

Universidade de São Paulo

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

Prof. Amaury José Rezende



SOLUÇÕES E PESQUISA
EM CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA



Universidade de
São Paulo

Agenda

- Aspectos Históricos
- Aspectos Econômicos
- Estrutura normativa
- Lógica de tributação
 - Conceito
 - Fato Gerador
 - Incidência
 - Alíquota
 - Base de Cálculo
 - Contabilização
- Alguns Pontos Controversos

Origem e histórico do ISSQN

- Uma das primeiras formas de impostos sobre serviços foi o “imposto de indústrias e profissões”.
- Constituição de 1891, os serviços eram tributados pelos estados.
- A tributação dos serviços teve início na [Constituição de 1934](#)
 - Incidência apenas sobre diversões públicas, recebendo uma denominação bem sugestiva “imposto sobre diversões públicas” (art. 13, § 2º, III)[7], tal tributação era de responsabilidade dos Municípios.
 - Esta [Constituição](#) permitia a competência concorrente entre os Estados e a União (art. 11) para instituir impostos, e alguns Estados-membros passaram a tributar determinados serviços através do “imposto de transações”, este abrangendo a locação de bens móveis, hospedagem, empreitada, conserto, pintura, estacionamento de veículos, revelação de filmes, etc.
- Antes da reforma de 1965, os serviços eram tributados da seguinte forma:
 - Imposto de transações (estadual), incidente sobre hospedagem, locação de bens móveis, conserto, pintura, construção civil, etc.;
 - Imposto de indústria e profissões (municipal), recaindo sobre o exercício de atividades lucrativas;
 - Imposto de diversões públicas, incidente sobre jogos e diversões públicas
- Emenda Constitucional nº 18, de 01-12-1965
 - Altera o sistema tributário vigente, extinguindo aquele tripartido (União, Estados e Municípios) e criando um sistema uno e nacional.
 - Visualizamos pela 1ª vez a denominação imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), com fato gerador individualizado da respectiva obrigação, este imposto vem para substituir o imposto de indústrias e profissões.
 - Houveram diversas discussões em torno da competência em tributar o imposto sobre serviços e de acordo com a EC nº 18/65, o aparecimento do ISS deu-se por meio da seguinte disposição legal:
 - Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.
 - Parágrafo Único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.[10]
 - O conteúdo do Artigo 12 mencionado no parágrafo único do artigo o transcrito acima trata exatamente do “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores”, e, portanto como já explicado no próprio Artigo 15, os critérios de distinção entre ISS (Artigo 15) e ICM (Artigo 12) ficava a cargo de lei complementar.

Estrutura normativa do ISS

- [Constituição de 1967](#)
 - O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) foi previsto, pela primeira vez, na [Constituição](#) de 24 de janeiro de 1967, em seu art. [25, II](#); verbis: “Art. 25. Compete aos Municípios decretar impostos sobre: (...) II – serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”
 - Ato Complementar [34](#), de 31.01.1967, as alíquotas para a cobrança do ISS, eram as seguintes: 2% para serviços de obras de construção civil, obras hidráulicas e outras; 10% para jogos e diversões públicas; e até 5% para os demais serviços. Só que estes percentuais foram revogados com a publicação da [Constituição de 1967](#), já que não havia necessidade de norma prescrevendo alíquotas máximas do ISS.
- Lei Complementar nº [56](#), de 15-12-87, aprovou nova lista de serviços alcançados pelo ISS, que, de 67, passou a ter 100 itens.[14]
- Constituição de 1988
 - Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
 - (...)
 - IV – serviços de qualquer natureza, não **compreendidos no art. 155, I, b**, definidos em lei complementar.
 - (...)
 - § 4º Cabe à lei complementar:
 - I – fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV;
 - II – excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior.
- Emenda Constitucional nº [3](#) alterou a ordem dos incisos previstos no art. [156](#) da [Constituição](#)
 - Atualmente, o ISS está disposto no art. 156 da CF da seguinte forma:
 - 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, cabe à lei complementar:
 - I – fixar as alíquotas máximas;
 - II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o Exterior.
- [Constituição](#) de 1988, atribuiu à lei complementar determinar as alíquotas máximas do ISS (art. [156, § 3º II](#) da [Constituição Federal](#)) e, enquanto não editada tal lei, caberia aos Municípios estabelecerem as alíquotas. Na inexistência de lei complementar que regulasse o assunto, alguns Municípios abusaram do poder que tinham em mãos e passaram a tributar, com excesso, alguns serviços, chegando às alíquotas de 8%, 10%, 12% e até 15%.
- Ementa Complementar 37/02
 - Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitória
- Lei Complementar 116/03
 - A Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei [406/68](#), conforme previsto no art. [8º](#) relacionava 101 itens relativamente a serviços passíveis de incidência do ISS. Esse dispositivo legal foi recentemente revogado, conforme já mencionado alhures, sendo que existe uma nova relação de serviços na lista anexa à Lei Complementar nº [116/03](#).
 - a alíquota máxima fixada em 5%, foi estendida a todos os serviços, conforme dispõe o art. [8º](#) da Lei Complementar nº [116/03](#), in verbis:
- Regulamento do ISSQN (por município)

