



Questões Polêmicas ISS e Seus Impactos na Indústria Paulista

ALBERTO MACEDO

Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela USP

Professor dos Cursos de Especialização em Direito Tributário da USP, da FGV e do IBET

Auditor-Fiscal e Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo

ÍNDICE

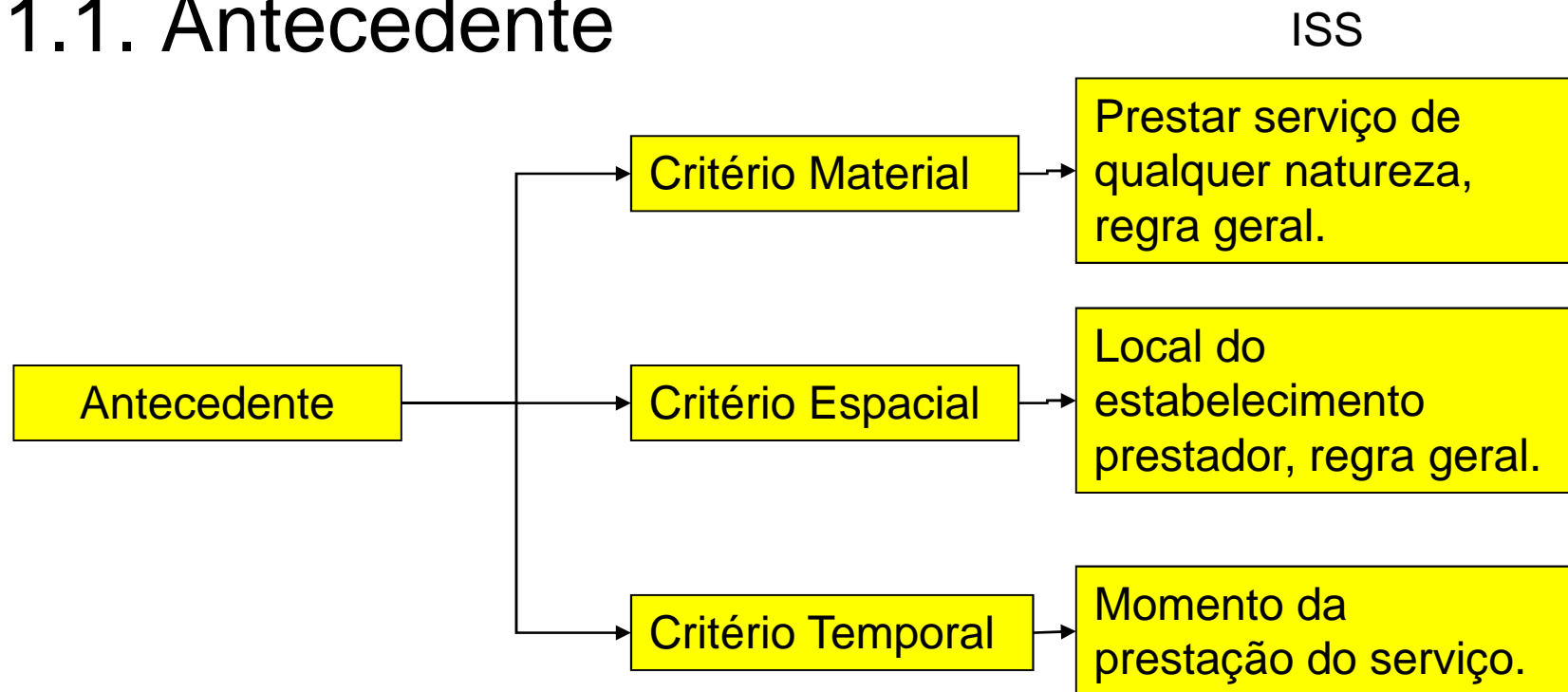


1. Regra-Matriz de Incidência Tributária do ISS
2. Inesgotabilidade dos Critérios do ISS na Constituição
3. Lei Complementar Tributária – Papel Fundamental
4. Critério Espacial
5. Exportação e Importação de Serviços
6. Composição Gráfica
7. Industrialização por Encomenda

1. Regra-Matriz do ISS



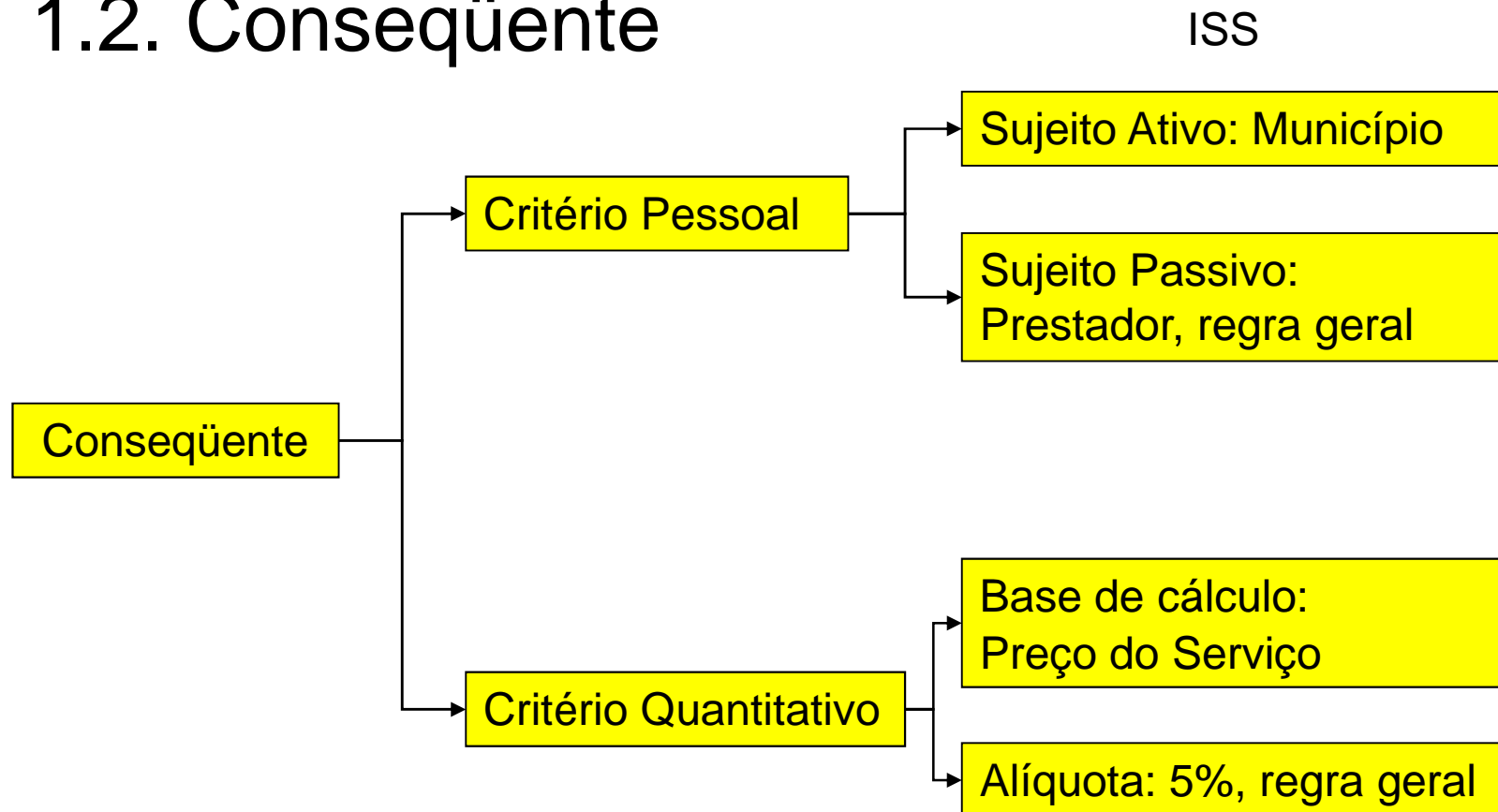
1.1. Antecedente



1. Regra-Matriz do ISS



1.2. Conseqüente



2. Inesgotabilidade dos Critérios do ISS na Constituição



Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

Onde se considera o local da prestação do serviço?

