

PARECER Nº , DE 2013

Da COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS sobre o Projeto de Lei do Senado nº 386, de 2012- Complementar, que *altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.*

RELATOR: Senador **HUMBERTO COSTA**

I – RELATÓRIO

Submete-se à decisão desta Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 386, de 2012- Complementar, de ementa em epígrafe, apresentado em 30 de outubro de 2012 pelo Senador ROMERO JUCÁ.

O projeto compõe-se de nove artigos. Os arts. 1º, 2º e 3º alteram a Lei Complementar (LCP) nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), doravante chamada de Lei do ISS, aditando-lhe o § 4º ao art. 3º; o inciso III ao § 2º do art. 6º; o art. 8º-A; os subitens 1.09, 1.10, 1.11, 1.12, 1.13, 3.06, 3.07, 7.23, 7.24, 13.06 e 17.25 à Lista de Serviços a ela anexa. Altera, ademais, os subitens 1.04 e 13.05 da citada Lista.

Os arts. 4º, 5º e 6º acrescentam o art. 10-A, o inciso IV ao art. 12 e o § 13 ao art. 17, todos da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, que *dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências*, conhecida como Lei de Improbidade Administrativa.



SF/13682.77518-61

O art. 7º acrescenta o § 1º-A ao art. 3º da LCP nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que *dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências*.

O art. 8º contém disposição transitória, fixando prazo para os Municípios se adequarem às novas regras.

O art. 9º contém cláusulas de vigência e de revogação.

1 Alterações à Lei do ISS e à Lei de Improbidade Administrativa

As alterações à Lei do ISS visam três objetivos: (i) prevenir e reprimir a “guerra fiscal”; (ii) atualizar e ampliar a Lista de Serviços tributáveis; e (iii) uniformizar a base de cálculo.

1.1 Mecanismos para prevenir e reprimir a “guerra fiscal”

O primeiro objetivo é regulamentar a Emenda Constitucional (EC) nº 37, de 12 de junho de 2002, que introduziu as novas regras relativas ao ISS constantes dos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal (CF) e do art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), para eliminar a “guerra fiscal”.

Com esse propósito, o projeto pereniza os mecanismos instituídos, provisoriamente, pela referida EC, da seguinte forma:

a) fixa em 2% a alíquota mínima (art. 8º-A, *caput*);

b) dispõe que 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 de 2% (§ 1º do art. 8º-A);

c) declara nula lei ou ato do Município que não respeite as regras retroreferidas em “a” ou “b” (§ 2º do art. 8º-A);



d) determina que, ocorrendo desrespeito à regra referida em “a” ou “b”, e sendo o serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador de serviço:

d.1 - aplicar-se-á alíquota de 2% e o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado (§ 4º do art. 3º, combinado com o § 2º do art. 8º-A); e

d.2 - o responsável será a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta (inciso III do § 2º do art. 6º);

e) estabelece que qualquer ação ou omissão no sentido de conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário às regras referidas em “a” ou “b” constitui ato de improbidade administrativa, ficando seu responsável sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato: perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos e multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido (arts. 10-A e 12, IV, ambos a serem introduzidos à Lei de Improbidade Administrativa).

O ente tributante que figurar no polo ativo da obrigação tributária, ou seja, aquele que jurisdicionar o estabelecimento ou o domicílio do responsável, é também considerado pessoa jurídica interessada para o fim de propositura de ação de improbidade administrativa (§ 13 aditado ao art. 17 da Lei de Improbidade Administrativa). O art. 8º do projeto insta os Municípios a, no prazo de dois anos, contado da publicação da lei resultante, declarar nulos os dispositivos que contrariarem as regras referidas em “a” e “b”. Nesse ínterim, não se aplica o disposto no art. 10-A, que cria novo tipo de improbidade administrativa.