Tributos por Competência Tributária

Tributo/Competência	2.011			2.012		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	1.463.024,92	35,31%	100,00%	1.574.592,92	35,85%	100,00%
Tributos do Governo Federal	1.024.783,64	24,74%	70,05%	1.087.226,33	24,75%	69,05%
Imposto de Renda	255.333,99	6,16%	17,45%	265.006,17	6,03%	16,83%
Pessoas Físicas	20.438,02	0,49%	1,40%	22.265,13	0,51%	1,41%
Pessoas Jurídicas	94.797,82	2,29%	6,48%	92.240,14	2,10%	5,86%
Retido na Fonte	140.098,15	3,38%	9,58%	150.500,90	3,43%	9,56%
Imposto sobre Produtos Industrializados	41.207,50	0,99%	2,82%	42.566,77	0,97%	2,70%
Cofins	164.814,53	3,98%	11,27%	174.626,00	3,98%	11,09%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	58.594,31	1,41%	4,01%	55.608,09	1,27%	3,53%
Contribuição para o PIS/Pasep	42.839,88	1,03%	2,93%	46.352,26	1,06%	2,94%
Outros Impostos, Contribuições e Taxas	206.659,44	4,99%	14,13%	238.060,87	5,42%	15,12%
Tributos do Governo Estadual	357.506,71	8,63%	24,44%	396.236,29	9,02%	25,16%
ICMS	297.298,70	7,18%	20,32%	327.534,08	7,46%	20,80%
IPVA	24.107,02	0,58%	1,65%	27.030,53	0,62%	1,72%
Outros Impostos, Contribuições e Taxas	36.100,99	2,47%	2,47%	41.671,68	0,95%	2,65%
Tributos do Governo Municipal	80.734,57	1,95%	5,52%	91.130,30	2,07%	5,79%
ISS	38.515,82	0,93%	2,63%	44.354,09	1,01%	2,82%
IPTU	19.334,03	0,47%	1,32%	21.174,47	0,48%	134,00%
Outros impostos, Contribuições e Taxas	22.884,72	0,55%	1,56%	25.601,74	0,58%	1,63%
Total PIB	4.142.213,58			4.392.833,66		

Arrecadação de Tributos Municipais

Ano	Receita Total	Transf. correntes	Rec Corr	Receita Própria
2018	715.863.015.396,02	453.856.324.798,98	668.537.022.294,58	128.959.316.990,30
2017	667.224.403.112,37	427.579.003.382,73	629.892.262.215,60	108.965.499.259,66
2016	644.297.065.552,09	406.642.546.310,83	599.343.795.596,42	100.958.221.310,72
2015	593.614.711.508,76	377.822.200.958,63	556.260.966.590,43	97.612.617.934,07
2014	541.552.995.112,87	348.070.228.100,16	505.065.162.478,51	89.785.868.340,52
2013	512.431.479.044,73	340.068.536.420,73	481.206.497.165,73	82.769.679.210,67
Total	3.674.983.669.726,84	2.354.038.839.972,06	3.440.305.706.341,27	609.051.203.045,94

Ano	ISSQN	IPTU	ITBI	Taxas	Cont. Merlhoria	% RP/RCCorr
2013	45.029.552.469,03	22.448.370.256,43	9.090.345.305,69	6.027.436.345	173.974.834,66	17,20%
2014	48.858.402.290,12	24.644.462.016,96	9.613.417.653,89	6.492.451.248	177.135.131,88	17,78%
2015	52.517.504.545,46	27.784.455.464,62	9.878.404.185,27	7.238.468.912	193.784.826,26	17,55%
2016	52.190.081.364,77	31.271.869.315,17	9.463.061.418,55	7.808.779.620	224.429.592,03	16,84%
2017	54.870.396.573,19	35.096.212.288,51	10.009.340.476,22	8.739.232.884	250.317.037,47	17,30%
2018	61.881.937.401,31	44.531.410.413,66	11.127.664.163,03	11.007.780.784	410.524.227,95	19,29%
Total	315.347.874.643,88	185.776.779.755,35	59.182.233.202,65	47.314.149.794	1.430.165.650,25	17,70%

