

Opinião: O ISS e a economia digitalizada, a ‘bola da vez’

Sob a perspectiva brasileira, o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, ou simplesmente ISS, sempre foi um tributo envolvido em controvérsias. Da pretensa taxatividade da lista de serviços historicamente contida na legislação até a localização do estabelecimento prestador, o ISS vem sendo discutido por diversos contribuintes ao longo das últimas décadas [\[1\]](#).



Longe do *glamour* do imposto sobre a renda e contribuição

social sobre o lucro líquido e da complexidade do imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de serviços de transposta intermunicipal e de comunicação (ICMS), o ISS vinha tendo uma atuação relativamente discreta até o desenvolvimento da tecnologia da informação e comunicação, coloquialmente chamada de economia digitalizada.

Sob o ponto de vista histórico, o comércio era, e para alguns ainda é, conduzido por uma variedade de trocas de bens corpóreos. Estratégias de negócios eram definidas em reuniões presenciais, informações eram frequentemente retratadas em relatórios físicos e bens e serviços eram entregues aos consumidores ou adquiridos de fornecedores de modo presencial. Pagamentos eram realizados via cheque, mediante a entrega de dinheiro e, eventualmente, por meio de trocas [\[2\]](#).

Isto é, todas essas transações mencionadas envolviam algum tipo de troca física [\[3\]](#), o que promovia o ICMS em detrimento do ISS, que alcançava precipuamente itens contidos em uma lista de serviços editada em 1968 e retrofitada em 2003, 2016 e 2020.

O avanço tecnológico possibilitou, sobretudo, uma redução dos custos na venda de mercadorias e serviços, garantindo não só uma escala muito superior em comparação aos volumes até então praticados, como uma expansão do alcance de mercado dos consumidores e fornecedores, que deixaram de ser regionais e passaram a ser globais.

A digitalização é, portanto, um processo transformativo impulsionado pelas inovações tecnológicas que afetam a cada dia todos os aspectos de nossas vidas, assim como a organização e funcionamento da economia e da sociedade. O alcance e a velocidade das mudanças são massivos, trazendo com elas a sua quota de disrupção e incertezas [\[4\]](#).

A acentuada incorporação da tecnologia da informação e comunicação propiciou o florescimento e a profusão de novas atividades — produtos e serviços — tanto nos setores públicos quanto nas áreas privadas. Tais tecnologias não apenas alavancaram a eficiência e o campo de atuação das companhias por elas beneficiadas, mas também transformaram os meios pelos quais os produtos e serviços por elas comercializados são produzidos e entregues, redesenhando o modelo de negócio até então adotado por multinacionais e *startups* [5].

Típico exemplo das mudanças proporcionadas pelo desenvolvimento da tecnologia da informação e comunicação pode ser observado nas impressões tridimensionais, atividade bastante comum nos dias atuais. Com o avanço da digitalização da economia, ao invés de se vender um vaso de plantas pelos meios tradicionalmente conhecidos, é possível que um dado consumidor faça o *download* do projeto feito sob medida e "materialize" o vaso em sua própria impressora. Isso sem a necessidade de ir a uma loja específica, de forma rápida, dinâmica e virtual.

A consequência fiscal de tal mudança na relação entre fornecedores e consumidores, bem como nas atividades e modelo de negócios tradicionalmente adotados pelos grupos corporativos deságua, em grande parte, no ISS, cuja tendência é aumentar o seu campo de incidência, ainda que por meios das famigeradas listas de serviços e ainda que abranja atividades complexas ou híbridas e que não se resumem a uma mera obrigação de fazer.

Tradicionalmente o Supremo Tribunal Federal adotava a conceituação trazida pelo Código Civil [6] para fins da caracterização da prestação de serviço, isto é, sendo verificada a existência de uma obrigação de fazer [7], restava caracterizada a prestação de serviço, o que levaria, conseqüentemente, à incidência do ISS.

Após um longo período decidindo pela incidência do ISS de acordo com a dicotomia obrigação de dar *versus* obrigação de fazer, o Supremo Tribunal Federal passou a incorporar novas referências para a prestação de serviço.

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 592.905, que abordava os contratos de *leasing* financeiro, aquela corte começou a dar os primeiros sinais de que a obrigação de fazer não seria mais o principal critério para verificar a incidência do ISS. A partir daquele momento, o STF passou a inserir o entendimento de que a lei complementar do ISS não continha a definição de serviço e que o seu limite de aplicação estaria apenas no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal [8].

A "evolução" do entendimento do STF pode ser confirmada pelos julgamentos ocorridos em 2020 [9], por meio dos quais o Plenário dessa corte passou a adotar uma interpretação mais ampla do conceito de serviço, não se limitando à distinção clássica entre obrigações de dar e fazer, mas abrangendo [10] toda e qualquer *"inegável aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem"* e *"atividade (...) prestada com finalidade econômica"*.

