

O ISSQN: Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Lucas Rafael da Silva Delvechio



2025

O ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Penápolis - SP

Prof. Me. Lucas Rafael da Silva Delvechio

Mestre em Direito Negocial com foco em Licitações Sustentáveis pela UEL. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela EPD, e em Estado e Políticas Sociais pela UEL. Graduado em Direito pelo Centro Universitário de Adamantina (FAI). Docente de Direito e Ciências Contábeis no Centro Universitário de Adamantina (FAI). Consultor Jurídico na GEPAM e Advogado com prática individual.

<http://lattes.cnpq.br/8638269346560309>

CF/88 - Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

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

Competência Legislativa = LEI ORDINÁRIA

Das limitações ao poder de tributar

CF/88 - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e **aos Municípios**: [...]

III - cobrar tributos: [...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...]

O art. 8º-A, § 1º, da LC nº 116/2003 dispõe que a lei que conceder *isenções, incentivos ou benefícios fiscais relativos ao ISS* somente produzirá efeitos após decorridos 90 dias da data de sua publicação.

- *Lei complementar: maioria absoluta*
- *Lei ordinária: maioria simples*

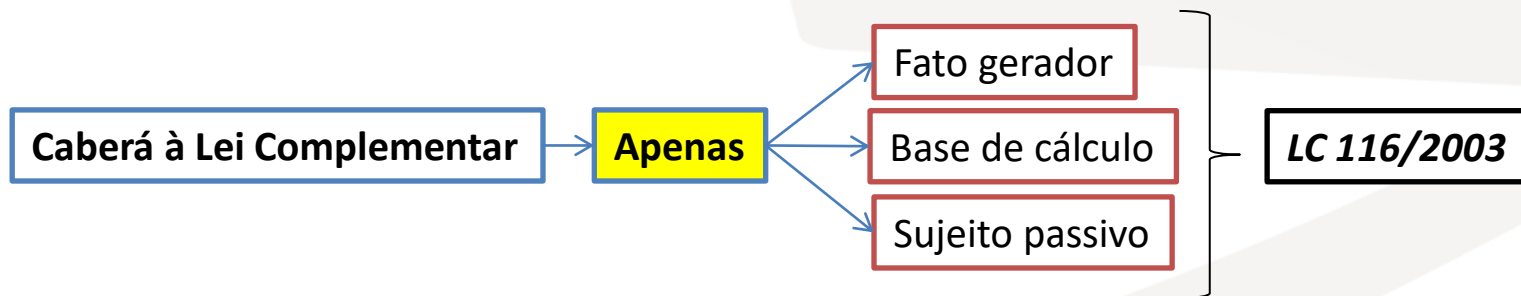
CF/88 - Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

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**;*

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.



Portanto, o Município não precisa tratar sobre o ISS em lei complementar, mas sim em lei ordinária.

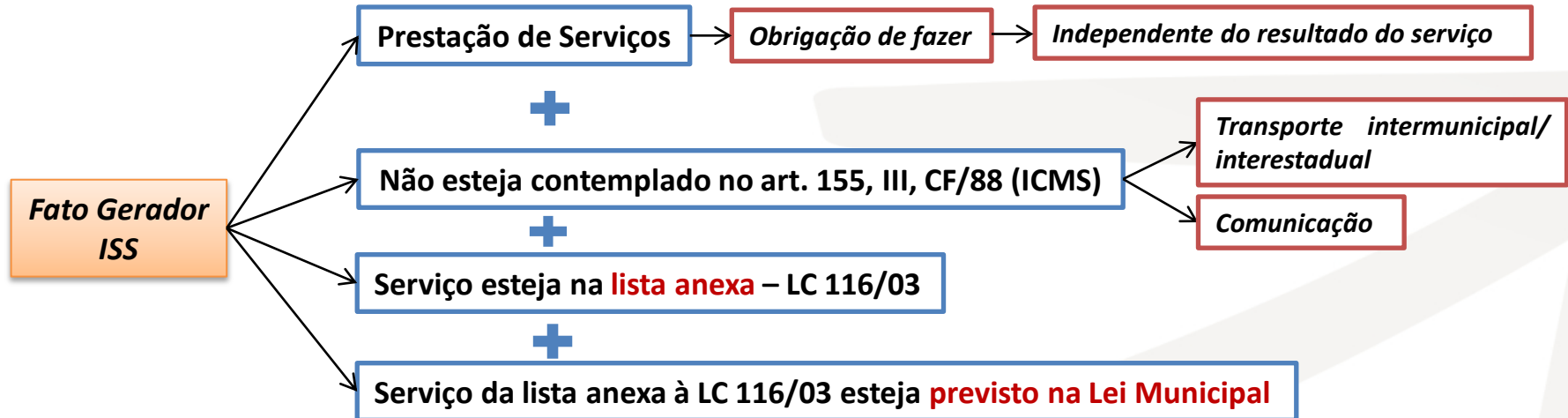
1. Fato Gerador

CF/88 - Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

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

C/C

LC 116/03 - 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.



Rol taxativo X exemplificativo

O STF fixou entendimento no sentido de que a lista de serviços da **LC nº 116/2003** **é taxativa quanto aos “gêneros”**, mas **admite interpretação extensiva dentro de cada item** para alcançar atividades inerentes, correlatas, congêneres, subespécies ou subgêneros do serviço já previsto, **desde que não se crie, por analogia, um serviço “novo”** fora do núcleo do item.

Tema 296 (RE 784.439/DF) - Caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal.

[...] **Ao determinar que compete à lei complementar definir os serviços tributáveis pelo ISS, a Constituição fez escolha pragmática para evitar que, a todo momento, houvesse dúvida se determinada operação econômica seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias**, especialmente tendo em conta o caráter economicamente misto de muitas operações. 6. **Os precedentes judiciais formados por este Supremo Tribunal definiram interpretação jurídica no sentido do caráter taxativo das listas de serviços.** Nesse sentido: RE 361.829, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006; RE 464.844 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe de 09.5.2008; RE 450.342 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 03.8.2007. 7. **As listas de serviços preveem ser irrelevante a nomenclatura dada ao serviço e trazem expressões para permitir a interpretação extensiva de alguns de seus itens, notadamente se socorrendo da fórmula “e congêneres”.** Não existe obstáculo constitucional contra esta sistemática legislativa. Excessos interpretativos que venham a ocorrer serão dirimíveis pelo Poder Judiciário. [...]

