



Faculdade de Direito
Universidade de São Paulo



PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO

Disciplina: TRIBUTOS ESTADUAIS, MUNICIPAIS E PROCESSO TRIBUTÁRIO (DEF0530)

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS INFORMADORES DO ISS

- Autonomia dos Municípios
- Territorialidade
- Capacidade contributiva

PERFIL CONSTITUCIONAL DO ISS

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

PERFIL CONSTITUCIONAL DO ISS

Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – 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.

CRITÉRIO MATERIAL – ISS



AIRES BARRETO
Professor de Cursos de
Pós Graduação

- CONCEITO DE SERVIÇO TRIBUTÁVEL:

“(...) o desempenho de atividade econômica apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”.

(ISS na Constituição e na Lei, 3ª Edição, 2009, p. 35)

CRITÉRIO MATERIAL – ISS

CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO:

- Obrigação de fazer (\neq obrigação de dar)
- Presença de um terceiro (tomador)
- Conteúdo econômico
- Produzir uma utilidade (atividade-meio \neq atividade-fim)
- Ausência de subordinação
- Regime de direito privado

CRITÉRIO MATERIAL – ISS

CLÁUSULA: “DEFINIDOS EM LEI COMPLEMENTAR”

Qual é o papel da lei complementar?

Art. 146 da CF: Cabe à lei complementar:

- I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
 - II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
 - III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) **definição** de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos **respectivos fatos geradores**, bases de cálculo e contribuintes;
- (...)

CRITÉRIO MATERIAL – ISS: LISTA DE SERVIÇOS

- A LISTA É TAXATIVA OU EXEMPLIFICATIVA?

A TESE DA TAXATIVIDADE DA LISTA É A PREDOMINANTE.

- PRINCÍPIO FEDERATIVO X AUTONOMIA DOS MUNICÍPIOS

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

REsp nº 1.111.234/PR (1ª Seção – DJ 08/10/2009)

TRIBUTÁRIO – SERVIÇOS BANCÁRIOS – ISS – LISTA DE SERVIÇOS – TAXATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. 1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que **é taxativa a Lista de Serviços** anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da **interpretação extensiva para serviços congêneres**. 2. Recurso especial não provido.

CRITÉRIO MATERIAL – CONCEITO CONSTITUCIONAL



STF – RE Nº 116.121/SP – “*LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS*”

INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO "LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS"
NO ITEM 79 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68

VOTO DA MAIORIA: RELAÇÃO COM O DIREITO PRIVADO

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

CRITÉRIO MATERIAL – CONCEITO CONSTITUCIONAL

Informativo STF - 13 a 17 de junho de 2016 - Nº 830

O Plenário iniciou julgamento de recurso extraordinário em que se discute a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) em relação às atividades de administração de planos de saúde. (...) **[O Ministro Luiz Fux] Afirmou que o aspecto primordial para a compreensão da incidência do ISS se encontraria no enquadramento do conceito de “serviço”**, uma vez que apenas as atividades classificadas como tal — à luz da materialidade constitucional do mencionado conceito (CF, art. 156, III) — seriam passíveis de atrair a obrigatoriedade do imposto, previsto em lei complementar (LC 116/2003). Nesse sentido, o STF, no julgamento do RE 547.245/SC (DJe de 5.3.2010), entendera que **não haveria, na matéria, um primado do Direito Privado**, pois, sem dúvida, seria viável que o Direito Tributário — e primordialmente o Direito Constitucional Tributário — adotasse conceitos próprios. Desse modo, a possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorreria, em última análise, do fato de ser direito positivo. Assim, os conceitos conotados por seus enunciados poderiam identificar-se com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes, mas essa identidade não seria imprescindível. **Nem mesmo a necessidade de se proceder à exegese rigorosamente jurídica do texto constitucional implicaria a inexorável incorporação, pela Constituição, de conceitos infraconstitucionais**. (...) Portanto, 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 fosse utilizada no âmbito do Direito Tributário, **novos critérios de interpretação progressivamente teriam ganhado espaço**.

