



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO E RELAÇÕES INTERNACIONAIS
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
ARTIGO CIENTÍFICO

TRIBUTAÇÃO E ECONOMIA DIGITAL
A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DE ISSQN
OU ICMS A NETFLIX

ORIENTANDA: ANA JÚLIA SANDES MARIANO
ORIENTADOR: PROF. MS. WEILER JORGE CINTRA

GOIÂNIA
2021



ANA JÚLIA SANDES MARIANO

TRIBUTAÇÃO E ECONOMIA DIGITAL
A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DE ISSQN
OU ICMS A NETFLIX

Artigo Científico apresentado à disciplina de Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC-GOIÁS).

Prof. Orientador: Ms. Weiler Jorge Cintra.

GOIÂNIA
2021

ANA JÚLIA SANDES MARIANO

TRIBUTAÇÃO E ECONOMIA DIGITAL
A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DE ISSQN
OU ICMS A NETFLIX

Data da Defesa: 26 de maio de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Ms. Weiler Jorge Cintra nota

Examinador Convidado: Prof. Ms. José Eduardo Barbieri nota

SUMÁRIO

RESUMO.....	4
INTRODUÇÃO.....	4
1. A TECNOLOGIA DE <i>STREAMING</i> E A PLATAFORMA NETFLIX.....	6
1.1. A TECNOLOGIA DE <i>STREAMING</i>	6
1.2. A PLATAFORMA NETFLIX.....	6
1.3 NATUREZA JURÍDICA DO <i>STREAMING</i>	8
2. A MATERIALIDADE DOS IMPOSTOS E OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA AO TRIBUTAR A NETFLIX.....	10
2.1. O ICMS E A NETFLIX.....	10
2.2 O ISSQN E A NETFLIX.....	13
3. CENÁRIO ATUAL.....	16
CONCLUSÃO.....	18
REFERÊNCIAS.....	18

TRIBUTAÇÃO E ECONOMIA DIGITAL

A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DE ISSQN OU ICMS A NETFLIX

ANA JÚLIA SANDES MARIANO ¹

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo estudar as consequências jurídicas tributárias decorrentes da imersão da plataforma de streaming Netflix na sociedade brasileira e na economia digital. Isto posto, se averiguou a natureza jurídica do *streaming* como tecnologia e os conflitos de competência tributária decorrentes da interpretação da materialidade do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) e ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços) na tentativa de se tributar a tecnologia. Assim, examinou-se a inconstitucionalidade da incidência dos referidos impostos à atuação da Netflix no Brasil.

Palavras-chave: ISSQN, ICMS, materialidade, competência, streaming, Netflix.

INTRODUÇÃO

A imersão da tecnologia no mercado e a velocidade com que vem evoluindo provoca um cenário disruptivo no qual a quebra dos padrões estabelecidos na sociedade é uma constante. A digitalização de produtos e a inovação nos modelos de negócios acarreta significativas alterações e deu existência a um novo quadro econômico: a economia digital.

Surgiram então desafios ao sistema tributário brasileiro, provocando erosão de sua base tributária, ao encarar as transformações de alguns bens materiais e serviços para operações virtuais com bens digitais, que não se

¹ Acadêmico (a) do Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Goiás, e-mail: anajuliamariano@gmail.com

enquadram à definição tradicional de mercadorias ou serviços. No caso do *streaming*, mais especificamente, as operações nas plataformas são extremamente atrativas ao olhar dos Estados/Municípios como uma fonte de exação de tributos.

O aumento do volume progressivo de atividades econômicas envolvendo a tecnologia do *streaming* nos últimos anos teve destaque principalmente no contexto da pandemia do COVID-19, em que as plataformas passaram a ser ainda mais utilizadas para suprir os lapsos que surgiram no mercado de entretenimento como consequência da política de isolamento e distanciamento social que foram demandados².

A tecnologia de fluxo de mídia propicia de forma onerosa o acesso a conteúdos multimídia que podem ser acessados via duas modalidades: *On Demand* e *Live Streaming*. Na primeira, usualmente contratados por meio de uma assinatura mensal, músicas, filmes, documentários e séries ficam salvos em um servidor e o usuário tem a disponibilidade de acessá-lo a qualquer momento, o que gera a impressão ilusória de armazenamento de conteúdo em seus próprios dispositivos. Na segunda, a plataforma transmite o conteúdo em tempo real, semelhante ao que ocorre na TV ao vivo.

