



Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo



**PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO**

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

# **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) – II**

# ISS SOBRE A IMPORTAÇÃO

## ▪ Lei Complementar nº 116/03

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.”

- Extraterritorialidade?

- Extravasa o espectro de competência tributária? Inovação da LC?

## ISS SOBRE A IMPORTAÇÃO

- Possibilidade de extraterritorialidade implicitamente autorizada pela Constituição Federal em decorrência do “princípio do destino”?
- Regra-matriz autônoma sobre a materialidade prestar serviço?
- Modalidade especial de Substituição Tributária?

## ISS SOBRE A IMPORTAÇÃO



**AIRES BARRETO**  
Professor de Cursos de Pós  
Graduação

*“Serviços prestados no exterior do País não podem ser aqui devidos. Esse imposto incide no local da prestação e, no caso, essa concretização ocorre fora dos lindes nacionais”*

*Em artigo específico sobre o tema, manifestou-se: “(...) O serviço há de ser prestado no território brasileiro para que seja legítima a exigência de ISS sobre uma prestação integralmente considerada; se prestada no exterior, em sua inteireza, não é alcançado pelo ISS, sendo ilegítima exigência desse imposto que sobre ele se faça”.*

*(BARRETO, Aires. ISS – Não incidência sobre a importação de serviços. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 201. São Paulo: Dialética: São Paulo, 2012, p. 24)*

## ISS SOBRE A IMPORTAÇÃO

“(…) não há óbice constitucional para a cobrança do ISS na importação de serviços; ao contrário, trata-se de regra mandatória, à luz do princípio da igualdade, tendo em vista a adoção da regra de tributação no destino

(…) não se considera ocorrida a importação se forem os serviços desenvolvidos no exterior, cujo resultado ali se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no Brasil”.



LUÍS EDUARDO SCHOUERI  
Professor Titular USP

# ISS SOBRE A EXPORTAÇÃO

## ▪ Lei Complementar nº 116/03

“Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

(...)

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

- O que é resultado?

- **Resultado do serviço ≠ Conclusão do serviço**

# ISS SOBRE A EXPORTAÇÃO

## ▪ Recurso Especial nº 831.124/RJ - EMENTA

“6. Na acepção semântica, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

**7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território.** É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior." 8. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido. (...)"  
(REsp 831124/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2006, DJ 25/09/2006, p. 239)

## ISS SOBRE A EXPORTAÇÃO



### ▪ Recurso Especial nº 831.124/RJ – Voto Teori Zavascki

**“Penso que não se pode confundir resultado da prestação de serviço com conclusão do serviço.** Não há dúvida nenhuma que o serviço é iniciado e concluído aqui. Não há dúvida nenhuma que o teste na turbina faz parte do serviço. O fato de ser testado aqui foi o fundamento adotado pelo juiz de Primeiro Grau e pelo Tribunal para dizer que o teste é o resultado. Mas essa conclusão não é correta: o teste faz parte do serviço e o serviço é concluído depois do teste. **Depois disso, a turbina é enviada ao tomador do serviço, que a instala no avião, quando então, se verificará o resultado serviço. O resultado, para mim, não pode se confundir com conclusão do serviço.** Portanto, serviço é concluído no País, mas o resultado é verificado no exterior, após a turbina ser instalada no avião”



## ISS SOBRE A EXPORTAÇÃO – PROJETOS DE ENGENHARIA



TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EXPORTAÇÃO DE PROJETOS DE ENGENHARIA. NÃO INCIDÊNCIA.

(...)

2. A só confecção do projeto de engenharia, à luz dos arts. 109, 113, 114, 116, I, do CTN, é fato gerador do ISSQN, e sua posterior remessa ao contratante estrangeiro não induz, por si só, à conclusão de que se está exportando serviço.

3. À luz do parágrafo único do art. 2º da LC n. 116/2003, a remessa de projetos de engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando se puder extrair do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, puder-se extrair a intenção de sua execução no território estrangeiro.

(...)

(AREsp 587.403/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/2016, DJe 24/11/2016)

# ISS SOBRE A EXPORTAÇÃO – PROJETOS DE ENGENHARIA



## AREsp 587.403/RS – Voto Gurgel de Faria

(...) elaborado todo o projeto de engenharia em território nacional, não se pode dizer que seu resultado é vinculado à realização da obra no Estado estrangeiro, porquanto, se assim o fosse, estar-se-ia subordinando, ficticiamente, a ocorrência do fato gerador a evento posterior, futuro e incerto, e, de outro lado, confundindo-se as etapas independentes da obra de engenharia.

(...)

O que importa, portanto, é constatar a real intenção do adquirente/contratante na execução do projeto no território estrangeiro, de tal sorte que, quando o projeto, contratado e acabado em território nacional, puder ser executado em qualquer localidade, a critério do contratante, não se estará diante de exportação de serviço.

mesmo que, posteriormente, seja enviado a País estrangeiro, salvo se dos termos do ato negocial se puder extrair a expressa intenção de sua elaboração para fins de exportação.

(...)

O resultado do projeto de engenharia, assim, não é a obra correlata, mas a sua exequibilidade, conforme a finalidade para que foi elaborado.



# ISS SOBRE A EXPORTAÇÃO – FUNDOS DE INVESTIMENTO

## Caso NOOR – Processo Administrativo nº 2011-0.125.786-1

A grande indagação que cerca o tema refere-se ao conteúdo semântico da expressão “resultado do serviço”, mas principalmente volta-se para local de sua ocorrência, porque é a definição desse local, no caso concreto, que vai determinar a existência ou não de exportação de serviços. (...)