3. Lei Complementar Tributária Papel Fundamental



Critério espacial do fato gerador

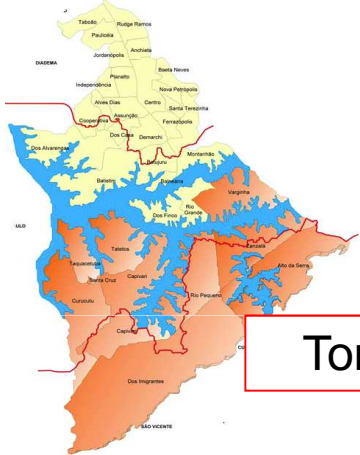
Hipótese:
Não existe LC do ISS

São Paulo



Estabelecimento do Prestador

São Bernardo do Campo



Tomador

Serviço manutenção equipamentos de informática no tomador

Lei SP: "ISS é devido no local do EP"

Lei SBC: "ISS é devido no local do EP"

= ISS para SP

Lei SP: "ISS é devido no local do EP"

Lei SBC: "ISS é devido no local da prestação"

= ISS em SP
ISS em SBC

Lei SP: "ISS é devido no local da prestação"

Lei SBC: "ISS é devido no local do EP"

= Não incide ISS

3. Lei Complementar Tributária

Papel Fundamental



Art. 146. 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;

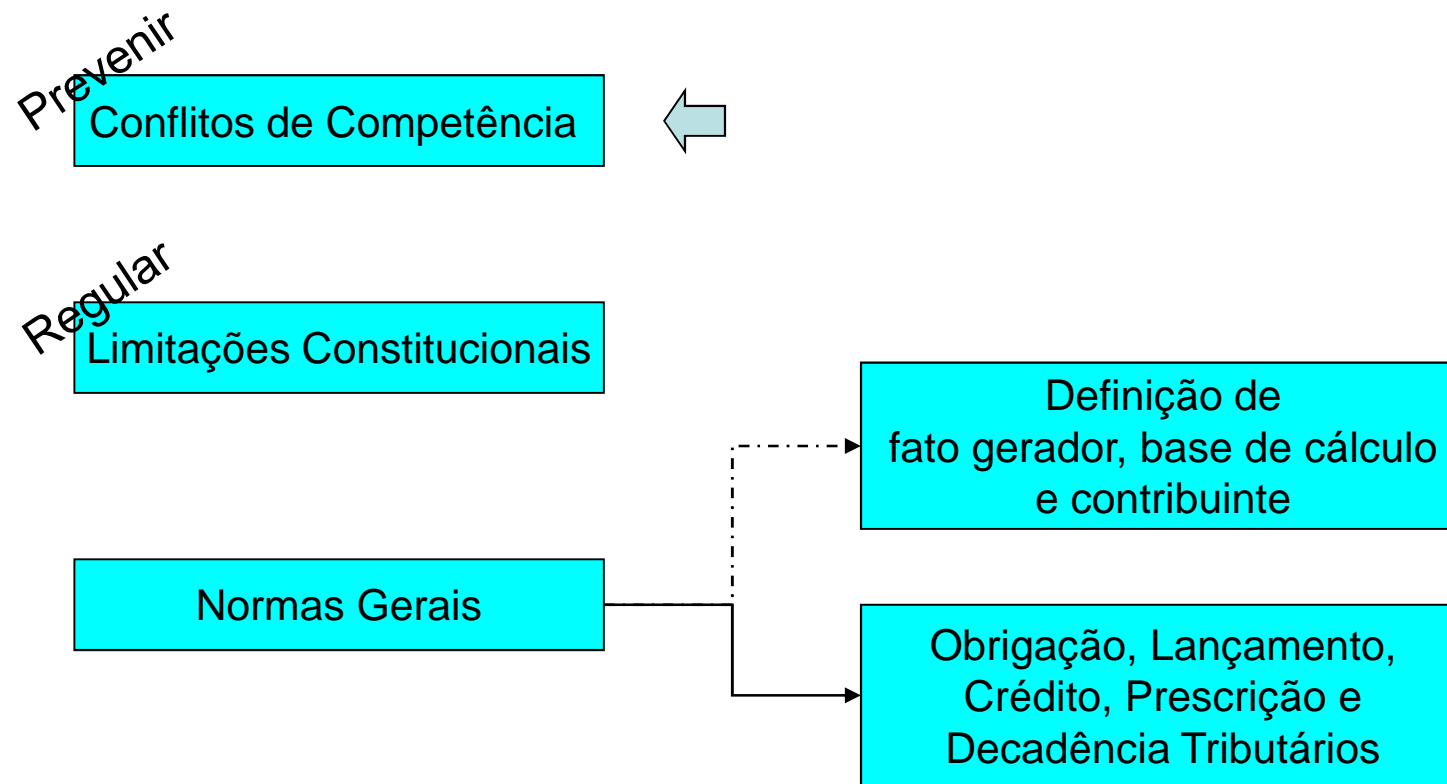
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
(...)

3. Lei Complementar Tributária

Papel Fundamental



Três Funções da Lei Complementar Tributária



4. Critério Espacial do ISS



4.1. Elementos de Conexão

4.2. A Celeuma no STJ

4.3. Estabelecimento Prestador –
Definição

4. Critério Espacial do ISS



4.1. ELEMENTOS DE CONEXÃO

“É o instituto pelo qual o legislador determina o ‘local’ de certo evento da vida previsto para um ordenamento tributário, gerando-se efeitos jurídicos para esse evento pela aplicação de tal ordenamento.”

Alberto Xavier

4. Critério Espacial do ISS



4.1. ELEMENTOS DE CONEXÃO NA LC 116/03

- Estabelecimento Prestador

Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador (...):

- Local da Efetiva Prestação

Art. 3º. (...) exceto nas hipóteses previstas nos incisos II a XIX e XXI e XXII, quando o imposto será devido no local: (...)