CRITÉRIO MATERIAL – CONCEITO CONSTITUCIONAL

O relator asseverou que a chamada “Constituição Tributária” deveria ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que iriam desde o literal até o sistemático e teleológico. Por isso que os **conceitos constitucionais tributários não seriam fechados e unívocos**, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua exegese, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade. Dessa sorte, **embora os conceitos de Direito Civil exercessem papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não exauririam a atividade interpretativa. (...)**. Nessa senda, **a doutrina seria uníssona no sentido de que a Constituição, ao dividir as competências tributárias, valera-se eminentemente de tipos, e não de conceitos**. Portanto, os elencos dos artigos 153, 155 e 156 da CF consistiriam em tipos, pois, do contrário, seria despiciendo o emprego de lei complementar para dirimir conflitos de competência, consoante a previsão do art. 146, I, da CF. Mas, apesar de a Constituição valer-se de linguagem tipológica e potencialmente aberta, esse posicionamento jurídico não conduziria a que a lei complementar pudesse dispor livremente sobre os impostos previstos na Constituição. No entanto, **a lista de serviços veiculada pela LC 116/2003 teria caráter taxativo, taxatividade que seria o contraponto ao conceito econômico de serviços, que possuiria razoável abertura semântica e vaguidade. Essa contraposição é que conferiria segurança jurídica ao sistema**, num país onde se decidira atribuir competência tributária aos municípios.



LUIZ FUX
Ministro STF

CRITÉRIO MATERIAL – CONCEITO CONSTITUCIONAL

O conceito de prestação de serviços não teria, portanto, por premissa a configuração dada pelo Direito Civil. Seria, por outro lado, **relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem**, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. Outrossim, e tendo em conta as premissas expostas, **a natureza jurídica securitária alegada pelas operadoras de “planos de saúde” para infirmar a incidência do ISS não indicaria fundamento capaz de afastar a cobrança do tributo no caso em comento**. Isso se daria porque, diferentemente dos “seguros-saúde”, nos “planos de saúde” a garantia oferecida seria tão somente a utilidade obtida mediante a contratação do respectivo plano, o que não excluiria o fato de as atividades por elas desempenhadas — operadoras de plano de saúde e operadoras de seguro-saúde — serem “serviço”. Nesse sentido, o ISS deveria incidir sobre a comissão, assim considerada a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que repassado para os terceiros prestadores dos serviços médicos. Em seguida, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio.



LUIZ FUX
Ministro STF

TRECHO DO VOTO DO RELATOR – RE 651703/PR

“(…) 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.

Deve-se reconhecer a interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico. A interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, ainda que, para a formação dos conceitos tributários passem pelo filtro jurídico.

(…)

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 imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.”



LUIZ FUX
Ministro STF

CRITÉRIO ESPACIAL – ISS: DUALIDADE DE CRITÉRIOS

Art. 12 Decreto-lei 406/68: “Considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador”. Exceções: construção civil e exploração de rodovias.

Art. 3º LC 116/03: “O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (...)”. Exceções: incisos I a XXII

LC 157/16: Institui novas exceções em que o Município competente é o do tomador do serviço:

- No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 [*leasing, franchising e factoring*] e 15.09 [*leasing*], o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este.

- No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01 [*administração de fundos, cartões de crédito, etc.*], os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço.”

CRITÉRIO ESPACIAL – ISS

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

DECRETO-LEI Nº 406/68



“As duas Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, na vigência do art. 12 do Dec-lei nº 406/68, revogado pela LC nº 116/2003, pacificaram entendimento no sentido de que a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do **local da prestação dos serviços**, onde **efetivamente** ocorre o fato gerador do imposto”.

(REsp 112862/GO, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 07.12.2009)

CRITÉRIO ESPACIAL – ISS

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03



“A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o **local da sede do prestador do serviço (art. 3º)**”.

(Primeira Seção, REsp 1.117.121/SP, rito do art. 543-C do CPC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 29.10.2009)

CRITÉRIO ESPACIAL – SÍNTESE DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ

DECRETO-LEI 406/68	APÓS A LC 116/2003
LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO	LOCAL DO ESTABELECIMENTO SEDE DO PRESTADOR ?