Esse fenômeno da economia digital que permeia o mundo fundamenta-se na proposta inicial da internet, de descentralizar a forma de troca de conteúdo, democratizando o compartilhamento de informações.

A problemática no Brasil em relação a isso se encontra na dificuldade de definir a natureza jurídica do *streaming* dentro dos moldes presentes nas normas constitucionais de competências tributárias.

Através da implementação de leis complementares, os Estados e Municípios agiram com o intuito de assegurar a tributação dessas plataformas. Nesse contexto, analisam-se os conflitos provocados por esses interesses de tributar e a constitucionalidade da tributação do ISSQN e ICMS sobre a Netflix, uma das plataformas de *streaming* existentes, a fim de verificar se a atividade comercializada por ela se adequa à materialidade de tais impostos.

² A OMS (Organização Mundial de Saúde) recomendou essas medidas como a melhor forma de se conter a propagação do vírus na sociedade mundial.

1. A TECNOLOGIA DE *STREAMING* E A PLATAFORMA NETFLIX

1.1. A TECNOLOGIA DE *STREAMING*

“*Streaming*” (transmissão), palavra pertencente à língua inglesa, que também significa fluxo; corrente de água. É uma forma leve e rápida de transmissão de conteúdo, principalmente de vídeos, áudios e jogos, para aparelhos de informática e eletrônicos conectados à rede, sem a necessidade de baixar e ter uma cópia para executá-lo.

A transferência de dados ocorre sem ceder à propriedade, não ocupando espaço no disco rígido do aparelho eletrônico. Para isso, a máquina utiliza um *buffer* (armazenamento temporário) que exhibe os dados automaticamente e em muitos casos praticamente em tempo real.

É fundamental uma conexão à rede para usar esta tecnologia. Quanto maior a potência da conexão à internet, melhor a qualidade de recepção dos dados solicitados. A tecnologia de *streaming* online é a base das famosas plataformas como *Netflix*, *YouTube*, *Spotify*, etc.

O aumento da velocidade de acesso à internet a partir do 4G tornou possível a utilização do *streaming* para terceirizar o próprio processamento de um aparelho, através da computação em nuvem (*cloud computing*) que permite utilização de um dispositivo pouco potente para realizar tarefas que demandam muito processamento, pois os dados ficam armazenados na nuvem, através da “plataforma como um serviço” (*platform as service – PaaS*).³ Um dos serviços oferecidos pela PaaS é a hospedagem aplicativos, o que torna possível o serviço *Over-the-top* (OTT)⁴, utilizado pela Netflix.

1.2. A PLATAFORMA NETFLIX

³ “Um provedor de serviços que oferece acesso a um ambiente baseado em *cloud* no qual os usuários podem construir e fornecer aplicativos. O provedor fornece infraestrutura subjacente”.

⁴ “são aqueles que operam na camada de aplicações da Internet, ou seja, onde os usuários da Internet produzem, acessam e trocam informações[...]serviços baseados em aplicativos através dos quais publicamos, acessamos e trocamos conteúdo.”

Desde o ano de 2015, a palavra *streaming* faz cada vez mais parte do vocabulário dos usuários de informática e eletrônicos. O crescimento do acesso a esta tecnologia promoveu alterações significativas no setor de comunicação e entretenimento. Decretou-se de vez o adeus às locadoras de DVDs e às lojas de CDs, que se tornaram lembranças de um recente passado.

A Netflix, fundada em 1997 na Califórnia, tinha como foco de atuação a locação de filmes. No ano seguinte a sua criação, a empresa como forma de aprimoramento, começou a alugar seus filmes via site, gerando um valor de aluguel para cada título escolhido pelo cliente e o mesmo era entregue em seu domicílio.

Em 1999, houve a instauração do modelo de pagamento mensal fixo pelos serviços de aluguel de filmes, em que o cliente pagaria um valor e poderia assistir a quantos títulos desejasse ao mês. Diante desse histórico, sendo uma das maiores locadoras de DVD do mundo, a Netflix enterrou seu passado ao inovar com a popularização de sua plataforma de *Streaming* de filmes e séries que vem arrebatando a audiência mundial.