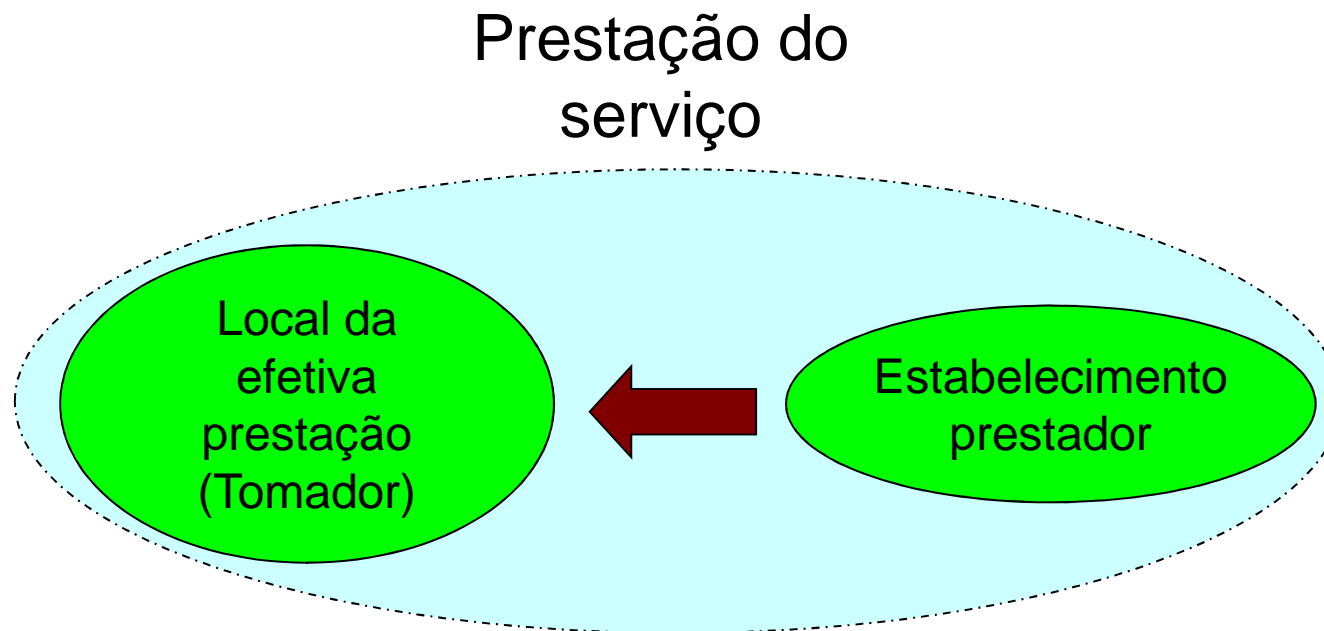
- Estabelecimento do Tomador

- Importação de serviços
- 17.05 – Fornecimento de mão-de-obra

4. Critério Espacial do ISS



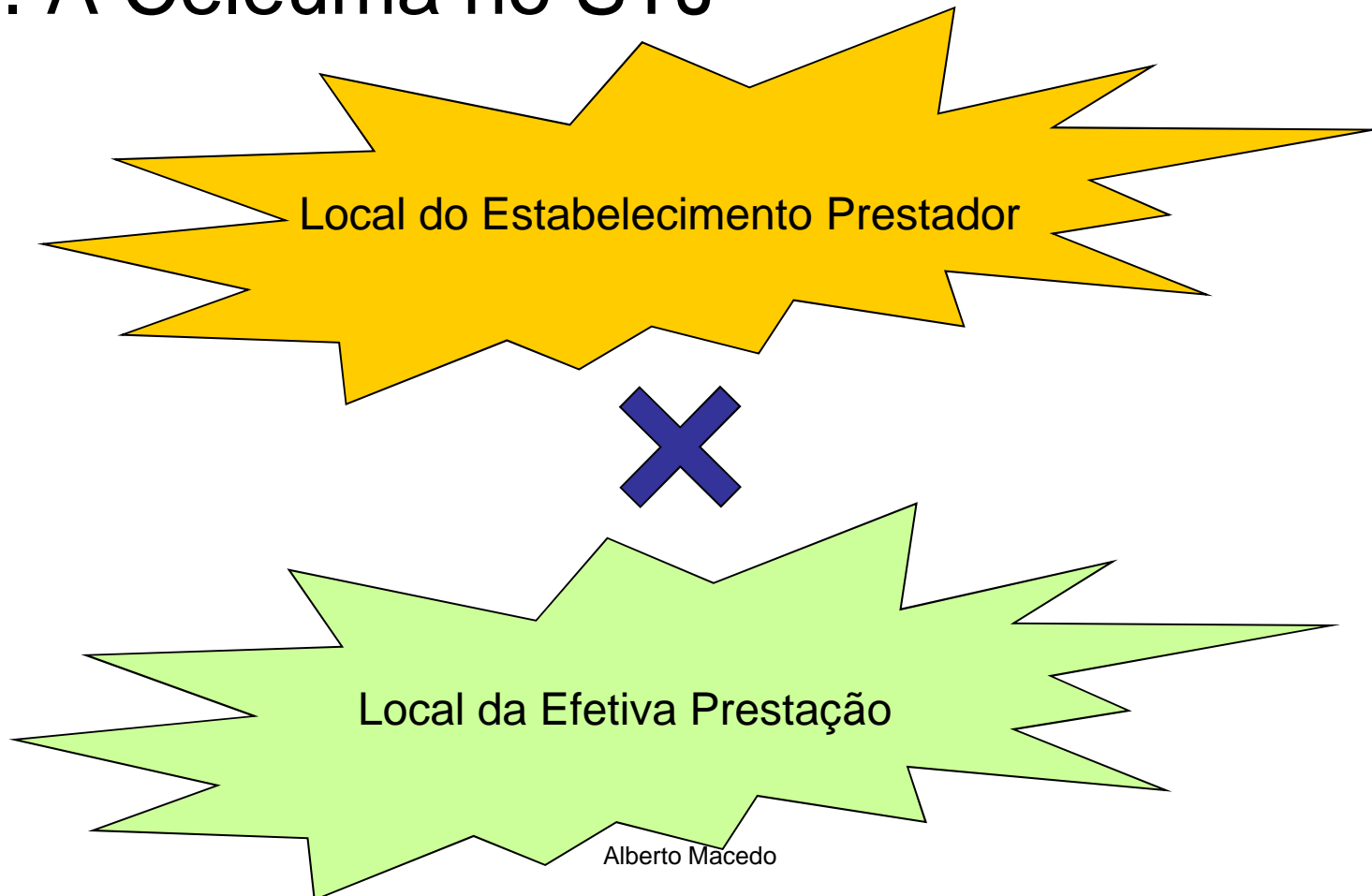
4.1. ELEMENTOS DE CONEXÃO



4. Critério Espacial do ISS



4.2. A Celeuma no STJ



4. Critério Espacial do ISS



Dec.Lei nº 406/68

Art 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;*
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.*
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.*

4. Critério Espacial do ISS



Emb. Div. em Recurso Especial 130.792-CE

Rel. para acórdão Min. Nancy Aldrighi – 1ª Seção

Julg. 07.04.2000

“Embargos de Divergência. ISS. Competência. Local da Prestação de Serviços. Precedentes.

Para fins de incidência do ISS – Imposto sobre Serviços –, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário,

ainda que se releve o teor do art. 12, alínea ‘a’ do Decreto-Lei nº 406/68.

Embargos rejeitados.”

*“Embora o artigo 12, letra ‘a’, considere como local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador, **pretende o legislador** que o referido imposto pertença ao município em cujo território se realizar o fato gerador”. (trecho do voto do Min. Garcia Vieira)*

4. Critério Espacial do ISS



- PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR
 - Prevenir conflitos de competência
 - (Art.146, I, Constituição). Por quê?
 - DIFICULDADE / IMPOSSIBILIDADE de determinação do local preciso em que certos tipos de serviço ocorrem
 - NORMA GERAL – critério para local da prestação
 - PADRONIZAR e UNIFORMIZAR – FEDERALISMO INTEGRATIVO
 - FICÇÕES e PRESUNÇÕES para se estabelecerem CRITÉRIOS OBJETIVOS
 - PRATICIDADE
 - ELEMENTOS DE CONEXÃO – para resolver o maior número de conflitos possíveis

4. Critério Espacial do ISS

- PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR
 - Prevenir conflitos de competência
 - (Art.146, I, Constituição). Por quê?
 - DIFICULDADE / IMPOSSIBILIDADE de determinação do local preciso em que certos tipos de serviços são prestados
 - NORMA GERAL – critério para a aplicação da lei
 - PADRONIZAR e UNIFORMIZAR – TENDÊNCIA INTEGRATIVA
 - FICÇÕES e PRESUNÇÕES para se estabelecerem CRITÉRIOS OBJETIVOS
 - PRATICIDADE
 - ELEMENTOS DE CONFIABILIDADE – número de conflitos possíveis

Serviço de pesquisa e desenvolvimento (2.01)

Aerofotogrametria (7.20)

Serviço de nucleação e bombardeamento de nuvens (7.22)