Prestação de serviços × atividade preponderante

- **Regra do ISS (art. 1º, LC nº 116/2003):** o fato gerador é a **prestação efetiva de serviço**, ainda que não seja a atividade preponderante do contribuinte.

*“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.”*

- **Sentido da norma:** a lei **não afasta o critério da preponderância**, apenas esclarece que o ISS incide **sempre que houver serviço identificado**.
- **Atividade acessória:** atos **circunstanciais ou instrumentais ligados à venda de mercadoria não configuram serviço** para fins de ISS.
- **Prestação de serviço:** serviço com **objeto próprio, remuneração específica e autonomia econômica** gera incidência do ISS, mesmo se secundário no negócio.
- **Critério jurisprudencial (STJ):** diferenciação entre **“fazer” (serviço – ISS)** e **“dar” (mercadoria – ICMS/IPI)**.

2. Quando não incidirá o ISS

LC 116/03 - Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

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.

2. Quando não incidirá o ISS: *Prestação de Serviços X Industrialização*

*“A atividade de confecção de sacos para embalagens de mercadorias, prestada por empresa industrial, deve ser considerada, para efeitos fiscais, atividade de industrialização. A inserção, no produto assim confeccionado, de impressões gráficas, contendo a identificação da mercadoria a ser embalada e o nome do seu fornecedor, é um elemento eventual, cuja importância pode ser mais ou menos significativa, mas é invariavelmente secundária no conjunto da operação. [...] A súmula 156 do STJ, segundo a qual ‘a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, esta sujeita, apenas, ao ISS’, tem por pressuposto, conforme evidenciam os precedentes que a sustentam, que os serviços de impressão gráfica sejam preponderantes na operação considerada. **Pode-se afirmar, portanto, sem contradizer à súmula, que a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeita ao ISS.** [...]” (STJ, 1a T., REsp 725.246/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 25/10/2005, DJ de 14/11/2005, p. 215).*

3. Local de incidência do ISS (art. 3º, LC 116/03)

- **Regra:** Domicílio do prestador do serviço;
- **Exceção:** incisos I a XXV, art. 3º, LC 116/03 – *Casos em que o ISS será cobrado no local da prestação dos serviços. (25 incisos = 25 exceções)*

*“Cuida-se de opção do legislador, que instituiu uma ficção jurídica. **O local da prestação do serviço, assim, está definido por ficção jurídica.** Não se admite prova em contrário. O imposto, portanto, é devido ao Município em que tem estabelecimento o prestador, ou se não é estabelecido, onde tem domicílio. Ficaram, desta forma, resolvidas inúmeras questões que certamente seriam suscitadas, em casos como o de um advogado que tem escritório em São Paulo, mas, eventualmente, presta serviços em Brasília, junto ao STJ ou ao STF” (Hugo de Brito Machado, Comentários ao Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 172).*

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.*

3. Local de incidência do ISS (art. 3º, LC 116/03)

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.

*“Estabelecimento prestador do serviço é o complexo de coisas, como unidade econômica de empresa, que configure um núcleo habitual do exercício da atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas à execução do serviço. Tanto pode ser a sede, matriz, filial, sucursal ou agência, sendo irrelevante a denominação do estabelecimento e a centralização ou não da escrita da pessoa. **O local onde se situa cada unidade econômica – assim entendido aquele de estabelecimento prestador do serviço – atrairá a incidência da norma municipal respectiva”** (Misabel Abreu Machado Derzi, em notas de atualização ao Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro, 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 509).*

3. Local de incidência do ISS (art. 3º, LC 116/03)

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 XXV, quando o imposto será devido no local:

Exemplo¹:

Serviço de Empreitada Global

- **LC 116/03 – Art. 3º, III – da execução da obra** no caso dos **serviços descritos nos subitens 7.02, 7.19 e 14.14 da lista anexa;**

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos **(exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).**

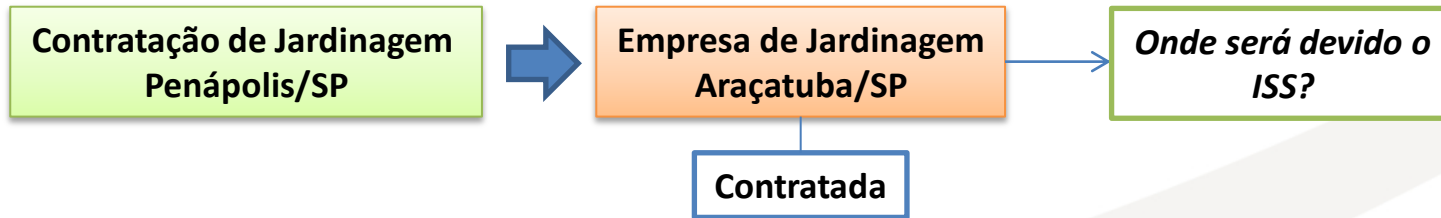
Exceção

3. Local de incidência do ISS (art. 3º, LC 116/03)

Exemplo²:

- **LC 116/03 – Art. 3º, VII** – da execução da limpeza, manutenção e conservação de **vias e logradouros públicos**, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no **subitem 7.10 da lista anexa**;

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.



3. Local de incidência do ISS (art. 3º, LC 116/03)

Exemplo³:

Declarado Inconstitucional (REsp 1.787.335 – STJ)

- **LC 116/03 – Art. 3º, XXV - do domicílio do tomador do serviço do *subitem 15.09*.**

15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**).