ISS



Tributo municipal



Incide sobre a receita de serviços

Relacionados na lei
Mesmo que não se constituam como atividade
preponderante



**Não estão sujeitos à incidência de
ICMS, mesmo que envolva mercadoria**

Fato gerador do ISS

- O fato gerador do ISS é “prestar serviços de qualquer natureza (exceto os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação)”
 - “obrigações de dar” x “obrigações de fazer” – STF, RE 116.121
 - O fato gerador do ISS ocorre **quando da prestação do serviço, e não quando da contratação** (STF, AI nº 84.008-8 ED-AgR/DF), **ou do pagamento do serviço, cuja falta (inadimplência) não descaracteriza o fato gerador** (STF, AI nº 228.337 AgR/PR e STJ, RE nº 189.227/SP). E os serviços “potenciais”?
- Desde a LC 116/03, também incide o ISS sobre os serviços iniciados ou provenientes do exterior

Fato gerador do ISS

- **ISS na importação de serviços provenientes do exterior ou iniciados no exterior (LC 116/03)**. O responsável pelo pagamento do ISS é o tomador ou intermediário do serviço.
 - A cobrança desse imposto é constitucional?
- A LC 116/03 **excluiu da incidência do ISS as exportações** de serviços para o exterior (LC 116/03, art. 2º, I).
 - Não estão isentos do ISS os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. A intenção do legislador é evitar que serviços prestados no país, com beneficiário no país seja faturado para o exterior como forma de elisão fiscal.
- Decisão do STJ suporta a não incidência do ISS sobre serviços prestados no exterior, pois a lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos fora de seu território (RESP nº 26.827-1). Diferença entre serviço prestado no exterior e para o exterior.

Fato gerador do ISS

- Os Municípios poderão cobrar o ISS sobre quaisquer serviços?
 - O STF e o STJ firmaram posicionamento no sentido de que a LC pode (e deve) definir os serviços tributáveis pelos Municípios (STJ, RESP nº 215.639/RJ, 586.598/PR, 189.255/RJ) Então, todos os serviços poderão ser onerados pelo ISS, desde que estejam relacionados na Lista de Serviços anexa à LC 116/03.
 - A Lista de Serviços é taxativa, porém, a jurisprudência vinha admitindo a **interpretação extensiva** dos itens nela referidos. Segundo o STJ, RESP nº 121.428/RJ, de 01/06/2004, “embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente...”

ISS

Não incide sobre

- Exportações de serviços
- Serviços com relação de emprego
- Valor intermediado no mercado financeiro
- Locação de Bens Móveis

ISS

- **Importância de classificar o serviço:**
 - Definir se está (ou não) incluído na Lista de Serviços.
 - Definir a alíquota, base de cálculo e regime de apuração.
 - Definir regra que define o local de recolhimento.
 - Identificar o sujeito passivo (prestador x tomador).
 - Identificar regras referentes à retenção dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS), critérios para tributação pelo regime de lucro presumido, exclusão do regime do PIS/COFINS não-cumulativo, vedações ao SIMPLES, entre outros.

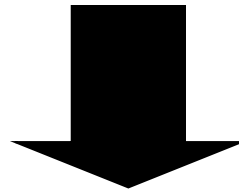
ISS – SUJEIÇÃO PASSIVA

Legislações Municipais Conflitantes

Domicílio do
prestador (art. 3º)

X

Local da prestação do
serviço (tomador do
serviço - responsável)
(art. 6º)



Dupla incidência

Estabelecimento para o ISS

- Para o ISS, a LC 116/03 considera estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, desde que configure unidade econômica ou profissional, independentemente de sua denominação (sede, filial...).
- A existência do estabelecimento prestador do serviço é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos:
 - manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços;
 - estrutura organizacional ou administrativa;
 - inscrição nos órgãos previdenciários;
 - indicação como domicílio fiscal para outros tributos; e,
 - permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços.

Local de ocorrência do fato gerador do ISS

- O ISS é devido no local da prestação dos serviços.
 - Segundo o STJ, o ISS é devido no Município em que o serviço foi efetivamente prestado (Embargos de Divergência no RESP nº 130.792-CE). Apesar desse entendimento, Municípios como São Paulo observam fielmente o critério da Lei Complementar.
 - A LC 116/03 estabelece que se considera como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou intermediário ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador. Problemas para o prestador e para o tomador!
 - Uma parcela dos conflitos em torno do local do pagamento do ISS têm origem na interpretação (ou falta dela) do conceito de estabelecimento prestador dos serviços.