4. Critério Espacial do ISS



4.3. ESTABELECIMENTO PRESTADOR - DEFINIÇÃO

EXEGESE DOS ART.3º e 4º da LC nº 116/2003

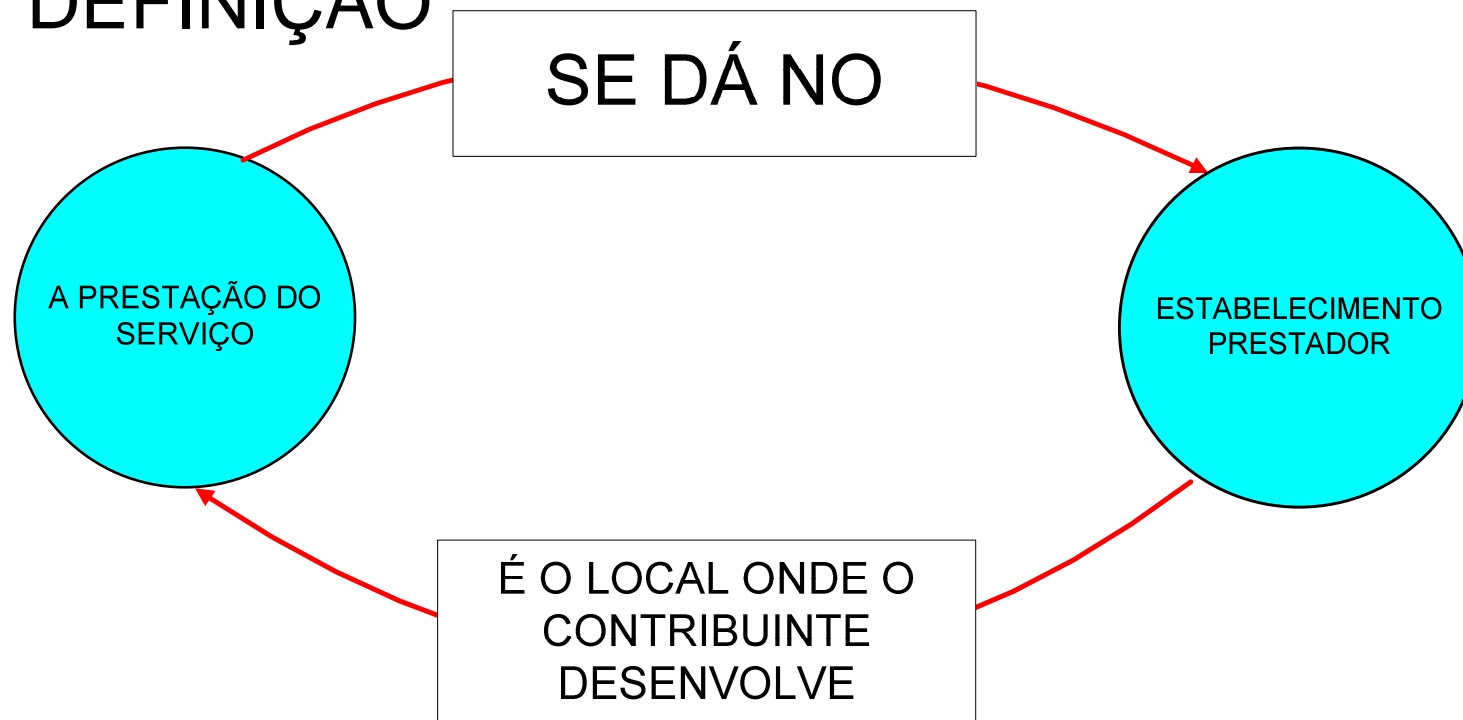
*Art. 3º. **O serviço considera-se prestado** e o imposto devido **no local do estabelecimento prestador** ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (...)*

*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.*

4. Critério Espacial do ISS



4.3. ESTABELECIMENTO PRESTADOR - DEFINIÇÃO



4. Critério Espacial do ISS



4.3. ESTABELECIMENTO PRESTADOR - DEFINIÇÃO

*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.*

Art.1.142, Código Civil – TODO COMPLEXO DE BENS ORGANIZADO, por empresário ou por sociedade empresária, para exercício da empresa.

4. Critério Espacial do ISS



4.3. ESTABELECIMENTO PRESTADOR - DEFINIÇÃO

- Configura UNIDADE ECONÔMICA ou PROFISSIONAL, a 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 efeito de outros tributos*
 - *permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizada, inclusive, através da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, "site" na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto*
 - *(Art.4º, Lei nº 13.701/03 de São Paulo)*

4. Critério Espacial do ISS



MUDANÇA DE ENTENDIMENTO NO STJ

- RECURSO ESPECIAL Nº 1.117.121 - SP
- RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON
- RECORRENTE : MUNICÍPIO DE PRESIDENTE PRUDENTE
- RECORRIDO : COMPANHIA PAULISTA DE OBRAS E SERVIÇOS – CPOS
- **Julg.14.10.2009**

- **EMENTA**
- TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.
- 1. 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).
- (...)

4. Critério Espacial do ISS



MUDANÇA DE ENTENDIMENTO NO STJ

- **RECURSO ESPECIAL Nº 1.124.862 - GO**
- **RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON**
- **RECORRENTE : BRASIL TELECOM S/A**
- **RECORRIDO : MUNICÍPIO DE GOIÂNIA**
- **Julg.17.11.2009**

- **VOTO**
- **A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relatora):** Esta Corte pacificou entendimento no sentido de que, sob a égide do Decreto-lei 406/68, o ISS deveria ser recolhido no local da prestação do serviço e não no local da sede da empresa.
- Tal entendimento muito foi reclamado pelas empresas, que afirmavam estar o entendimento pretoriano em divergência com a lei, o que me fez proceder a minucioso estudo sobre o tema, quando do julgamento de REsp 399.249/RS, da relatoria do Ministro Peçanha Martins. Na oportunidade consignei os pontos seguintes:
- (...)

4. Critério Espacial do ISS



MUDANÇA DE ENTENDIMENTO NO STJ

- **RECURSO ESPECIAL Nº 1.124.862 – GO**
- **VOTO (continuação)**
- (...)
- Assim expostas as razões ficou consignada a tese que prevaleceu até o advento da Lei Complementar 116/2003, quando foi alterada a redação do dispositivo legal e assim consagrada a tese de que é no local da sede da empresa que se deve recolher o ISS.

5. Exportação e Importação de Serviços



5.1. Definição Indispensável de Certos Conceitos

5.2. Exportação de Serviços

5.3. Importação de Serviços

5.4. Elemento de Conexão – síntese de suas funções

5.1. Definição de Conceitos



1. Prestação de serviço = relação jurídica
2. Tomador = parte na relação jurídica
3. Beneficiário = para quem se dá a utilidade imediata do serviço (não necessariamente o tomador)
4. Local onde se conclui o fazer do prestador
5. Local do resultado do serviço

5.2. Exportação de Serviços



*“Art.2º. Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I [**exportação de serviços**] os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.”*

“Desenvolvidos no Brasil”

e

“Cujo Resultado Aqui se Verifique”

5.2. Exportação de Serviços

“ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”

Desenvolvido no Brasil + Resultado no Brasil = Não é exportação

Desenvolvido no Brasil + Resultado no exterior = É exportação



Local onde o “fazer” do prestador se conclui

≠

Local onde o resultado se dá

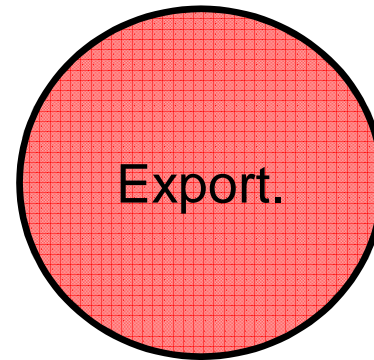
5.2. Exportação de Serviços



Locais onde o Resultado pode se dar:

- Local do tomador (contratante)
- Local do beneficiário

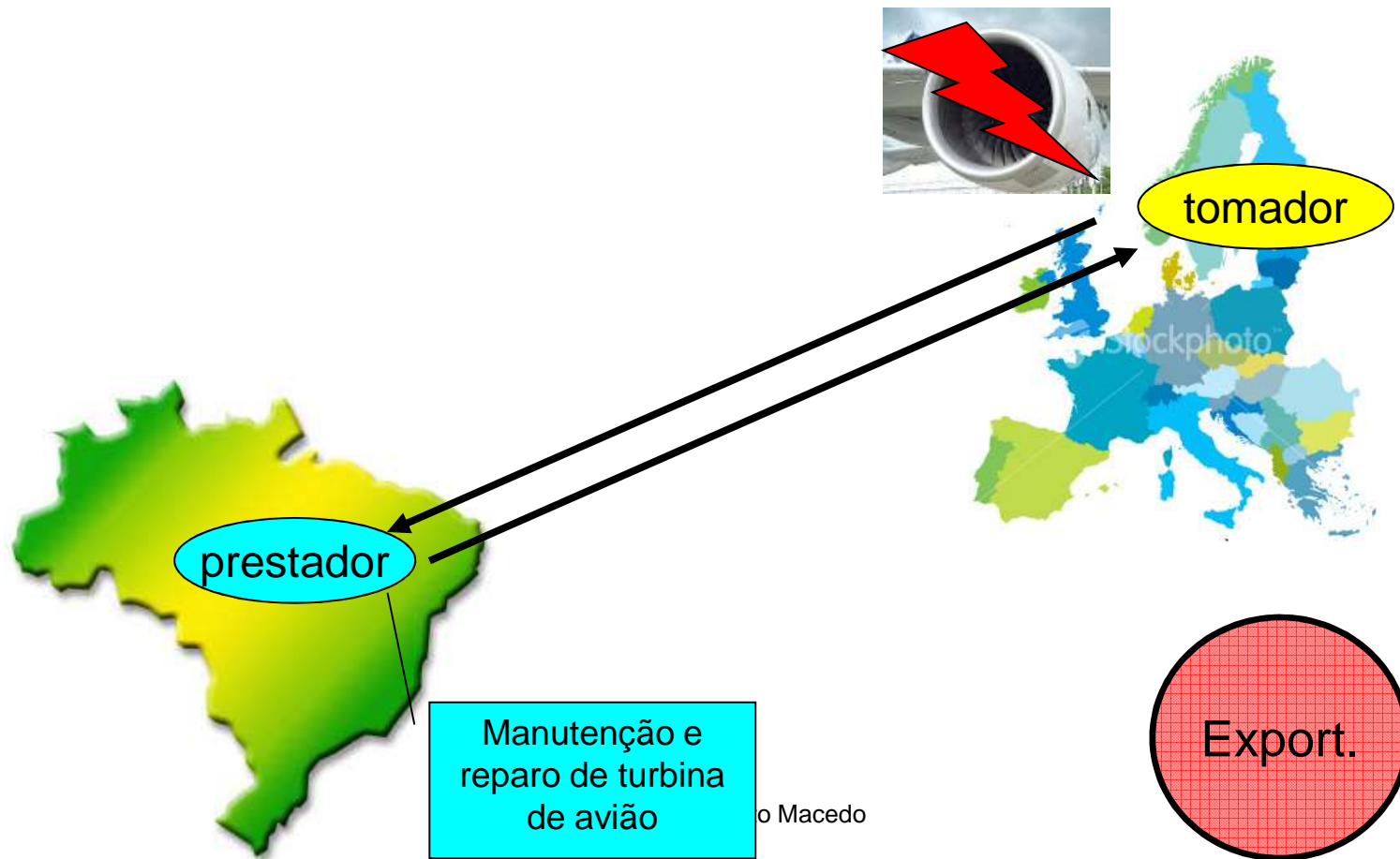
5.2. Exportação de Serviços



5.2. Exportação de Serviços



Resultado no local do tomador (contratante)

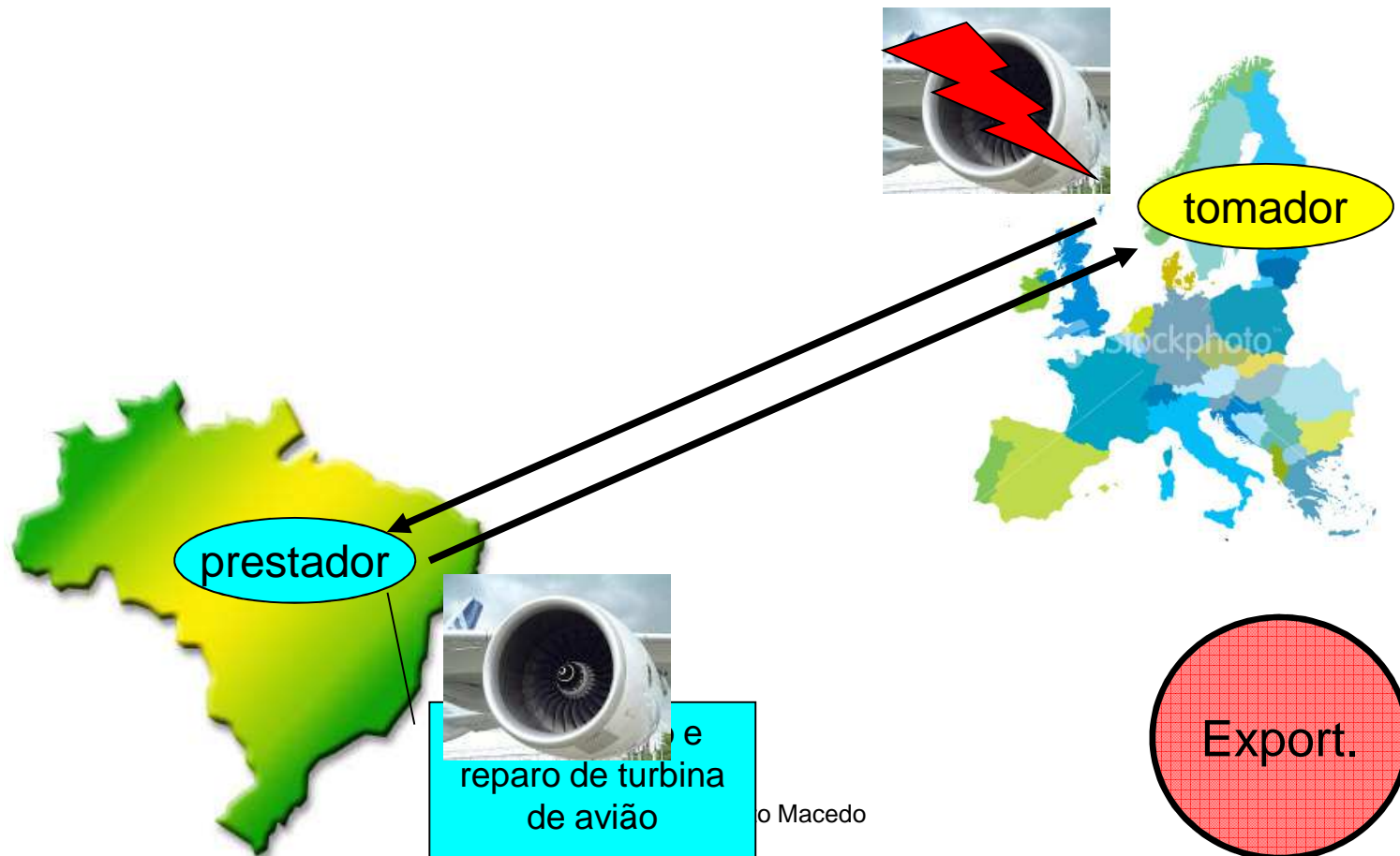


o Macedo

5.2. Exportação de Serviços



Resultado no local do tomador (contratante)