CRITÉRIO ESPACIAL – ISS

LC 116/03. Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure **unidade econômica ou profissional**, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

- Elementos indicadores do estabelecimento:

- Manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços;
- estrutura gerencial, organizacional e administrativa compatível com as atividades desenvolvidas;
- inscrição na Prefeitura do Município e nos órgãos previdenciários;
- informação desse local como domicílio fiscal, para efeito de outros tributos;
- divulgação do endereço desse lugar em *site*, perfil em rede social, impressos, formulários, correspondência, ou contas de telefone, de energia elétrica, de água, ou outras, em nome do prestador.

Estabelecimento
prestador



Estabelecimento
do prestador

CRITÉRIO ESPACIAL – ISS



AIRES BARRETO
Professor de Cursos de Pós
Graduação

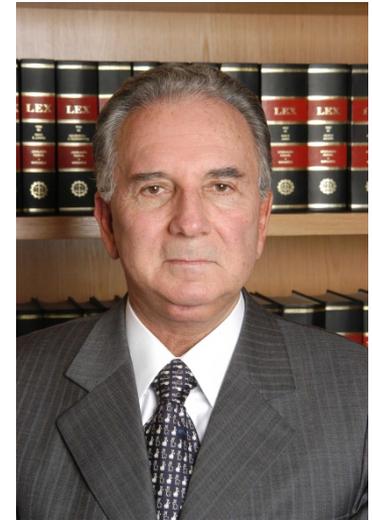
CONCEITO DE “ESTABELECIMENTO PRESTADOR”:

“(…) configura estabelecimento prestador o lugar no qual, de modo concreto, se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica (não importa se se trata de matriz, ou sede, filial, sucursal, agência, loja, escritório ou qualquer outra denominação da espécie)”.

E continua o autor: “(…) estabelecimento prestador é, pois, o local em que a atividade (facere) é efetivamente exercida, executada, culminando com a consumação dos serviços.”

CRITÉRIO ESPACIAL – ISS

“(…) o exame de qualquer texto de lei complementar em matéria tributária **há de ser efetuado de acordo com as regras constitucionais de competência. É o que ocorre com o Decreto-lei n. 406/68 (com a redação dada pela LC n. 56/87) e com a LC n. 116/2003, do mesmo modo, com as legislações municipais, cujos termos só podem ser compreendidos se considerada a totalidade sistêmica do ordenamento, respeitando-se os limites impostos pela Constituição à disciplina do ISS**”.



PAULO DE BARROS
CARVALHO
Professor Emérito da USP
e da PUC/SP

CRITÉRIO ESPACIAL – ISS (CASO POTENZA LEASING)



1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o **fato gerador não se confunde com a venda do bem** objeto do leasing financeiro, já que o **núcleo do serviço prestado é o financiamento.**

2. No contrato de **arrendamento mercantil financeiro** (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de **contrato complexo**, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de leasing financeiro, **à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.**

CRITÉRIO ESPACIAL – ISS (CASO POTENZA LEASING)



3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

CRITÉRIO ESPACIAL – ISS (CASO POTENZA LEASING)



6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo **unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado**, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual **predomina o aspecto financeiro**, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o **núcleo** da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a **concessão, a efetiva aprovação do financiamento**.

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. **Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio.** Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

CRITÉRIO ESPACIAL – ISS (CASO POTENZA LEASING)



9. O **tomador do serviço** ao dirigir-se à concessionária de veículos **não vai comprar o carro**, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, **a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consectários do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.**

10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9o. do Decreto-Lei 406/68, que fundamente a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. **A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento;** assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

CRITÉRIO ESPACIAL – ISS (CASO POTENZA LEASING)



12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) **incide ISSQN** sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a **partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo**; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

CRITÉRIO ESPACIAL – ISS

- **STJ JULGA ISS DE ANÁLISES CLÍNICAS (12/01/2015)**

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que os laboratórios de análise clínica devem recolher ISS ao município onde é feita a coleta do material a ser analisado. A decisão, da 1ª Turma, é a primeira que trata do assunto na Corte e traz um precedente perigoso para o setor. Grande parte dos laboratórios funciona com unidades de coleta e análise separadas e costumam recolher o ISS sobre todos os serviços prestados somente no município onde há a unidade de análise.

