



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:

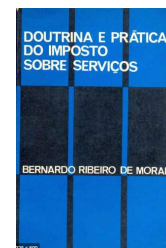
(...)

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

- Conceito de Serviço Tributável

“A noção de serviço objeto do ISS não pode ser confundida com a de simples ‘prestação de serviço’ (contrato de direito civil, que corresponde ao fornecimento de trabalho). **O conceito de serviço nos vem da economia, do trabalho como produto (...) Serviço, assim, é a expressão que abrange qualquer bem imaterial,** tanto atividades consideradas de ‘prestação de serviços’ (v.g. atividade do médico, do advogado, do engenheiro, do corretor etc.) como as demais venda de bens imateriais (v.g. locação de bens móveis (...))



**BERNARDO RIBEIRO
DE MORAES**
Professor e Procurador
Municipal



AIRES BARRETO
Professor de Cursos de
Pós Graduação

“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 (...) **Consistindo o conceito de serviço tributável por via de ISS no esforço humano a terceiros, segue-se, inexoravelmente, que este só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra)**”

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

- **Súmula Vinculante 31:** É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

"Ementa: Imposto sobre serviços (ISS) - Locação de veículo automotor - Inadmissibilidade, em tal hipótese, da incidência desse tributo 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 446003 AgR, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgamento em 30.5.2006, *DJ* de 4.8.2006)

STF: ISS sobre planos de saúde e seguro saúde (RE 651.703)

“Ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISSQN 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 ganhado espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.” (...)



Afasta o art. 110 do CTN

“Ademais, é cediço que a Constituição é carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, pelo que o princípio da interpretação da lei conforme a Constituição pode ganhar cores de uma interpretação da Constituição conforme a lei. No entanto, a referida assertiva não significa que os conceitos constitucionais são necessariamente aqueles encontrados na lei ordinária.” (...)



Ausência de conceitos constitucionais e interpretação da CF conforme a lei

“Dentro dessa ordem de ideias, a opinio doctorum encarta-se no sentido de que a Constituição Tributária dever 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; por isso que os conceitos constitucionais tributários não são 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.” (...)



Pluralismo metodológico

“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.” (...)



Solidariedade e eficácia positiva da capacidade contributiva.

“É que uníssona a doutrina no sentido de que a Constituição, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos, estes pressupostos por uma definição clara e a indicação exaustiva de todas as notas que o compõem, permitem a aplicação do método subsuntivo, ao passo que aqueles, não se definem, mas se descrevem, e pela sua própria abertura, estão voltados à concretização de valores.” (...)



Doutrina tipológica seria uníssona

“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.” (...)



Conceito de serviço pautado no critério econômico

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

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 – 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 – 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

- **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 – ISS

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta do material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica. (...)

4. 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 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 imponible.

5. **A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade.** A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, verbis: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

6. Recurso especial conhecido e não provido.

(REsp 1439753/PE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Rel. p/ Acórdão Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/11/2014, DJe 12/12/2014)

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;

A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/16

- Extraterritorialidade



PAULO AYRES BARRETO
Professor USP

“Vislumbra-se, também, nessa pretensa extensão do critério espacial e do sujeito ativo do ISS, uma **extraterritorialidade da lei instituidora do tributo**, que **não** se afigura compatível com o Texto Constitucional. Com efeito, o Município A, onde situado o tomador, aplicará a sua lei à evento ocorrido no Município B, onde se deu efetivamente a prestação do serviço. Trata-se de hipótese que viola a autonomia municipal, uma vez que este pressupõe a igualdade horizontal entre os municípios, cujas ordens jurídicas não podem interferir umas nas outras.

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;