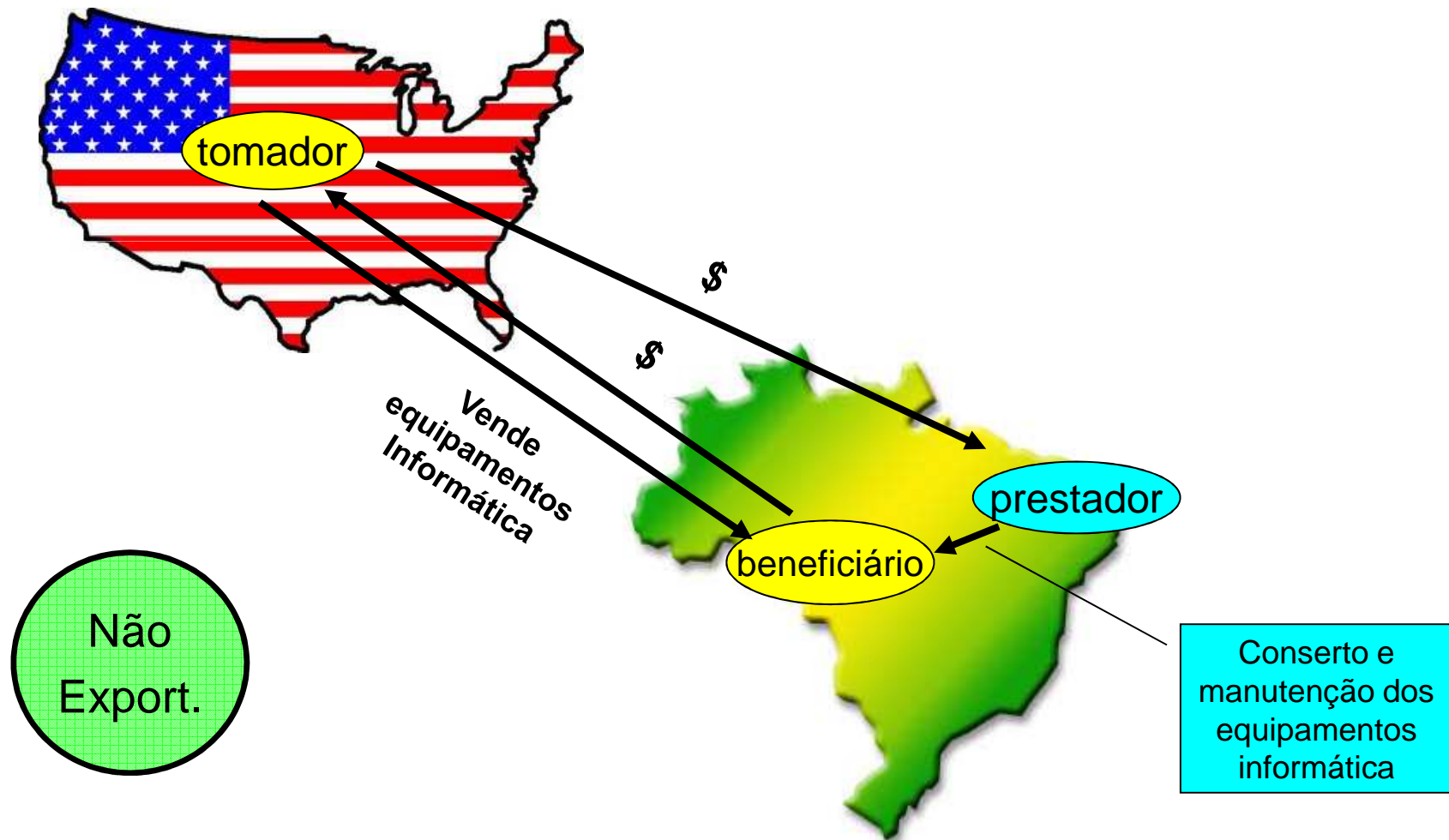


o Macedo

5.2. Exportação de Serviços



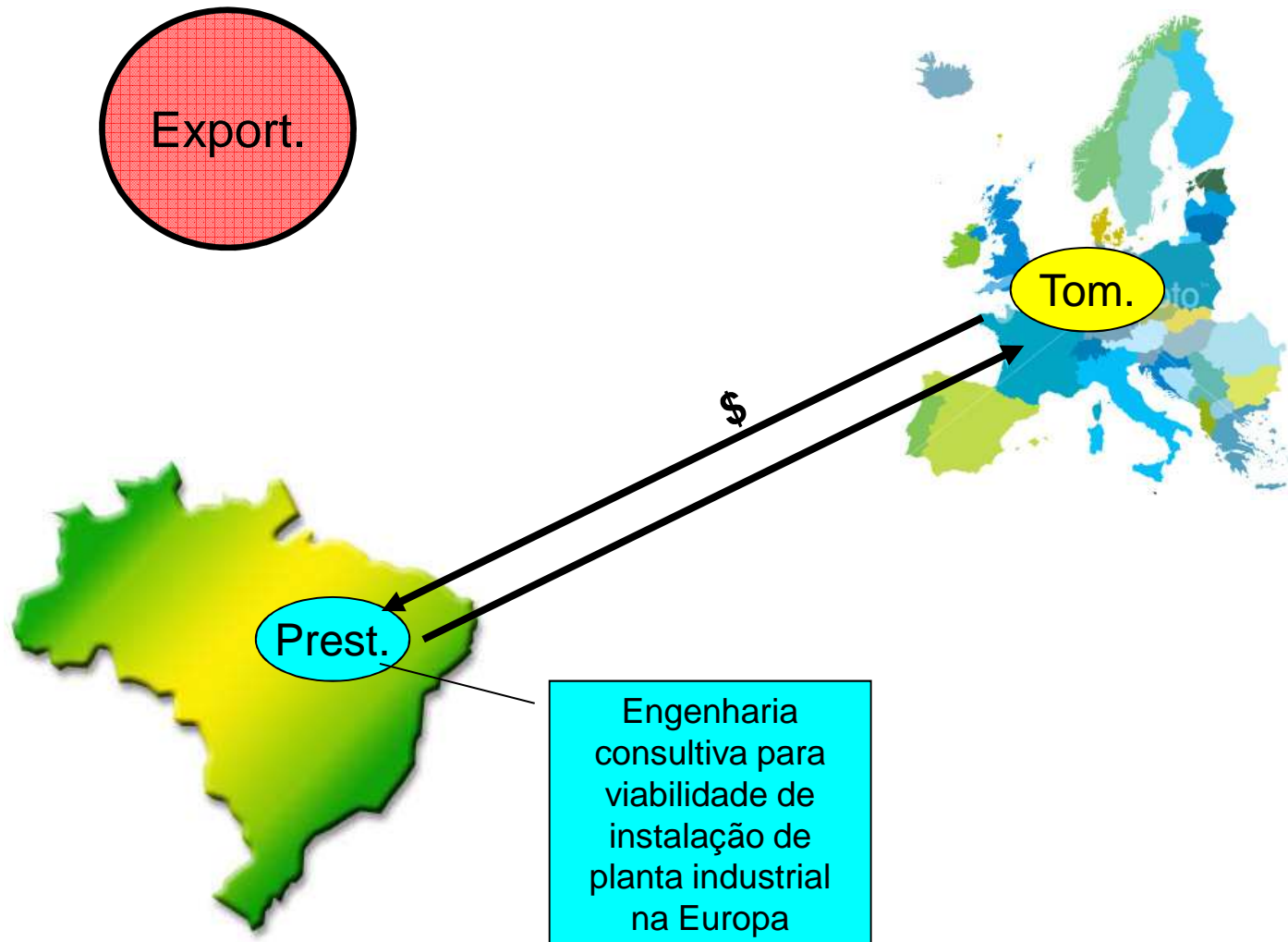
Resultado no local do beneficiário



5.2. Exportação de Serviços



5.2. Exportação de Serviços



5.3. Importação de Serviços



Art. 1. [...]:

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

“Proveniente do Exterior”