Exemplo⁴:

Declarado Inconstitucional (ADI/STF 5835, 5862 e 499)

- **LC 116/03 – Art. 3º, XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos *subitens 4.22, 4.23 e 5.09*;**

4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

4. Base de Cálculo (art. 7º, LC 116/03)

LC 116/03 – Art. 7º A base de cálculo do imposto é **o preço do serviço**. REGRA

Exceções

1) Súmula 524, STJ: *No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide **apenas sobre a taxa de agenciamento** quando o serviço prestado por **sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação**, devendo, entretanto, **englobar também** os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados **nas hipóteses de fornecimento de mão de obra**.*

- a) Quando a atividade é **mera intermediação/agenciamento**, o ISS incide somente sobre a taxa de agenciamento cobrada da tomadora.
- b) Quando há **fornecimento de mão de obra**, com trabalhadores contratados pela própria empresa prestadora, o ISS deve incidir **sobre o valor total do serviço, incluindo salários e encargos sociais**.

4. Base de Cálculo (art. 7º, LC 116/03)

1) Súmula 524, STJ

Exemplo:

a) Intermediação:

- Empresa cobra **R\$ 10.000,00** de taxa de agenciamento para selecionar trabalhadores;
- Salários (**R\$ 90.000,00**) são pagos diretamente pela tomadora.

→ **Base do ISS: R\$ 10.000,00.**

b) Fornecimento de mão de obra:

- empresa contrata trabalhadores e cobra da tomadora **R\$ 100.000,00**, sendo:
 - **R\$ 70.000,00** de salários;
 - **R\$ 20.000,00** de encargos;
 - **R\$ 10.000,00** de taxa.

→ **Base do ISS: R\$ 100.000,00 (salários + encargos + taxa).**

4. Base de Cálculo (art. 7º, LC 116/03 “Preço do serviço”)

Exceções

2) **LC 116/03 – Art. 7º, §2º.** Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

A Jurisprudência recente do STJ, passou a conferir **interpretação restritiva ao dispositivo**. A Dedução **somente é admitida quando houver material produzido pelo próprio prestador fora do local da obra e comercializado destacadamente como mercadoria**, com incidência de **ICMS** e documentação fiscal compatível.

- A dedução **não é automática** -> *Requer declaração.*
- Só ocorre quando houver **fornecimento de material próprio, produzido fora da obra e tributado pelo ICMS** -> *Ex.: Pré-moldados.*
- **Nos demais casos, o ISS incide sobre o preço total do serviço** -> *Mão de obra + Materiais de 3ºs*

Exceções**Serviço intelectual**

3) **DL 406/68 – Art. 9º, §1º.** Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de **trabalho pessoal do próprio contribuinte**, o imposto será calculado, por meio de **alíquotas fixas ou variáveis**, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes **não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho**. [...]

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

Profissional autônomo x estrutura empresarial

- a) **Autônomo (trabalho pessoal)** → ISS **fixo** (valor anual/mensal por profissional).
- b) **Empresa/estrutura empresarial** → ISS **ad valorem** (percentual sobre o preço do serviço).

Isto é: Autônomos pagam o ISS 1x ao ano, independentemente de sua remuneração, **desde que não explorem sua atividade com caráter empresarial.**

Serviços fora de sua atividade autônoma

Tributação fixa da sociedade de profissional

*“O STJ pacificou seu entendimento no sentido de que o tratamento de que cuida o art. 9º, §§ 1º e 3º do DL nº 406/68 não se aplica a entidades que prestem **serviços em caráter empresarial**, assim entendidas aquelas que não contam com a participação direta e pessoal de seus sócios, mas sim de empregados cuja mão de obra é explorada por pessoa jurídica formada por sócios que nem habilitação têm no respectivo mister. É o caso, por exemplo, dos serviços prestados por laboratórios de análises médicas” (STJ, 1a T., AgRg no Ag 704.239/AL, Rel. Min. Denise Arruda, j. em 6/12/2005, DJ de 1º/2/2006, p. 452).*

Sociedade de advogados

*“[...] 5. Tranquila a conclusão de que a sociedade civil de advocacia, **qualquer que seja o conteúdo de seu contrato social, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68**, já que são necessariamente uniprofissionais, não possuem natureza mercantil, sendo pessoal a responsabilidade dos profissionais nela associados ou habilitados. [...]” (STJ, 2a T., REsp 649.094/RJ, Rel. Min. Castro Meira, j. em 23/11/2004, DJ de 7/3/2005, p. 228).*

Base de cálculo do ISS e contrato de seguro saúde

*“nas operações decorrentes de contrato de seguro-saúde, o ISS **não deve** ser tributado com base no valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, **mas sim** pela comissão, ou seja, pela receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros, efetivamente prestadores dos serviços. [...]”* (STJ, 1a T., EEREsp 227.293/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, j. em 20/10/2005, DJ de 28/11/2005, p. 189).

Base de cálculo do ISS e intermediação de serviços de terceiros

*“**Não há incidência do ISS sobre a intermediação de serviços de terceiros** (venda de publicidade em listas telefônicas), porquanto o referido tributo já foi exigido no momento em que o anunciante pagou pela inserção dos espaços publicitários na lista telefônica, caracterizando-se como **bitributação** a sua exigência quando da transferência, à empresa telefônica, de parte da renda obtida pela editora na comercialização da lista. [...]”* (STJ, 1a T., REsp 590.253/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, j. em 2/5/2006, DJ de 25/5/2006, p. 155).

5. Alíquota (art. 8º, LC 116/03)

Art. 8º As **alíquotas máximas** do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, **5% (cinco por cento)**.

Art. 8º-A. A **alíquota mínima** do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de **2% (dois por cento)**.

Alíquota mínima e combate à guerra fiscal

“Com a finalidade de dar mais eficácia às disposições que visam a combater a guerra fiscal, a LC 157/2016, que inseriu na LC 116/2003 alguns dispositivos, dentre os quais este art. 8º-A, alterou também disposições referentes à Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992), cujo art. 10-A passa a dispor que “constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para 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”. Os responsáveis pela violação ao apontado art. 8º-A ficam sujeitos à 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.” (Hugo de Brito Machado, Código Tributário Nacional, 2018, p. 546).

5. Alíquota (art. 8º, LC 116/03)

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, **5% (cinco por cento)**.

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é **de 2% (dois por cento)**.

5.1. Limite à Incentivos Fiscais

LC 116/03 - Art. 8º-A , § 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.