1.2 Atualização e ampliação da Lista de Serviços

O subitem 1.04, relativo a programas de computadores, é atualizado para incluir equipamentos eletrônicos congêneres ao computador pessoal de mesa, padrão IBM. O subitem 13.05, relativo à indústria gráfica, é



modificado para descrever com maior precisão as operações sujeitas ao ISS e as sujeitas ao ICMS*, para evitar a bitributação que hoje prejudica o setor.

São acrescentados onze subitens à Lista, a saber:

1.

 1.09 - Computação em nuvem.
 1.10 - Acesso à rede de computadores e congêneres, inclusive à Internet.
 1.11 - Disponibilização de conteúdos e aplicativos em página eletrônica e congêneres.
 1.12 - Hospedagem de dados, inclusive áudio, vídeo e imagem, de páginas eletrônicas, de aplicativos quaisquer e congêneres.
 1.13 - Cessão temporária de arquivo de áudio, vídeo e imagem, inclusive por "streaming".

 3 -

 3.06 - Locação empresarial de bens móveis.
 3.07 - Locação empresarial de bens imóveis.

 7 -

 7.23 - Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres.
 7.24 - Tratamento e purificação de água.

 13 -

 13.06 - Produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, *video-tapes*, discos, fitas cassete, *compact disc*, *digital video disc* e congêneres, quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda.

* Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.



17 -

17.25 - Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio, exceto em livros, jornais, periódicos, radiodifusão sonora e de sons e imagem de recepção livre e gratuita.

1.3 Uniformização da base de cálculo

O art. 9º revoga expressamente os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, *que estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.*

Segundo o art. 7º da Lei do ISS, *a base de cálculo do imposto é o preço de serviço.* Entretanto, os §§ 1º e 3º retomados criam uma exceção, que minora, em muito, a carga tributária para serviços prestados sob forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte (§ 1º) e para os serviços referidos nos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista antiga, prestados por sociedades (§ 3º). Os citados parágrafos definem que, nesses casos, *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 (§ 1º).* Sendo o serviço prestado por sociedades – ditas uniprofissionais – *o imposto será 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 (§ 3º).*

Os §§ 1º e 3º têm ensejado a exigência, pelas leis municipais, de um valor tributário determinado, sob a forma de alíquota fixa ou percentual sobre um valor fixo, independente do volume de receita auferida, relativamente aos serviços prestados por profissionais autônomos e sociedades “uniprofissionais”. Com a revogação dos citados parágrafos, desaparece a tributação diferenciada e favorecida, podendo os Municípios e o Distrito Federal (DF) gravar tais serviços com alíquotas situadas no espectro de 2% a 5% aplicadas sobre o preço do serviço.



2 Alteração à LCP nº 63, de 1990

O projeto busca eliminar a distorção existente no cálculo do valor adicionado nos Municípios, quando determinada empresa, que vende mercadorias em filiais distribuídas por vários Municípios, emite nota fiscal apenas pelo estabelecimento onde se localiza o seu centro de distribuição. Nesse caso, o valor adicionado é computado apenas para o Município onde está localizado o centro de distribuição da referida empresa, sem que isso gere qualquer benefício aos Municípios onde são efetivamente comercializadas as mercadorias.

O § 1º-A acrescentado ao art. 3º da LCP nº 63, de 1990, elimina a distorção, dispondo que

§ 1º A. No caso em que houver emissão de documentação fiscal centralizada em um único estabelecimento, referente às operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços realizadas nas diversas filiais, o contribuinte deverá informar ao Estado o valor das saídas por estabelecimento vendedor ou prestador, bem como o Município de sua localização, para que o valor adicionado seja atribuído a cada Município onde a operação ou prestação foi realizada e não apenas àquele onde se localiza o estabelecimento emissor da documentação fiscal.

3 Justificação

Nos termos da justificação, as alterações da Lei do ISS visam: (i) prevenir a “guerra fiscal”, em cumprimento ao previsto na EC nº 37, de 2002; e (ii) adequar e ampliar a lista de serviços à dinâmica socioeconômica. A alteração da LCP nº 63, de 1990, visa corrigir distorção no cálculo do valor adicionado a que se referem os arts. 158, parágrafo único, inciso I e 161, I da CF. O valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, realizadas no território de cada Município, é critério para a distribuição de, no mínimo, três quartos das parcelas de receita do ICMS pertencentes aos Municípios.

