

Sobre o autor

Advogado, sócio fundador do Bergamini & Collucci Advogados. Mestrando em Direito Tributário pela FGV/SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP.

Professor de Direito Tributário e Aduaneiro em cursos de pós-graduação e MBA. Autor e coordenador de obras doutrinárias dedicadas ao Direito Tributário.

Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP.

Ex-Conselheiro da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Dedicatória

Dedico esta obra ao *Adolphinho*, meu filho, que se tornou o centro da minha vida e que a torna mais feliz a cada dia. Também dedico à Claudia. Em todas as dedicatórias digo que ela é minha amantíssima esposa a quem devo tudo, especialmente os momentos mais felizes de minha vida. E não cansarei jamais de dizer essas palavras, por toda a minha vida, enquanto houver vida a viver.

Agradecimento

Agradeço à Cintia Ladoani Bertolo, pela valiosa colaboração nos trabalhos de pesquisa, que contribuíram, e muito, à qualidade da presente obra.

Prefácio

Tive a honra de ser convidado para prefaciar a obra que ora vem a lúmen, de meu amigo Adolpho Bergamini.

A obra é atualizadíssima, dado que se preocupou em abarcar as recentes alterações trazidas pela Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016, em cujo processo legislativo, que durou quatro anos, tive o prazer de participar desde a sua gênese, com o PLS 386/2012, representando a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – ABRASF.

Inicia-se a presente obra, como deve ser para qualquer imposto do Sistema Tributário Nacional, com suas disposições no texto constitucional. Mas sabe bem o autor que o tema constitucional não se esgota com a transcrição de seus dispositivos, sendo necessário se debruçar sobre os conceitos, ou seja, as ideias que se constroem a partir do texto, as conotações. Nessa linha, o ISS é profícuo, quanto às discussões sobre o conceito de serviço de qualquer natureza. E o autor, sabiamente, registra essa dicotomia teórica. Afinal, como já tive a oportunidade de publicar, o conceito econômico de serviço já foi incorporado há tempos, não só pela Constituição, mas também pelo Direito Privado, pelo ramo do Direito Empresarial, o qual basicamente regula as atividades econômicas.

Nesse sentido, a presente obra atinge seu intento em buscar imparcialidade doutrinária, ao explicitar os pontos de vista de teses opostas. Uma qualidade que deve ser ressaltada, dado que o Direito, na medida em que constituído em linguagem, apresenta quase sempre mais de uma possibilidade interpretativa.

Seguindo esse espírito, a obra segue, no tocante à incidência do ISS na importação de serviço, apresentando três teses sobre o conceito de resultado como elemento indutor do ISS sobre a importação de serviços: o resultado financeiro; a utilidade do serviço; e o cumprimento das cláusulas contratuais.

Nesse caminho dialético, não posso deixar de registrar meu entendimento de que a importação de serviços é tributável pelo ISS simplesmente porque há no território brasileiro um elemento de conexão (figura tão comumente utilizada no Direito Tributário Internacional), inclusive elencado pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, em seu art. 6º, § 2º, inciso I, qual seja, o tomador do serviço, conforme já tive a oportunidade de escrever.

Tema de presença obrigatória em qualquer trabalho sobre ISS é o conflito de competência. Há conflitos de duas ordens no ISS: conflito de competência horizontal, quando a discussão é onde se considera ocorrido o fato gerador, tratando-se de prestações de serviço intermunicipais, ou seja, qual o Município competente para cobrar o imposto; e conflito de competência vertical, quando o que se discute é a materialidade tributada: se serviço de qualquer natureza ou mercadoria; se serviço de qualquer natureza ou industrialização; se serviço de qualquer natureza ou serviço de comunicação; se serviço de qualquer natureza ou serviço de transporte interestadual ou intermunicipal; se serviço de qualquer natureza ou atividade securitária. A primeira ordem de conflito, Adolpho trata no Capítulo 4 – Definição de Competência; e a segunda, no Capítulo 2, no item 2.6 – ISS *versus* ICMS.

Quanto à base de cálculo, o autor traz o interessante tema dos serviços compartilhados (*Cost sharing*), pois, como o próprio Adolpho bem observa, “Na realidade atual, em que a maximização dos resultados requer uma estrutura reduzida, mas eficaz, as empresas cada vez mais têm lançado mão de alternativas que lhes permitam repartir com outras os encargos relacionados a determinadas atividades. Nesse contexto, o contrato de rateio de despesas, ainda atípico pelas regras de direito privado, tem como finalidade a comunhão de recursos, estruturas, materiais, pessoas etc. entre as empresas contratantes, cujos custos e despesas são primeiramente assumidos por uma das empresas e, posteriormente, distribuídos às demais à medida que lhes corresponder”.

Enfim, estão de parabéns o autor e a Editora Thomson Reuters/Revista dos Tribunais pela obra que ora é publicada, contribuindo para a evolução dos estudos do ISS, imposto de grande complexidade conceitual e operacional, esta última particularmente pela evolução da tecnologia da informação e comunicação, que propicia a prestação de serviços estando prestadores e tomadores em qualquer local do planeta.

