

I | CONGRESSO DO NOROESTE PAULISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

**“Do ISS para o IBS e a mudança da tributação
da origem para o destino”**

Francielli Honorato Alves



REALIZAÇÃO:



@prof.franciellihalves

Do ISS para o IBS e a mudança da tributação da origem para o destino

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.

Art. 147. (...) ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Do ISS para o IBS e a mudança da tributação da origem para o destino

Constituição Federal com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 132/2023

*Art. 156-A. Lei complementar instituirá **imposto sobre bens e serviços** de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.*

§1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

*I - incidirá sobre **operações com bens materiais ou imateriais**, inclusive **direitos**, ou com **serviços**;*

Critério espacial da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços - ISS

- Possibilidade de conflitos de competência: diferentes elementos da mesma prestação de serviço em diferentes Municípios

Prestador	Tomador	Serviço
X	X	X
X	Y	X
X	X	Y
X	Y	Z

- Aparente conflito de competências (Roque Carrazza)
- Municípios não respeitam os limites ou há verdadeira dúvida em razão da complexidade do serviço

Critério espacial da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços - ISS

Constituição Federal

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;

Critério espacial da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços - ISS

Lei Complementar n.º 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 XXV, quando o imposto será devido no local: (...)

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

Critério espacial da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços - ISS

Lei Complementar n.º 116/2003

Art. 3º (...)

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa; (...)

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa; (...)

Critério espacial da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços - ISS

Lei Complementar n.º 116/2003

Art. 3º (...)

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (...)

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (...)

Critério espacial da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços - ISS

Lei Complementar n.º 116/2003

*Art. 4ª 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.*



Jurisprudência do STJ sobre caracterização da “unidade econômica ou profissional”

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. **SERVIÇOS DE INFORMÁTICA PRESTADOS NA VIGÊNCIA DA LC 116/2003**, POR EMPRESA QUE NÃO POSSUI UNIDADE AUTÔNOMA (FILIAL, AGÊNCIA, SUCURSAL) FORA DO MUNICÍPIO EM QUE ESTABELECIDO A SUA SEDE. SUJEITO ATIVO. (...)

3. No caso dos autos, **a empresa não possui unidade autônoma (filial, agência, sucursal, etc.) fora do Município de Campo Grande, onde instalada sua sede**, razão pela qual a própria agravante esclarece que **os serviços foram prestados mediante deslocamento de recursos humanos e materiais do seu estabelecimento para as outras praças**. Essa informação é corroborada pelas **notas fiscais de prestação de serviços, onde consta que o prestador é o estabelecimento sediado no Município de Campo Grande (se houvesse unidade autônoma, a nota fiscal de prestação de serviços indicaria a respectiva inscrição no CNPJ e o endereço da filial ou sucursal)**. 4. Dessa forma, inexistindo estabelecimento/unidade autônoma nas diversas municipalidades em que os serviços de informática são prestados (mediante deslocamento de recursos humanos e materiais), **o ISS é devido ao Município de Campo Grande**. (...)

*(STJ, AgRg no AREsp 299.489/MS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, 08/04/2014, DJ de 18/06/2014)**



Jurisprudência do STJ sobre caracterização da “unidade econômica ou profissional”

Voto Vista do Ministro Mauro Campbell Marques no AgRg no AREsp n.º 299.489/MS explicando a questão do “mero deslocamento”

“(…) embora haja a afirmação de que ocorre o **deslocamento de empregados da ora agravante para outros municípios, nos quais os serviços na área de informática são prestados**, essa circunstância não permite afirmar que ficou configurada a existência de “*unidade econômica ou profissional*”.

Isso porque **o art. 4º da LC 116/2003 deve ser interpretado em harmonia com o art. 126, III, do CTN**, segundo o qual **‘a capacidade tributária passiva independe (...) de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional’**.

Desse modo, a título exemplificativo, *‘se determinado prestador, com sede no Município de São Paulo, instala-se, sem alvará de funcionamento e sem registro da filial junto à Serventia competente (Cartório de Registro das Pessoas Jurídicas ou Junta Comercial se entidade comercial), no Município de São José dos Campos e lá passa a prestar serviços, será este o Município competente para cobrança do imposto devido’* (CURADO, Fernando Dias Fleury. Manual do ISS - Fernando Dias Fleury Curado, Robinson Sakiyama Barreirinhas. São Paulo: Método, 2011, pág. 95).
(...)” (continua...)