O autor aduz, sinteticamente, os seguintes argumentos e explicações para justificar a introdução dos onze novos subitens à Lista e a alteração de dois deles.



3.1 Justificação da ampliação da Lista

Computação em nuvem (subitem 1.09)

A “computação em nuvem” disponibiliza um conjunto de recursos para a prestação remota de serviços. Possui um formato de computação no qual aplicativos, dados e recursos de Tecnologia da Informação (TI) são compartilhados aos tomadores por meio da internet. É uma prestação de serviço com valoração econômica própria. O prestador obriga-se a manter uma infraestrutura própria composta por mão de obra, equipamentos e programas.

Acesso à rede de computadores e congêneres, inclusive à internet (1.10) e disponibilização de conteúdos e aplicativos em página eletrônica e congêneres (subitem 1.11)

Os serviços elencados nos subitens 1.10 e 1.11 constam entre as atividades conceituadas, técnica e juridicamente, como serviços de valor adicionado, e definidas como sendo as atividades que acrescentam, a um serviço de telecomunicações que lhes dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. É esta basicamente a definição legal do art. 61 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, conhecida como Lei Geral de Telecomunicações (LGT), cujo § 1º prevê que “serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição”.

As funções do provedor de acesso são: (i) fornecer um endereço IP (Internet Protocol) ao usuário, possibilitando a este ser identificado na rede mundial; e (ii) rotear os “pacotes” de informações enviados pelo usuário, para que sejam encaminhados pelas vias disponíveis naquele momento. “In verbis”:

Os provedores de acesso à rede pública mundial de computadores (internet) e, por consequência, às páginas eletrônicas (endereço eletrônico) onde são ofertados serviços e conhecimentos aos usuários, não podem ser considerados fornecedores de serviço de telecomunicação, mas sim fornecedores de um serviço que acrescenta novas utilidades ao serviço de telecomunicação disponibilizado, e que, portanto, supõe a preexistência deste.



Diferentemente, o prestador do serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para a comunicação, assim entendidos a infraestrutura necessária ao transporte das mensagens, bem como as interfaces, dispositivos, equipamentos, etc, enfim, os elementos que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa. Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece o "meio de comunicação". E este meio não é, definitivamente, fornecido pelos prestadores de serviço de valor adicionado, entre eles, o provedor de acesso à internet.

Conclui-se, pois, que esses provedores de acesso à internet não se enquadram como contribuintes do ICMS e sim como contribuintes do ISS, motivo pelo qual se propõe inserir na lista de serviços anexa à LCP nº 116, de 2003, o texto do referido projeto de lei.

A jurisprudência confirmou esse entendimento, conforme se lê na ementa paradigmática da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (RESP) nº 456.650-PR, julgado em 24 de junho de 2003: *Os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, embora considerados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) como serviços de telecomunicações, pela definição dada ao art. 60 da Lei 9.472/97, que dispôs sobre a organização dos serviços de telecomunicações, não podem ser assim classificados.*

Nos embargos de divergência no citado RESP nº 456.650-PR, improvidos, pontificou o relator:

Conclui-se, portanto, que, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de prestação de serviços de conexão à internet, para, mediante Convênios Estaduais, tributá-la por meio do ICMS.

Cabe destacar trecho do voto-vista do Ministro Francisco Falcão, que acompanhou o voto vencedor do Ministro Franciulli Netto, entendendo tratar-se de tributação pelo ISS, desde que previsto na lista de serviços:

“(…)

Em face do serviço de provimento de acesso à internet classificar-se como serviço de valor adicionado, nos moldes do disposto no art. 61 da Lei nº 9.742, 16/7/1997, não há como caracterizá-lo como serviço de comunicação nos termos da Lei Complementar nº 87/96.



