

JOSÉ LUIS RIBEIRO BRAZUNA

Advogado em São Paulo, Mestre em Direito Tributário pela USP e Juiz
do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo - TIT

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

**Curso de atualização do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) –
21.8.2010**





CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

- **Existe um conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza”?**
- **RE 116121 versus RE 547245/592905 versus Súmula Vinculante 31**
- *“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” (RE 116121)*
- *“Financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir” (Min. Eros Grau – RE 547245)*
- *“...há serviços... que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer” (Min. Eros Grau – RE 547245)*
- *“a rápida evolução social tem levado à obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados”(Min. Joaquim Barbosa – RE 547245)*
- *“não é possível identificar um conceito incontroverso, imutável ou invencível para serviços de qualquer natureza”(Min. Joaquim Barbosa – RE 547245)*
- *Leasing seria uma espécie de “intermediação”(Min. Joaquim Barbosa – RE 547245)*



CONSTITUIÇÃO FEDERAL (cont.)

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;

IX - incidirá também:... b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 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.

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.



LEI COMPLEMENTAR 116

➤ **Fato gerador – comparação com o DL 406/68:**

DL 406: *Art 8º O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, **por emprêsa ou profissional autônomo**, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.*

LC 116: *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.***

➤ **Base de cálculo:** *Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.*

? **Serviços prestados sem margem de lucro?**

? **Serviços prestados gratuitamente?**

? **Serviços prestados por associação sem fins lucrativos?**

? **Serviços prestados no âmbito de um *cost sharing agreement*?**



LEI COMPLEMENTAR 116 (Continuação)

➤ **Base de cálculo – comparação com o DL 406/68:**

? Alíquotas fixas para uniprofissionais? Continua existindo.

? Construção civil – só deduz materiais fornecidos pelo prestados (no DL 406 deduzia a subempreitada tributada pelo ISS)

? Exploração de rodovias mediante pedágio (item 101 DL 406 / item 22.01 LC 116) – ficou sem base de cálculo determinada – conflito de competência. Existe base apenas para o item 3.04...

➤ **Taxatividade da lista de serviços:** RE 615580 (repercussão geral) – repentinamente houve desistência do RE

➤ **Ainda sobre o fato gerador: IMPORTAÇÃO versus EXPORTAÇÃO**

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

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.

➤ **Descasamento com os conceitos para PIS/Cofins**

➤ **Precedente importante – STJ REsp 831124 / RJ**



ISS

➤ **Município competente:** Celeuma interminável – local da prestação x estabelecimento prestador – **atenção para RESP 1060210**

➤ **Contribuinte e responsável:**

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

➤ **Poderes da fiscalização e cadastro de contribuintes de fora do Município:** Recurso Especial nº 73.086-SP versus AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.140.354 - SP



➤ Casos recentes no STJ:

ISS. SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. O art. 9º, § 1º, do DL n. 406/1968 (que dispõe sobre o regime de tributação fixa do ISS) não se aplica aos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, por não se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, mas de atividade empresarial. Embora tais serviços sejam exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público (art. 236 da CF/1988), e esta seja feita em caráter pessoal, intransferível e haja responsabilidade pessoal dos titulares de serviços notariais e de registro, isso, por si só, não autoriza concluir que tais atividades sejam prestadas pessoalmente por eles, uma vez que têm a faculdade legal de contratar, para o desempenho de suas funções, escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares, como empregados (art. 20 da Lei n. 8.935/1994). Por essas razões, não se mostra razoável conferir a benesse do § 1º do art. 9º do DL n. 406/1968 aos serviços cartorários. REsp 1.185.119-SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 10/8/2010.

ISSQN. SERVIÇO. CONCRETAGEM. A Turma reiterou seu entendimento de que o custo total do serviço de concretagem é a base de cálculo do ISSQN, não sendo possível a dedução do valor dos materiais utilizados na produção do concreto pela prestadora dos serviços. Sujeita-se essa empresa à tributação exclusiva do referido imposto, conforme a Súm. n. 167-STJ. Precedente citado: AgRg nos EDcl no REsp 1.109.522-RS, DJe 18/12/2009. REsp 1.190.335-MG, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 5/8/2010.

