2015**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15>. Acesso em: 2 out. 2018.

BRASIL, **Constituição Federal de 1988**. Brasília.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988: Art. 156**. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

BRASIL. Instituto Nacional de propriedade intelectual. **Manual do Usuário para o Registro Eletrônico de Programas de Computador**. Rio de Janeiro, 2018.

BRASIL. **Decreto N° 61.522/SP**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46877_2015.htm>. Acesso em 20 out. 2018.

BRASIL. **Decreto N° 46.877/RS**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46877_2015.htm>. Acesso em 20 out. 2018

BRASIL. **Decreto-Lei Nº 406 de 1968.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em 22 agosto. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 157/16:** Art. 8o-A. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm. Acesso em 22 agosto. 2018.

BRASIL. **Lei Nº 7.098/MT.** Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CC9C3B9886404BAA0325678B0043A842>>. Acesso em 20 out. 2018.

BRASIL. **Lei Nº 9.609 de 19 fevereiro de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm> Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. **Lei Nº 12.485 de 12 setembro de 2011.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9472.htm Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. **Prefeitura de São Paulo. Solução de consulta SF/DEJUG Nº 65, de 6 de dezembro de 2012.** Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/fina ncas/consultas/SC065-2012.pdf>> Acesso em: 10 set. 2018.

BRASIL. **Prefeitura de São Paulo. Solução de consulta SF/DEJUG Nº 65, de 6 de dezembro de 2012.** Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/fina ncas/consultas/SC065-2012.pdf>> Acesso em: 10 set. 2018

BRASIL. **Prefeitura de São Paulo. Solução de consulta SF/DEJUG Nº 65, de 6 de dezembro de 2012.**

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. ADI 1945.** Relator (Acórdão): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26.05.2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>> Acesso em: 05 de set. 2018.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-3 – Proc. 1935023959.** Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Munps Processamento de Dados Ltda. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DJ 10 nov. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP.** Relator Min Octavio Gallotti. São Paulo. DJ 11.10.2000 Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 10 set. 2018.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. RE 446.003 AgR.** Relator Min Celso de Mello, DJE 04.08.06 Disponível em:

<http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_12_5_10_3.pdf>. Acesso em: 10 set. 2018.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.905/SC.** Relator Min Eros Grau São Paulo. DJE 05.03.2010 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2638475&numeroProcesso=592905&classeProcesso=RE&numeroTema=125>. Acesso em: 10 set. 2018.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. REsp n. 1.111.234/PR.** Relator Luiz Fux São Paulo. DJE 28.06.2010 Disponível em: <http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_12_5_10_3.pdf>. Acesso em: 10 set. 2018.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 361.829/RJ.** Relator Carlos Velloso São Paulo. DJE 13.12.2015 Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_361829_RJ_1279049578751.pdf?Signature=nbFBogxXglDO9sce9sThhL7OMXM%3D&Expires=1540214720&AWSSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=65b9feab54368b60a4179154d3c0888b>. Acesso em: 10 set. 2018.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. REsp n. 1.307.824/SP.** Relator Min Mauro Campbell São Paulo. DJE 27.09.2015 Disponível em: <<https://desenvolvedade.com.br/wp-content/uploads/2017/06/STJ-ISS2.pdf>> Acesso em: 10 set. 2018. 38 Ibidem 39https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/ERESP_887360_BA_1303309270980.pdf?Signature=P9UklnQUWuHcJUnGt%2FCUnusMr5g%3D&Expires=1538115819&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=d4558f4b4d92d56b7bed17be9831c715.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. ADI 1945.** Relator (Acórdão): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26.05.2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>> Acesso em: 05 de set. 2018.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Ai n. 746.148/MG.** Relator Ricardo Lwandowski. DJE 22.11.2011 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000155126&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. REsp n. 1.307.824/SP.** Relator Min Mauro Campbell São Paulo. DJE 27.09.2015 Disponível em: <<https://desenvolvedade.com.br/wp-content/uploads/2017/06/STJ-ISS2.pdf>> Acesso em: 10 set. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma teoria da norma jurídica:** da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a->

regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 18 abr. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 668-669.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**, v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 106.