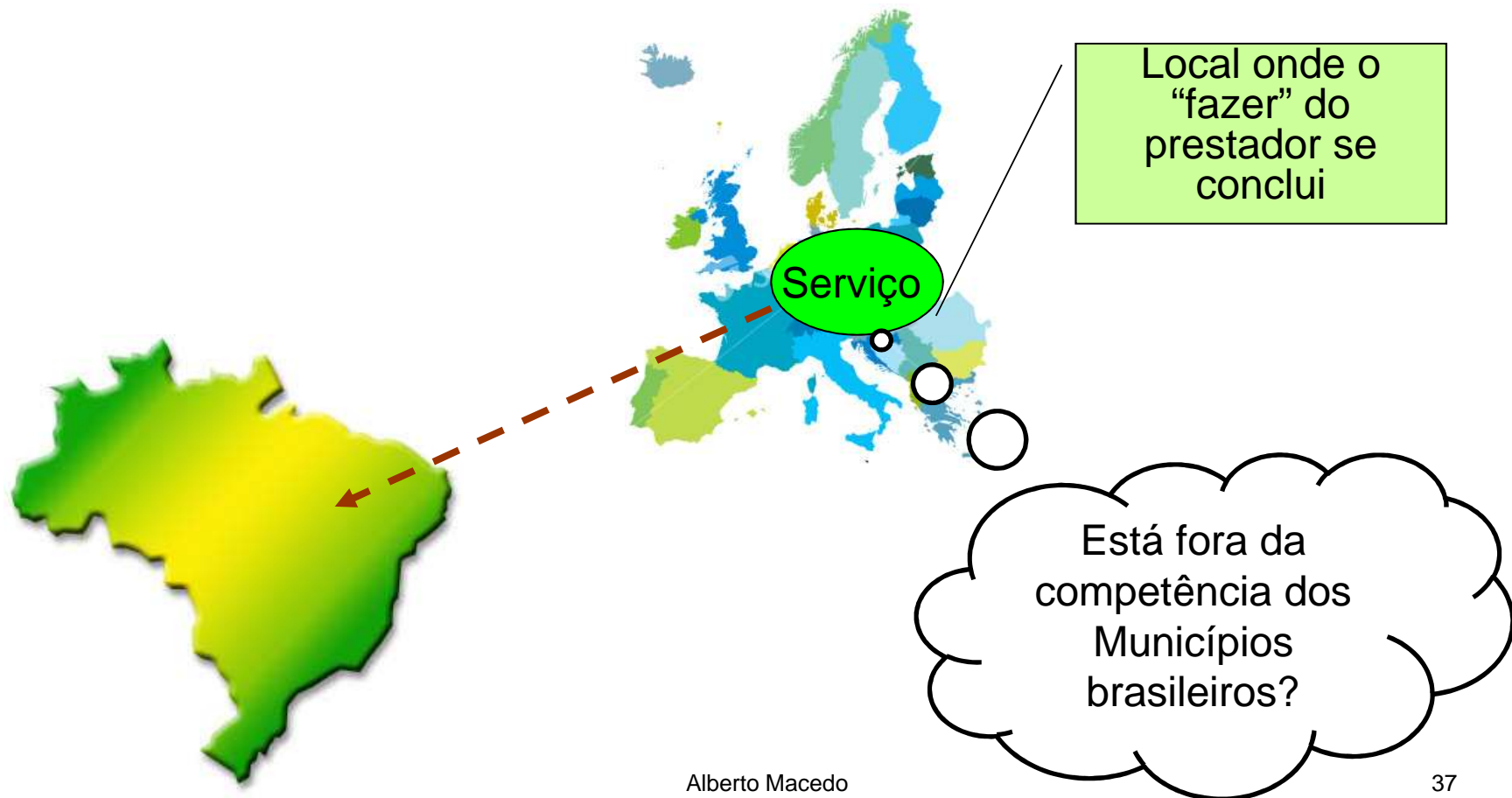
≠

“Ou Cujas Prestações se Tenham Iniciado no Exterior”

5.3. Importação de Serviços



“PROVENIENTE DO EXTERIOR”



5.3. Importação de Serviços



POR QUE OS MUNICÍPIOS PODEM TRIBUTAR
SERVIÇOS PROVENIENTES DO EXTERIOR?

- 1º) Ausência do critério pessoal do ISS na Constituição – permite à lei complementar tributária estabelecer o tomador como contribuinte
- 2º) Elementos de conexão
- 3º) Isonomia com prestador no mercado interno

5.3. Importação de Serviços



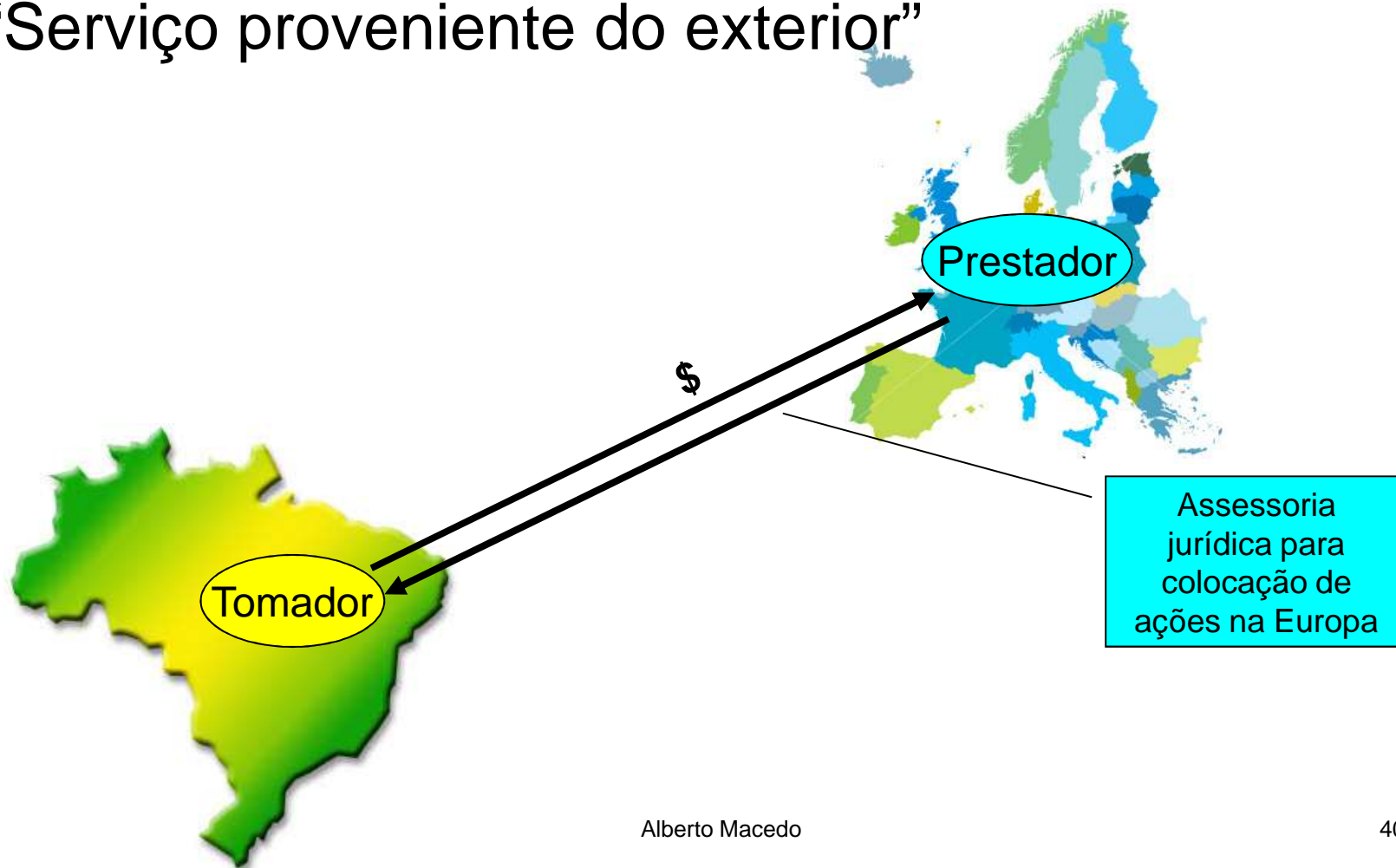
3º) Isonomia com prestador no mercado interno

- Legislador Nacional – Soberania – Igualar a concorrência com o prestador de serviço nacional, que paga ISS.

5.3. Importação de Serviços



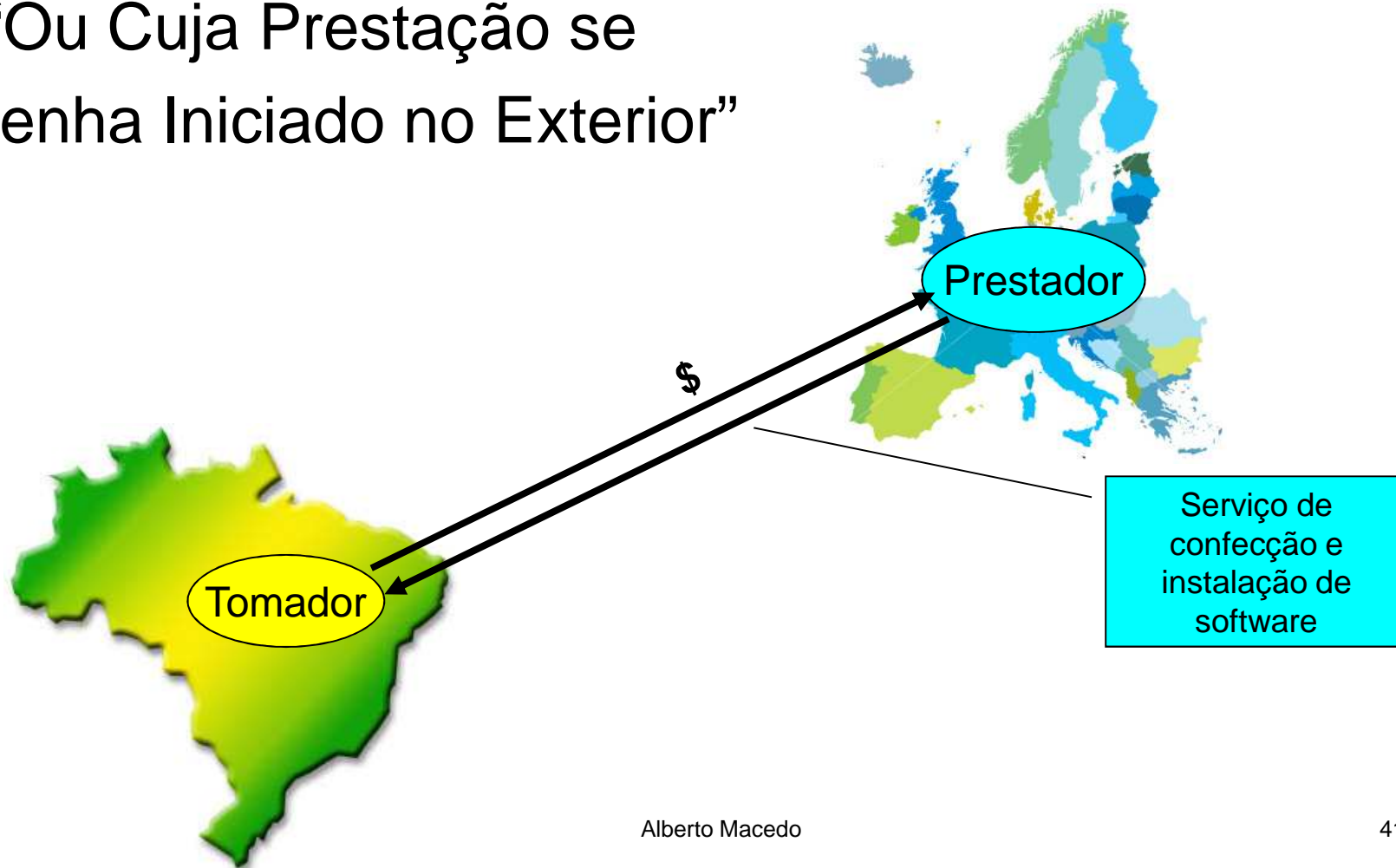
“Serviço proveniente do exterior”