A plataforma estreou em 2007 nos Estados Unidos com o serviço chamado “*Watch Now*”. De acordo com o Warren Blog, em 2011 iniciou suas atividades no Brasil e em 2021 domina este setor de entretenimento com mais de 151 milhões de assinantes em mais de 190 países. O sucesso foi e continua sendo tamanho, que virou produtora de conteúdo original nos Estados Unidos com filiais espalhadas por diversos países do mundo, entre esses o Brasil.

A Netflix descreve a sua atividade no documento de Termos de uso da plataforma:

A Netflix fornece um serviço personalizado de assinatura que permite aos nossos assinantes acessar filmes e séries (“conteúdo da Netflix”) transmitidos pela Internet para determinados televisores, computadores e outros aparelhos conectados à Internet (“aparelhos compatíveis com a Netflix”). (NETFLIX,2021)

Essa utiliza a tecnologia de *streaming on demand*, cobrando o valor mensal de R\$ 21,90 (vinte e um reais e noventa centavos) até R\$ 45,90 (quarenta e cinco reais e noventa centavos) por mês, a critério do plano escolhido no ato da assinatura⁵.

⁵ Valores praticados em março de 2021.

A plataforma descreve que concede ao usuário durante a sua assinatura um serviço limitado, não exclusivo e intransferível para acessar e assistir o conteúdo disponibilizado. E é clara ao limitar os direitos concedidos:

4.2. O serviço Netflix e todo o conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destinam-se exclusivamente para uso pessoal e não comercial, não podendo ser compartilhados com pessoas de fora da sua família. Durante sua assinatura Netflix, a Netflix concede a você um direito limitado, não exclusivo e intransferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix. Exceto pelo descrito acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. Você concorda em não utilizar o serviço em exibições públicas. (NETFLIX, 2021).

Como também é objetiva ao definir que o conteúdo disponibilizado pode ser alterado periodicamente e sofrer alterações de acordo com a sua localização geográfica, independentemente da vontade do assinante. Tem-se também a opção de assistir parte do conteúdo *off-line*, por meio de um *download* temporário, de modo que mantêm o armazenamento na plataforma, ou seja, na nuvem.

Esses elementos constituem caráter crucial na análise da natureza jurídica da plataforma Netflix e as problematizações de teor tributário que a envolve no atual contexto jurídico-econômico brasileiro.

1.3 NATUREZA JURÍDICA DO *STREAMING*

A indefinição da natureza jurídica do *streaming* provoca dúvidas e divergências em relação à exação adequada aplicável, pois o surgimento dessa tecnologia confrontou as noções de direito já existentes, tornando desafiador classificar os fenômenos jurídicos que decorrem de seu uso.

No Brasil o Sistema Tributário Nacional, calcado em 1988 na Constituição Federal, foi elaborado para um modelo de sociedade completamente analógica. Neste contexto, há conceitos muito bem definidos, de acordo com o direito civil, do que é “mercadoria” e “serviço” e da natureza jurídica das obrigações de “dar” e “fazer”.

Diante do desenvolvimento da tecnologia, essas definições tornaram-se questionáveis de acordo com os avanços da própria economia. De modo que se tem notórias diferenças entre o contexto em que a legislação tributária foi elaborada e o panorama atual, que está totalmente imerso na economia digital.

Dentro dessa nova conjuntura, encontram-se as plataformas de *streaming*, dentre elas a Netflix. E analisá-las dentro da sistemática tributária brasileira atual é desafiador, pois não é possível fazer a mesma avaliação que se fazia ao considerar os pressupostos de prestações de serviços ou de comercialização de mercadorias como anteriormente.

Assim, tem-se a problemática com relação à tributação dessas plataformas. Sua natureza jurídica paira no campo das incertezas gerando o questionamento da possibilidade de estabelecer o conceito exato do que seria mercadoria ou serviço dentro da rotação das plataformas de *streaming*.

Analisando a disposição legal, a Lei Complementar nº 116/2003, diante da nova demanda, conceituou o serviço de *streaming* no item 1.09 da lista de serviços anexa: “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet [...]” Assim, levou aos seus enquadramentos como plataformas que prestam serviços e logo, tributáveis via imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Perante isso, surgiram novos problemas com relação à natureza jurídica, dentro dos conceitos que existem no Direito Tributário, as definições de serviço e mercadoria estão centradas na doutrina civilista, do Direito Privado, que estabelece a obrigação de “dar” e “fazer”.