**E a pergunta retorna: o que é o resultado do serviço e onde ele se dá?** (...)

Deu prevalência o legislador complementar, portanto, no caso da tributação do comércio internacional de serviços pelo ISS, à fonte de fruição do serviço, e não à fonte de pagamento. E **a caracterização do local do resultado não pode se dar em outro lugar que não aquele onde se encontra o beneficiário do serviço,** outro elemento fixo aferível que faz parte da relação de prestação de serviço. (...)

Como expus acima, **entendo que o resultado do serviço, sendo a utilidade do mesmo, localiza-se na pessoa do beneficiário imediato dessa utilidade.**

**Caracteriza-se como tal, portanto, aquele que contrata o consultor, ou seja, o fundo offshore ou seu representante, no caso, a AVANT ASSET MANAGEMENT LTD..** Não há que se considerar, como beneficiários do serviço de consultoria ora prestado os investidores do fundo, e, com isso, alegar que eles poderiam ser os beneficiários mediatos dessa consultoria.



RELATOR  
ALBERTO  
MACEDO

# PARECER NORMATIVO SF Nº 02/2016



**Art. 1º** Considera-se “resultado”, para fins do disposto no parágrafo único do artigo 2º da Lei n.º 13.701, de 24 de dezembro de 2003, **a própria realização da atividade** descrita na lista de serviços do artigo 1º da Lei n.º 13.701, de 24 de dezembro de 2003, sendo irrelevante que eventuais benefícios ou decorrências oriundas dessa atividade sejam fruídos ou verificados no exterior ou por residente no exterior.

(...)

**Art. 2º** Este Parecer Normativo, de **caráter interpretativo**, revoga as disposições em contrário, especialmente as Soluções de Consulta emitidas antes da data de publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

**Caráter meramente interpretativo ou inovou no ordenamento jurídico?**

# PARECER NORMATIVO SF Nº 04/2016



**Art. 1º** O serviço prestado por estabelecimento prestador localizado no Município de São Paulo considerar-se-á exportado quando **a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico** sobre o qual recaia a prestação estiver localizado no exterior.

(...)

**Art. 3º** Em qualquer hipótese, **cabe ao prestador o ônus de comprovar documentalmente** o cumprimento dos requisitos descritos no "caput" do artigo 1º deste parecer normativo, bem como, para os serviços lá elencados, a não ocorrência de qualquer das situações impeditivas previstas no artigo 2º, sob pena de não se configurar a exportação.

# PARECER NORMATIVO SF Nº 04/2016



**Art. 2º** Sem prejuízo de outras situações em desacordo com o disposto no "caput" do artigo 1º, não configuram exportação de serviços as seguintes situações, referentes a serviços previstos na lista do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 29 de dezembro de 2003:

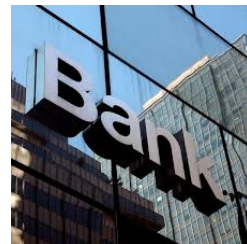
**I - para os serviços previstos no item 1 da Lista de Serviços - "Serviços de informática e congêneres", se o sistema, programa de computador, base de dados ou equipamento estiver vinculado a pessoa localizada no Brasil;**

**II - para os serviços previstos no item 2 da Lista de Serviços - "Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza", se a base pesquisada se encontrar em território nacional;**

**III - para os serviços previstos nos itens 10 e 17 da Lista de Serviços - "Serviços de intermediação e congêneres" e "Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres", se uma das partes intermediadas, os respectivos bens ou os interesses econômicos estiverem localizados no Brasil;**

**IV - para o serviço previsto no subitem 15.01 da Lista de Serviços - "Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres", se houver investimento ou aquisição no mercado nacional.**

# ISS E SERVIÇOS BANCÁRIOS



A Lista Anexa prevê uma série de atividades relacionadas à atividade financeira:

**15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.**

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

15.09 – Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).

(...)

**Há espaço para a tributação pelo ISS de tais atividades?**



# ISS E SERVIÇOS BANCÁRIOS



AIRES BARRETO

Professor de Cursos de Pós  
Graduação

*“A Lei Complementar 116/03 traz, como item 15 da lista, um imenso rol de atividades que estariam sujeitas ao ISS. Todavia, exame atento dos 18 subitens em que se desdobra esse título implica conclusão no sentido de que, na sua grande maioria, envolvem eles atividades tipicamente financeiras, não suscetíveis de incidência de ISS. Há, nesses casos, evidente invasão do campo de competência do IOF, privativo da União. Como disfarce à invasão, listam-se atividades que são meras tarefas-meio indispensáveis ao exercício da atividade financeira (...)”.*

*“Os serviços bancários e financeiros são prestações (obrigações de fazer) realizadas por instituições financeiras a seus clientes no sentido de criar facilidades (...), os quais agregam conforto ao contrato principal estabelecido pelo cliente, mas que não se confundem com a operação realizada. (...) Nesse caso [o autor cita o caso da “cesta de serviços ou produtos”] existirão atividades que se conformam em serviços novos posto [sic] à disposição do cliente, que irá aceitar ou não, havendo, nesse caso, a possibilidade da incidência do ISSQN”.*



PAULO CALIENDO

Professor PUC/RS



# ISS E SERVIÇOS BANCÁRIOS



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. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1111234/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 08/10/2009)

## **Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon:**

“A lógica é evidente porque, se assim não fosse, teríamos, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não-incidência do ISS. Entretanto, é preciso fazer a distinção dos serviços que estão na lista, independentemente do nomen juris, dos serviços que não se enquadram em nenhum dos itens da lista, sequer por semelhança”.