CARVALHO, André Castro, **Tributação de bens digitais: interpretação do art. 150, VI, d, da Constituição Federal**. 1 ed. São Paulo: MP Editora, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 38.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 170.

CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 420.

CARBONAR, Alberto F. T. S. MEIRA , Liziane Angelotti Meira. **Análise da incidência tributaria do ICMS sobre as operações com software via download e streaming**. Revista de direito internacional econômico e tributário, Brasília, v. 12, n.1, p. 470, jan.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Grupo Gen-Editora Forense, 2000, p. 113.

DE MELO, José Eduardo Soares. **ISS teoria e prática**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 86

DE MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 7.

DORNELLES, Arnaldo Diefenthaeler. **Tributação de Softwares: O Imposto sobre Serviços e o seu alcance sobre os Softwares**. Revista de Estudos Tributários, ISSN 1519-1850, Porto Alegre, ano 14, v. 16, n. 99, set/out. 2014. Disponível em: <http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/RET%2099_miolo.pdf>. Acesso em: 5 set. 2018.

FRANCISCO, Pedro Augusto P. GIORGETI, Valente Mariana. **Da Radio ao Streaming**. 1 ed. São Paulo: Azougue Editirial, 2016, p.260.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 93-94.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviço**. IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributário.

HARADA, Kiyoshi. **Valor adicionado do ICMS: participação dos Municípios**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2619, 2 set. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/17324>>. Acesso em: 5 set. 2018.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS**: Doutrina e prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 4.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos**. Revista Exame. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>>. Acesso em: 15 mar. 2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O ISS na Constituição**. São Paulo: Revistas dos tribunais, 1985, p. 80.

MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação na Internet**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 94.

NETFLIX **TERMOS DE USO 4.6.1** Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsfuse>>. Acesso em 20 de setembro de 2018.

NETO, J. S.; MACHADO, A. P. **Streaming na mira**. O globo, São Paulo, Disponível em <<https://anj.org.br/site/conselhos/97-midia-nacional/2609-streaming-na-mira.html>>

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. 6. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Tributação de softwares e o Parecer Normativo SF 01/2017**. São Paulo. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/tributacao-de-softwares-e-o-parecer-normativo-sf-012017-27072017>>. Acesso em: 17 set. 2018.

PISCITELLI, Tathiane, **Os desafio da tributação do comercio eletrônico**, Revista Jurídica Luso Brasileira. São Paulo, v. 1, n. 3, p. 678, 2017.

RAMOS, José Nabantino. **O conceito de circulação**. Revista de Direito Público, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 36.

REZENDE, Fernando. **ICMS**: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. Cadernos Fórum Fiscal, n. 10, Brasília, junho de 2009. Disponível em: <<http://www.esat.fazenda.pr.gov.br>>. Acesso em: 01 set. 2018.

REZENDE, Fernando. **ICMS, gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação**. Rio de Janeiro: FGV, 2012, p. 46. (FGV Projetos/ IDP; v.2).

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 672.

TOFFLER, Alvin; ALVIN, Toffler. **The third wave**. New York: Bantam books, 1980.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ. Disponível em: <<http://www.ufpa.br/dicas/progra/protipos.htm>>. Acesso em: 2 de outubro 2018.

The World's Most Valuable Brands List - Forbes." <https://www.forbes.com/powerful-brands/list/>. Accessed 10 Aug. 2018.
<http://www.inpi.gov.br/portal/artigo/guia-basico-programa-de-computador>

VARSAÑO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século:** anotações e reflexões para futuras reformas. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564>. Acesso em: 01 set. 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Analogia e isonomia no Direito tributário.** Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 62/2005 | p. 77 - 95 | Maio - Jun / 2005.

ZAMBELLI, Alex. **A history of media streaming and the future of connected TV.** Portal the guardian. Disponível em <<http://www.theguardian.com/media-network/media-network-blog/2013/mar/01/history-streaming-future-connected-tv>>. Acesso em 15 de setembro de 2016.