Fato gerador débitos

- Prestação de serviços relacionados (definidos) na lista da LC 116/2003 (interpretação taxativa da lista de serviços e extensiva de cada item da lista)
- Prestação de serviços provenientes do exterior ou que tenha se iniciado no exterior;
- Prestação de serviços com utilização de bens e/ou serviços públicos por autorização, permissão, concessão ou delegação.

Base de cálculo

1

Débitos

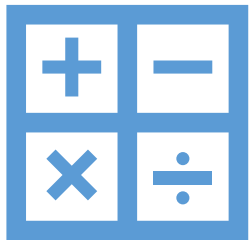
- Regra: Preço do serviço prestado;
- Exceção: Uma BC \neq Preço do serviço, ser-viços de carácter pessoal (art.9º DL 406/68)

2

Créditos

- O valor dos materiais na construção civil;
- Repasses (Forn. de Mão-de-obra, Ag. Turismo, Planos de Saúde, Ag. Publicidade etc.)

Alíquotas



Regra geral: Entre 2 e 5% sobre a

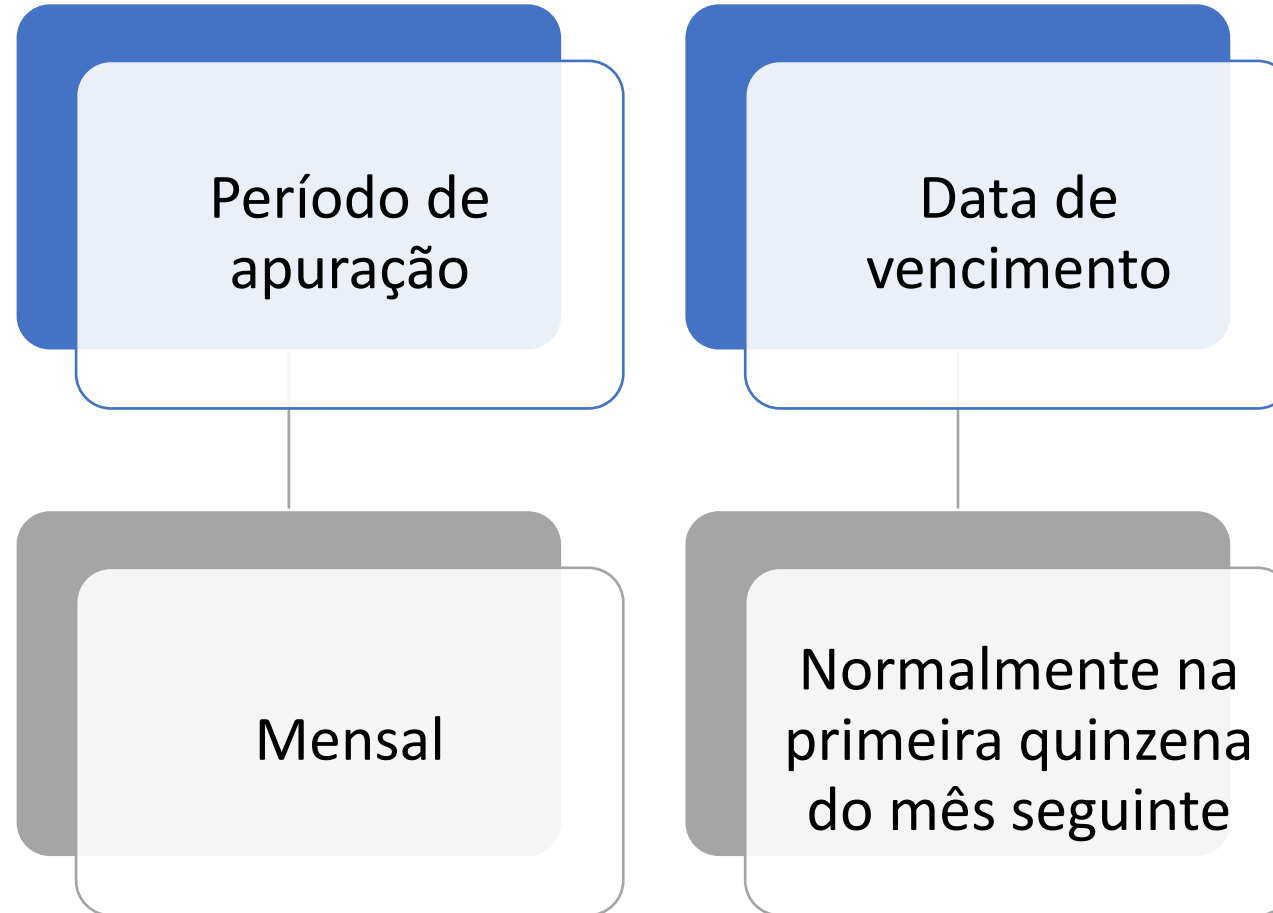
Base de Cálculo: Preço do Serviço;