## STF – RE Nº 547.245 – “*LEASING FINANCEIRO*”

- **CONTEXTO: RE 116.121/SP, DJ 25.05.2001 (STF):**  
INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO "LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS" NO ITEM 79 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 (VOTAÇÃO: **6X5**)

### VOTO DA MAIORIA: RELAÇÃO COM O DIREITO PRIVADO

CTN – ART. 110. A LEI TRIBUTÁRIA NÃO PODE ALTERAR A DEFINIÇÃO, O CONTEÚDO E O ALCANCE DE INSTITUTOS, CONCEITOS E FORMAS DE **DIREITO PRIVADO**, UTILIZADOS, EXPRESSA OU IMPLICITAMENTE, PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, PELAS CONSTITUIÇÕES DOS ESTADOS, OU PELAS LEIS ORGÂNICAS DO DISTRITO FEDERAL OU DOS MUNICÍPIOS, PARA DEFINIR OU LIMITAR COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.

# **STF – RE Nº 547.245 – “*LEASING FINANCEIRO*”**

**BANCO FIAT S/A E HSBC QUESTIONAM A CONSTITUCIONALIDADE DA  
INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OPERAÇÕES DE LEASING  
REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA**

**JULGAMENTO CONJUNTO DOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS  
RELATOR: MIN. EROS ROBERTO GRAU**

**RE 547.245**



**RECORRENTE: ITAJAÍ  
RECORRIDO: BANCO FIAT**

**RE 592.905**



**RECORRENTE: HSBC  
RECORRIDO: CAÇADOR**

## STF – RE Nº 547.245 – “*LEASING FINANCEIRO*”

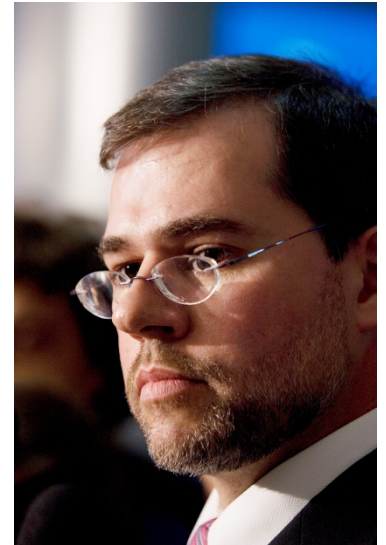


EROS ROBERTO GRAU  
Ex-Ministro STF e Relator do  
Recurso Extraordinário

*“No leasing financeiro prepondera o caráter de financiamento e nele a arrendadora, que desempenha a função de locadora, surge como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário. (...) No sale and lease-back a própria arrendatária vende um bem que lhe pertence à arrendadora e, em seguida, toma-o de volta, em arrendamento mercantil (...). **Financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir.** É irrelevante, nas duas últimas hipóteses --- leasing financeiro e lease-back ---, existir uma compra. (...) **Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer.**”*

## STF – RE Nº 547.245 – “*LEASING FINANCEIRO*”

*“Tive a preocupação de consultar o Banco Central do Brasil. (...) Procurei saber se havia alguma resolução do Conselho Monetário Nacional, através do Banco Central do Brasil, pois o Banco Central do Brasil é o órgão executivo do Conselho Monetário Nacional, e **recebi informação por escrito, subscrita por Procuradores do Banco Central do Brasil, que apontam:** “Os atos normativos editados pelo Conselho monetário Nacional não estabelecem quaisquer restrições à cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil”*”



DIAS TOFFOLI  
Ministro STF

## STF – RE Nº 547.245 – “LEASING FINANCEIRO”

*“Observo que **os operadores de leasing estão no melhor mundo possível** porque eles não pagam ISS, não pagam ICMS, não pagam IOF. Qual seria o tributo, então, que incidiria sobre essa operação? Ele está indicado na lei complementar.”*



RICARDO LEWANDOWSKI  
Ministro STF e Professor USP



CARLOS BRITTO  
Ex-Ministro STF

*“Entendo que disponibilizar crédito para a obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto. Aliás, **na linguagem coloquial, nunca se diz dar um empréstimo, mas sim fazer um empréstimo.**”*

## STF – RE Nº 547.245 – “*LEASING FINANCEIRO*”



MARCO AURELIO  
Ministro STF

*“Entendo que locação, gênero, não é serviço. Valho-me, em primeiro lugar, da regra constitucional. O tributo da competência dos municípios diz respeito a serviço prestado, ou seja, a desempenho de atividade, a obrigação de fazer e não de dar. (...) O Plenário defrontou-se com certa situação que guarda semelhança absoluta com a espécie e concluiu pela inconstitucionalidade de norma. Assim o fez no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, em 11 de outubro de 2000. São passados, é certo, nove anos, mas não houve mudança substancial da Carta da República a ditar outra óptica. Houve mudança, sim, na composição do Supremo, mas o Direito posto continua o mesmo, não é outro”.*



