



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?
- 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 – ISS: LISTA DE SERVIÇOS

## Notícias STF



Segunda-feira, 27 de julho de 2020

**Lista de incidência do ISS é taxativa, mas extensível a atividades inerentes às previstas na lei**

A cobrança do Imposto sobre Serviços (ISS) pelos municípios pode ser estendida às atividades inerentes aos serviços especificados em lei, sem ficar restrita aos itens listados na Lei Complementar (LC) 116/2003. Esse foi o entendimento da maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento, na última sessão virtual do primeiro semestre, do Recurso Extraordinário (RE) 784439, com repercussão geral reconhecida (Tema 296), interposto pelo Banco Sudameris Brasil S/A.

(...)

A tese de repercussão geral fixada foi a seguinte: **"É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva"**.

## CRITÉRIO MATERIAL – ISS: LISTA DE SERVIÇOS



MIN. ROSA WEBER  
Relatora STF

Reconhecida a constitucionalidade da opção do legislador complementar de elaborar lista taxativa dos serviços, **remanesce a indagação**: essa lista poderia, de forma constitucionalmente válida, receber interpretação extensiva ou ampliativa (...) **Entendo que a resposta é afirmativa.** (...) As listas de serviços, tanto da LC 116/2003, quanto do DL 406/1968, por diversas vezes se socorrem da fórmula “e congêneres”. (...) Também para permitir a obtenção de interpretação mais ampla, as listas recorrem a expressões como “de qualquer natureza”, “de qualquer espécie” e “entre outros”. Por outro lado, para evitar eventuais interpretações reducionistas, por vezes configuram “inclusive”. (...) Não vislumbro a existência de obstáculo constitucional contra essa técnica legislativa . Excessos interpretativos, seja da parte do Fisco, seja do contribuinte, sempre poderão ocorrer, mas o acesso ao Poder Judiciário para solucionar as eventuais controvérsias é resposta institucional para a resolução dessas.

# 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)

# CRITÉRIO MATERIAL – CONCEITO CONSTITUCIONAL

LEI COMPLEMENTAR 116



## Incide ISS se locação, arrendamento ou permissão integram atividade mista

7 de agosto de 2020, 8h25



- **ADI 3142**

A locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, por si só, não gera tributação de ISS. **A incidência ocorrerá se integrarem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer.** Foi essa a interpretação conforme dada pelo Plenário virtual do Supremo Tribunal Federal em ação direta de constitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional de Comércio (CNC) contra a cobrança de ISS nas hipóteses dispostas no subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

## CRITÉRIO MATERIAL – CONCEITO CONSTITUCIONAL



MIN. DIAS TOFFOLI  
Voto Vencedor

Resumindo, em meu modo de ver, não se admite a exigência do imposto municipal em relação às situações descritas no subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, **quando isoladamente consideradas**; mas deve ser permitida a cobrança do ISS em relação a tais situações na hipótese em que elas integram relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de alguma obrigação de fazer

Da leitura, especialmente em razão da localização, eis que vinculado à cabeça do item 3 da lista de serviços, a qual igualmente abarca, quase indistintamente, a locação e negócios congêneres, extrai-se que não se está diante de obrigação de fazer, tendo-se, em essência, obrigação de dar. Cuida-se de circunstância a excluir a atividade do campo de incidência tributária do ISS, ante a ausência, no núcleo, de elementos característicos do tipo serviço na operação indicada no item 3.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. **Antes, versa a disponibilização de certo bem (...) e não a prestação de serviço propriamente dita, revelando-se esta, caso existente, mero acessório ao cerne do negócio jurídico.**



MIN. MARCO AURÉLIO  
Voto Vencido

# CRITÉRIO MATERIAL – CONCEITO CONSTITUCIONAL



E ICMS NA PRATELEIRA

## Incide ISS sobre remédio manipulado feito sob encomenda, diz STF

5 de agosto de 2020, 14h36



### RE 605.552

**Incide ISS** sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob **encomenda**. **E incide ICMS** sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em **prateleira**.

Essa foi a tese aprovada pelo Plenário virtual do Supremo Tribunal Federal, em julgamento com repercussão geral conhecida e que se encerrou nesta quarta-feira (5/8). Prevaleceu o voto do ministro Dias Toffoli, relator do caso, que manteve o entendimento aplicado pelo Superior Tribunal de Justiça.