**Exceção: Alíquotas específicas ou %
sobre Base Cálculo**

Adotada como unidade de medida (para prestação de serviços de caráter/responsabilidade pessoal)

Datas



Local

- O serviço considera-se prestado e o imposto devido:
 - No local do estabelecimento do prestador (regra geral) ou no local do domicílio do prestador, independentemente se é filial, agência etc.
 - No local da prestação, em casos específicos

O Pagador

Contribuinte

- É o prestador de serviço

Responsável

- Os municípios podem atribuir obrigação à terceira pessoa ligada ao fato gerador (retenção na fonte)
- O Tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior
- O Tomador para determinados serviços tributados no local da prestação

Exemplo prático

Durante o mês de março de 20X4, a empresa ADM3 Consultoria S.C. Ltda. Prestou serviços, a prazo, no valor bruto de \$ 10.000,00, com a tributação de 5%, ou seja, \$500 de ISS. A contabilização, em março, seria:

DÉBITO	\$
ATIVO CIRCULANTE	
CONTAS A RECEBER - CLIENTES	10.000,00
CRÉDITO	
RECEITAS OPERACIONAIS	
RECEITA BRUTA DE VENDAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS	10.000,00
VENDAS DE SERVIÇOS	

Contabilização do provisionamento do ISS de competência do mês de fevereiro, recolhido em março.

DÉBITO	\$
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	
IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS DE SERVIÇOS	
IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	500,00
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE	
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS A RECOLHER	500,00

Alguns Pontos Controversos



ISS – Sujeição Passiva X Operações Internacionais

- **Base de cálculo dos serviços importados (prestados por não-residentes)**
 - **Retenção sobre receita bruta ⇒**
 - **Dupla incidência (uma no país de origem, outra no Brasil) ⇒**
- **Alberto Xavier ⇒ se for aplicável convenção contra a dupla tributação não haverá lugar a retenção na fonte no Brasil, sendo as remunerações dos serviços tributáveis exclusivamente no país de residência do prestador (RDT 23/97).**

ISS – Conflitos de competência

MODALIDADES

Heterogênea: Pluralidade de tributos que podem (aparentemente) incidir sobre a situação concreta. Ex.: Atos mistos ou serviços mistos (fornecimento de produto + serviço) ⇒ fornecimento de refeições (ICMS x ISS) ou recauchutagem de pneus (ISS x IPI)

Homogênea: É possível a identificação do tributo, mas há incerteza sobre o titular da competência para a imposição. Ex.: Serviços que se prolongam por territórios de mais de um município.

ISS – Conflitos de competência

- **Heterogêneo ⇒ Beneficiamento – ISS x IPI**
- **Beneficiamento ⇒ melhoria ou aprimoramento de um produto ou matéria prima**
- **Item 14.05 Lista de Serviços LC 116/2003 ⇒ Beneficiamento**

OBS.: Não faz ressalva a objetos destinados à industrialização ou comercialização (Item 72 da Lista de serviços do DL 406/1986)