6. Sujeito Passivo (Art. 5º, LC 116/03)

LC 116/03 – Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

CTN - Art. 121. *Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

Parágrafo único. *O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*“Por isso, o contribuinte deve ser necessariamente aquele **com relação pessoal e direta com a situação que configura o fato gerador** da obrigação (CTN, art. 121, I), **posição que, no caso do ISS, é ocupada pelo prestador do serviço.**” (SEGUNDO, Hugo de Brito M. Código Tributário Nacional, 2018, p.537).*

6.1. Responsabilidade Tributária (Art. 6º, LC 116/03)

*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.*

CTN - Art. 128. *Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode 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.*

Responsabilidade tributária e vinculação com o fato gerador

“Nos mesmos termos do art. 128 do CTN, e como decorrência do princípio da capacidade contributiva, também a atribuição de responsabilidade tributária a terceiro, no âmbito do ISS, depende da vinculação deste terceiro ao fato gerador da respectiva obrigação.” (SEGUNDO, Hugo de Brito M. Código Tributário Nacional, 2018, p.537).

Vinculação com o fato gerador

Exemplo:

*“A hipótese dos autos é de **imóvel situado em apart-hotel que foi confiado a imobiliária, para que, em nome do proprietário, o cedesse em locação, entendendo o recorrente que sobre essa relação locatícia incide o ISS, porquanto aos locatários ocupantes são oferecidos serviços típicos de hospedagem em hotéis. [...] O proprietário do imóvel e a imobiliária que o representa não são responsáveis pelo ISS referente aos serviços prestados pela administradora das unidades de apart-hotel, porquanto aqueles encerram simples relação de locação com os ocupantes do imóvel, sendo imperiosa a anulação do auto de infração lavrado pelo recorrente. [...]”** (STJ, 1a T., REsp 457.499/DF, Rel. Min. Francisco Falcão, j. em 6/12/2005, DJ de 13/2/2006, p. 662).*

- A decisão do STJ reafirma que **a sujeição passiva do ISS exige vínculo direto com o fato gerador**, consistente na execução do serviço tributável.
- O proprietário do imóvel e a imobiliária **limitam-se a ceder o uso do bem**, não realizando qualquer atividade de hospedagem.
- Ainda que os ocupantes usufruam de serviços típicos de hotelaria, **tais serviços não são prestados pelos locadores, mas por terceiro juridicamente distinto.**

6.1. Responsabilidade Tributária (Art. 6º, LC 116/03)

Hipóteses

- **Serviços do exterior**

Exemplo: empresa brasileira contrata consultoria técnica de prestador sediado no exterior; o tomador no Município recolhe o ISS.

- **Serviços listados na LC 116**

Exemplo: construtora contrata empresa para execução de obra; a tomadora retém e recolhe o ISS devido pelo prestador.

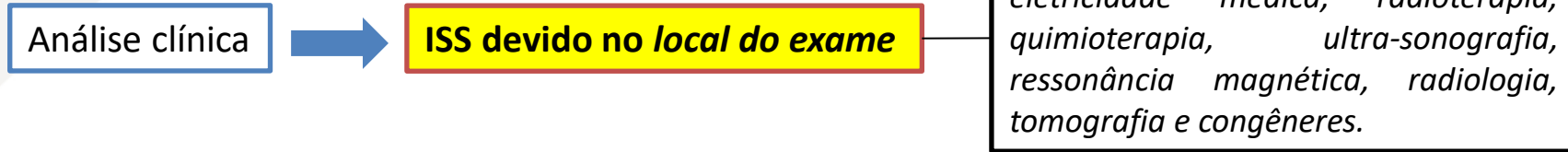
- **Exceções territoriais do art. 3º:**

Exemplo: banco presta serviço enquadrado em regra especial de local de incidência; o tomador localizado no Município competente responde pelo ISS.

- **Situações específicas:**

Exemplo: administradora de cartão de crédito recolhe o ISS relativo às taxas cobradas dos estabelecimentos comerciais vinculados.

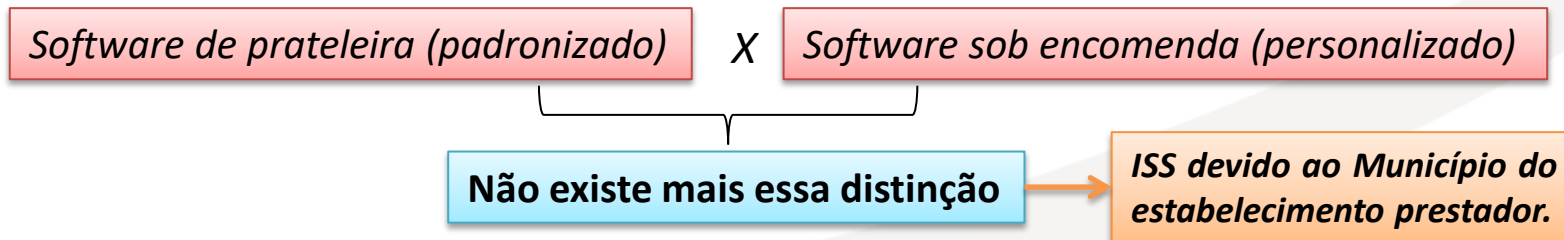
1. Local de incidência dos exames laboratoriais



2. ISS sobre *softwares*

O STF fixou que **software é serviço**, independentemente da forma de disponibilização. Assim, **incide ISS**, e **não ICMS**, tanto em *software* personalizado quanto em software padronizado (ADIs 5659 e 1945).

Hoje, **toda exploração econômica de *software* por licenciamento ou cessão de uso** é tratada como **serviço**, sujeita ao ISS, nos termos da LC nº 116/2003.



3. Arrendamento mercantil de coisas móveis

SÚMULA N. 138, STJ - O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis.

Leasing (arrendamento mercantil), na acepção adotada pela **Súmula 138 do STJ**, é a operação pela qual **uma instituição financeira compra um bem escolhido pelo cliente e o coloca à sua disposição para uso**, mediante **pagamentos periódicos**, mantendo a **propriedade do bem** durante o contrato, com **possibilidade de compra ao final**.