Quando se pensa na plataforma de *streaming* dentro da teoria civilista tradicional, se faz presente alguns questionamentos: contrata-se a plataforma para prestar um serviço? Para algo ser entregue? Ou estou contratando uma cessão de uso para acessar o conteúdo fornecido?

A partir dessas perguntas cabe a análise da obrigação de fazer e de entregar. Pois, ao pagar a assinatura de uma plataforma, não é estabelecida obrigação de fazer. E ao acessar o conteúdo da plataforma através do *streaming* não se institui a obrigação de dar, já que o bem não passa para o seu domínio de propriedade.

A mudança do paradigma econômico, que se baseava no mercado da propriedade, provoca esse dilema do enquadramento do ICMS. Hoje, o novo modelo gira em torno do mercado de acesso temporário. Então, como no caso da Netflix, tem-se a visualização temporária de filmes, seriados, documentários e desenhos sem a cessão de propriedade, o conteúdo continua pertencendo apenas à plataforma.

A controvérsia dessa discussão está presente na tentativa de enquadrar as plataformas de *streaming* dentro do modelo de tributação existente, que foi criado para outro contexto social e econômico. Consequentemente geram-se inseguranças jurídicas e somam aos dilemas da tributação no Brasil.

2. A MATERIALIDADE DOS IMPOSTOS E OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA AO TRIBUTAR A NETFLIX

2.1. O ICMS E A NETFLIX

É atribuída pela Constituição Federal aos Estados e Distrito Federal a competência tributária para fixar o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS (art.155, II, CF/88). Das atividades contempladas por essa regra constitucional de competência, se faz a análise da operação de circulação de mercadorias e, por conseguinte da hipótese de incidência desse imposto à plataforma Netflix.

O ICMS, segundo Bueno (2014), irá incidir sobre “operações que importarem em circulação de mercadorias, razão pela qual para que ocorra a obrigação tributária é preciso a configuração da “circulação” de “mercadorias”. Sendo assim, de suma importância, se observar a definição de ambos os termos.

Circulação é uma operação que tem como consequência transações comerciais que se compõem pela circulação física, jurídica e econômica da mercadoria:

Sob o aspecto físico, circulação é a transferência da mercadoria de um estabelecimento comercial para o outro, devendo ocorrer também a circulação jurídica, quando há a mudança da propriedade do bem e, por fim, deve haver a circulação sob o enfoque econômico, quando há a troca onerosa da mercadoria, isso é a compra e venda, sempre com intuito mercantil. (BUENO, 2014, p.290)

O fato gerador é uma situação de fato que com a sua ocorrência, leva à concretização da hipótese de incidência do tributo e assim dá origem ao vínculo jurídico obrigacional. Como elemento do fato gerador, tem-se o aspecto material a ser considerado. De acordo com Machado (2010), trata-se do aspecto nuclear da situação indicada na lei, ou seja, a materialidade, o objeto (ação ou situação material).

A materialidade do ICMS demanda então a circulação jurídica, ou seja, a cessão da titularidade da mercadoria comercializada. No julgamento do Recurso Extraordinário n.540.829 (2014), o voto do Ministro Luiz Fux, tendo seu entendimento seguido pela maioria, destacou a importância da necessidade de haver a transferência da titularidade do bem comercializado para que incida o ICMS sobre a operação econômica.

A Netflix deixa claro em seu Termo de uso no item 4.2, que não concede nenhum direito de titularidade ao usuário:

(...) Durante sua assinatura Netflix, a Netflix concede a você um direito limitado, não exclusivo e intransferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix. Exceto pelo descrito acima, nenhum outro direito, titularidade ou participação lhe é concedido. (NETFLIX, 2021).

Nesse sentido, Fulginiti (2020), afirma que quando o Supremo Tribunal Federal faz análise em seus julgados do significado de circulação de mercadorias e conclui pela obrigatoriedade da ocorrência de uma operação jurídica que enseje na mudança da propriedade do bem comercializado, afasta-se o entendimento de que basta somente proveito econômico do bem para importar na incidência do ICMS. Vale ressaltar que, o STF até então não redefiniu esse sentido atribuído ao termo “circulação” em suas decisões.

Já a mercadoria conceitua-se como o objeto da atividade mercantil com o intuito de se aduzir lucros. Este objeto, segundo Carrazza (2012), não basta ser bem móvel, mas também corpóreo que se submete à comercialização. A respeito do tema, Barreto elucida: “há um consenso entre os doutrinadores brasileiros acerca do conceito constitucional de mercadoria. Mercadoria é o bem móvel e, portanto, corpóreo, posto no comércio, isto é, destinado à venda.” (BARRETO, 2014, p. 165).

