



XV Simpósio APET

ISS e os “serviços” de streaming

German Alejandro San Martín Fernández

Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário) pela PUC/SP; Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (2008 a 2013); Ex-Conselheiro do CARF (2011-2016); Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito e de Planejamento Tributário na Faculdade de Administração da FAAP; Professor convidado (palestrante) nos cursos de pós-graduação em Direito Tributário da Escola Paulista de Direito - EPD, MBA FGV em Gestão Tributária, USP (*campus* Ribeirão Preto), FUNDACE/USP, Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo e CERS/Estácio. Membro do Conselho Científico e Editorial da APET (Associação Paulista de Estudos Tributários). Membro da Comissão do Contencioso Administrativo Tributário da OAB/SP. Advogado em São Paulo.



Alterações promovidas pela LC 157/2016

- **Ampliação do rol de “serviços” tributáveis (*streaming* ou “serviços” *OTT – over-the-top e cloud service*)**
- a) armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação (ampliação do item 1.3); e; b) disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *internet* (criação do item 1.9).



Streaming - definição

- É modo de transmissão instantânea de dados de áudio e vídeo através de redes. Torna-se possível assistir a filmes ou escutar música sem a necessidade de download. Isso torna mais rápido o acesso aos conteúdos online.
- Existe desde os anos 90. Somente se popularizou, principalmente no Brasil, após o aumento da velocidade das conexões.



Streaming





Principais empresas de streaming (no Brasil)

- Netflix



Spotify



- HBO Go, Amazon Prime Video Globo Play...

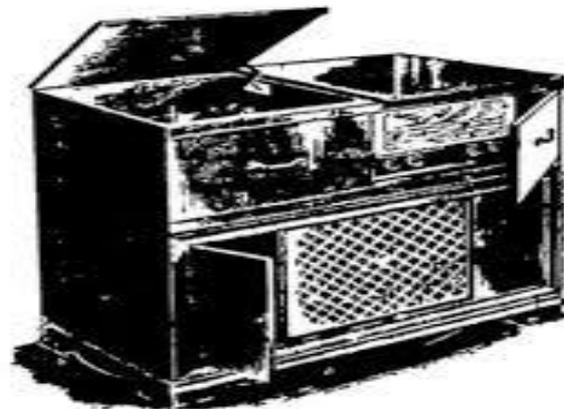


Pergunta: O STN vigente comporta a tributação dessas novas tecnologias?

- Modelo de tributação sobre o consumo criado com a EC n. 18/65
- Rígida discriminação de rendas tributárias (***Gilberto Ulhoa Canto***)
- IPI, ICM e ISS (UF, estados e municípios)
- Repartição de competências tributárias pela descrição da materialidade possível (h.i. possível do imposto)



1965 (meios de reprodução de sons e imagens)





1965 no Brasil (ame-o ou deixe-o)





Retrospecto histórico

- Modelo de tributação focado na tributação de bens corpóreos (mercadorias, produtos industrializados). Centralização de poder (arrecadação) na União e aumento do repasse dos tributos federais aos estados e municípios (método de controle e mitigação do federalismo).
- A tributação dos serviços (prestação humana material ou imaterial), de menor expressão econômica à época, foi dada aos municípios.
- Justificativa: A enorme maioria dos municípios (isso em 65!), ainda que lhe fosse dado maior poder impositivo, mesmo assim resultaria em arrecadação insuficiente para fazer frente às despesas.



Imposto sobre serviços

- Obrigação de “fazer” (conceito civilista de serviço)
- Entendimento sumulado pelo STF (Súmula Vinculante n. 31)
- *“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”*



STF RE 116.121

- O Supremo Tribunal Federal, há tempos acolheu a tese da não tributação da locação de bens móveis pelo ISS, por se tratar de obrigação de dar e não de obrigação de fazer. Nesse sentido: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTU MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - **Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer**, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina. (RE-AgR 446003 / PR – PARANÁ, AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Julgamento: 30/05/2006, Órgão Julgador: Segunda Turma, Publicação DJ 04-08-2006, p. 71, EMENT VOL-02240-06 p. 1094. (Acórdãos no mesmo sentido: RE 462747 AgR, JULG-30-05-2006 UF-ES, SEGUNDA TURMA MIN. CELSO DE MELLO, P. 10, DJ 04-08-2006, P. 72, EMENT VOL 2240-06, P. 1228, AI 487120 AgR, JULG. 30-05-2006, UF-RJ, SEGUNDA TURMA, MIN. CELSO DE MELLO, P. 10, DJ 04-08-2006. P. 59, EMENT VOL 2240-09, P. 1745. Precedentes: AC 661 QO, RE 116121 (RTJ-178/1265), AI 485707 AgR; RTJ-89/281, RDA-118/155, decisão monocrática: RE 425281.