4. Serviços bancários

SÚMULA N. 424, STJ - É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n. 406/1968 e à LC n. 56/1987.

A lista de serviços sujeita ao ISS é **taxativa**, admitindo **interpretação extensiva** para alcançar atividades **inerentes/congêneres** ao item 15 listado (sem criar serviço novo fora do gênero).

“15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.”

5. Arrendamento mercantil de coisas móveis

SÚMULA N. 138, STJ - A prestação de serviço de **composição gráfica, personalizada e sob encomenda**, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

Exemplo:

- *Uma gráfica recebe **encomenda** de uma empresa para produzir 2.000 catálogos institucionais personalizados, com:*
 - ***layout exclusivo;***
 - ***tratamento de imagens;***
 - ***Diagramação; e***
 - ***acabamento específico.***
- *Cobra R\$ 18.000,00 pelo trabalho.*
- *A gráfica utiliza papel, tinta e outros insumos e entrega os catálogos impressos ao cliente.*
- ***Apesar de haver fornecimento de materiais e entrega de um produto físico, o núcleo econômico da operação é serviço de composição gráfica sob encomenda**, razão pela qual, conforme a Súmula 156, a tributação ocorre apenas pelo ISS, e não pelo ICMS.*

6. Farmácias de Manipulação

Tema 379, STF - No tocante às farmácias de manipulação, **incide o ISS sobre** as operações envolvendo o **preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados** para posterior entrega aos fregueses, **em caráter pessoal**, para consumo; **incide o ICMS** sobre os **medicamentos de prateleira** por elas produzidos, ofertados ao público consumidor.

a) Medicamento sob encomenda

- Produção **personalizada**, conforme **prescrição individual**.
- Manipulação **caso a caso**, destinada a **cliente específico**.
- Núcleo da operação: **prestação de serviço** (*atividade intelectual e técnica*).
- Tributação: **ISS**.

b) Medicamento de prateleira

- Produção **padronizada**, sem destinatário pré-definido.
- Fabricação em **escala**, para **oferta ao público em geral**.
- Núcleo da operação: **circulação de mercadoria**.
- Tributação: **ICMS**.

- Encomenda → serviço (ISS).
- Estoque → mercadoria (ICMS).

7. Fornecimento de concreto

SÚMULA N. 138, STJ - O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.

Exemplo:

- **Situação:** construtora contrata empresa para **fornecimento de concreto usado** em obra.
- **Execução:** *concreto é preparado durante o transporte*, em **betoneiras acopladas a caminhões**.
- **Destino:** material é **aplicado diretamente na obra**, conforme especificações técnicas.
- **Núcleo da atividade:** **empreitada de serviço**, integrada à construção civil.
- **Tributação:** **incide apenas ISS**.
- **ICMS:** **não incide**, pois não há circulação autônoma de mercadoria.

8. Franquias

Tema 300, STF - É constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) **sobre contratos de franquia (*franchising*)** (itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista no Anexo da Lei Complementar 116/2003).

*“10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*).”*

*“17.08 – Franquia (*franchising*).”*

O núcleo da franquia não é a venda de mercadorias, mas a prestação contínua de serviços organizacionais e intelectuais, razão pela qual o STF reconheceu a incidência do ISS.

Como fiscalizar na prática:

- Separar **receitas de serviços de franquia (ISS)** de eventuais **vendas de mercadorias (ICMS)**.
- Evitar confusão entre fornecimento de insumos e remuneração pelo sistema.
- Exame do **contrato de franquia** e da **Circular de Oferta de Franquia (COF)**. (*Taxas*)
- Conferência das **notas fiscais de serviço** emitidas pelo franqueador. (ISS X ICMS)

9. Assistência médica

SÚMULA N. 138, STJ - O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.

O fundamento é que tais itens não são mercadorias autônomas, mas elementos indissociáveis do serviço médico-hospitalar prestado.

Exemplo:

Paciente é internado em hospital particular para cirurgia.

- Diárias hospitalares: **R\$ 3.000,00**
 - Medicamentos e materiais: **R\$ 1.500,00**
 - Refeições e cuidados de enfermagem: **R\$ 500,00**
- Valor total do serviço: **R\$ 5.000,00**
- Base de cálculo do ISS: **R\$ 5.000,00.**

10. Serviços notariais

Os **serviços notariais e de registro** estão sujeitos ao ISS, conforme entendimento **definitivo do STF**, por se tratarem de **serviços públicos exercidos em caráter privado**, mediante **delegação estatal**, com **finalidade lucrativa e capacidade contributiva própria**.

STF — ADI 3.089/DF

- **Não há imunidade tributária** para tabeliães e registradores.
- **Emolumentos**, ainda que tenham natureza de **taxa**, podem ser **base de cálculo do ISS**.
- Incidência compatível com o **princípio da capacidade contributiva**.
- **Afastada a tributação fixa** do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968.

Base de cálculo = preço do serviço. (valor total dos emolumentos cobrados dos usuários).

STJ — REsp 1.187.464/RS

- Serviços notariais **não configuram trabalho pessoal do próprio contribuinte**.
- Possibilidade de contratação de **escreventes e substitutos**.
- Receita **não decorre exclusivamente** do esforço individual do titular.
- Atividade com **feição empresarial**.

O ISS incide por alíquota sobre o preço, e não por valor fixo.

11. Bilhetes de Loteria

Tema 300, STF - 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.**

Segundo Gilmar Mendes (RE 634764), a leitura da legislação sobre a matéria (Lei Complementar 116/2003 e Decreto-Lei 406/19680) deixa claro que o serviço que o ISS pretende tributar é o de **distribuição e venda de bilhetes e demais produtos**. **Por isso, a base de cálculo deve ser, a princípio, o valor pago pela prestação dos referidos serviços.**

“Não se extrai da legislação transcrita a interpretação de que a base de cálculo do ISS é o valor total da aposta”, frisou. O ministro argumentou ainda que ao menos parte do valor da aposta representa renda, razão pela qual o município não pode tributá-la, pois a competência constitucional para tributar renda é da União.