Por outro lado, vale observar também as discussões que giram em torno da mutação que esse conceito vem sofrendo ao longo dos anos observados nas decisões judiciais do STF. Foi adotada em algumas ocasiões a interpretação de “mercadoria” no sentido amplo baseado no critério econômico e não se atendo estritamente ao sentido jurídico. Como na ação direta de inconstitucionalidade n.1.945 que questionou a competência dos Estados tributarem *softwares*:

o Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas (GALLOTTI, ADI n.1.945, 2010).

Na prática, esse viés provoca certa insegurança jurídica, pois a ampla margem de liberdade legislativa proporcionada leva ao enfraquecimento do

entendimento de que as regras constitucionais de competência são verdadeiras “balizas constitucionais”, de forma que os núcleos de sentido das palavras dispostas demarcam os tributos e devem ser respeitadas pelo legislador infraconstitucional, de acordo com a característica da inalterabilidade da competência tributária atribuída por Carrazza. (BUENO, 2014).

Assim, sob a perspectiva da Constituição Federal e de sua integridade, não há de se falar que seu texto abrange a realidade econômica atual, pois se o constituinte tivesse o objetivo de fornecer essa liberdade ao legislador complementar, teria o deixado livre para determinar a materialidade dos tributos, não discriminando as competências diretamente no texto constitucional. Portanto, a atividade exercida pela plataforma Netflix não deve ser considerada como mercadoria, como já foi considerada pelos Estados, ao serem editados convênios, a exemplo do Convênio ICMS nº106/2017, na tentativa de legislar, a respeito deste conteúdo.

Trata-se de um assunto controverso, pois a constitucionalidade dos referidos convênios foi posta em discussão, já que de acordo com a constituição (art. 146, III, CF) cabe à lei complementar e não a convênios editados pelo CONFAZ solucionar conflitos de competência entre Estados e Municípios em relação à arrecadação de tributos.

Diante disso, em 2019, foi levada a juízo a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.958, a qual questionou os dispositivos do Convênio ICMS n. 106/2017 que versavam sobre a divisão da arrecadação que seria devida sobre a comercialização dos softwares por meio eletrônico e do estabelecimento de quais seriam os contribuintes e os responsáveis pela tributação do ICMS. E o disposto em sua cláusula quarta deixou clara a intenção de abarcar as pessoas jurídicas que desenvolvem as atividades de *Streaming*:

Cláusula quarta. A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital. (ADI n. 5.958, 2019)

E como resultado, da ADI n. 5.958, foi declarada a inconstitucionalidade de tais dispositivos e às demais cláusulas do convênio por arrastamento, referindo-se que “a manutenção do convênio questionado resultará em bitributação, gerando monumental impacto econômico para o setor representado” e destaca que o

conceito de mercadoria para efeito da incidência do imposto, está “intrinsecamente conectado com a ideia da existência de um bem corpóreo”.

Fato relevante a ser mencionado, pois foi a partir da edição do Convênio ICMS n. 181/2005 e do Convênio ICMS n. 106/2017, que a iniciativa dos Estados em tributar a atividade de Streaming se fortaleceu. Fazendo com que até o Estado de São Paulo editasse uma Instrução Normativa, a CAT n. 04/2017, com o intuito de reiterar a orientação para o recolhimento de ICMS relativa a essas operações.

Assim, sob o ponto de vista constitucional, a concessão do direito de acesso aos conteúdos Netflix não se configura como uma mercadoria tributável pelo ICMS, pois, a transmissão de dados através da atividade da plataforma não se configura como mercantilização de um bem corpóreo e sim como cessão de direitos de uso do conteúdo multimídia. Como também não há a circulação jurídica nessa situação fática, o que não resulta na transferência de titularidade dos bens.

2.2 O ISSQN E A NETFLIX

É atribuída pela Constituição Federal aos Municípios a competência tributária para fixar o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN (art. 156, III, CF/88). Os serviços tributáveis devem estar impreterivelmente, elencados em lei complementar, caso contrário, não se configura como fato gerador. Portanto, há a previsão da Lei Complementar n.116/2003 que elenca de forma taxativa as hipóteses de incidência desse imposto.