Desta feita, não há como tal tipo de serviço ser fato gerador do ICMS, não havendo como tributá-lo por este imposto estadual.

No entanto, remanesce na esfera tributária do ente municipal o poder de tributar, fazendo incidir o ISS - Imposto Sobre Serviços, quando a prestação deste serviço estiver especificada na lista de serviços que estabelece os serviços que serão fato gerador deste imposto municipal, especificação atualmente inexistente, haja visto que o serviço de provimento de acesso à internet não se encontra inserido na lista de serviços a fim de incidir o ISS.

Logo os provedores de acesso exercem atividade não sujeita ao ICMS mas ao ISS, dependendo para que seja tributada, de lei complementar que a coloque em lista de serviços.

A Súmula do STJ nº 334, aprovada em 13 de dezembro de 2006, (DJ 14.02.2007) consolida esse entendimento: ICMS – Incidência – Provedores de Acesso à Internet – O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet.

Hospedagem de dados, inclusive áudio, vídeo e imagem, de páginas eletrônicas, de aplicativos quaisquer e congêneres (subitem 1.12)

A importância que o serviço de hospedagem assumiu entre as atividades de TI justifica seu destaque dos demais serviços enquadrados no subitem 1.03 – Serviços de processamento de dados. Os aplicativos voltados especificamente à hospedagem de dados oferecem outros serviços próprios, tais como a transferência contínua de som e imagem, através da internet, neles hospedados.

Cessão temporária de arquivo de áudio, vídeo e imagem, inclusive por “streaming” (subitem 1.13)

Em linhas gerais, trata-se da disponibilização de acesso a informação multimídia (som, imagem e vídeo) para uso temporário em dispositivos computacionais, arquivada pelo prestador, ao usuário, para que este possa reproduzi-la conforme regras próprias. São exemplos de mercado a iTunes Store e a Netflix, ambas prestadoras que oferecem serviços de cessão temporária de filmes.



Locação empresarial de bens móveis (subitem 3.06) e locação empresarial de bens imóveis (subitem 3.07)

O autor se funda na atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), que evolui no sentido de abrigar um conceito amplo de “serviço de qualquer natureza” para fins de incidência do ISS. Baseado na Ciência Econômica, tal conceito refere-se à atividade humana produtiva, voltada à satisfação de uma necessidade, que não se apresenta sob a forma de bem material, sendo de qualquer natureza, ou seja, qualquer forma ou espécie de venda de serviço, entendido como bem imaterial.

Nesse sentido são os Acórdãos dos Recursos Extraordinários (RE) nºs 547.245-SC e 592.905-SC (julgados em 2 de dezembro de 2009), em que, por dez votos a um, o STF entendeu tributável o *leasing* financeiro e o *lease back*, em que pese não se inserirem no conceito de obrigação de fazer.

No voto proferido no RE nº 547.245.SC, o Ministro Joaquim Barbosa acentua a *imprecisão do que se tem como conceito arraigado no direito civil para conceituação do que se deve entender por prestação de serviços de qualquer natureza. O texto do Código Civil (CC) não define o que sejam serviços (arts. 593/609 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). O mesmo ocorria com o CC anterior (arts. 1.216 a 1.236 da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916). O Ministro confronta a interpretação clássica, baseada no texto do CC, segundo a qual prestação de serviços é uma “obrigação de fazer, caracterizada pelo esforço humano empreendido em benefício de outrem”, com o conceito que emerge da Lei nº 8.078, de 25 de março de 1990 – Código de Defesa do Consumidor (CDC) – que considera serviço “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”. E lembra que tal estipulação legal no CDC é constitucional, conforme decisão do STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 2.591. O atual Presidente do STF vislumbra dificuldade na *necessidade de interpretação da Constituição conforme a legislação ordinária ainda que existente por ocasião de sua promulgação. Ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para prestação de serviços de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não é condicionado de forma imutável por ele.**