ISS – Conflitos de competência

LC 116/2003

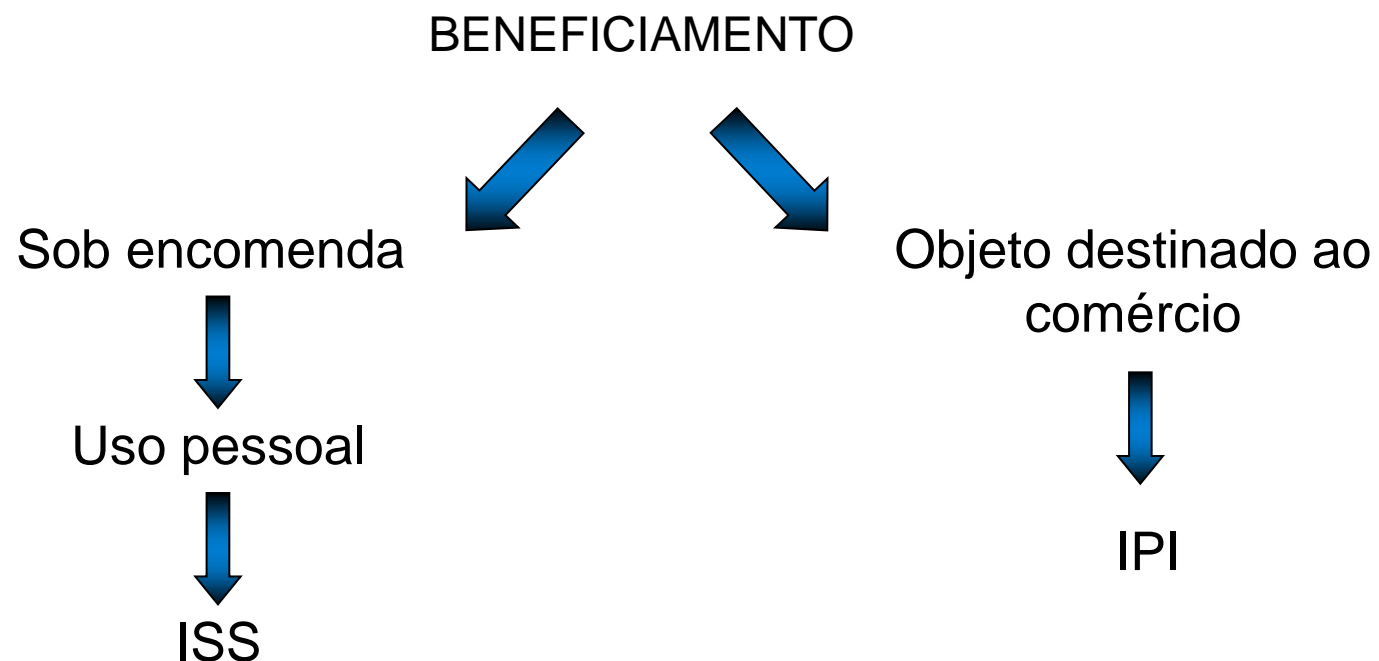
Item 14.05 – Restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

DL 406/1968

Item 72 - Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização;

ISS – Conflitos de competência

Solução de Consulta 350/2004 – SRRF 10ª Região Fiscal



LC não pode alterar a CF

ISS – Conflitos de competência

- Homogêneo: Serviços intermunicipais
 - LC 116/03 § Art. 3º (...)
 - § 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e **devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão** de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.
 - 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

ISS – Conflitos de competência

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

Administração de “contingências” envolvendo a discussão do local do recolhimento do ISS

- Em caso de questionamento por parte dos Municípios, defesa administrativa e judicial, caso a caso, após a lavratura de autos de infração;
 - **vantagem:** é necessário aguardar a provocação de cada um dos Municípios, com a possibilidade de que, nesse período, ocorra a decadência relativamente a alguns serviços; não há o desembolso imediato de valores; suspensão da exigibilidade do tributo durante a discussão administrativa;
 - **desvantagem:** exige-se a administração desse contencioso, com os custos correspondentes; existe o risco de decisões conflitantes quanto aos critérios de definição de local do recolhimento, fato gerador e base de cálculo; eventualmente, fica-se exposto a pressões políticas, de mídia e Ministério Público; dificuldades práticas para obter certidões; cobrança de multa de ofício (geralmente, de 75% até 100%, além de juros);

Administração de
“contingências”
envolvendo a
discussão do local do
recolhimento do ISS

- Quando o interessado concordar com a exigência municipal, possibilidade de se pleitear o parcelamento dos débitos junto aos Municípios:
 - **Vantagem:** desembolso parcelado dos débitos; dedutibilidade dos valores confessados, objeto do parcelamento;
 - **Desvantagem:** é necessário observar a legislação de cada Município, que estabelecerá número de parcelas, condições e demais requisitos à obtenção do parcelamento; não afasta o risco de autuações quanto à diferença entre o valor parcelado e o valor que o Município entender devido; mantém em aberto o risco de questionamentos futuros quanto ao critério de rateio para o ISS;

Administração de “contingências” envolvendo a discussão do local do recolhimento do ISS

- Ajuizamento de ação declaratória contra os Municípios, para definição quanto à incidência do ISS e, se for o caso, quanto à base de cálculo do tributo:
 - **vantagem:** eventual possibilidade de questionar a não incidência do ISS; possibilidade de efetuar depósito do montante questionado, o que evitará a lavratura de Autos de Infração (deverão ser lavrados com a exigibilidade suspensa até o limite do depósito, o que também evita multas para o futuro); possibilidade de requerer a substituição do depósito por fiança;
 - **desvantagem:** discussão da competência para fins de ajuizamento da ação; discussão quanto à impossibilidade de integrar todos os Municípios em uma ação (na hipótese negativa, exigir-se-ia uma ação para cada Município, com risco de decisões conflitantes); discussão quanto à competência para o caso de Municípios situados em mais de uma UF; necessidade de o interessado defender um determinado critério; risco de sucumbência; indedutibilidade do depósito.