O julgamento envolve o Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim, que realiza, por exemplo, a coleta de sangue em 25 cidades e faz a análise de todo o material em Recife (PE).

Contudo, no processo relativo ao laboratório, a maioria dos ministros entendeu que o ISS é devido no município onde foi realizada a coleta. Segundo o voto do relator, ministro Arnaldo Esteves Lima, "o ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que é estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo"

CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS – MODIFICAÇÕES EMPREENDIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/16

Art 1º - A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 3º - O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, falta do estabelecimento, no local do domicílio prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

XXIII – do **domicílio do tomador** dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

XXIV – do **domicílio do tomador** do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;

XXV – do **domicílio do tomador** dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09

A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/16

O imposto passa a ser devido no “**domicílio do tomador do serviço**” nas seguintes atividades:

- **Planos de saúde** (subitens 4.22 e 4.23) e **planos veterinários** (subitem 5.09); – conforme o RE 651.703 essa tributação abrange as operadoras de seguro saúde (instituições financeiras);
- **Administração de cartões de crédito e débito, fundos, consórcios e congêneres** (subitem 15.01);
- **Agenciamento de contratos de leasing, franquia e factoring** (subitem 10.04) e o “**serviço**” de arrendamento mercantil em si (subitem 15.09);

CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS – MODIFICAÇÕES EMPREENDIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/16

- **Deveres instrumentais** delineados pela LC 157/16:
 - Cartões de crédito e débito: “os **terminais eletrônicos** ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço” (§ 4º do art. 3º da LC 116/03, inserido pela LC 157/16)
 - Agenciamento de contratos de leasing, franquia e factoring (subitem 10.04) e o “serviço” de arrendamento mercantil: o valor do imposto é devido ao **Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço**, conforme informação prestada por este;

TRÂMITE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/16

Inicialmente, o Presidente da República vetou a inclusão dos incisos XXIII, XXIV e XXV ao art. 3º da Lei Complementar nº 116/03. **Entretanto, o Congresso Nacional rejeitou os vetos.**

Veto nº 52/2016

- ❖ Justificativa do Veto – inciso XXIII (planos de saúde): “O dispositivo comportaria uma potencial **perda de eficiência** e de **arrecadação tributária**, além de **pressionar por elevação do valor dos planos de saúde, indo de encontro à estratégia governamental de buscar alternativas menos onerosas para acesso aos serviços do setor.**”
- ❖ Justificativa do Veto – inciso XXIV (administração de cartão de crédito e de fundos) – “O dispositivo comportaria uma potencial **perda de eficiência** e de **arrecadação tributária**, além de redundar em **aumento de custos para empresas do setor, que seriam repassados ao custo final, onerando os tomadores dos serviços**”.
- ❖ Justificativa do Veto – inciso XXV (arrendamento mercantil) – “O dispositivo **contraria a lógica de tributação desses serviços, que deve se dar no local onde ocorrem a análise do cadastro, o deferimento e o controle do financiamento concedido, e não em função do domicílio do tomador dos serviços**”

A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/16 - INCONSTITUCIONALIDADES

- As alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 157/16 são compatíveis com a Constituição Federal?
- A relação entre o critério material e o critério espacial: o ISS incide sobre a prestação ou sobre a aquisição de serviços?



HUMBERTO ÁVILA
Professor Titular USP

“Mas se assim o é, isso significa que **a alteração introduzida pelo artigo 1º da LC nº 157/2016 viola a norma constitucional do tributo**, ao transformá-lo em algo diferente daquilo que foi determinado pela Constituição. **Ao invés de um imposto incidente sobre a prestação de serviço pago ao Município no qual esta ocorra, a nova lei transforma o ISS em um imposto sobre a tomada de serviço pago ao Município no qual o tomador reside**”

A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/16

- O domicílio do tomador pode ser eleito como elemento de conexão a gerar a tributação pelo ISS?