Também é clara a posição do Ministro Eros Grau no seu voto:



“Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que *afirmação como tal faz tábula rasa da expressão ‘de qualquer natureza’, afirmada do texto da Constituição.*”

O julgado no Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623 RJ, em 22 de fevereiro de 2011, legitimou a adoção de um conceito amplo de “serviço de qualquer natureza”, aliado à necessidade de previsão específica do serviço em lei complementar, ao entender constitucional a incidência do ISS sobre o serviço de cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda (subitem 3.02 da lista de serviços da Lei do ISS), conforme voto do Ministro Relator, Gilmar Mendes.

O autor enfatiza que a adjetivação “empresarial” às locações limita a incidência do imposto, evitando a tributação de atividades de locação não conduzidas com um caráter empresarial, como, por exemplo, as locações feitas por pessoas físicas cujo rendimento principal não advenha dessas atividades.

Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres (subitem 7.2.3) e tratamento e purificação de água (subitem 7.24)

Reproduzimos, na íntegra, a justificação:

Atualmente, existem cerca de 40 companhias privadas prestando serviços de saneamento no Brasil. Essas empresas atendem aproximadamente 7 milhões de pessoas em 63 municípios.

Hoje em dia, a concessão desses serviços a atores do setor privado não justifica a sua não tributação pelo ISS, já que estão inseridos no campo dos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário do serviço, previsão do § 3º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, o que já acontece em diversos outros setores da economia em que o serviço público é concedido a entes do setor privado.



Produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, video-tapes, discos, fitas cassete, compact disc, digital video disc e congêneres, quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda (subitem 13.06)

O autor lembra que o subitem proposto reproduz o texto do subitem 13.01 da Lista anexa à Lei do ISS, de 2003, porém acrescido da expressão final “quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda”. O subitem 13.01 foi vetado pelo então Presidente LULA, justamente por não conter a cláusula final ora sugerida. O veto deixou claro que se baseava nas decisões do STF nos RE 179.560-SP, 194.705-SP e 196.856-SP, que legitimaram a incidência do ICMS relativamente àquelas atividades em que as empresas se dedicam à comercialização de fitas (filmes) por elas próprias gravadas, com a finalidade de entrega no comércio em geral, operação que se distingue da hipótese de prestação individualizada do serviço de gravação de filmes com o fornecimento de mercadorias, isto é, quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda, prevalecendo, nesse caso, a incidência do ISS.

Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio, exceto em livros, jornais, periódicos, radiodifusão sonora e de sons e imagem de recepção livre e gratuita (subitem 17.25)

O subitem proposto reproduz quase que textualmente o item 86 constante da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 1968, com a redação da LCP nº 56, de 1987, vigente antes de a LCP nº 116, de 2003, vir a lume. Esta LCP incorporou, no subitem 17.07, o texto do referido item 86, diminuído da expressão final “exceto em jornais, periódicos, rádios e televisão”, precipitando o veto presidencial por inconstitucionalidade, uma vez que o dispositivo, por sua generalidade, permite a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (CF, art. 150, VI, *d*). Assim, a reposição da cláusula final devolve constitucionalidade ao texto.



3.2 Justificação da alteração de subitens já listados

3.2.1 Programas de computadores

Redação atual	Redação Proposta
1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.	1.04 - Elaboração de programas para computadores, “tablets” , “smartphones” e congêneres , inclusive a elaboração de jogos eletrônicos ou digitais .

O núcleo do subitem 1.04 é a elaboração de programas informacionais, mas o autor do projeto entende ser necessário atualizar a descrição da mídia onde é instalado o programa desenvolvido. A expressão “computador” tinha uma conotação ampla, que teria sido perdida com o surgimento de equipamentos eletrônicos cada vez mais especializados com características comuns às de um computador, notadamente a de incorporar programas informacionais. A inclusão dos “congêneres” (de computadores) objetiva esclarecer que a elaboração de programas aplica-se a qualquer equipamento que suporte sistemas lógicos para o cumprimento de suas funcionalidades.