Administração de
“contingências”
envolvendo a discussão do
local do recolhimento do
ISS

- Também preventivamente, pode ser ajuizada ação de consignação em pagamento contra os Municípios:
 - **vantagem:** evita a lavratura de Autos de Infração (deverão ser lavrados com a exigibilidade suspensa até o limite do depósito, o que também evitará multas para o futuro); não há o risco de sucumbência; desnecessidade de defender um determinado critério, efetuando o depósito sobre o valor que se propõe a pagar; dedutibilidade do depósito;
 - **desvantagem:** impossibilidade de questionar a eventual não incidência do ISS; discussão da competência para fins de ajuizamento da ação; discussão quanto à possibilidade de integrar todos os Municípios em uma ação; possibilidade de questionamento quanto ao cabimento da ação; reconhecimento da condição de devedor do ISS; discussão quanto à efetiva cobrança múltipla.

Especialmente nos casos em que mercadorias são fornecidas com a prestação de serviços, existe potencial conflito de competências:

Conflito	Tratamento aplicável
ICMS x ISS	A CF/88, a LC 87/96 e a LC 116/03 estipulam que a Lista dos Serviços tributáveis pelo ISS determinará quando o valor de mercadorias fornecidas junto com a prestação de serviços estará sujeito ao ICMS, ISS ou ambos.
ISS x IPI	Sobre os serviços tributados pelo ISS – ainda que envolvam atividades de industrialização – não incide o IPI.

Conflitos potenciais

Montagem: A instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido, está sujeita ao ISS (LC 116/03, item 14.06).

- existem casos em que a montagem e instalação caracteriza a execução de um **projeto de engenharia** (item 7.02 da Lista), a exemplo da instalação de centrais de ar condicionado, máquinas industriais, centrais telefônicas, etc. O Fisco só admite a cobrança do ISS quando se tratar de obra de construção civil - Questionamentos no Judiciário e no TIT/SP.

Serviços conexos à Circulação de Mercadorias:

- Como regra, os serviços cobrados pelo vendedor, conexos à venda de mercadorias, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS: transporte, aviamento de pedidos, assistência logística, acondicionamento de gases em cilindros, etc.

Quadro geral das bases de cálculo e alíquotas do ISS

Tributo	ISS
Base de cálculo	<ul style="list-style-type: none">• Preço do Serviço• não incide na prestação de serviços gratuita• é devido ainda que o preço não seja pago• é assegurada a dedução dos descontos incondicionais
Alíquota	<ul style="list-style-type: none">• Mínima de 2%, exceto para os serviços relativos à construção• Máxima de 5%

Há isonomia?

- ✓ ISS – Recolhimento Fixo após a LC 116/03 - Já existe manifestação do STJ, 2ª Turma – RESP nº 897.471/ES – Rel. Min. Humberto Martins.
 - ✓ Em SP, isenção para autônomos em 2009.

- ✓ “Isonomia” das alíquotas de ISS – SP:
 - Educação Superior (2%)
 - Academias de Ginástica (2%) x Centros de Emagrecimento (5%)
 - Corretor de Seguros (2%) x Corretor de Planos de Saúde (5%)
 - Shows de Rock (5%) x Concertos ou Óperas (2%)
 - Competições Esportivas (5%) x F1-GP (2%)
 - Vigilância por PJ (5%) x Vigilância por PF (2%)
 - Jardinagem por PJ (5%) x Jardinagem por PF (2%)

Idealmente, os impostos sobre consumos
deveriam ser neutros sobre a economia.

Cumulatividade Tributária

ISS

- O ISS é um imposto cumulativo
- As “terceirizações” promovidas por um determinado prestador de serviço não podem ser abatidas do ISS por ele devido, exceto nos casos expressamente tratados pela legislação
 - Somente para os serviços de construção civil é que se admite a dedução do valor de subempreitadas

Efeitos da Guerra Fiscal no que refere ao ISS:

- Contingências ao beneficiário e a seus clientes
- Retaliações diretas e indiretas

Tributo	ISS
"Incentivos" mais comuns	<ul style="list-style-type: none">• Isenções• Reduções de Base de Cálculo• Postergação de Pagamento• Reduções de Alíquota• Benefícios indiretos
Aspectos formais	<ul style="list-style-type: none">• A concessão de incentivos que importe a redução direta ou indireta da carga tributária depende de LEI COMPLEMENTAR• Discussão quanto à legalidade