SIMONE RODRIGUES
COSTA BARRETO
Doutora pela PUC/SP

“O local da prestação do serviço não se define a partir da localização do tomador. A definição do local em que ocorre a prestação do serviço requer a verificação do local onde se materializa o serviço do qual o tomador se utiliza, sendo irrelevante, para fins de incidência do ISS, o local onde o mesmo está localizado”

INCONSTITUCIONALIDADES DO NOVO REGIME

1

- Violação ao **conceito de serviço**, em face da necessária relação entre o critério material e o espacial/pessoal. Transforma-se o ISS em um imposto sobre a “utilização de serviço”;

2

- **Extraterritorialidade** da lei do município do tomador do serviço, que passa a ser aplicada a fato jurídico ocorrido fora do seu território;

INCONSTITUCIONALIDADES DO NOVO REGIME

- 3 • Violação ao **Princípio da Segurança Jurídica**: excessiva indeterminação do conceito de tomador de serviço.
- Como controlar o domicílio do tomador, notadamente em um mundo cada vez mais virtual?

Consórcio

- O tomador é o consorciado ou o grupo de consórcio?
- Como determinar o domicílio?
 - Civil?
 - Fiscal? Para qual tributo?
 - Eleitoral?
 - Declarado? Sob qual critério?

Planos de Saúde Coletivos

- O tomador é a empresa contratante ou o beneficiário?
- Se a empresa, sua matriz ou filiais?
- Se o beneficiário, qual o critério para determinar o domicílio?

INCONSTITUCIONALIDADES DO NOVO REGIME

4

- Violação à liberdade de tráfego, que veda diferença tributária em razão do **destino** (CF/88, art. 152);

5

- Violação ao **art. 146 da CF/88 e ao pacto federativo**.
 - A Lei Complementar deve dirimir conflitos de competência e não fomentá-los!
 - Desestruturação do imposto, com redução da arrecadação global. Potencial incentivo de guerra fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADES DO NOVO REGIME

6

- **Violação ao art. 192 da CF/88**, que determina que o sistema financeiro nacional será *“estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade”*.
 - Retrocesso da “bancarização”. Retorno da **monetização da economia**.
 - Perda de eficiência arrecadatória.
 - Incentivo à informalidade, à corrupção e ao crime.

INCONSTITUCIONALIDADES DO NOVO REGIME

7

- Violação ao princípio da **eficiência** (CF/88, art. 37, *caput*), caso se demonstre que o aumento de custos de conformidade e a diminuição de atividade econômica dela decorrente ocasiona menor arrecadação geral;

8

- A previsão de diferentes deveres instrumentais pelos municípios poderá ocasionar ofensa à **livre-iniciativa e à neutralidade da tributação** (CF/88, art. 170): os contribuintes poderão ser impelidos a restringir sua atuação em relação a municípios de menor porte;

INCONSTITUCIONALIDADES DO NOVO REGIME

9

- Violação ao princípio da **proporcionalidade**:
 - demonstração de que haveria um **meio igualmente adequado** para promover a translação de receitas para os municípios do destino (mecanismo de Direito Financeiro ou sistema informático único nacional), sem a restrição de direitos dos contribuintes ocasionada pela LC 157/16.
 - Os deveres instrumentais delineados na LC 157/16 serão concretizados de forma diversa por mais de 5.500 municípios, ocasionando diversidade de obrigações e altos custos de conformidade



Alberto Macedo: as prescrições em questão poderão acarretar *“muitos efeitos negativos para os setores econômicos envolvidos, não só de âmbito jurídico, mas principalmente de custos de implantação e de conformidade, fazendo estes últimos estourarem, ferindo frontalmente a neutralidade fiscal que toda tributação deve perseguir”*

PLANO DE SAÚDE DIZ QUE PODE SAIR DE 70% DAS CIDADES COM NOVO ISS

FOLHA DE S.PAULO

★ ★ ★ UM JORNAL A SERVIÇO DO BRASIL

“Operadoras de plano de saúde ameaçam deixar de atender até 70% das cidades brasileiras após o Congresso Nacional derrubar veto do presidente Michel Temer em artigos da lei que define regras para o recolhimento de ISS (Imposto Sobre Serviços).

(...)

Empresas reclamam que a obrigação de pagar impostos em centenas ou milhares de municípios aumentará o custo com cumprimento de burocracias e tornará parte de suas operações inviáveis.