# STF – RE Nº 547.245 – “*LEASING FINANCEIRO*”

## RESULTADO DO JULGAMENTO

**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.**

O ARRENDAMENTO MERCANTIL COMPREENDE TRÊS MODALIDADES, [I] O **LEASING OPERACIONAL**, [II] O **LEASING FINANCEIRO** E [III] O CHAMADO **LEASE-BACK**. NO PRIMEIRO CASO HÁ LOCAÇÃO, NOS OUTROS DOIS, SERVIÇO. A LEI COMPLEMENTAR NÃO DEFINE O QUE É SERVIÇO, APENAS O DECLARA, PARA OS FINS DO INCISO III DO ARTIGO 156 DA CONSTITUIÇÃO. NÃO O INVENTA, SIMPLEMENTE **DESCOBRE O QUE É SERVIÇO** PARA OS EFEITOS DO INCISO III DO ARTIGO 156 DA CONSTITUIÇÃO. NO ARRENDAMENTO MERCANTIL (**LEASING FINANCEIRO**), CONTRATO AUTÔNOMO QUE NÃO É MISTO, O **NÚCLEO É O FINANCIAMENTO**, NÃO UMA PRESTAÇÃO DE DAR. É **FINANCIAMENTO É SERVIÇO**, SOBRE O QUAL O ISS PODE INCIDIR, RESULTANDO IRRELEVANTE A EXISTÊNCIA DE UMA COMPRA NAS HIPÓTESES DO LEASING FINANCEIRO E DO LEASE-BACK. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE DÁ PROVIMENTO.



# LICENCIAMENTO DE SOFTWARE

## ▪ LISTA ANEXA - Lei Complementar nº 116/03

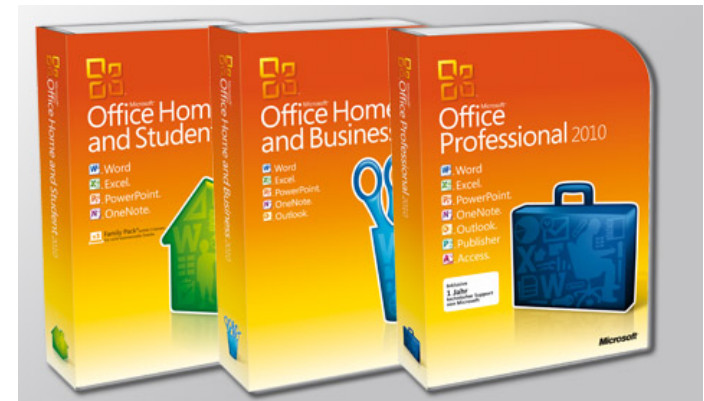
### 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

- Cessão de direito, circulação de mercadoria ou prestação de serviço?

- Software de prateleira

≠

Software por encomenda



# LICENCIAMENTO DE SOFTWARE



CLÉLIO CHIESA

Professor de Cursos de Pós  
Graduação

“(…) a exploração econômica dos denominados *softwares* de prateleira e sob encomenda, **por caracterizar-se como uma cessão do direitos, não está sujeita à tributação por meio do ICMS nem do ISS**. Tais negócios (...) poderão até vir a ser tributados pela união mediante a criação, por meio de lei complementar, no exercício da competência residual que lhe é conferida pelo art. 154, I, da CF”.

## LICENCIAMENTO DE SOFTWARE

“(…) PROCESSUAL CIVIL. ISS. PRODUÇÃO DE SOFTWARE. CARACTERÍSTICAS. ISS. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. SÚMULA 7/STJ.

1. Hipótese em que o Tribunal de Justiça concluiu que as **atividades principais prestadas pela agravante se referem ao desenvolvimento, comercialização e manutenção de software, devidamente tributáveis pelo ISS.**
2. Inviável reexaminar, em Recurso Especial, as características do software (desenvolvimento, comercialização e manutenção), nos termos da Súmula 7/STJ.
3. Agravo Regimental não provido”.

(AgRg no AREsp 420.873/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/02/2014, DJe 20/06/2014)



HERMAN BENJAMIN  
Ministro STJ

# LICENCIAMENTO DE SOFTWARE

TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – PROGRAMAS DE COMPUTADOR NÃO PERSONALIZADOS – DL 406/68 – NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS.

1. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de **forma personalizada**, geram incidência de tributo do **ISS**.
2. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de **forma impessoal para clientes** que o compram como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o **ICMS**.
3. Hipótese em que a empresa fabrica programas em larga escala para clientes.
4. Recurso especial não provido.

(REsp 1070404/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 22/09/2008)



ELIANA CALMON  
Ministro STJ

# PARECER NORMATIVO SF Nº 01/2017



**Art. 1º** O Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados ("download de software"), ou quando instalados em servidor externo ("Software as a Service - SaaS"), enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003.

Parágrafo único. O enquadramento a que se refere o "caput", no tocante ao SaaS, não prejudica o enquadramento de parte da sua contratação nos subitens 1.03 e 1.07 da lista de serviços do "caput" do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 2003.

**Art. 2º** O enquadramento tratado no artigo 1º deste parecer normativo **independe de o software ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador ("software por encomenda") ou ser padronizado ("software de prateleira ou 'off the shelf'")**.

**Art. 3º** Este Parecer Normativo, de **caráter interpretativo**, é impositivo e vinculante para todos os órgãos hierarquizados desta Secretaria, e revoga as disposições em contrário bem como as Soluções de Consulta emitidas antes da publicação deste ato e com ele em desacordo, independentemente de comunicação aos consulentes.

# *FRANQUIA*

## ▪ LISTA ANEXA - Lei Complementar nº 116/03

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), **de franquia (franchising)** e de faturização (factoring).

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.08 – Franquia (franchising).

### **Lei nº 8.955/94**

“Art. 2º Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.”

# FRANQUIA

“É inequívoca a intributabilidade, por via de ISS, da atividade de franquia. O franchising (espécie de cessão de direitos) não se subsume ao conceito constitucional de serviços tributáveis por esse imposto municipal; conseqüentemente, dita atividade econômica não está abrangida pela competência tributária atribuída aos Municípios pela Constituição Federal”.