Com o intuito de incluir as atividades de *streaming* na competência de tributação do ISSQN, editou-se a Lei Complementar n.157/2016, que promoveu alterações à anteriormente citada. A inclusão do item 1.09 na lista de serviços foi pioneira ao trazer disposições específicas que abarcavam a tecnologia de *streaming*:

1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei n. 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Nota-se que se trata da disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos que são bens resguardados por direitos autorais. Assim é exercida a atividade da plataforma Netflix, a qual fornece o acesso temporário aos conteúdos através de um contrato de licença de uso, os quais já foram adquiridos os direitos autorais para poder transmiti-los.

De acordo com a doutrina civilista, essa atividade não se configura como uma “obrigação de fazer” algo para seu usuário, pois essa relação obrigacional não tem por *objeto* um comportamento humano empreendido em benefício de outrem:

a *obrigação de fazer* é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa. Essa relação obrigacional tem por objeto qualquer comportamento humano, lícito e possível (DINIZ, 2007, p.95).

A respeito da materialidade do ISSQN Barreto (2016) deixa claro que sua incidência não recai sobre serviços e sim sobre a prestação de serviços, então se faz crucial a observância do verbo e de seu complemento estabelecida na regra-matriz. Sendo assim, o conceito constitucional da materialidade desse imposto de acordo com a Doutrina consiste:

[...] o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados do direito privado.” (MELO, 2005, p.29)

Isto posto, não cabe à plataforma Netflix a configuração como serviço tributável pelo ISSQN, pois o núcleo da atividade em questão não configura em “prestação de serviço” pois não há a “obrigação de fazer”. Flávio Tartuce (2019) esclarece confusões que podem ocorrer ao refletir sobre esse instituto e exemplifica:

Muitas vezes, a obrigação de fazer confunde-se com a obrigação de dar, sendo certo que os seus conteúdos são completamente diferentes. Exemplifica-se com uma obrigação cuja prestação é um quadro (obra de arte). Se o quadro já estiver pronto, haverá obrigação de dar. Caso o quadro seja encomendado, devendo ainda ser pintado pelo devedor, a obrigação é de fazer. (TARTUCE, 2019, p.98)

De modo a relacionar com a atividade da Netflix, esclarece-se a questão do porquê não há “obrigação de fazer”. O conteúdo assistido através da cessão de direito de acesso não é encomendado pelo usuário. Diante deste fato, poderia ser mais adequada a aplicação do instituto da “obrigação de dar” e assim, incidir a tributação do ICMS sobre a atuação da plataforma. Mas, pelos motivos já elucidados anteriormente, foi demonstrado o porquê isso contraria as definições estabelecidas pelo direito civil a respeito do tema, justificando o entendimento dos doutrinadores a respeito da inconstitucionalidade dessa tributação ao *streaming*.

Diante da premissa de que os núcleos de sentidos das palavras presentes nas regras constitucionais de competências tributárias devem ser respeitados pelos legisladores complementares, Bruno Capelli (2020) concluiu que as atividades de

streaming não poderiam ter sido contempladas como serviços tributáveis pela Lei Complementar n.157/2016.

Cabe ressaltar que também não se trata de locação, pois tal instituto consiste em um contrato no qual uma das partes recebe uma remuneração paga pela outra e assim faz o compromisso de fornecer, durante um tempo determinado, o uso e gozo de uma coisa específica não substituível.

Na Netflix a cessão do direito de assistir o conteúdo é por período indeterminado e incerto, já que os filmes, séries, documentários disponibilizados podem ser alterados periodicamente, a critério da empresa: “4.3. (...) O conteúdo que pode estar disponível irá variar segundo a sua localização geográfica e será alterado periodicamente”.⁶

É interessante observar a discussão a respeito da interpretação das materialidades veiculadas no texto constitucional em relação ao ISSQN. Por um lado, é defendido que a materialidade do imposto deve recair somente sobre critérios jurídicos, por outro deve ser considerado também os critérios econômicos.

O entendimento doutrinário de Schoueri (2018) defende que devem ser tributados os fatos econômicos aptos a servirem de base para a tributação, viés que propõe que as materialidades indicadas nas regras constitucionais devem ter a capacidade de se adaptar à realidade econômica, não representando assim, limites rígidos.