ALBERTO MACEDO

Mestre e Doutor em Direito Econômico,
Financeiro e Tributário pela USP.

Apresentação

A presente obra é o Volume III da *Coleção de Tributos Indiretos*, iniciado pelo primeiro *ICMS*, seguido do *PIS e Cofins*. Conforme dão conta esses volumes anteriores, o plano inicial era fazer do *ISS* o Volume IV. Entretanto, a edição da LC 157/2016 demandou a natural reorganização da Coleção, para que os leitores tenham consigo os comentários do imposto municipal já impactado pela novel legislação.

Os rumos traçados nesta obra seguiram os passos já dados nos Volumes I e II. A análise dos meandros do *ISS* é feita não só pelo ponto de vista abstrato teórico, mas também prático, de modo a entregar ao leitor o perfeito entendimento sobre os temas que orbitam o *ISS*. Mas não é só. Aqui são abordados os pontos de vistas e argumentos dos contribuintes e dos Fiscos Municipais, a fim de que esta publicação seja doutrinariamente isenta.

Muito por isso, a leitura é indicada a estudantes, advogados, julgadores e integrantes de órgãos fazendários que queiram entender bem o *ISS*.

Desejo a todos uma boa leitura.

Um abraço,

ADOLPHO BERGAMINI

Sumário

Sobre o autor	11
Dedicatória	13
Agradecimento	15
Prefácio	17
Apresentação	19
1. CARACTERÍSTICAS GERAIS	25
1.1. O ISS no plano constitucional	25
1.2. O ISS como imposto indireto e o efeito dessa caracterização na repetição de indébito – Artigo 166 do Código Tributário Nacional	27
1.3. O ISS como imposto cumulativo	32
1.3.1. Exceção ao regime cumulativo do ISS – Dedução das subempreitadas	34
2. INCIDÊNCIA	41
2.1. Fato gerador	41
2.2. A extensão do conceito de <i>serviço</i>	42
2.2.1. Obrigação de dar <i>versus</i> obrigação de fazer	42

2.2.2. Um possível novo conceito de serviço a ser utilizado pelos Fiscos Municipais	52
2.3. A taxatividade da lista de serviços	56
2.4. A identificação da natureza do serviço prestado	58
2.5. Importação de serviços	61
2.5.1. O resultado financeiro como elemento indutor do ISS sobre importação de serviços	62
2.5.2. A utilidade do serviço como elemento indutor do ISS sobre Importação de serviços	65
2.5.3. O cumprimento das cláusulas contratuais – critério jurídico – como elemento indutor do ISS sobre importação de serviços	67
2.6. ISS <i>versus</i> ICMS	72
2.6.1. Serviços nos quais o conflito entre ISS e ICMS é evidente	76
2.6.1.1. Prestação de serviços com fornecimento de mercadorias	76
2.6.1.2. Venda de mercadorias com prestação de serviços.....	78
2.6.1.3. Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, bem como licenciamento de softwares.....	81
2.6.1.4. Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes	88
2.6.1.5. Composição gráfica, fotocomposição, clichê-ria, zincografia, litografia, fotolitografia	90
2.6.1.6. Restauração, acondicionamento, beneficiamento, corte, recorte e demais atividades do item 14.05 da lista de serviços.....	98

2.6.1.7. Inserção de publicidade, item incluído pela LC 157/2016	107
2.6.1.8. Construção civil.....	119
2.6.1.8.1. Dedução da subempreitada.....	127
2.7. Serviço de <i>streaming</i> , item incluído pela LC 157/2016	128
2.8. Exportação de serviços.....	129
3. CONTRIBUINTES	131
3.1. O estabelecimento e o princípio da autonomia dos estabelecimentos aplicado ao ISS.....	131
3.2. O estabelecimento prestador de serviços	132
3.2.1. O Cadastro de Empresas de Fora do Município (CPOM)	135
4. DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA.....	139
4.1. O critério à definição da competência tributária disposta no artigo 3º da LC 116/2003: regra geral e exceções	139
4.1.1. Competência à cobrança do ISS em relação às atividades descritas no item 3.04	142
4.1.2. Competência à cobrança do ISS em relação às atividades descritas no item 22.01	143
4.1.3. Competência à cobrança do ISS em relação a serviços executados em águas marítimas	143
4.2. A importância da atividade-fim e do conceito de estabelecimento na definição da competência tributária.....	144
5. CÁLCULO DO ISS	155
5.1. Base de cálculo	155
5.1.1. O cálculo do ISS por dentro	155

5.1.2. Os efeitos da inclusão do PIS e Cofins no preço para a apuração da base de cálculo do ISS em sua própria base de cálculo	160
5.1.3. Serviços compartilhados (<i>Cost sharing</i>)	162
5.1.4. Descontos incondicionais	171
5.1.5. Sociedades uniprofissionais	177
5.2. Alíquotas máximas e mínimas.....	186
6. GUERRA FISCAL MUNICIPAL	187
6.1. Histórico	187
6.2. Combate à guerra fiscal municipal pela LC 157/2016	188
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	189