12. Serviço de *Streaming*

Lista LC 116/03 - 1.09 – *Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).*

No *streaming* inexistente transferência de titularidade dos direitos, eis que se **trata de mera cessão temporária de uso** que se encerra com o término do contrato firmado entre o provedor de streaming e o assinante, podendo, inclusive, haver alterações no conteúdo disponibilizado ao usuário durante a vigência do contrato. Logo, não há, obviamente, que se falar na incidência do ICMS.

- No caso do *streaming*, aplica-se em princípio a regra geral, sendo devido o ISS no local do estabelecimento prestador.
- Assim, é lícito concluir que, havendo estabelecimento da empresa de streaming no Brasil, deve o ISS ser recolhido para o município em que localizado tal estabelecimento.

12. Serviço de *data centers*

Solução de Divergência Cosit 6/2014 – *a contratação de um data center não se caracteriza como uma locação de bem móvel, mas sim como uma típica prestação de serviços.*

Lista LC 116/03 - 1.03 - *Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.*

Para a RFB, “a atividade de prestação de serviço por um data center, tendo em vista sua própria natureza, **não é passível de segregação para efeitos tributários** entre os equipamentos e a gestão dos serviços de apoio que a compõe, pois estes se subsumem naqueles”.

Portanto, nos termos do **art. 156, III, da CF/88**, é devido o ISS por serviços de data centers, desde que previsto na Lista da Lei Municipal (item 1.03, Lista LC 116/03).

12. Serviço de *data centers*

Como identificar o serviço:

1) Analisar se a receita deriva de armazenamento/hospedagem/processamento de dados (item 1.03):

O foco não deve estar no nome dado ao contrato, mas naquilo que o cliente efetivamente recebe. Se a empresa entrega armazenamento, hospedagem ou processamento de dados, ainda que por meio de servidores físicos, está sendo prestado um serviço contínuo, enquadrado no item 1.03 da LC nº 116/2003.

2) Identificar se há camadas de computação em nuvem associadas (IaaS/PaaS/SaaS como “utilidades” digitais):

Nos modelos modernos de tecnologia, o cliente não “aluga um computador”. O cliente contrata utilidades digitais, como infraestrutura (IaaS), plataformas (PaaS) ou softwares acessados remotamente (SaaS). O valor pago remunera a disponibilidade, a performance, a segurança e a gestão do ambiente, e não a posse de um bem.

3) Identificar se existe agregação de serviços gerenciados (segurança, *backup*, *disaster recovery*):

Essas características deixam ainda mais evidente a “obrigação de fazer”, não de “dar”.

12. Serviço de *data centers*

Local de incidência:

A regra geral encontra-se no **art. 3º da LC nº 116/2003**, que estabelece que o ISS é devido “*no local do estabelecimento prestador*” ou “*no local do domicílio do prestador*”.

Estabelecimento prestador de *data center* é o **local onde a empresa de fato desenvolve a atividade** de prestação de serviços de maneira permanente, **com estrutura material e capacidade técnica (servidores, equipe, gestão de SLAs etc.)**.

Ao fiscalizar, é importante verificar se a empresa:

- mantém **infraestrutura física** ou centro de operações no Município;
- possui **equipe técnica e administração** do serviço;
- realiza efetivamente o **processamento e a gestão dos dados**.

Se o data center atua em mais de um município, cada unidade com **estrutura própria e autonomia técnica** pode ser considerada um **estabelecimento prestador** distinto, e o ISS será devido conforme a localização de cada um.

12. Serviço de registros públicos, cartorários e notariais

STF – *“Tributário. 2. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Incidência sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Constitucionalidade. 3. Imunidade recíproca. Inaplicabilidade. 4. Constitucionalidade da lei municipal. 5. Repercussão geral reconhecida. Recurso provido. Reafirmação de jurisprudência.”* (RE 756915 RG, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 11-11-2013 PUBLIC 12-11-2013)

Segundo a orientação fixada, a atividade em questão **não se encontra ao abrigo da imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”, CF/88)**, uma vez que o serviço está compreendido na exceção prevista no **art. 150, § 3º, da CF/88**, que afasta o benefício quanto às atividades desenvolvidas com **intuito lucrativo**.

Isso significa que, *embora exerçam funções típicas de serviço público* por delegação (**CF/88, art. 236**), quando o serviço se enquadra no conceito econômico de prestação (p. ex., emissão de certidões, registros, autenticações), **incide o ISS sobre os valores recebidos**.

12. Serviços postais e correios

STF – Tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte. 1. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, **impõe-se o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. 2. Ação civil originária julgada procedente. (ACO 959-4RN, Relator(a): MENEZES DIREITO, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2018)**

- Embora previsto na lista a tributação dos serviços postais (**26.01, LC 116/03**), o STF pacificou o entendimento segundo o qual a **ECT goza de imunidade total** de impostos por constituir empresa pública **prestadora de serviços públicos**, adotando antiga tese do administrativista Celso Antônio Bandeira de Mello (**STF: ACO 959, 765, RE 364.202, 424.227, etc**).
- Outros serviços prestados pela ECT **estão igualmente abrangidos pela imunidade** (STF).
- Já as **agências franqueadas** dos correios devem recolher normalmente o ISS sobre as comissões recebidas (STJ).

12. Serviços postais e correios

Franquia Postal

Franquia postal é o modelo de delegação contratual pelo qual a **Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)** autoriza **pessoas jurídicas privadas** a operarem **agências franqueadas**, prestando **serviços postais e acessórios** em nome dos Correios, mediante **remuneração por comissões**.

Em termos práticos, a franquia postal funciona como um **contrato de cooperação comercial**, no qual a ECT permanece titular do serviço postal e da marca, enquanto o franqueado executa o atendimento ao público, a coleta e a venda de produtos postais, **sem integrar a Administração Pública**.

A AGF exerce atividade privada, com finalidade lucrativa, razão pela qual não se beneficia da imunidade e se sujeita à incidência do ISS sobre as comissões recebidas pela prestação dos serviços.