No Julgamento do Recurso Extraordinário nº 112.947, o Ministro Relator Carlos Madeira ao analisar a atividade de locação de guindastes posicionou-se nesse sentido, considerando a realidade econômica, ao analisar a materialidade do ISSQN. Vale frisar que esse entendimento amplia a interpretação da materialidade do imposto, podendo abrir portas para a ocorrência de conflitos de competência e consequentemente inseguranças jurídicas e bitributação.

Por outro lado, a posição adotada no julgado do Recurso Extraordinário nº 116.121, que tratou novamente no ano 2000 da pretensão de se tributar a locação de guindastes, discorreu a respeito da materialidade do ISSQN, modificando de forma significativa o entendimento da matéria. Assim, o Ministro Marco Aurélio em seu voto, destacou a relevância da preservação do núcleo de hipótese de incidência de cada tributo, de acordo com a previsão constitucional.

⁶ TERMOS DE USO NETFLIX, 2021

Por mais que a Netflix seja um “serviço” (Art 3º, §2º, CDC – Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista), a cessão do direito a assistir os filmes e séries não decorre em “prestação de serviço” de acordo com o direito privado, não ensejando em “obrigação de fazer”. Assim, sob o olhar constitucional, não cabe à incidência do ISSQN sobre a empresa.

3. CENÁRIO ATUAL

De acordo com o SUNO Notícias, a Netflix ao ser questionada pela sua equipe a respeito da tributação de sua atividade no Brasil, respondeu em poucas palavras o e-mail enviado: “A Netflix tem um escritório estabelecido no Brasil desde 2014, com CNPJ e agindo dentro da lei”.

Em 2016, o presidente Michel Temer aprovou lei que outorgou a cobrança de ISSQN sobre a transmissão de áudio e vídeo de forma a abarcar a Netflix, recaindo sobre a interpretação da materialidade do imposto o critério de viés de utilidade econômica, com base em decisões do STF, que entendem de modo diferente dos doutrinadores. Permitiu-se assim a tributação do ISSQN sobre a atividade da plataforma.

Contudo, o Ministro da Economia Paulo Guedes, em 2020 afirmou que vem examinando a instituição de um novo imposto que se adeque e consiga taxar assertivamente os serviços *Over The Top*. (BRANDÃO, 2020). O que, em termos de possibilidade, findaria as discussões a respeito da interpretação da materialidade do ISSQN e ICMS com o intuito de tributar o *streaming* e solucionaria os conflitos de competência, riscos de bitributação e a insegurança jurídica provocada pelas edições de normas esparsas na tentativa de sanar o vácuo referente à tributação da tecnologia.

O que é de suma importância, pois fazer interpretações da materialidade dos impostos existentes de forma mais “fluida” por mais que seja com a intenção positiva de tentar evitar uma série de contenciosos e suprir a lacuna legislativa, se abstrai da premissa de que a abrangência da competência tributária é

constitucionalmente delineada, não existindo a possibilidade de ser estendida pelo legislador infraconstitucional, ferindo o princípio de se ater as diretrizes constitucionais estabelecidas pela Carta Magna brasileira.

Mesmo não constando no projeto de reforma tributária apresentado em julho de 2020 o “imposto digital” que tem como um dos intuitos tributar a Netflix, Guedes o trouxe em pauta durante uma audiência on-line da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária do Congresso Nacional em setembro do mesmo ano. Se o novo imposto de fato for criado, a previsão é de que sua alíquota seria entre 0,2% e 0,4%, resultando em uma arrecadação anual de R\$240 bilhões para a receita do país, sendo convertido no financiamento do programa governamental Renda Brasil (antigo Bolsa Família). (SUNO, 2021).

Internacionalmente a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) discute medidas para orientar os desafios de tributar decorrentes da nova realidade em que vivemos.

Destaca-se o projeto “*International VAT/GST – Guidelines*” que estabeleceu diretrizes básicas com o objetivo de orientar a comunidade internacional com relação à tributação da economia digital através do Imposto sobre Valor agregado (IVA) que é o:

Método de distribuição e arrecadação de imposto indireto. A sua principal característica é a sua arrecadação multifásica, incidindo não somente na ocorrência do fato gerador final, o consumo, mas através de toda a cadeia de produção do bem, conforme se aduz do seu próprio nome, o tributo é recolhido cada vez que lhe é agregado valor. (FORTUNATO, 2019).

Dentre elas, está presente a diretriz do princípio da Neutralidade que versa sobre a busca da neutralidade entre as diferentes modalidades de comércio, de modo que as decisões empresariais sejam fundamentadas na economia e não nas políticas de tributação (FORTUNATO, 2019).