ISS. INCORPORAÇÃO DIRETA.

Na incorporação direta (art. 41 da Lei n. 4.591/1964), o incorporador não presta serviço (de construção civil) ao adquirente, mas para si próprio, pois constrói em seu terreno, por sua conta e risco, com o objetivo final de vender as unidades autônomas por preço "global" (cota de terreno e construção). Assim, não há como incidir o ISSQN nessa modalidade de incorporação. REsp 1.166.039-RN, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 1º/6/2010.



➤ **Casos recentes no STJ (continuação):**

REPETITIVO. ISS. MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

No recurso representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC e Res. n. 8/2008-STJ), a Seção reiterou que, por ser considerada como custo de serviço, não é dedutível da base de cálculo do ISS incidente sobre a prestação de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária, se tal atividade é prestada por pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, quando afastada a figura da intermediação. Com efeito, provido o recurso do município, reconhecendo-se a incidência do ISS sobre a prestação dos serviços e as importâncias destinadas ao pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores contratados pelas prestadoras de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária (Lei n. 6.019/1974), e não apenas sobre a taxa de agenciamento. Precedentes citados: REsp 209.005-SP, DJ 16/8/1999; REsp 195.683-SP, DJ 10/5/1999; REsp 60.597-PR, DJ 17/5/1999; AgRg no AgRg no REsp 1.060.672-SP, DJe 1º/6/2009, e REsp 920.665-RS, DJe 17/12/2008. REsp 1.138.205-PR, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9/12/2009.

RECURSO REPETITIVO. ISSQN. ENGENHARIA CONSULTIVA.

A Seção, ao julgar o recurso sob regime do art. 543-C do CPC c/c a Resolução n. 8/2008-STJ, entendeu que, seja sob a égide do DL n. 406/1968 seja com o advento da LC n. 116/2003, o ISSQN incidente sobre os serviços de engenharia consultiva necessária à realização da obra na construção civil, obedecendo-se à unidade da obra, deve ser recolhido no local da construção. Não importa se o contrato tenha estabelecido o valor total da obra sem discriminar onde seria cada etapa, porque o fato relevante a ser considerado é o local onde será realizada a obra e para onde se direcionam todos os esforços e trabalhos, mesmo que alguns tenham sido realizados intelectual ou materialmente na sede da empresa, sendo certo que a obra deve ser vista como uma unidade. REsp 1.117.121-SP, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 14/10/2009.



ISS

➤ Casos recentes no STJ (continuação):

ISS. AFRETAMENTO. EMBARCAÇÃO.

Trata-se de REsp em que se discute a incidência do ISS nos casos de contrato de afretamento de embarcação. A Turma entendeu ser ilegítima a incidência do ISS sobre o referido contrato, em relação às três espécies examinadas nos autos, quais sejam: afretamento a casco nu, contrato em que o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação; afretamento por tempo, contrato no qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado; e afretamento por viagem, em que o fretador obriga-se a colocar toda ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens (art. 2º da Lei n. 9.432/1997). De fato, na primeira espécie, há mera locação da embarcação sem prestação de serviço, o que não constitui fato gerador do ISS. Quanto às duas outras espécies, são contratos complexos, visto que, além da locação de embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão de obra, de modo que não podem ser desmembrados para efeitos fiscais e são impassíveis da incidência do referido imposto. Nesse contexto, deu-se provimento ao recurso. Precedentes citados do STF: RE 116.121-SP, DJ 28/5/2001; do STJ: REsp 792.444-RJ, DJ 26/9/2007; REsp 222.246-MG, DJ 4/9/2000, e REsp 189.225-RJ, DJ 3/6/2002. REsp 1.054.144-RJ, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 17/11/2009.

JOSÉ LUIS RIBEIRO BRAZUNA

E-mail: jlbrazuna@uol.com.br

MUITO OBRIGADO !