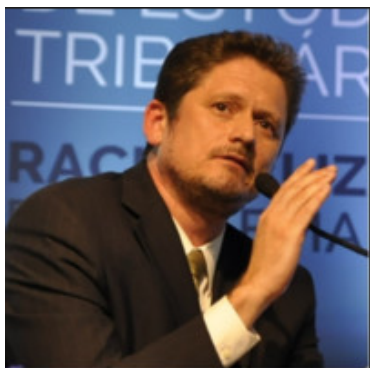
8

- 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

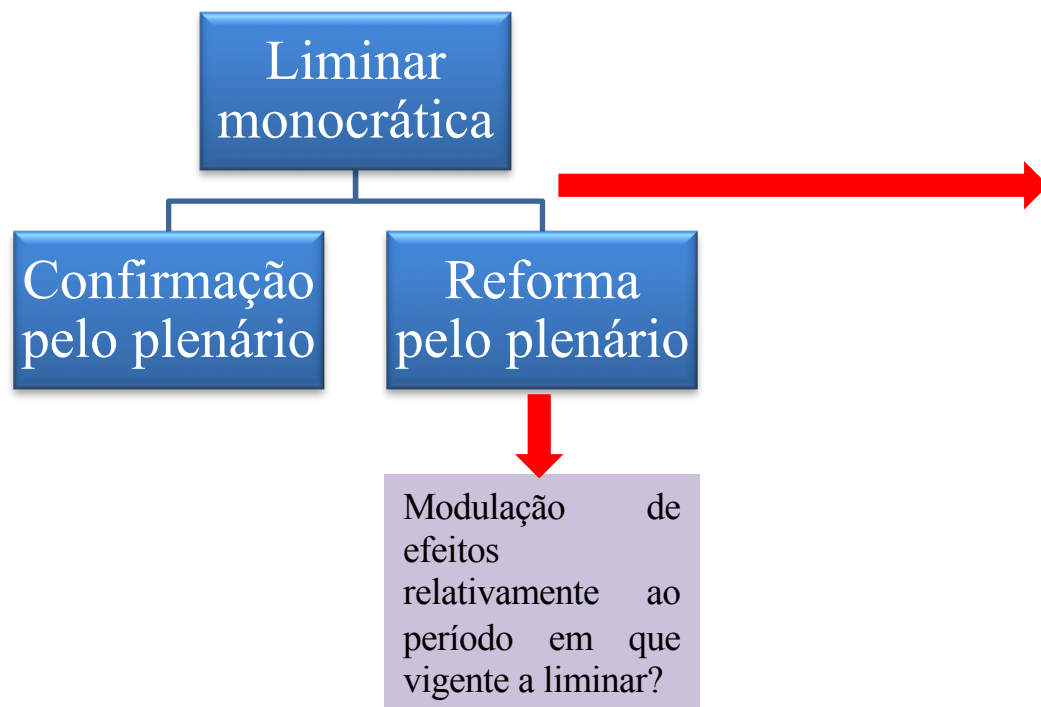


“Diferentemente do modelo anterior, que estipulava, para os serviços em análise, a incidência tributária no local do estabelecimento prestador do serviço, **a nova sistemática legislativa prevê a incidência do tributo no domicílio do tomador de serviços. Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de “tomador de serviços”, sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo inoocorrência 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

“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**”.



PAULO AYRES
BARRETO

Professor Associado USP

- **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 PESSOAL - RESPONSABILIDADE

Notícias STF



Segunda-feira, 03 de dezembro de 2018

Retenção de ISS de prestador de serviço não estabelecido no território do município é tema de repercussão geral

O Supremo Tribunal Federal (STF) irá analisar se é constitucional a obrigação prevista na Lei 14.042/2005, do Município de São Paulo, que determina a retenção do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) pelo tomador de serviço, em razão da ausência de cadastro, na Secretaria de Finanças de São Paulo, **do prestador não estabelecido no território do referido município**. A matéria é objeto do Recurso Extraordinário (RE) 1167509 e teve repercussão geral reconhecida em deliberação no Plenário Virtual do STF. (...) No Supremo, o sindicato sustenta, em síntese, que a retenção do ISS pelo tomador de serviço acaba por onerá-lo duplamente. Aponta ainda a incompetência municipal para eleger, como responsáveis tributários, tomadores de serviços cujos prestadores estejam fora do respectivo território, pois somente a lei complementar poderia tratar de normas gerais de direito tributário. Alega ofensa aos artigos 30, inciso I, 146 e 152 da Constituição Federal, bem como ao princípio da territorialidade, tendo em vista a cobrança sobre fatos estranhos à competência tributária do município de São Paulo.

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.

CRITÉRIO QUANTITATIVO – BASE DE CÁLCULO



REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de Segurança – ISSQN — **Materiais utilizados na obra devem ser descontados da base de cálculo** – Entendimento do STJ – Precedentes – **Subempreitada** deve ser descontada da base de cálculo do ISS quando já paga pela empresa contratada – Cálculo e comprovação dos valores empregados a título de materiais deve ser comprovado em sede de liquidação de sentença – Sentença mantida – Recurso desprovido.

(TJSP; Remessa Necessária Cível 1001226-74.2016.8.26.0418; Relator (a): Mônica Serrano; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Paraibuna - Vara Única; Data do Julgamento: 22/02/2018; Data de Registro: 02/03/2018)

APELAÇÃO – Ação declaratória c/c repetição de indébito – ISS – **Construção civil** – Base de cálculo – **Exclusão dos valores relativos às subempreitadas e aos materiais empregados nas respectivas obras** – **Possibilidade** – Entendimento firmado pelo STF, em repercussão geral, quando do julgamento do RE nº 603.497/MG – Precedentes – RECURSO DESPROVIDO.

(TJSP; Apelação Cível 1003384-08.2014.8.26.0278; Relator (a): Henrique Harris Júnior; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Itaquaquecetuba - 3ª Vara Cível; Data do Julgamento: 04/06/2018; Data de Registro: 04/06/2018)

- **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.**

CRITÉRIO QUANTITATIVO – ALÍQUOTAS

- Dispositivo introduzido pela Lei Complementar nº 157/16

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

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

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.

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?

OBRIGADO A TODOS!