AIRES BARRETO

Professor de Cursos de Pós  
Graduação



PAULO DE BARROS  
CARVALHO

Professor Emérito da USP e  
da PUC/SP

“A franquia não é serviço, assim como não o é a cessão de direitos (...). O contrato de franquia tem por objeto a cessão do direito de uso de marca ou produto, acompanhada, geralmente, de prestações necessárias à implantação, desenvolvimento e manutenção do empreendimento franqueado. Caracteriza-se como um contrato ‘complexo’, exatamente por constituir-se de direito e obrigações diversificados, indissociáveis entre si. Não configura, portanto, ‘serviço’.”



# FRANQUIA



“TRIBUTÁRIO. ISSQN INCIDENTE SOBRE CONTRATOS DE FRANQUIA. INCIDÊNCIA PREVISTA PELA LC N. 116/03. PRECEDENTES.

1. Cuida-se de embargos de declaração recebidos como agravo regimental, em obediência aos Princípios da Economia Processual e da Fungibilidade. EDcl no AgRg no REsp 1.208.878/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 30.5.2011.

2. **Com a edição da LC n. 116/2003, que entrou em vigor a partir de 1º.1.2004, a atividade de franquia passou a ser expressamente prevista no item 17.08 da lista de serviços anexa, ficando, portanto, passível de tributação. Desde então esta Corte tem entendido que incide o ISS sobre os contratos de franquia, por expressa previsão legal.** Agravo regimental improvido.”

(EDcl no AREsp 124.423/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 25/05/2012)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. PEDIDO DE SOBRESTAMENTO EM VIRTUDE DA ADMISSÃO DE REPERCUSSÃO GERAL. DESNECESSIDADE NO CASO. ISS. **INCIDÊNCIA SOBRE A ATIVIDADE DE FRANQUIA A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LC 116/03.** OBSERVÂNCIA DO RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.131.872/SC. AGRAVO NÃO PROVIDO. (...)

3. No caso concreto, **o fato gerador ocorreu durante a vigência da Lei Complementar 116/03, razão por que é correta a posição adotada pelo Tribunal de origem no acórdão combatido, que não afasta a incidência do ISS sobre serviço de franquia.** Orientação firmada no julgamento do REsp 1.131.872/SC (1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 01/02/2010 recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC).

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp 1087134/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/10/2017, DJe 17/10/2017)



# FRANQUIA



Ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária - ISSQN sobre contratos de franquia - **Obrigações que não consistem em prestação de serviços Itens 3.02 e 17.08 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 declarados inconstitucionais pelo Órgão Especial desta Corte** – Sentença mantida – Recursos Improvidos.

(TJ/SP - Relator(a): Burza Neto; Comarca: Barueri; Órgão julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 30/07/2015; Data de registro: 05/08/2015)

“APELAÇÃO AÇÃO ORDINÁRIA – SÃO PAULO – ISS SOBRE OS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE ROYALTIES DOS FRANQUEADOS PELO FRANQUEAMENTO DA SUA MARCA - **FRANQUIA - CONTRATO COMPLEXO QUE EXTRAPOLA A SIMPLES PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS** - Precedentes deste tribunal, inclusive em sede de arguição de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 116/03 . Item 17.07, da Lei nº 13.701/03, do Município de São Paulo Sentença reformada Recurso provido.”

(TJSP - Ap 0031320-94.2009.8.26.0053 - São Paulo - 14ª CDPúb. - Rel. Maurício Fiorito - DJe 25.11.2013 - p. 1244)

# ***FACTORING***

## ▪ **LISTA ANEXA - Lei Complementar nº 116/03**

**10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e **de faturização (factoring)**.**

Atividade de aquisição de créditos

X

**Outras atividades**

*(assessoria creditícia, análise, avaliação, cadastro, Gerenciamento de informações. Seleção de risco, etc.)*



# ***FACTORING***



**AIRES BARRETO**

Professor de Cursos de Pós  
Graduação

*“Empresas de factoring há, todavia, que, paralelamente à aquisição de créditos, se dedicam a outros misteres, muitos até pra tornar mais eficaz o recebimento desses créditos. Essas atividades adicionais configuram, em sua grande maioria, serviços tributáveis pelo ISS. (...) **Em suma, sobre a faturização, em si mesma considerada, não cabe nenhum ISS.** A incidência desse imposto ocorrerá apenas nos casos em que, relativamente a ela, forem prestados os serviços referidos no subitens 10.04 e 17.23 [Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring)],*

## *PLANOS DE SAÚDE*



**4.22** – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

**4.23** – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

- **Plano de saúde:** Atividade que consiste na assunção do risco de ressarcir os terceiros (que com ela contratam) das despesas que, eventualmente, estes venham a incorrer, com serviços médicos (e outros da espécie), mediante retribuição mensal.

### **Trata de um serviço tributável?**

**PRECEDENTE STF (1988). ISS. SEGURO SAÚDE. OS VALORES RECEBIDOS DO ASSOCIADO NÃO SE DESTINAM A CONTRAPRESTAÇÃO IMEDIATA POR QUALQUER SERVIÇO MEDICO HOSPITALAR PRESTADO PELA ENTIDADE.** QUEM PRESTA OS SERVIÇOS DE ASSISTENCIA E O MEDICO OU O HOSPITAL CREDENCIADO, SOB RESPONSABILIDADE PROPRIA. RISCOS **FUTUROS.N ãO CARACTERIZAÇÃO DA FIGURA DO AGENCIADOR DE SERVIÇO.** (...) **.NÃO ENQUADRAMENTO EM HIPÓTESE DE INCIDENCIA DO ISS.** (...) (STF, RE 115308, j. 17/05/1988)

## *PLANOS DE SAÚDE X CONTRATOS DE SEGUROS*

**Art. 757.** Pelo contrato de seguro, o segurador se obriga, mediante o pagamento do prêmio, a garantir interesse legítimo do segurado, relativo a pessoa ou a coisa, contra riscos predeterminados.