Jurisprudência do STJ sobre caracterização da “unidade econômica ou profissional”

Voto Vista do Ministro Mauro Campbell Marques no AgRg no AREsp n.º 299.489/MS explicando a questão do “mero deslocamento”

“(…) Ressalte-se que, **analisando as exceções previstas no art. 3º da LC 116/2003, verifica-se que alguns dos serviços listados podem ser prestados por meio do simples deslocamento de funcionários**, como ocorre com a execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer (inciso VI); execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres (inciso VII); e execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores (VIII).

Desse modo, **o deslocamento de funcionários, por si só, não implica o afastamento do *caput* do art. 3º da LC 116/2013**, ou seja, **o afastamento da regra nele prevista depende da existência de exceção expressamente prevista**. Considerando que ela **inexiste em relação aos serviços na área de informática**, deve-se entender que **o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador**, como entendeu o Ministro Relator.”

(STJ, AgRg no AREsp 299.489/MS, p. 10 e 11 do acórdão)



Jurisprudência do STJ sobre caracterização da “unidade econômica ou profissional”

Voto Vista do Ministro Humberto Martins no AgRg no AREsp n.º 299.489/MS explicando o que é “unidade econômica ou profissional”

“(…) Apesar de **o conceito de unidade econômica ou profissional não estar definido em lei**, entendo, baseado no recurso representativo da controvérsia, que esta deve ser compreendida como **um conjunto organizado de instrumentos e pessoas com poderes decisórios suficientes para determinar a prestação do serviço.**

Assim, no caso dos autos, apesar do desenvolvimento de atividades em outros municípios e o deslocamento de funcionários para tal, o local do estabelecimento do prestador constituído como unidade econômica ou profissional é o Município de Campo Grande. **Não há nos demais municípios unidade autônoma, ou seja, um conjunto organizado de pessoas e instrumentos mobilizados para a prestação do serviço.** Logo, é competente para cobrança do ISS o Município de Campo Grande. (…)”

(STJ, AgRg no AREsp 299.489/MS, p. 28 e 11 do acórdão)

Jurisprudência do STJ no sentido da prevalência da atividade-fim

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE FIM. 1. Cinge-se a controvérsia em saber qual Município é titular do crédito de ISSQN: **o Município de Cariacica, onde é prestado o serviço desenvolvido pelo contribuinte (lavanderia); ou o Município de Vitória, local da filial administrativa da empresa (captação de clientela, entrega da mercadoria e pagamento)**. 2. Considera-se como local do estabelecimento prestador 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. 3. **No presente caso, o Município de Vitória (recorrente) não é o local da prestação de serviços, mas sim onde se executam as atividades de captação da clientela (atividade meio)**. Portanto, não pode o recorrente ser o beneficiário do tributo. 4. A jurisprudência do STJ afirma que, "envolvendo a atividade, bens e serviços, **a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência.**" (REsp 805.317, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, DJ 17.8.2006). (STJ, AgRg no REsp n.º 1.251.753/ES, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, 27/09/2011, DJe 04/10/2011, grifo nosso)



Jurisprudência do STJ no sentido da prevalência da atividade-fim

- **Argumento econômico** pela prevalência do local onde é exercida a atividade-meio:

“(…) A recorrente, que tem sede no Recife, explora a prestação de serviços de análises clínicas. No que aqui importa, o Município de Jaboatão de Guararapes está a lhe exigir o pagamento do imposto sobre serviços de qualquer natureza relativamente aos serviços contratados no seu âmbito territorial. A controvérsia resulta da circunstância de que **a recorrente mantém uma filial no Município de Jaboatão de Guararapes, onde só faz a coleta dos materiais utilizados na prestação dos serviços de análises clínicas. As análises clínicas propriamente tais são realizadas na matriz localizada no Recife.** (….) O imposto sobre serviços de qualquer natureza **tributa a riqueza produzida no Município de Jaboatão dos Guararapes, e dele é a competência para arrecadá-lo. A prestação dos serviços se dá no interesse do respectivo tomador, que no caso deles se beneficia sem deslocar-se para o Município de Recife.** (….)”