Jurisprudências



AGF Amazonas Correios

4.8 ★★★★★ 4 Google reviews

Post office in Penápolis, State of São Paulo

Directions

Reviews

Save

Share

Call

Address: R. Amazonas, 35 - Vila Anselmo, Penápolis - SP, 16300-000

13. Exploração de rodovias e pedágios

LC 116/03 - 22.01 – *Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo **execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços** definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.*

Súmula 545, STF: *Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.*

“ISS sobre pedágio rende mais de R\$ 509,4 mi para 262 prefeituras de SP”

Fonte: Portal do Governo do Estado

O local do fato gerador do ISS do pedágio é **cada Município por onde passa a extensão da rodovia**, afastando a tese de sujeição ativa exclusiva do Município onde se localiza a praça de pedágio.

13. Exploração de rodovias e pedágios

“[...] De fato, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei Complementar 116/2003, a base de cálculo do ISSQN, quando os serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio forem prestados em mais de um Município (subitem 22.01), será proporcional à extensão da rodovia explorada, [...] § 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada (grifei). Recorde, ademais, que a cobrança de ISSQN em relação aos serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio em mais de um Município se assemelha à questão da incidência do mesmo tributo aos serviços da construção civil, que, consoante a compreensão do STJ, será devido no local da prestação [...]

Como fiscalizar na prática:

- (i) Identificar a concessionária (contrato de concessão e obrigações de operação/manutenção);
- (ii) Apurar a receita de pedágio (balancetes, demonstrativos de arrecadação, relatórios);
- (iii) Medir a extensão da rodovia dentro do território municipal (km oficial, marcos, mapa do trecho);
- (iv) Aplicar a alíquota prevista na lei municipal.

14. Incorporação imobiliária: ISS ou ITBI?

Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ITBI

- O ITBI recai sobre **transmissão onerosa *inter vivos* de propriedade ou de direitos reais sobre imóveis**, além de **cessão de direitos** relativos a tais transmissões (CTN, art. 35), tomando como base o **valor venal/valor de mercado do bem ou direito transmitido** (CTN, art. 38).

Quando o ITBI aparece no cenário da incorporação

- Na **alienação da unidade imobiliária**, ainda que na planta.
- Na **venda de fração ideal de terreno vinculada à obrigação de construir**.

AgRg no RE Nº 2.508.461 - RS – [...] 3. Para a hipótese de incorporação imobiliária, o signo presuntivo de riqueza tributado pelo ITBI é a **avença efetivamente celebrada pelas partes, ou seja, o negócio jurídico da **venda de fração ideal de imóvel vinculada à obrigação de fazer** (construção/edificação/benfeitoria) assumida pelo alienante e **estabelecida como elemento essencial da transação**, que se responsabiliza pela entrega do bem com as obras concluídas. 4. A base de cálculo a ser observada para a fixação do ITBI nessas operações de "venda de imóveis na planta" é o valor total da transação promovida entre as partes, que engloba remuneração pela fração ideal do bem imóvel transmitido e pela obrigação de fazer erigida como elemento essencial da transação e considerada na fixação do preço da operação. [...].**

14. Incorporação imobiliária: ISS ou ITBI?

Quando ISS aparece no cenário da incorporação

- O ISS não incide sobre a incorporação em si.
- O ISS surge quando há **empreitada/contratação de construtora** para execução de obra.
- O serviço recai sobre **quem executa a construção** como prestador, com base no preço do serviço, observadas as deduções admitidas.

Incorporação direta em terreno próprio: regra do STJ afasta ISS

- O STJ consolidou orientação segundo a qual **incorporação direta** (construção em terreno próprio, por conta e risco do incorporador, para venda das unidades) **não configura fato gerador de ISS**, por faltar relação típica de prestação de serviço a terceiro na atividade-fim do incorporador.

AgRg no RE Nº 935.323 – PR – [...] 2. In casu, o Tribunal "a quo" firmou a premissa de que "na hipótese em que o incorporador atua também como construtor, não há a incidência do imposto sobre serviços, simplesmente porque, para que haja prestação de serviços sujeito à tributação, é necessária a existência de um tomador dos serviços, o que não ocorre na hipótese" [...].

Nessa moldura, incorporador figura como **tomador do serviço de construção**, não como contribuinte do ISS pela *"atividade de incorporação"* em si.

15. Cooperativas de serviços

Cooperativas de trabalho e cooperativas profissionais (*médicas, odontológicas, anestesistas, engenheiros, etc.*)

“São organizações formadas por pessoas físicas, trabalhadores autônomos ou eventuais, de uma ou mais classes de profissão, reunidos para o exercício profissional em comum, com a finalidade de melhorar a condição econômica e as condições gerais de trabalho dos seus associados, em regime de autogestão democrática e de livre adesão, os quais, dispensando a intervenção de um patrão ou empresário, propõem-se a contratar a execução de obras, tarefas, trabalhos ou serviços públicos ou particulares, coletivamente por todos ou por grupos de alguns”. (MAUAD, Marcelo José Ladeira. As Cooperativas de Trabalho e sua Relação com o Direito do Trabalho. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). Problemas Atuais do Direito Cooperativo. São Paulo: Dialética, 2002, p. 179).

15. Cooperativas de Trabalho

Noções essenciais

- Cooperativa de serviços constitui sociedade de pessoas organizada para viabilizar, em benefício comum, a atividade econômica dos cooperados, com gestão democrática, retorno proporcional e ausência de finalidade lucrativa (*há distribuição das sobras*) como objetivo societário.
- A lógica cooperativista não elimina tributação, porém desloca o foco: o que se tributa não é “forma societária”, mas a natureza do ato praticado e a titularidade econômica da receita.

ISS e cooperativas

- O ISS não incide pela forma “cooperativa”, mas pela **existência ou não de prestação de serviço a terceiro**, nos termos da LC nº 116/2003. A distinção fundamental é entre **ato cooperativo** e **ato negocial**.

Ato cooperativo × ato negocial

- **Ato cooperativo** ocorre quando a cooperativa apenas organiza e intermedeia o trabalho do cooperado, com repasse integral da remuneração ao profissional que executa o serviço.
- **Ato negocial (não-cooperativo)** surge quando a cooperativa atua como empresa, **presta serviço em nome próprio**, assume risco econômico, fixa preço e entrega ao mercado um serviço como produto.