## CRITÉRIO MATERIAL – CONCEITO CONSTITUCIONAL



MIN. DIAS TOFFOLI  
Voto Vencedor

Após o atendimento inicial, os medicamentos encomendados são produzidos por manipulação de fórmulas e, posteriormente, entregues ao adquirente. Para tanto, adquirem-se os elementos químicos (ou outras matérias-primas) e realiza-se uma série de operações, por exemplo: são eles triados, colocados nas concentrações e nas quantidades certas, misturados, assentados em forma apropriada e transformados em medicamentos. (...) Como se nota, há inequívoca prestação de serviço nesse preparo e fornecimento de medicamento encomendado. Encontra-se presente, portanto, a materialidade do ISS, na medida em que o objeto principal do contrato é um fazer algo por prévia encomenda de outrem

Logo, ainda que se considere que, na atividade de manipulação de insumos para produção de fórmulas magistrais alopáticas e oficinais, sob encomenda de consumidor específico, prevalece a prestação de serviço, não há incidência de ISS, posto que a atividade de manipulação não consta da lista anexa à lei, porquanto não se encaixa no conceito de “serviços farmacêuticos”, o qual não abrange a “manipulação de fórmulas”.



MIN. EDSON FACHIN  
Voto Divergente



## **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

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

## 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;

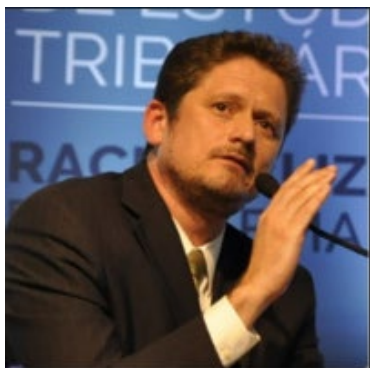
8

- 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



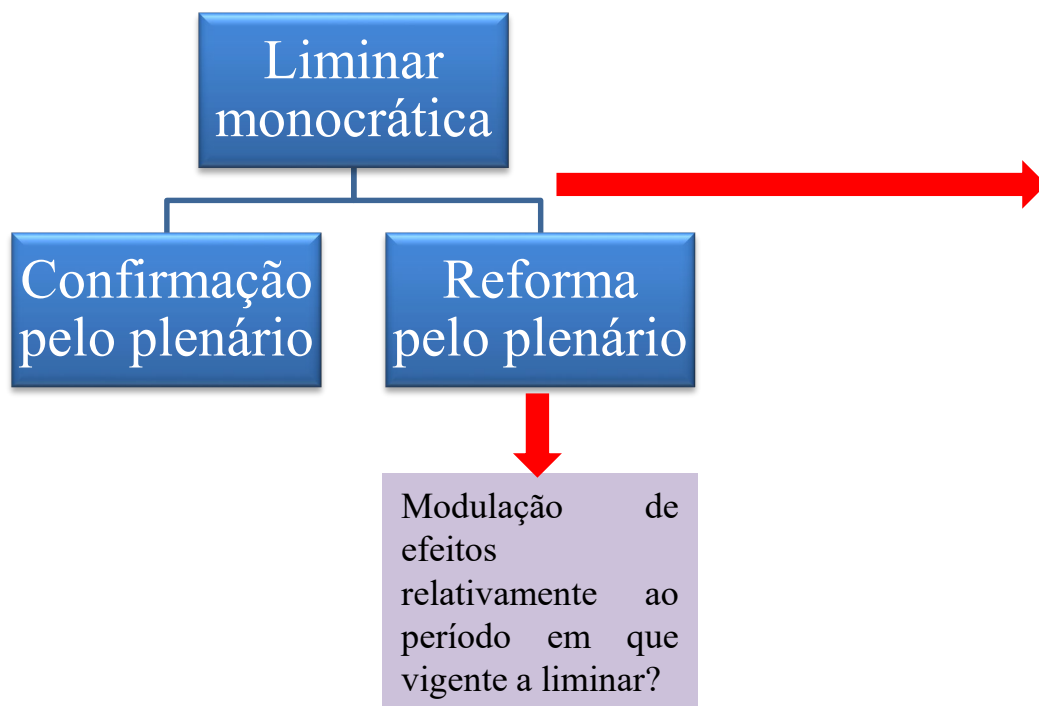
“Diferentemente do modelo anterior, que estipulava, para os serviços em análise, a incidência tributária no local do estabelecimento prestador do serviço, **a nova sistemática legislativa prevê a incidência do tributo no domicílio do tomador de serviços. Essa alteração exigiria que a nova disciplina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

(...)