(STJ, REsp n.º 1.439.753/PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Rel. P/ Acórdão Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, 06/11/2014, DJe 12/12/2014, página 12 do recurso)

Jurisprudência do STJ sobre a atividade de leasing – 1º momento

“O Município competente para eventualmente lançar o ISS no caso em tela, **será aquele em que ocorreu o fato gerador, vale dizer, o local onde se efetivou a oferta e contratação do arrendamento mercantil, e não a sede administrativa da empresa.** Esse entendimento tem como suporte a própria definição do fato gerador, que na hipótese do imposto em questão será a efetiva prestação do serviço, por empresa ou profissional autônomo. Assim, concretiza-se o princípio da territorialidade, o qual impera na distribuição da competência tributária promovida pela Constituição Federal. (...) Logo, não há que se falar em incompetência do Município de Foz do Iguaçu para lançamento e cobrança do ISS, visto que **este imposto incide no local da prestação de serviços, com a assinatura do contrato, o qual se aperfeiçoou com a entrega do bem;** podendo inclusive a Fazenda Pública optar pelo foro onde ocorreu o fato gerador da obrigação tributária.” (STJ, AgRg no REsp 1.233.258/PR, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, 12/04/2011, DJe 26/04/2011).



Jurisprudência do STJ sobre a atividade de leasing – 2º momento

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. (...) 7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC. Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, **o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.** (...) 9. **O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou conseqüentes do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.** (...) 11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais. (...) (STJ, REsp n.º 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, 28/11/2012, DJe 05/03/2013).

Critério espacial da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços - ISS

Jurisprudência atual sobre o tema - STJ

- Predominante: local onde estão reunidos os elementos necessários para caracterizar um estabelecimento prestador
- Não basta o “mero deslocamento” da mão-de-obra
- Lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003: inúmeras atividades com diferentes complexidades
- Local da atividade-fim x local da atividade-meio
- Súmula 7 do STJ
- Insegurança jurídica

Do ISS para o IBS e a mudança da tributação da origem para o destino

RMIT DO ISS  CRITÉRIO ESPACIAL



RMIT DO IBS – CRITÉRIO ESPACIAL

Será a solução dos nossos problemas???

Critério espacial da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS

Constituição Federal com a redação dada pela EC n.º 132/2023

Art. 156-A. (...) § 5º Lei complementar disporá sobre:(...)

IV - os **critérios para a definição do destino da operação**, que poderá ser, inclusive,

- ✓ o **local da entrega**, da **disponibilização** ou da **localização do bem**,
- ✓ o da **prestação** ou da **disponibilização** do serviço ou
- ✓ o do **domicílio** ou da **localização do adquirente** ou **destinatário** do bem ou serviço,
- ✓ admitidas **diferenciações em razão das características** da operação;

Critério espacial da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS

Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025

Art. 11. Considera-se local da operação com:

*I - bem móvel material, o **local da entrega ou disponibilização** do bem ao destinatário;*

*II - bem imóvel, bem móvel imaterial, inclusive direito, relacionado a bem imóvel, **serviço prestado fisicamente sobre bem imóvel** e **serviço de administração e intermediação de bem imóvel**, o **local onde o imóvel estiver situado**; (...)*

Critério espacial da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS

Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025

Art. 11. Considera-se local da operação com: (...)

III - **serviço prestado fisicamente sobre a pessoa física ou fruído presencialmente por pessoa física**, o local da prestação do serviço;

IV - *serviço de planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos, espetáculos, exposições e congêneres*, o local do evento a que se refere o serviço;

V - **serviço prestado fisicamente sobre bem móvel material e serviços portuários**, o local da prestação do serviço; (...)

Critério espacial da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS

Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025

Art. 11. Considera-se local da operação com: (...)

*VI - serviço de transporte de passageiros, o **local de início do transporte**;*

*VII - serviço de transporte de carga, o **local da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário** constante no documento fiscal; (...)*

Critério espacial da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS

Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025

Art. 11. Considera-se local da operação com: (...)

X - demais serviços e demais bens móveis imateriais, inclusive direitos, o local do domicílio principal do:

- a) adquirente, nas operações onerosas;*
- b) destinatário, nas operações não onerosas.*

I | CONGRESSO DO NOROESTE PAULISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Muito obrigada!!

E-mail: francielli@honoratoalves.com.br

Instagram: [@prof.franciellihalves](https://www.instagram.com/prof.franciellihalves)



REALIZAÇÃO:



[@prof.franciellihalves](https://www.instagram.com/prof.franciellihalves)