15. Cooperativas de trabalho

Lei 5.764/71 - Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.
Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

*“As cooperativas de serviços **não são caracterizadas como contribuintes do ISS**, porque suas atividades não se enquadram na sistemática constitucional de prestação de serviços, além do fato de não revelarem efetiva capacidade contributiva.”* (MELO, José Eduardo Soares. Aspectos Teóricos e Práticos do ISS, p. 19).

*“TRIBUTÁRIO. REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISSQN. PRETENSÃO DE DECLARAÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. COOPERATIVA. ISENÇÃO. ATOS COOPERATIVADOS CARACTERIZADOS. INCIDÊNCIA DO ARTIGO 79, PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI Nº 5.764/71. SENTENÇA MANTIDA. **O parágrafo único do art. 79 da Lei Cooperativista determina que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, com isso, o ato cooperativo não está sujeito à tributação, logo, o débito fiscal em questão é indevido.**”* (TJ-PR – PET: 10287364 PR 1028736-4 (Acórdão), Relator: Silvio Dias, Data de Julgamento: 16/07/2013, 2ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ: 1152, 30/07/2013).

15. Cooperativas de trabalho

Tributação dos cooperados

- Quando o **cooperado** *executa diretamente o serviço ao tomador final*, o núcleo do “fazer” é do cooperado.
- Nessa hipótese, os valores repassados configuram **ato cooperativo** e não integram a base do ISS da cooperativa.
- Quando o serviço é **executado diretamente pelo cooperado**, e a cooperativa apenas **intermedeia, organiza e repassa valores**, configura-se **ato cooperativo típico**, *afastando a incidência do ISS* sobre os repasses.

Cooperativas médicas (intermediação + repasse aos cooperados)

- A Cooperativa organiza;
- O cooperado executa;
- O preço do serviço médico pertence ao cooperado;
- A cooperativa só tributa receita própria, quando existente.

Lei 5.764/71 - Art. 86. *As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.*

15. Cooperativas de trabalho

“[...] a Segunda Turma do STJ, ao julgar o Recurso Especial, interposto pela Cooperativa, deu provimento à insurgência, para afastar a incidência do PIS sobre os atos cooperativos típicos – ou seja, sobre os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre eles e aquelas e pelas cooperativas entre si, desde que, em todas essas modalidades, a intenção fosse a consecução dos objetivos sociais, na forma prevista no art. 79 da lei 5.764/71 –, mantendo a tributação quando se tratar de operação realizada entre cooperativa e não cooperados, nos exatos termos do que decidido pelo STF, sob o regime de repercussão geral, no aludido RE 598.085/RJ.” (RECURSO ESPECIAL Nº 784.996 – SC)

Tributação

- O repasse ao médico cooperado, quando a cooperativa atua como organizadora/intermediadora e não como prestadora direta, **não compõe base própria de ISS da cooperativa;**
- ISS recai sobre quem executa o ato médico (cooperados), conforme regra municipal aplicável.

15. Cooperativas de trabalho

Operadoras de plano de saúde

- Os serviços de plano de saúde **configuram prestação tributável por ISS**;
- A base de cálculo tende a ficar no **valor líquido/remuneração** da atividade de intermediação/gestão, com discussão recorrente sobre exclusão de repasses a credenciados para evitar dupla incidência econômica.

*“Ao julgar o RE 651703/PR, Tema 581, o STF fixou a seguinte tese: **‘As operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88’**. Apesar de o plano de saúde recorrente ser entidade de autogestão e não visar lucro, o Tema 581 tratou da **fixação do conceito constitucional de "serviços"**, reconhecendo a **tributação dos serviços dos planos de saúde pelo ISSQN**, não havendo diferenciação entre as empresas que visam lucros e as sem fins lucrativos. Logo, deve haver a incidência do ISSQN.”* (Acórdão 1415047, 07200228620218070016, Relator: ARNOLDO CAMANHO, Quarta Turma Cível, data de julgamento: 20/4/2022, publicado no PJe: 6/5/2022).

Tema 581, STF - *As operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88.*

16. Compartilhamento de infraestrutura

STF - ADI nº 3142 – “não incide ISS sobre cessão de infraestrutura, entendida como “*Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza*”.

Súmula Vinculante nº 31 - É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

O subitem 3.04 da lista de serviços menciona:

“cessão de direito de uso, compartilhado ou não, de postes, cabos, dutos e condutos”.

- Nesse sentido, a única possibilidade de tributação da cessão de infraestrutura pelo ISS será nos casos em que:
 - (i) a cessão for cumulada com prestação de serviço prevista como tributável noutra item e, também;
 - (ii) não for possível segmentar o valor da cessão de eventual serviço agregado, desde que o serviço seja o elemento preponderante da operação, na linha da jurisprudência tradicional do STF.

Como parte da reforma, cinco tributos atualmente existentes (**ICMS (estadual), ISS (municipal), IPI, PIS e Cofins**) serão substituídos gradualmente por um modelo integrado de **Imposto sobre Valor Agregado (IVA)** composto principalmente por:

- **IBS (Imposto sobre Bens e Serviços)**, de competência estadual e municipal;
- **CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços)**, de competência federal;
- **Imposto Seletivo**, sobre bens específicos.

Emenda Constitucional nº 132, de 2023

Art. 22. Revogam-se:

I - em 2027, o art. 195, I, "b", e IV, e § 12, da Constituição Federal;

II - em 2033:

*a) os arts. 155, II, e §§ 2º a 5º, **156, III**, e § 3º, 158, IV, "a", e § 1º, e 161, I, **da Constituição Federal**; e*

b) os arts. 80, II, 82, § 2º, e 83 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O que acontece com o ISSQN em 2026

- A sistemática de arrecadação do ISSQN permanece válida nos municípios neste ano-base, ou seja, o ISS continua sendo devido conforme as regras atuais.
- O ISS não desaparece automaticamente em 2026; continua em vigor até que o IBS o substitua de forma definitiva (cronograma previsto até 2033).



Obrigado!