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



# INSEGURANÇAS QUE PERSISTEM



## Demora

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

## INSEGURANÇAS QUE PERSISTEM

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

## CRITÉRIO PESSOAL – ISS

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

**Contribuinte**: - É o prestador do serviço.

**- Pode a lei municipal eleger o tomador do serviço?**

**Capacidade contributiva**

Prestador do serviço X Tomador do serviço

## CRITÉRIO PESSOAL – ISS

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

- Responsabilidade obrigatória e facultativa

### RESPONSABILIDADE DO TOMADOR

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

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

# CRITÉRIO PESSOAL – ISS: SUBSTITUIÇÃO

## RETENÇÃO NA FONTE



PAULO AYRES  
BARRETO

Professor Associado USP

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

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

## PRESTAÇÃO DE SERVIÇO ENVOLVENDO MAIS DE UM MUNICÍPIO

### LIMITES:

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

# CRITÉRIO 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%].

# BASE DE CÁLCULO – ISS

## Notícias STF



Terça-feira, 09 de junho de 2020

### Incidência de ISS sobre atividade de apostas é constitucional

Por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu pela constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre a prestação de serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios. O entendimento foi fixado na sessão virtual encerrada em 5/6, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 634764, com repercussão geral (Tema 700). A tese de repercussão geral fixada no julgamento foi a seguinte: **“É constitucional a incidência de ISS sobre serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios (item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003). Nesta situação, a base de cálculo do ISS é o valor a ser remunerado pela prestação do serviço, independentemente da cobrança de ingresso, não podendo corresponder ao valor total da aposta”**.

## BASE DE CÁLCULO – ISS



MIN. GILMAR  
MENDES  
Voto Vencedor

Considero que a exploração da atividade de apostas se enquadra no conceito de serviços e que, a princípio, o ISS deveria incidir sobre o valor do bilhete ou ingresso, e não sobre o valor total da aposta, uma vez que este representa renda. (...) A prática, contudo, é um pouco diferente, uma vez que muitas vezes não se cobra separadamente o valor do bilhete ou ingresso, estando o valor relativo à prestação de serviços incluso no valor da aposta. (...) Assim, o ISS pode incidir sobre um percentual do valor da aposta, o qual corresponde ao valor retido pela entidade.

Entendo que venda de apostas 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 (...) Além disso, descabe estabelecer a cobrança de ISS, calculado sobre a venda de apostas, utilizando-se base de cálculo de imposto já existente – Imposto sobre a Renda – e usurpando-se competência normativa da União para instituir impostos residuais, a teor do contido nos artigos 153, inciso III, e 154, inciso I, da Lei Maior.



MIN. MARCO  
AURÉLIO  
Voto Vencido

# 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)*

Cinema em Casa S.A. é uma empresa que, inspirada na crescente aceitação do público das exibições *online* de filmes, via *stream*, desenvolveu um *software* que permite aos seus usuários cadastrados, mediante a utilização de “créditos”, assistir a filmes recém-lançados pela internet.

A sede da empresa, onde se localizam os servidores e equipamento necessários para o funcionamento do serviço na internet, a equipe técnica e de informática, que realiza a manutenção desses equipamentos, e a equipe que seleciona e disponibiliza os filmes em formato digital, está situada no Município de São Paulo, que prevê a incidência do ISS sobre essa atividade (1.05 – licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação) sob a alíquota de 2%. O endereço da sede consta nos websites e outros veículos de marketing e foi escolhido como domicílio fiscal do contribuinte.

Em Campinas, há um escritório que ocupa um andar de um luxuoso prédio comercial, localizado em bairro nobre, onde os sócios gestores realizam suas atividades diariamente e realizam as deliberações da empresa. Também neste local se localiza a estrutura administrativa e organizacional, como o RH, razão pela qual a inscrição nos órgãos previdenciários se deu por este estabelecimento. É importante notar que o Município de Campinas também considera essa atividade um serviço tributável pelo ISS, porém sob uma alíquota de 4%.

Em janeiro de 2020, a empresa Cinema em Casa S.A. foi atuada pelo Município de Campinas, que considerou que o ISS era devido em seu Município, e não no Município de São Paulo (para quem a referida empresa recolhe o imposto), sob o argumento de que o estabelecimento prestador estaria nele localizado.

Com base nos seus conhecimentos de critério espacial do ISS, indaga-se: merece ser mantido esse Auto de Infração?

**OBRIQADO A TODOS!**