Ou seja, ao adotar um conceito de serviço que não se resume à acepção trazida pelo Código Civil — obrigação de fazer —, e ressaltando qualquer análise crítica sobre o entendimento do STF, é certo que novas atividades, mormente aquelas imateriais, dinâmicas e dotadas de complexidades, surgidas ou modificadas por força da digitalização da economia, passaram a ser elegíveis à tributação pelo ISS, desde que, é claro, atendidos os requisitos e formalidades legais.

Essa questão, tributação de atividades complexas, em que há o envolvimento de contratos híbridos, isto é, contratos que possuem mais de uma operação em seu bojo, já vem sendo analisado pelo STF. Embora sem uma definição final sobre o tema, ao analisar a situação das franquias (RE nº 603.136), típica hipótese de um contrato complexo, o STF rejeitou a possibilidade de fracionamento do contrato, tendo como resultado prático a possibilidade de cobrança do ISS sobre os "serviços" de franquia.

Além de ser um dos planos de ação do projeto BEPS da OCDE e um dos tópicos mais comentados dentro do mundo tributário, não se pode negar que a digitalização da economia já mudou as atividades corporativas e as relações de consumo então conhecidas, tendo reflexos fiscais, como no IRPJ e, sem sombra de dúvidas, também no ISS.

Dessa forma, o desenvolvimento da tecnologia da informação e comunicação propiciou o surgimento da economia digitalizada, transformando completamente setores tradicionais da economia, bem como possibilitando o surgimento de formatos inusitados de negócios, dotados de características próprias. Entre tais características, destaca-se a intersecção de negócios que, muitas vezes, complementam-se ou até mesmo sobrepõem-se uns aos outros [\[11\]](#).

É exatamente nesses formatos inusitados e na intersecção de negócios proporcionados pela digitalização da economia, cujo resultado é a formação de atividades híbridas ou complexas, que entra em cena o ISS, o qual surgiria como uma espécie de tributos residual ao ICMS, propiciando o incremento da base arrecadatória dos municípios. Isso, é claro, desde que observadas as disposições constitucionais e legais aplicáveis (e.g., inclusão na lista de serviços e/ou a possibilidade de interpretação horizontal, não invada a competência de outros entes de federação etc.).

Em suma, a digitalização da economia alterou o modelo econômico e a forma com que os negócios são realizados. Se mantida a tendência do STF de alargamento do conceito de serviços, tal como verificado nos últimos julgamentos sobre a matéria, talvez o ISS seja a "bala de prata" utilizada pelo legislador para tributar as atividades decorrentes deste novo modelo econômico. Em tempos de digitalização da economia, o ISS tem tudo para ser "a bola da vez".

[1] RE 605552 – Julgado em agosto de 2020 – Incidência de ISS sobre operações de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda; AgR no RE 603497 – Julgado em agosto de 2020 – Incidência de ISS sobre materiais empregados na construção civil; RE 784439 – Julgado em junho de 2020 – Taxatividade da lista de sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, CF; RE 634764 – Julgado em junho de 2020 – Incidência de ISS sobre serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios; RE 603136 – Julgado em maio de 2020 – Incidência de ISS sobre contratos de franquia (franchising); RE 651703 – Julgado em setembro de 2016 – Incidência de ISSQN sobre prestações de serviços realizadas por operadoras de planos de saúde; RE 626706 – Julgado em setembro de 2010 – Incidência de ISS sobre locação de bens móveis; RE 592905 – Julgado em março de 2010 – Incidência de ISS sobre operações de arrendamento mercantil; dentre outros.

[2] COCKFIELD, Arthur J. et al. Taxing global digital commerce. 2013, Kluwer, p. 11.

[3] Ibidem, p. 13.

[4] ROBERT, Eric. Chapter 1: The 2018 OECD Interim Report. In: HASLEHNER, Werner, et al (eds.). Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform. Wolters Kluwer, 2019, p. 1.

[5] OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, p. 52. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>>. Acesso em: 13 out. 2019.

[6] Artigo 247 a 249 do Código Civil de 2002

[7] Referido entendimento foi consolidado na edição da súmula vinculante n. 31, quando analisou a locação de bens móveis e determinou que incidência de ISS seria inconstitucional, vez que se tratava de obrigação de dar e não obrigação de fazer, o que também pode ser verificado nos acórdãos do Recurso Extraordinário n. 116.121 e no Agravo no Recurso Extraordinário n. 446.003.

[8] "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar."

[9] Como o julgamento dos RREE ns. 634.764 (jogos e apostas) e 603.136 (franquias).

[10] Desde que fora do campo de incidência do ICMS e respeitada a repartição constitucional de competência.

[11] OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, p. 54. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>>. Acesso em: 13 out. 2019.

Date Created

14/01/2021