### **Elementos tipificadores:**

- Partes (segurador e segurado);
  - Interesse segurável (objeto do contrato sujeito ao risco);
  - Risco (evento futuro e incerto previsto no contrato);
  - Prêmio (importância que deve ser paga pelo segurador ao segurado);
  - Indenização (fruto da ocorrência do “dano” previsto no contrato).
- Nos planos de saúde, a empresa contrata com terceiros, assumindo o risco de **ressarcir** (indenizar) **despesas** (prejuízos/interesse) **quando e se ocorrerem**, no futuro, de **certos eventos** previstos nos contratos (problemas de saúde/risco), em troca de **retribuição mensal** (Prêmio), tudo consubstanciado em **contrato de adesão** (apólice/contrato aleatório)

## ***PLANOS DE SAÚDE***

- Trata de atividade de **natureza estritamente securitária**, no campo do seguro-saúde, conforme o art. 129 e 130 do Decreto-lei nº 73/66.
- **Não há equivalência**, a proporcionalidade ou a comutatividade típicas das prestações de serviço. **Irrelevância** do “nomen iuris”.
- O próprio contrato traz termos típicos de seguros, p. ex.: “cobertura de custo”, “cobrir”, “evento súbito, externo e involuntário”, etc.
- A evidenciar tratar de contrato de seguro:
  - a) Os associados da empresa de planos de saúde tem que pagar, mesmo que não recebam, ao longo de anos, lustros ou décadas, qualquer assistência médica ou hospitalar;
  - b) A empresa de planos de saúde tem que pagar aos seus associados – mesmo quando pouco ou nada haja deles recebido – vultosas quantias (pelos dispêndios de serviços médicos)



**AIRES BARRETO**  
Professor de Cursos  
de Pós Graduação

# ***PLANOS DE SAÚDE NOS TRIBUNAIS SUPERIORES - HISTÓRICO***

## **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL:**

“(...) Impossibilidade da análise de legislação infraconstitucional.  
**Ofensa Constitucional Indireta.**”

(STF, AI 745497 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2012)



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA:**

“(...) A incidência ou não de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN sobre a atividade de prestação de assistência médica por operadores de "planos de saúde" (lei municipal que repetiu os Itens 4.22 e 4.23, da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003) encerra quaestio iuris de cunho eminentemente constitucional, cujo **conhecimento revela-se insindicável ao STJ**, em sede de recurso especial, sobressaindo a imprescindível manifestação da Corte Suprema sobre o *thema iudicandum*.

(STJ, REsp 1041127/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 2008)





## *PLANOS DE SAÚDE NO TJ/SP*



APELAÇÃO Ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária ISS Sentença de improcedência. **Alegada natureza securitária das atividades, impeditiva da exação, não configurada**, haja vista tratar-se de operadora de planos de saúde. Incidência, contudo, **limitada à taxa de administração**, sob pena de bitributação. Recurso parcialmente provido.

(TJSP; Apelação 0014672-50.2007.8.26.0363; Relator (a): João Alberto Pezarini; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Mogi Mirim - 2ª. Vara Judicial; Data do Julgamento: 28/08/2014; Data de Registro: 07/10/2014)

APELAÇÃO Ação Declaratória ISS sobre operação de planos de saúde. Possibilidade. Incidência, contudo, restrita à taxa de administração. Recurso parcialmente provido.

(TJSP; Apelação 9090195-73.2003.8.26.0000; Relator (a): João Alberto Pezarini; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central Cível - 7ª V Faz Pública; Data do Julgamento: 01/03/2012; Data de Registro: 05/03/2012)



## *PLANOS DE SAÚDE NO TJ/MG*



“(...) 4. A **incidência do ISSQN** sobre as atividades das operadoras de plano de saúde encontra **respaldo na Lei Complementar n. 116/2003**, que dispõe em seus artigos 1º e itens 4.22 e 4.23 da lista anexa. Precedentes do STJ”.

(TJMG - Apelação Cível 1.0701.12.025918-2/001, Relator(a): Des.(a) Áurea Brasil, 5ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 27/02/2014, publicação da súmula em 11/03/2014)

“(...) Tratando-se de operações de plano de saúde, o ISSQN deve incidir **somente sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o valor repassado a terceiros prestadores dos serviços**, e **não** sobre a renda bruta auferida pela empresa”.

(TJMG - Agravo de Instrumento-Cv 1.0145.10.050884-8/001, Relator(a): Des.(a) Maurício Barros, 6ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 22/05/2012, publicação da súmula em 01/06/2012)

## ***PLANOS DE SAÚDE NO STF – RE 651.703 (REPERCUSSÃO GERAL)***

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE **(PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO** SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

(...)

25. A base de cálculo do ISSQN **incidente tão somente sobre a comissão**, vale dizer: **a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços**, conforme assentado em sede jurisprudencial.

(...)

(RE 651703, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017)



MINISTRO LUIZ FUX

# PLANOS DE SAÚDE NO STF – RE 651.703 (REPERCUSSÃO GERAL)

## Notícias STF



Quinta-feira, 28 de fevereiro de 2019

**Plenário ajusta tese de repercussão geral para esclarecer que o julgamento sobre ISS não inclui seguros de saúde**

O Supremo Tribunal Federal (STF) ajustou a tese de repercussão geral fixada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 651703, no qual a Corte julgou constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre as atividades desenvolvidas por planos de saúde.