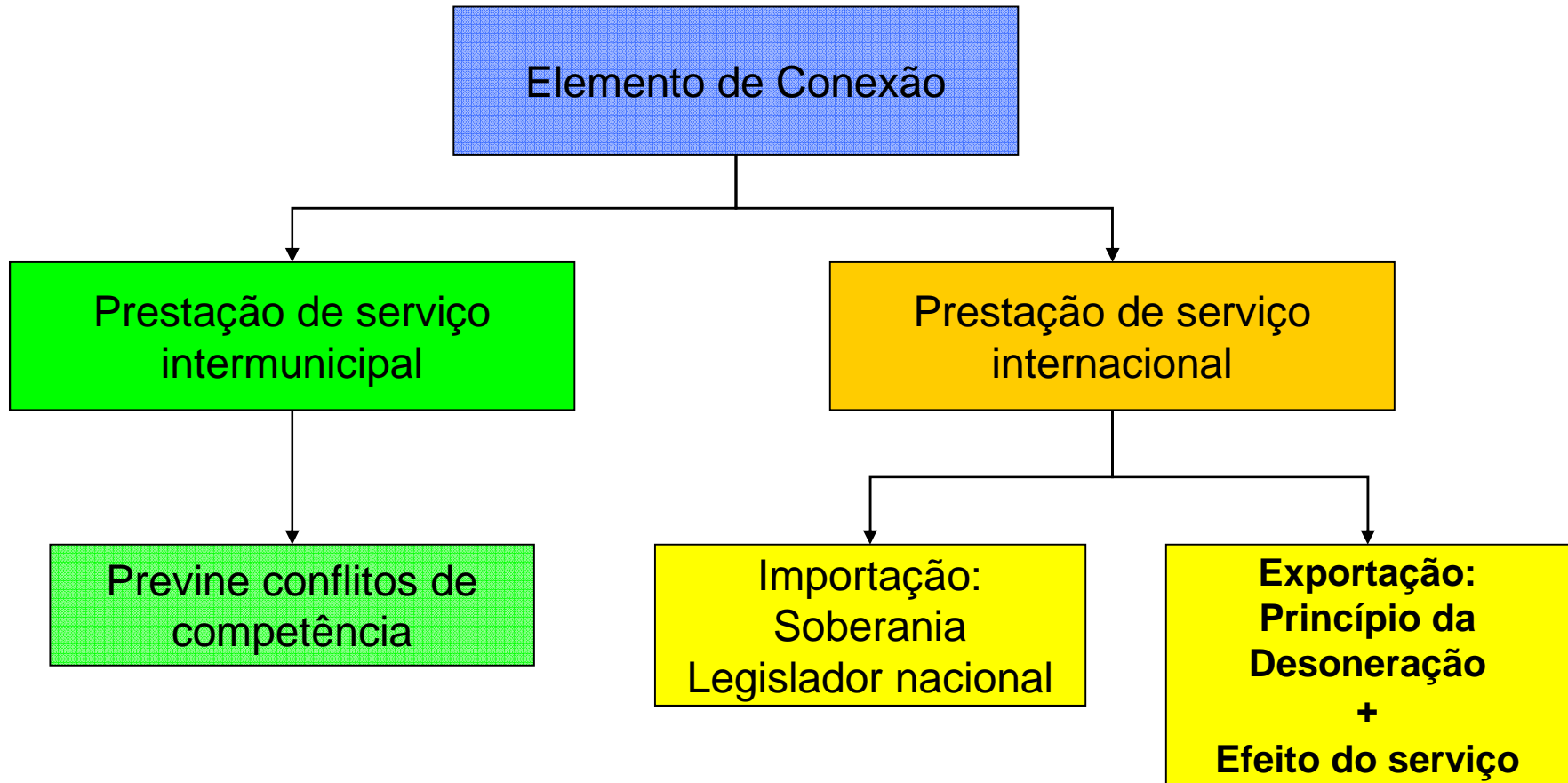
5.3. Importação de Serviços



“Ou Cujas Prestações se tenham Iniciado no Exterior”



5.4. Elemento de Conexão - Funções





6. Composição Gráfica

ISS e ICMS/IPI: COMPOSIÇÃO GRÁFICA

Item 13.05 - Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

SÚMULA 156, STJ

A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA, PERSONALIZADA E SOB ENCOMENDA, AINDA QUE ENVOLVA FORNECIMENTO DE MERCADORIAS, ESTÁ SUJEITA, APENAS, AO ISS.

6. Composição Gráfica

ISS e ICMS/IPI: COMPOSIÇÃO GRÁFICA

PELO ISS

- 1) Lei complementar define conflito de competência
- 2) O serviço absorve o material fornecido na prestação, se a lei complementar assim prever
- 3) Há indissociabilidade fática entre o tangível e o intangível
- 4) Art.1º, §2º, LC 116/03:
§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias
- 5) Operação mista (mercadorias + serviços) – ISS sempre que o serviço agregado conste na lista de serviços; ICMS sempre que o serviço agregado não conste na lista.

6. Composição Gráfica

ISS e ICMS/IPI: COMPOSIÇÃO GRÁFICA

PELO ICMS / IPI

1) Pela natureza da atividade preponderante empregada na operação como um todo

2) Dicotomia no tomador do serviço: usuário final vs comerciante

3) Conceito de industrialização

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único)

7. Industrialização por Encomenda



ISS e IPI:

- Industrialização (art.4º do Regulamento do IPI):

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único)

- Industrialização com personificação e individualização (por encomenda)
≠
- Industrialização padronizada e massificada

- Serviço de composição e impressão gráficas personalizadas e sob encomenda – incide ISS

- Fabricação de móveis de madeira sob medida - incide IPI (REsp nº 395.633/RS)

7. Industrialização por Encomenda



ISS e IPI:

Dec.Lei 406/68

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

≠

LC 116/03:

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

7. Industrialização por Encomenda



ISS e IPI:

Dec.Lei 406/68

75. **Montagem industrial**, prestado ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido;

=

LC 116/03:

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive **montagem industrial**, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

7. Industrialização por Encomenda



ISS e IPI:

Dec.Lei 406/68

67. Colocação de tapetes e cortinas, **com material fornecido pelo usuário final do serviço;**

≠

LC 116/03:

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos **em geral.**

7. Industrialização por Encomenda



ISS e IPI:

Dec.Lei 406/68

71. Recauchutagem ou regeneração de pneus **para o usuário final;**

≠

LC 116/03:

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

7. Industrialização por Encomenda



ISS e IPI:

Dec.Lei 406/68

73. **Lustração** de bens móveis quando o serviço for prestado para usuário final do objeto lustrado;

≠

LC 116/03:

14.01 – Lubrificação, limpeza, **lustração**, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou **de qualquer objeto** (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).



albertomacedo@gmail.com

albertomacedo@usp.br