3.2.2 Indústria gráfica

Redação atual	Redação Proposta
13.05 - Composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia.	13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos , fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos e embalagens, manuais técnicos e de instrução quando ficarão sujeitos ao ICMS.



A falta de expressa indicação, no atual subitem 13.05, de que os serviços de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia só estariam sujeitos ao ISS quando aplicados em objetos não destinados à comercialização ou industrialização tem gerado a atuação dos respectivos Fiscos, no sentido de se cobrar não só o ISS, mas também o ICMS, ocasionando a bitributação, vedada em nosso ordenamento. A insegurança jurídica daí decorrente prejudica não só os contribuintes e consumidores, mas também os Estados e Municípios, devido à grande demanda no Poder Judiciário para se resolverem os conflitos a respeito.

A Associação Brasileira de Embalagem (ABRE) ajuizou ação direta de inconstitucionalidade, defendendo a incidência exclusiva do ICMS. Alega na petição que “diversos Municípios interpretam o texto controvertido de modo a considerar permitida a tributação dos serviços de composição gráfica a título de ISS, ainda que a atividade represente mera etapa intermediária de processo produtivo de embalagens”, e que, equivocadamente, “os Municípios cindem a composição gráfica do processo de industrialização e comercialização para fazer incidir, de modo autônomo, o ISS, sendo que, para ela, “quaisquer atividades relativas à composição gráfica são absorvidas pelo objeto final da operação, que é a venda das embalagens”.

O STF concedeu medida cautelar a favor da ABRE, reconhecendo, por unanimidade, “que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas para integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.”

A alteração proposta consagra a interpretação mais acertada, dando a necessária segurança jurídica à relação Fisco-Contribuinte.

4 Emendas apresentadas

De autoria do Senador FRANCISCO DORNELLES, a Emenda nº 1 propõe nova redação para o subitem 17.25, a ser acrescido à Lista de Serviços:



17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos, rádio e televisão).

O autor afirma que:

Com a presente emenda, alvitra-se melhor técnica redacional ou precisão conceitual, ao empregar adequadamente a terminologia “inserção”, e não “veiculação” de publicidade, porque se cuida de “inserir” o material publicitário no espaço contratado e não de “veicular”, ato próprio de divulgação de conteúdos (notícias, informações e entretenimento) por meio de comunicação social. A sua vez, foram respeitadas as imunidades ou não incidências constitucionais, apontadas como exceção. (...) o novo preceito recomenda-se por (...) restabelecer o tratamento fiscal pretérito (...) no caso da prestação de serviços de publicidade, com as devidas exceções.

Também de autoria do Senador FRANCISCO DORNELLES, a Emenda nº 2 propõe nova redação ao art. 9º do projeto, com o objetivo de eliminar a revogação dos §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406, de 1968, aduzindo que:

- i) a justificação do PLS nº 386, de 2012-Complementar, não apresenta qualquer argumento em prol da pretendida revogação;
- ii) a tributação diferenciada dos serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, seja como profissional autônomo seja em nome de sociedade uniprofissional na qualidade de sócio, empregado ou não, porém, assumindo responsabilidade pessoal, vigora desde a criação do ISS pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, à Carta de 1946, passando por todas as leis nacionais reguladoras, desde o CTN de 1966, à LCP nº 116, de 2003;
- iii) a jurisprudência torrencial do STF e do STJ confirma que os §§ 1º e 3º de que se trata são compatíveis com os princípios conformadores da tributação da Carta vigente;



- iv) a revogação desses parágrafos acarretaria aumento brutal de imposto para milhões de contribuintes e corresponderia a um adicional do Imposto de Renda, não autorizado pela Carta Magna.