Segundo a Abramge (Associação Brasileira de Planos de Saúde), dos mais de 5.500 município no país, aproximadamente 3.800 têm menos de 1.000 beneficiários de planos de saúde..

A entidade afirma que, devido aos custos envolvidos na abertura de filiais em cada uma dessas cidades, adaptação no modelo de envio de informações e cumprimento de obrigações, será inviável seguir atuando nelas”

ADI 5.835 – LIMINAR CONCEDIDA PELO MIN. RELATOR ALEXANDRE DE MORAES

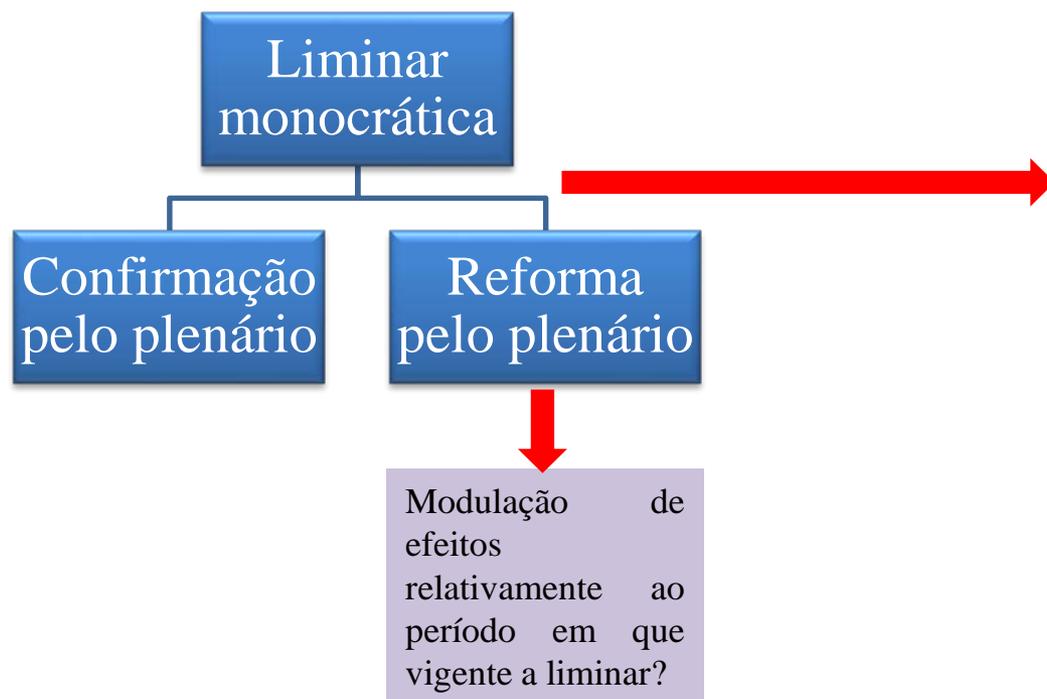


“Diferentemente do modelo anterior, que estipulava, para os serviços em análise, a incidência tributária no local do estabelecimento prestador do serviço, **a nova sistemática legislativa prevê a incidência do tributo no domicílio do tomador de serviços. Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de “tomador de serviços”, sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo inocorrência de correta incidência tributária.** A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão por gerar dificuldade na aplicação da Lei Complementar Federal, **ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica,** comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com conseqüente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal.

(...)

Diante de todo o exposto: a) com fundamento no art. 10, § 3º, da Lei 9.868/1999 e no art. 21, V, do RISTF, **CONCEDO A MEDIDA CAUTELAR pleiteada, ad referendum do Plenário desta SUPREMA CORTE, para suspender a eficácia do artigo 1º da Lei Complementar 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV,** e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar 116/2003; bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editada para sua direta complementação.

INSEGURANÇAS QUE PERSISTEM



Demora

Os contribuintes podem se resguardar contra a possível reforma mediante depósito dos valores? Como fazer no caso de serviços tomados por pessoas em diversos municípios?

