



# XIII Simpósio APET

- **O Projeto de Lei Complementar (PLP 366/2013) e a Guerra Fiscal do ISS**

## **German Alejandro San Martín Fernández**

Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário) pela PUC/SP; Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (2008 a 2013); Professor da FAAP e professor convidado (palestrante) nos cursos de pós-graduação em Direito Tributário da EPD, FGV (SP e RJ), USP (*campus* Ribeirão Preto) e FUCAPE/ES. Membro do Conselho Científico e Editorial da APET (Associação Paulista de Estudos Tributários). Coordenador da Comissão do Contencioso Administrativo Tributário da OAB/SP. Advogado em São Paulo.



# Guerra de recursos





# Guerra Fiscal do ISS

- Histórico – as prestadoras de serviço localizadas em “paraísos fiscais” (municípios periféricos próximos às grandes capitais)
- A jurisprudência do STJ à luz do art. 12 do Dec. Lei 406/68
- A EC 87/2002 (alíquotas máximas e mínimas)
- As alterações promovidas pela LC 116 (artigo 4º)
- A atual jurisprudência do STJ sobre o tema



# Guerra Fiscal do ISS

- LC Nº 101/2000 e o tratamento dispensado aos incentivos fiscais
- A regulamentação da EC 87 pelo Congresso
- Violação à autonomia municipal e ao princípio federativo (será?)
- Papel da LC no ordenamento jurídico/ art. 146, I da CF (disciplinar os conflitos de competência)
- A EC 87 viola Cláusula Pétrea?



# Município competente (local x estabelecimento) STJ - REsp 1.160.253/MG

- COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF.
- 1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional
- 2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário.(...)



## REsp 1.160.253/MG

3. *No caso, o tribunal a quo concluiu que os serviços médicos são prestados em uma unidade de saúde situada no Município de Canaã, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS.*
4. *A recorrente deixou de combater o fundamento do acórdão recorrido para refutar a suposta violação dos princípios da bitributação e da segurança jurídica - que a autoridade apontada como coatora e o Município impetrado não compuseram a relação processual precedente. Incidência da Súmula 283/STF. Ademais, dos elementos mencionados pela Corte de Origem, não é possível precisar em que local eram prestados os serviços cuja tributação pelo ISS foi discutida no bojo da outra ação mandamental.*
5. *Recurso especial conhecido em parte e não provido."*  
(REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 10.8.2010, DJe 19.8.2010.)  
Ante o exposto, nego provimento ao agravo



# Repetitivo 1.117.121/SP (j. em 14/10/2009)

- 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). 2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003). 3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS. 4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência. 5. Recurso Especial conhecido e provido. 6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008.



## RECURSO ESPECIAL N.º 1.195.844 - DF (2010/0097356-3)

- **RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR N.º 116/03. SERVIÇO DE INFORMÁTICA. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR. PRESENÇA DE UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL.**
- **1.** De acordo com os artigos 3º e 4º da Lei Complementar n.º 116/03, conclui-se que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de sua denominação.





## RECURSO ESPECIAL N.º 1.195.844 - DF (2010/0097356-3)

- **2.** Ocorre que, no presente caso, o Tribunal *a quo*, em seu voto revisor, considerou que os serviços de informática foram prestados na sede da instituição financeira, localizada em Brasília, sendo disponibilizados técnicos residentes para a manutenção da solução durante o período, caracterizando uma unidade econômica ou profissional no âmbito do Distrito Federal, o que legitima esse ente estatal para a cobrança o ISS.
- **3.** Para infirmar o acórdão recorrido, neste ponto, faz-se necessário o revolvimento de matéria fático-probatória, o que é inviável em sede de recurso especial pelo óbice do enunciado n. 7 da Súmula desta Corte.
- **4.** Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.



## RESP n. 1.439.753/PE, j. em 06 de novembro de 2014 (1ª T.)

- "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 foi estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago".
- *Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim*



## *Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim*

- “A empresa contribuinte, **a despeito de manter seu laboratório na cidade do Recife, estabeleceu unidade econômica e profissional no município de Jaboatão dos Guararapes com escopo de disponibilizar os seus serviços de análises clínicas para as pessoas daquela localidade.** Digo que esse tipo de estabelecimento constitui unidade econômica porque é lá onde usualmente contrata-se o serviço, providencia-se o pagamento e encerra-se a avença, com a entrega do laudo técnico solicitado pelo consumidor. Também revela-se como unidade profissional, uma vez que nesse lugar dá-se a coleta do material biológico, o qual exige conhecimento técnico para a extração, o acondicionamento e o transporte até o laboratório. Por fim, consoante já assentado pelo eminente relator, é também nessa unidade que se perfectibiliza o serviço contratado com a entrega do laudo técnico solicitado pelo consumidor”.



*EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 1298917/MG, Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª T., 17/03/2015, publicado no DJ de 06/04/2015*

- (...) O simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impõe sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo (AgRg no AREsp 299.489/MS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014).*
- In casu, não se pode afirmar que a mera realização de atividade na sede do contratante, equivalha a um estabelecimento prestador, razão pela qual compete ao Município de Belo Horizonte – local do domicílio do prestador – a cobrança do ISS.*
- Agravo Regimental não provido.*



## COMPETÊNCIA PARA COBRANÇA DE ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. N. 8/2008-STJ). REsp 1.060.210-SC

- O Município competente para a cobrança de ISS sobre operações de arrendamento mercantil, na vigência do Dec.-Lei n. 406/1968, é o do local onde sediado o estabelecimento prestador (art. 12), e, a partir da LC n. 116/2003, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado (art. 3º). (...)
- É certo que a opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças das localidades periféricas do sistema bancário nacional, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de descapitalização dos Municípios de pequeno porte, onde se faz a captação da proposta de contrato bancário, para depois drenar para os grandes centros financeiros do País os recursos assim recolhidos, teria esse mecanismo um forte impacto sobre o ideal federalista descentralizador. **No entanto, a interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que seria verdadeira quebra do princípio da legalidade.**



## Município competente (local x estabelecimento) - STF

- AI 790283 RG/DF - DISTRITO FEDERAL  
REPERCUSSÃO GERAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO.  
Relator: Min. GILMAR MENDES Julgamento:  
13/08/2010
- ISS. Competência para tributação. Local da prestação do serviço ou do estabelecimento do prestador do serviço.  
**Matéria Infraconstitucional. Repercussão geral rejeitada**



# EC 87/2002 - 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 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.”***



## Serviços não submetidos à alíquota mínima de ISS

- 32 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares.
- 33 - Demolição.
- 34 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres.





# Lei de Responsabilidade Fiscal

- ***“Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto da lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:***
- ***I- demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;***

***II- estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado do ‘caput’, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.***

***§ 1º. A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.***



# Lei de Responsabilidade Fiscal

- *“Art. 30. Compete aos Municípios:*

.....

*III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;”*



# Artigo 156 da CF/88

- § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, **cabe à lei complementar**: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)
- I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)
- II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
- III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados



# PLP 366/2013 -

- **Regulamenta o artigo 88 do ADCT e o § 3º do artigo 156 da CF**
- **Institui alíquotas máximas e mínimas de ISS**
- **Qualquer Município poderá impugnar atos de improbidade administrativa contra o agente público que conceda, aplique ou mantenha benefício financeiro ou tributário relativo ao ISS.**
- **A penalidade será de perda da função pública, suspensão dos direitos políticos por cinco a oito anos e multa civil de até três vezes o valor do benefício concedido.**



# PLP 366/2013

- Estabelece que os Municípios poderão conceder isenções e incentivos, como a aplicação de alíquota menor que 2%, aos setores de construção civil, áreas correlatas (hidráulica, elétrica, serviços de perfuração de poços, escavação, drenagem, irrigação, terraplanagem e pavimentação), e ao transporte municipal coletivo, seja rodoviário, ferroviário, metroviário ou aquaviário.
- Serviços tributados no local da prestação (sem efeitos na Guerra Fiscal)



# PLP 366/2013

- Ampliação dos serviços tributados no local da prestação
- Na hipótese de exigência de alíquota menor do que 2%, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.
- (alteração do critério espacial do imposto)



# PLP 366

- “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 e benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em uma 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.



# PLP 366

- **§ 2º É nula a lei ou ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições deste artigo, aplicando-se a regra do § 4º do art. 3º desta Lei Complementar, com a alíquota mínima prevista no caput deste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.**
- **§ 3º A anulação a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, calculado sob a égide da lei nula.”**





# PLP 366

**O imposto passa a ser exigido pelo Município onde estiver localizado o tomador ou intermediário do serviço e o prestador passa a ter direito à restituição do ISS pago**

- **E as isenções onerosas? Há direito adquirido?**
- **(TJ Apelação nº 0011701-68.2005.8.26.0038, j. em 30/5/2015)**



# PLP 366 (alterações na Lei 8.429)

- **Art.10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer**
- **ação ou omissão no sentido de conceder, aplicar ou manter benefício**
- **financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o caput e o § 1º do**
- **art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.”**
- “Art. 12. ....
- .....
- IV – na hipótese do art. 10-A, perda da função pública,
- suspensão dos direitos políticos de 5 (cinco) a 8 (oito) anos e multa
- civil de até 3 (três) vezes o valor do benefício financeiro ou
- tributário concedido.
- .....” (NR)
- “Art. 17. ....
- .....
- § 13. Para os efeitos deste artigo, também se considera pessoa jurídica
- interessada o ente tributante que figurar no polo ativo da obrigação
- tributária de que tratam o § 4º do art. 3º e o art. 8º-A da Lei Complementar
- nº 116, de 31 de julho de 2003.” (NR)



# Será o fim da Guerra Fiscal municipal?

- Necessidade de reforma do pacto Federativo
- Fim da “retaliação” da tributação sobre o consumo (custos de conformidade)
- Não cumulatividade plena dos tributos incidentes sobre o consumo
- Critérios uniformes na tributação de bens e serviços



# No fim das contas...





***Obrigado pela atenção!***

**german@apet.org.br**