Mudança de entendimento do STF

- *RREE 547.245 e 592.905*
- *(ISS e as operações de leasing)*
- *Vencido o Min. Marco Aurélio*
- *“Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RREE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback sinalizou que a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer” **RE 651.703.***



STF e os planos de saúde - RE 651.703

- *3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado.*
- *4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição.*
- *6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado.*
- *7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.*



STF e os planos de saúde - RE 651.703

- *10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o **pluralismo metodológico**, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.*
- *11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.*



STF e os planos de saúde - RE 651.703

- 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, **assimilam considerações econômicas**, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, **caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica**.
- 15. **A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista**, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), **não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis**



STF e os planos de saúde - RE 651.703

- **18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.**
- **20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156. III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.**



STF e os planos de saúde - RE 651.703

- 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao **oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador**

- **Vencido o Ministro Marco Aurélio (de novo!!)**



RE 651.703

Acolhimento da tese da “residualidade” da competência municipal na tributação dos serviços = se não for ICMS, então é ISS!

- “Nos dias atuais, ao contrário, a utilização do critério econômico como decorrência do aspecto **teleológico não deriva de uma preocupação arrecadatória**, mas de uma apreciação axiológica baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade”(trecho do voto vencedor).



Tributação dos serviços de streaming (motivos)

- Aumento significativo do mercado no Brasil; queda de assinantes das prestadoras de serviços de TV por assinatura (e do tratamento tributário dado a estas, submetidas atualmente à tributação do ICMS/Comunicação e da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE); grave crise fiscal pela qual atravessam (também) os municípios.
- A ANATEL, o Ministério das Comunicações e manifestações da ABTA (Associação Brasileira de TV por assinatura), demonstram o desconforto do setor com o crescimento do *streaming* no Brasil e da falta de regulação e distinção na tributação entre os setores



Tributação dos serviços de streaming

- ***É serviço ou não é?***
- ***Obrigação de fazer X oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador***
- ***STF pr e ou p s RE 651.703? E os julgados sobre a não incidência do ISS nos serviços de composi o gráfica e loca o de bens móveis?***



Tributação dos serviços de streaming

- *Qual a diferença entre liberação de sinal via cabo ou satélite (prestadoras de serviço de acesso condicionado – lei n. 12.485/11 e via internet?*
- *Essa distinção de tributação (ICMS x ISS), prestigia a **igualdade, solidariedade e a capacidade contributiva?***
- ***OK. Você venceu. Pode tributar. E agora?***



Regulamentação pelos municípios

- ***Palmas, Recife, Rio de Janeiro e Porto Alegre***
- ***São Paulo (Lei 16.575 de 15/11/17). Alíquota 2,9%***
- *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 4 Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).*



Município competente (local x estabelecimento)

- *Estabelecimento prestador x local da prestação do serviço (critério da origem, destino e do resultado do serviço)*
- *Assinante residente em Osasco que contrata a Netflix estabelecida em São Paulo, faz o download temporário do arquivo da série (Mindhunter) em Barueri e assiste à noite em Cotia com a namorada. Quem é o sujeito ativo do ISS?*
- *Fã do Deep Purple residente em Recife que baixa do Spotify (premium) Smoke on the water em Jaboatão dos Guararapes e depois ouve em Assunción.*



Consequencias (possíveis)

- Aumento da barreira de entrada no mercado de streaming – somente as grandes empresas suportarão os custos de conformidade e os frequentes litígios decorrentes da tributação municipal
- Dificuldades à livre iniciativa e livre concorrência
- Nova guerra fiscal



- Necessidade de reforma do Pacto Federativo
- Fim do critério de divisão de receitas da tributação sobre o consumo (redução dos custos de conformidade)
- Não cumulatividade plena dos tributos incidentes sobre o consumo (IVA Nacional)
- Critérios uniformes na tributação de bens e serviços
- Reforma tributária - CCF



Resultado = mais uma Guerra Fiscal





No fim das contas...





Obrigado pela atenção!

germansan_martin@hotmail.com