(...)

Em setembro de 2016, o STF fixou a seguinte tese de repercussão geral: “As operadoras de planos de saúde e de seguro saúde realizam prestação de serviço sujeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal”. **No julgamento de hoje, a maioria dos ministros acompanhou o voto do relator, ministro Luiz Fux, que decidiu excluir a expressão “e de seguro saúde”, por entender que apenas os planos de saúde foram objeto de análise da Corte, por serem os únicos que constavam no tema 581 de repercussão geral.**

# **REGIME DE ISS DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS**

## **DECRETO-LEI Nº 406/68**

**Art. 9º. § 3º** Quando os serviços a que se referem os itens **1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92** da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. .

- 1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres;**
- 4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);**
- 8. Médicos veterinários;**
- 25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;**
- 52. Agentes da propriedade industrial;**
- 88. Advogados;**
- 89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;**
- 90. Dentistas;**
- 91. Economistas;**
- 92. Psicólogos;**

## **REGIME DE ISS DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS EM SÃO PAULO**

**Lei 13.701/03 - Art. 15** – Adotar-se-á regime especial de recolhimento do Imposto:

I – quando os serviços descritos na lista do “caput” do artigo 1º forem prestados por profissionais autônomos ou aqueles que exerçam, pessoalmente e em caráter privado, atividade por delegação do Poder Público, estabelecendo-se como receita bruta mensal os seguintes valores:

(...)

II – quando os serviços descritos nos subitens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01 (exceto paisagismo), 17.13, 17.15, 17.18 da lista do “caput” do artigo 1º, bem como aqueles próprios de economistas, forem prestados por sociedade constituída na forma do parágrafo 1º deste artigo, estabelecendo-se como **receita bruta mensal o valor de R\$ 800,00 (oitocentos reais) multiplicado pelo número de profissionais habilitados.**

§ 1º – As sociedades de que trata o inciso II do “caput” deste artigo **são aquelas cujos profissionais (sócios, empregados ou não) são habilitados ao exercício da mesma atividade e prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.**

# REGIME DE ISS DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS EM SÃO PAULO

## Quem pode ser SUP?

4.01 - Medicina e biomedicina – código de serviço 04111;

4.02 - Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres - código de serviço 04154;

4.06 - Enfermagem, inclusive serviços auxiliares - código de serviço 04359.

4.08 - Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia - código de serviço 04553 (terapia ocupacional), 04430 (fisioterapia) e 04502 (fonoaudiologia);

4.11 – Obstetrícia - código de serviço 04677;

4.12 – Odontologia - código de serviço 04731;

4.13 – Ortóptica - código de serviço 04901;

4.14 - Próteses sob encomenda - código de serviço 05096;

4.16 – Psicologia - código de serviço 05142;

5.01 - Medicina veterinária e zootecnia - código de serviço 05410;

7.01 - Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, e congêneres. (exceto paisagismo) - código de serviço 01627 (agrimensura e geologia) e 01546 (engenharia, arquitetura e urbanismo);

17.13 – Advocacia - código de serviço 03379;

17.15 – Auditoria - código de serviço 03433;

17.18 - Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares - código de serviço 03620 - e os de economistas - código de serviço 03700

## REGIME DE ISS DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

(...) **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;

- A Lei Municipal **não** poderá contrariar a definição de base de cálculo estipulado em Lei Complementar válida e vigente às sociedades uniprofissionais.

- O contribuinte tem o **direito de ser tributado em conformidade com o regime específico para o cálculo de sua base de cálculo,** definida em lei complementar.

**E se a Lei Ordinária Municipal não instituir o cálculo do ISS nesses casos?**



## CARACTERIZAÇÃO DAS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

“Cautela deve haver, portanto, nessa matéria. A necessidade é a de que essas sociedades sejam uniprofissionais, mas este vocábulo deve ser tomado **em relação aos serviços prestados pela sociedade e não em função meramente ao nome das profissões.**

O inafastável é, tão-só, que para o objetivo social concorram, diretamente, profissionais habilitados a esse mister”.



AIRES BARRETO  
Professor de Cursos de Pós  
Graduação

- O que separa as sociedades empresariais das sociedades uniprofissionais é a própria natureza do objeto social e o fato de que, nestas, **o desenvolvimento da atividade (objeto social) não depende da estrutura da sociedade**, ou seja, cada sócio poderia, porque devidamente habilitado, realizar individualmente a atividade social.

- É possível que os sócios tenham formações distintas, desde que, cada um, seja habilitado para exercer a atividade social.

**A lista de profissões do Decreto-Lei nº 406/68 é taxativa ou exemplificativa?**

# REGIME DE ISS DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS



TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. **SOCIEDADE LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL.** NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO. **IMPOSSIBILIDADE.** PRECEDENTES. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

1. O Superior Tribunal de Justiça **possui jurisprudência pacificada no sentido de que não faz jus ao benefício da tributação fixa do ISS nos termos do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68, as sociedades uniprofissionais com caráter empresarial.**

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 635.769/SE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2015, DJe 11/03/2015)

**Toda sociedade limitada possui caráter empresarial?**

## REGIME DE ISS DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

**Art. 966.** Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

**Parágrafo único.** Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

“Sociedade é tomada como significando uma ‘instituição’ ou uma ‘organização de pessoas’, voluntária ou coacta, em função de um objetivo em comum. Tem existência duradoura no tempo, independentemente do empresário que a exerce e dos seus colaboradores”



HAROLDO VERÇOSA  
Professor USP

## REGIME DE ISS DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

**Art. 983.** A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias.

**Sociedade Limitada: arts. 1052 a 1059 do CC/2002.**

- Configurar uma sociedade empresarial é diferente de ser constituída na modalidade limitada e/ou registrada na Junta Comercial competente;
- o critério distintivo entre sociedades de uniprofissionais e empresas reside em seu **objeto social** (profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística – art. 966 do CC/2002), como também na **habilitação profissional** de cada sócio para desempenhar individualmente a atividade social.