No Brasil a problemática gira em torno da conformidade de tais orientações com o texto da Constituição Brasileira e seu sistema federativo, sendo bastante discutida no contexto da reforma tributária especialmente a questão da alíquota dos impostos, pois é elemento importante para que os municípios e estados exerçam sua autonomia.

CONCLUSÃO

A análise feita a respeito da natureza jurídica da atividade da Plataforma Netflix por meio do *streaming*, conclui-se pelo não enquadramento dessa tecnologia nas regras constitucionais de competências tributárias existentes.

Com o surgimento dos serviços intangíveis agregou-se complexidade no controle da tributação. A inexistência de previsão legal específica regulamentando a exação de impostos de atividades econômicas decorrentes dessa tecnologia enseja cautela por parte dos entes federados, de modo que não ocorra à bitributação ou dê espaço a zonas permeáveis, não tributando atividades altamente produtivas por não se amoldarem aos conceitos jurídicos existentes.

O prolongamento do atual cenário somente criará mais inseguranças no âmbito jurídico e nos negócios realizados no país. Diante desse contexto, há a valorosa necessidade da evolução dos debates para estabelecer soluções que se sustentem ao longo dos anos, sendo capazes de acompanhar o ritmo da evolução tecnológica.

REFERÊNCIAS

Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1945, Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator p/acordão: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, 2010.

BARRETO, Paulo Aryes. **A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados**. Cadernos jurídicos (EPM) v. 45, 2016.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. 2014. Tese (Doutorado em direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/6503/1/Simone%20Rodrigues%20Costa%20Barreto.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2021.

BUENO, Júlio Anderson Alves. **Manual de direito tributário**. 1. ed. [S. l.]: Saraiva, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio, **ICMS**. 16. ed. rev, e aum. São Paulo, Malheiros: 2012.

CASTRO, Oona. **Serviços over-the-top: conceitos em disputa podem ter consequências para sua regulação**. POLITCS, 2018. Disponível em: <https://politics.org.br/edicoes/servi%C3%A7os-over-top-conceitos-em-disputa-podem-ter-consequ%C3%A2ncias-para-sua-regula%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 6 mar. 2021.

CAULTI, Carlo. **Netflix pagará impostos na França, Espanha e Chile. E no Brasil?**. [S. l.]: SUNO, 28 nov. 2020. Disponível em: <https://www.sunoresearch.com.br/noticias/netflix-impostos-franca-espanha-brasil/>. Acesso em: 16 mar. 2021.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria das obrigações**. 22. ed. [S. l.]: Saraiva, 2007. v. 2.

FORTUNATO, Haley Lima Costa. **Tributação dos softwares as a service - saas pelo imposto sobre bens e serviços - ibs em face do princípio da capacidade contributiva**. 2019. 61 p. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em direito) - Universidade de Brasília, Brasília, 2019. Disponível em: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/25469/1/2019_HerleyLimaCostaFortunato_tcc.pdf. Acesso em: 8 mar. 2021.

FULGINITI, Bruno Capelli. **Regras de competência e a tributação do streaming**, Revista de Direito Tributário Atual, 29 jan. 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/44-2020/regras-de-competencia-e-a-tributacao-do-streaming/#note-2006-45>. Acesso em: 3 mar. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: PC Editorial Ltda, 2010.

MCFADDEN, Cristopher. **The fascinating history of Netflix**. [S. l.]: Interesting engineering, 4 jul. 2020. Disponível em: <https://interestingengineering.com/the-fascinating-history-of-netflix>. Acesso em: 18 mar. 2021.

MELO, José Eduardo Soares. **ISS - Aspectos teóricos e práticos**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

NETFLIX. **Termos de uso da Netflix**. [S. l.], 1 jan. 2021. Disponível em: <https://help.netflix.com/legal/termsfuse>. Acesso em: 9 mar. 2021.

NETFLIX. **Troque seu plano Netflix**. [S. l.], 29 mar. 2021. Disponível em: <https://www.netflix.com/ChangePlan>. Acesso em: 9 mar. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TARTUCE, Flávio. **Direito civil: direito das obrigações e responsabilidade civil**. 14. ed. rev. atual. e aum. Rio de Janeiro: Editora Forense LTDA, 2019. v. 2. *E-book*.