ISS – Benefícios – EC 37/02

- ✓ Cabe à LC definir alíquotas máximas e mínimas
 - Cabe à LC *“regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”* (CF, art. 156, §2º, III)
 - ✓ **Forma** – procedimento
 - ✓ **Condições** – pressupostos materiais
 - ✓ qual a **abrangência** dessas modalidades desonerativas?
 - Enquanto a LC não regula tais formas e condições, o ISS:
 - ✓ terá alíquota mínima de 2% (com **exceções**) – **alíquota ou carga**?
 - ✓ não poderá ser objeto de isenções, etc., que resultem, **direta** ou **indiretamente**, na redução da alíquota mínima

Sobre os benefícios fiscais pós EC 37/02

- Alguns Municípios ainda prevêm benefícios:
 - Há algum mecanismo eficiente de controle?
 - LRF?
- Outros Municípios instituíram formas “alternativas” ou mais “sofisticadas” para a concessão de benefícios:
 - reduções da base de cálculo
- Riscos futuros e eventual aplicação do CTN, art. 100, §ú.

Materialidade constitucional

**LEASING ⇒ Locação de Bem Móvel ⇒ RESP ⇒
“Não alberga prestação de serviço.” “A lei
não tem o condão de modificar a essência
das coisas ou dos fatos.” “Recurso não
conhecido” ⇒ Questão constitucional (RESP
797.948-SC)**

Materialidade constitucional

Serviços Notariais ⇒ **ADIN 3089** ⇒ **Liminar** ⇒ **Serviço Público** – Taxa – Imunidade recíproca (Relator Carlos Brito) ⇒ Procedência do pedido

Sepúlveda Pertence ⇒ “**Atividade exercida em caráter privado**” ⇒ SERVIÇO ⇒ Incidência de ISS

Serviços públicos executados por particulares

Serviço X Serviço Público

Serviço ⇒ Incidência de ISS

Serviço Público ⇒ Imunidade

Distinção ⇒ Titularidade + Regime Jurídico

Titularidade

Serviços Públicos ⇒ Estado


Serviços ⇒ Particular

Regime Jurídico

Serviço Público ⇒ Administrativo

Serviços ⇒ Regime de direito privado

Obrigação acessória

 PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO SECRETARIA DE FINANÇAS E DESENVOLVIMENTO ECON�MICO DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS MOBILIÁRIOS - DARM		01	CCM	3.318.117-9	02	DATA DO EVENTO	03	INCIDÊNCIA		
						12/12/2005		11/05		
04		NOME E ENDEREÇO DO CONTRIBUINTE OU RESPONSÁVEL			05	ALÍQUOTA OU TAXA UNITÁRIA	06	BASE DE CÁLCULO OU UNIDADES TAXADAS		
		ADM 3 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E SERVIÇOS LT				2%		8.370,00		
							32	PAGAMENTO FORA DO PRAZO (A SER CALCULADO PELO AGENTE ARRECADADOR AUTORIZADO)		
PREENCHER APENAS UMA LINHA	TRIBUTOS		CR	CÓDIGO		VALOR DO TRIBUTO		MULTA	TOTAL A PAGAR COM ACRÉSCIMOS LEGAIS (TRIBUTOS + MULTA + ATUALIZ. MONET. + JUROS)	
	ISS	IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	07	50	08	2690	09	167,40		20%
	ISS	DEVIDO NA FONTE E NÃO RETIDO	10	71	11	9997	12	0,00		20%
	ISS	DEVIDO NA FONTE E RETIDO	13	71	14	9997	15			
	IVV	IMPOSTO SOBRE VENDAS A VAREJO DE COMBUSTÍVEIS LIQUIDOS E GASOSOS	16	65	17		18			20%
	IVV	DEVIDO NA FONTE E NÃO RETIDO	19	66	20		21			20%
	IVV	DEVIDO NA FONTE E RETIDO	22	66	23		24			50%
	TLIF	TAXA DE FISC. DE LOCALIZAÇÃO INSTAL. E FUNCIONAMENTO	25	60	26		27			20%
TFA	TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE ANÚNCIOS	28	36	29		30				
31		OUTRAS INFORMACÕES			AUTENTICAÇÃO MECÂNICA					
					ISS					
1� VIA - PMSP		2� VIA - CONTRIBUINTE			O RECOLHIMENTO S� TERÁ VALIDADE SE ESTE DOCUMENTO FOR PREENCHIDO A MÁQUINA, SEM RASURAS, COM AUTENTICAÇÃO MECÂNICA DO V					