## REGIME DE ISS DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

"A orientação da Primeira Seção/STJ pacificou-se no sentido de que o tratamento privilegiado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 somente é aplicável às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial. Por tais razões, **o benefício não se estende à sociedade limitada**, sobretudo porque nessa espécie societária a **responsabilidade do sócio é limitada ao capital social**"



(STJ, AgRg no REsp 1548946/RS, Rel. Min. Diva Malerbi, j. 01/12/2015, DJe 17/12/2015)

# REGIME DE ISS DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS



TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE SIMPLES LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL AFASTADO NA ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. RECOLHIMENTO POR ALÍQUOTA FIXA. POSSIBILIDADE.

1. A orientação da Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que o tratamento privilegiado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68 somente é aplicável às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial.

2. "**A forma societária limitada não é o elemento axial ou decisivo para se definir o sistema de tributação do ISS**, porquanto, na verdade, o ponto nodal para esta definição é a circunstância, acolhida no acórdão, que as profissionais [...] exercem direta e pessoalmente a prestação dos serviços". (AgRg no AREsp 519.194/AM, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, DJe 13/08/2015.)

3. No caso dos autos, não obstante a agravante ser uma sociedade limitada, o Tribunal de origem assentou que se ela **dedica, precipuamente, à exploração do ofício intelectual de seus sócios, de forma pessoal, sem caráter empresarial**, razão pela qual é **cabível o benefício da tributação por alíquota fixa** do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Agravo regimental provido.

(AgRg no AREsp 792.878/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2015, DJe 14/12/2015)

# A LC 157/16 E O REGIME DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

Lei Complementar nº 157/16 alterou a Lei da improbidade administrativa – Lei nº 8.429/92:

“Art. 10-A - Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou **manter benefício financeiro ou tributário** contrário ao que dispõem o caput e o §1º do art. 8º-A da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.”

Lei Complementar nº 116/03 - Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

- Em virtude dessa alteração, prefeitos saíram revogando os assim chamados “regimes especiais” das sociedades de advogados.



FERNANDO SCAFF

“a manutenção de alíquotas fixas (*per capita*) para a cobrança dos valores de ISS das sociedades uniprofissionais, dentre as quais se encontram as que prestam serviços advocatícios, **não são uma benesse concedida pelas municipalidades, uma espécie de “regime especial”, mas uma obrigação legal.** Por isso não se inserem como “benefício tributário ou financeiro”, capaz de classificar os prefeitos como ímprobos, por descumprir a Lei Complementar 116/03”.



# EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - EIRELI

Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.



AGRAVO DE INSTRUMENTO - ANULATÓRIA – ISSQN – maio de 2011 a maio de 2016 – Interposição contra decisão que deferiu o pedido de antecipação de tutela para suspender a exigibilidade do crédito tributário do ISSQN decorrentes do **desenquadramento da autora do regime de tributação fixa**, prevalecendo, até novo pronunciamento, o enquadramento anterior – **Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI) - Pretendido recolhimento do tributo em valor fixo anual, conforme disposição prevista no art. 9º, § 3º do Decreto-Lei nº 406/68, que disciplina a cobrança do ISS sobre serviços prestados por sociedades uniprofissionais – Responsabilidade do sócio limitada ao capital integralizado e caráter empresarial não afastado, não pode fazer jus a benesse de tratamento tributário diferenciado** - Decisão reformada – Recurso provido.

(TJSP; Agravo de Instrumento 2114616-61.2017.8.26.0000; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Limeira - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 11/09/2017; Data de Registro: 11/09/2017)

## SEMINÁRIO DE CLASSE III

### *Imposto sobre Serviços (ISS) - II*

A empresa brasileira XPTO Brasil Investimentos, localizada no Município de São Paulo, presta serviços de assessoria e administração de recursos a um fundo de investimentos localizado na Carolina do Norte nos EUA. O fundo de investimento, por sua vez, faz aplicações em mais de 50 países, inclusive no Brasil. Segundo defende a empresa, os serviços prestados ao fundo de investimento americano estão isentos da tributação do ISS, por força do que dispõe o artigo 2º, inciso I e parágrafo único da LC 116/03, *in verbis*:

*“Art. 2º O imposto não incide sobre:*

*I – as exportações de serviços para o exterior do País;*

*II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;*

*III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.*

*Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.”*

Para o Município de São Paulo, no entanto, o serviço em questão deve ser tributado pelo ISS, já que encontra-se previsto no item 15.01 da lista anexa à LC 116/03 (“15.01 – *Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.*”), item este que também consta na Lei do Município de São Paulo que regulamenta o ISS.

Ainda, de acordo com o art. 2º do Parecer Normativo SF Nº 4 DE 09/11/2016 do Município de São Paulo, para o serviço previsto no subitem 15.01 da Lista de Serviços - "Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres", não configura exportação de serviço se houver investimento ou aquisição no mercado nacional.

Neste caso, deve ou não incidir o ISS na prestação de serviços ao fundo americano? O que deve se entender por resultado do serviço?

**OBRIQADO A TODOS!**