INSEGURANÇAS QUE PERSISTEM

- Qual a legislação municipal editada para a “direta complementação” dos dispositivos suspensos?
 - Trata-se do dispositivo que determinou a tributação conforme a nova lei complementar ou também de eventual dispositivo que tenha revogado legislação anterior?
 - O dispositivo que tenha revogado a lei anterior visa à “direta complementação” dos dispositivos suspensos?
 - Na última hipótese, esta volta a valer?
- Análise em face de cada uma das legislações dos 5.570 Municípios brasileiros.
- Riscos e incoerências.

CRITÉRIO PESSOAL – ISS

Materialidade do ISS: prestar serviço (art. 156, III c/c art. 155, II da CF)

Contribuinte: - É o prestador do serviço.

- Pode a lei municipal eleger o tomador do serviço?

Capacidade contributiva

Prestador do serviço X Tomador do serviço

CRITÉRIO PESSOAL – ISS

RESPONSÁVEL: terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação. Esta atribuição é feita pelo ente tributante, mediante lei (art. 6º da Lei Complementar nº 116/03)

- Responsabilidade obrigatória e facultativa

RESPONSABILIDADE DO TOMADOR

(em São Paulo, é exclusiva - art. 9º, § 4º da Lei nº 13.701/03)

§4º Independentemente da retenção do Imposto na fonte a que se referem o "caput" e o parágrafo 3º, fica o responsável tributário obrigado a recolher o Imposto integral, multa e demais acréscimos legais, na conformidade da legislação, eximida, neste caso, a responsabilidade do prestador de serviços.

CRITÉRIO PESSOAL – ISS: SUBSTITUIÇÃO

RETENÇÃO NA FONTE



PAULO AYRES
BARRETO

Professor Associado USP

“No chamado sistema de retenção na fonte, coexistem duas normas jurídicas e, conseqüentemente, duas relações jurídicas distintas: (i) uma que se instala entre o contribuinte (pessoa física ou jurídica), beneficiário da renda paga, e a União que se faz representar nessa relação pelo substituto, de cunho eminentemente tributário; (ii) uma segunda relação jurídica, de natureza administrativa, que vincula o substituto à União, na qual o primeiro fica obrigado a entregar aos cofres públicos recursos de terceiros, vale dizer, o montante que reteve do contribuinte. **Atua o substituto nessa relação como verdadeiro órgão arrecadador**”.

- **Relação de cunho administrativo-fiscal (tomador x Estado)**
- O regime jurídico aplicável será o **regime do substituído**, e não o do substituto.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO ENVOLVENDO MAIS DE UM MUNICÍPIO

LIMITES:

- nos casos em que a substituição tributária é **compulsória**, o **tomador** do serviço deverá estar localizado no mesmo **Município em que o serviço for prestado**;
- nos casos em que a substituição tributária é uma **faculdade** do legislador ordinário, o **estabelecimento prestador** (onde se der a prestação do serviço) e o **tomador** deverão estar localizados **no mesmo Município**.

CRITÉRIO QUANTITATIVO – BASE DE CÁLCULO

- Em regra, é o **preço do serviço**
(receita auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço tributável)
 - Exceção: Art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68
- Preço do serviço X Valor do contrato
- **A BASE DE CÁLCULO DO ISS NÃO ABRANGE:**
 - Valores referentes a tributos exigidos por outros entes;
 - Despesas e valores de terceiros;
 - Meros reembolsos de despesas, correções monetárias e juros;
 - Descontos concedidos.

- **CONSELHO DE SÃO PAULO MANTÉM AUTUAÇÃO FISCAL CONTRA LOJA DA CVC (13/05/2014)**

A 3ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos (CMT) de São Paulo - última instância administrativa - manteve autuação fiscal por possível omissão de receita de uma loja da CVC na capital paulista. A penalidade foi aplicada a partir de uma denúncia sobre a não emissão de nota fiscal. A loja, de acordo com o Fisco, estaria recolhendo valores menores de Imposto sobre Serviços (ISS). Cabe recurso.

(...)

De acordo com a defesa da empresa, pela natureza do serviço prestado, **o valor da nota emitida pela agência pode ser diferente do pago pelo cliente**, já que a nota refere-se apenas à parte da agência. **O montante pago pelo consumidor inclui a parte aérea e o hotel - cujos responsáveis devem emitir notas separadas.**

(...)

De acordo com o conselheiro [Paulo Roberto Andrade], **o grupo CVC divide a atividade em duas: a CVC Operadora, responsável pelos pacotes, que tem sede em Santo André [alíquota 2%], e a CVC Serviços, responsável pelas lojas (com exceção das franquias).** Pela venda dos pacotes turísticos, segundo ele, a agência recebe da CVC Operadora uma comissão de 9% e é sobre esse montante que incide o Imposto sobre Serviços para São Paulo [alíquota 5%].

CRITÉRIO QUANTITATIVO – ALÍQUOTAS

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Art. 156. § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, **cabe à lei complementar:**

I - fixar as suas **alíquotas máximas e mínimas**

ADCT

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I - terá **alíquota mínima de dois por cento**, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II - **não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.**

SEMINÁRIO DE CLASSE II
Imposto sobre Serviços (ISS)

A pessoa jurídica XPTO, localizada no Município de Porto Alegre, exerce atividades de manipulação de medicamentos. Por entender que presta serviços, vez que os medicamentos são confeccionados consoante as particularidades de cada receita médica apresentada pelos clientes, a empresa recolhe o ISS, enquadrando sua atividade no subitem 4.07 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (“serviços farmacêuticos”). Ante a falta de recolhimento do ICMS, o Estado do Rio Grande do Sul lavrou Auto de Infração e Imposição de Multa contra o referido contribuinte, cobrando o imposto estadual, sob o argumento de que não haveria, na hipótese, serviço tributável pelo Município. Em face dessa situação, pergunta-se:

É possível, ante a redação do art. 155, § 2, IX, “b”, da Constituição Federal e do art. 1º, § 2, da LC nº 116/2003, a incidência conjunta dos dois impostos?

A atividade realizada pelo contribuinte em exame encontra-se no âmbito de incidência do ISS? Há um conceito constitucional de “serviço”? Qual a importância da lista anexa à LC nº 116/2003? Tem relevância interpretativa a circunstância de a redação original do projeto de lei que deu origem à LC nº 116/2003 ter previsto, originalmente, no subitem 4.07 “*Serviços farmacêuticos, inclusive de manipulação*”, tendo a parte final do dispositivo sido excluída quando da tramitação do projeto?

Tome-se em conta a ementa do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 975.105/RS, que deu origem ao Recurso Extraordinário 605.552/RS, ora sob Repercussão Geral no Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO. ISS. FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO. PREPONDERÂNCIA DO SERVIÇO OU DA MERCADORIA. IRRELEVÂNCIA. LISTA DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO TRIBUTO MUNICIPAL. 1. Hipótese em que o Tribunal de origem entendeu incidir exclusivamente o ICMS sobre o preparo, a manipulação e o fornecimento de medicamentos por farmácias de manipulação, pois haveria preponderância da mercadoria em relação ao serviço. 2. O critério da preponderância do serviço ou da mercadoria, adotado pela redação original do CTN de 1966 (art. 71, parágrafo único), foi logo abandonado pelo legislador. A CF/1967 (art. 25, II) previu a definição dos serviços pela legislação federal. O DL 406/1968 revogou o art. 71 do CTN e inaugurou a sistemática da listagem taxativa, adotada até a atualidade (LC 116/2003). 3. A partir do DL 406/1968 (art. 8º, § 1º), os serviços listados submetem-se exclusivamente ao ISS, ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias. A regra é a mesma na vigência da LC 116/2003 (art. 1º, § 2º). A preponderância do serviço ou da mercadoria no preço final é irrelevante. 4. O Superior Tribunal de Justiça prestigia esse entendimento em hipóteses análogas (serviços gráficos, de construção civil, hospitalares etc.), conforme as Súmulas 156, 167 e 274/STJ. 5. Os serviços prestados por farmácias de manipulação, que preparam e fornecem medicamentos sob encomenda, submetem-se à exclusiva incidência do ISS (item 4.07 da lista anexa à LC 116/2003). Precedente da Primeira Turma. 6. Recurso Especial provido. (REsp 975105/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2008, DJe 09/03/2009)

Merece ser mantido o AIIM lavrado pelo Estado do Rio Grande do Sul?

OBRIQADO A TODOS!