A Emenda nº 3 do Senador ARMANDO MONTEIRO propõe alterações no art. 1º do projeto, modificando o § 4º e acrescentando §§ 5º e 6º ao art. 3º e § 3º ao art. 6º, ambos da LCP nº 116, de 2003. O intuito primordial é o de evitar a bitributação que ocorreria se a prestação do serviço for tributada concomitantemente pelo Município infrator do *caput* ou do § 1º do art. 8º-A (em montante inferior à carga mínima de 2%) e pelo Município que jurisdiciona o estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, legitimado pelo projeto a cobrar do tomador ou intermediário o imposto, à alíquota de 2%.

A Emenda prevê que, para prevenir tal situação de insegurança jurídica para o contribuinte:

- i) ele responderá subsidiariamente pela obrigação tributária, exceto se realizar depósito judicial no valor da diferença entre a alíquota mínima de 2% e o montante do imposto efetivamente recolhido (§ 5º); e
- ii) o Município prejudicado pela cobrança indevida do imposto deverá exigir do outro ente o montante do ISS a que passará a ter direito (§ 6º).

A Emenda nº 4, de autoria do Senador LINDBERGH FARIAS, propõe ajustes redacionais nos seguintes dispositivos:

- i) incisos XII, XVI e XIX do art. 3º da LCP nº 116, de 2003, na forma do disposto no art. 1º do projeto e do Substitutivo apresentado ao final;
- ii) subitens 13.06 e 25.02 da lista de serviços anexa à LCP nº 116, de 2003, na forma do disposto no art. 3º do projeto e do Substitutivo apresentado ao final;
- iii) § 1º-A e § 1º-B do art. 3º da LCP nº 63, de 1990, na forma do disposto no art. 7º do projeto (correspondente ao art. 5º do Substitutivo apresentado ao final).



Os ajustes redacionais não alteram conteúdo nem mérito, mas são necessários para conferir coerência e garantir clareza, precisão e ordem lógica, atributos requeridos pelo art. 11 da Lei de Redação de Leis, a LCP nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.

5 Audiência pública

Em 13 de maio de 2013, realizou-se, nesta Comissão, audiência pública motivada por requerimento de autoria do Senador Armando Monteiro. Dela participaram: (i) Ricardo Almeida Ribeiro da Silva, Assessor Jurídico da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF); (ii) Roberto Bertoini, Secretário de Finanças de Porto Alegre, representando a Frente Nacional de Prefeitos (FNP); (iii) Edmundo Machado Oliveira, Diretor de Relações Institucionais da Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (BRASSCOM); Fábio Arruda Mortara, Presidente da Diretoria Executiva da Associação Brasileira da Indústria Gráfica Nacional (ABIGRAF).

II - ANÁLISE

1 Constitucionalidade, juridicidade, regimentalidade e técnica legislativa

1.1 Constitucionalidade

A iniciativa está amparada na Carta Magna. Embora o ISS seja de competência municipal e distrital, a teor dos arts. 156, III e 147, parte final, da CF, a autonomia dos Municípios e do DF para legislar a respeito encontra-se limitada, de forma específica, pelo Constituinte originário e derivado, nos seguintes dispositivos:

a) inciso III do art. 156, segundo o qual cabe à lei complementar definir os serviços passíveis de imposição (pelos Municípios e pelo DF);

b) § 3º do art. 156, segundo o qual cabe à lei complementar: (I) fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (II) excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; (III) regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A competência municipal e distrital em matéria tributária é também limitada, genericamente – o que inclui o ISS –, pelo art. 146, que



incumbe à lei complementar: (i) dispor sobre conflitos de competência entre os entes federados; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (iii) estabelecer normas gerais especialmente, entre outras, sobre definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos; (iv) definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, facultada a instituição de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições próprios dos três níveis de governo.

A propósito, a legislação de caráter nacional relativa ao ISS compõe-se das seguintes normas:

a) A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que *dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*, denominada Código Tributário Nacional (CTN), tem “status” de lei complementar e, nos seus arts. 71 a 73, dispôs sobre o fato gerador, o contribuinte e a base de cálculo do ISS. Os arts. 71 a 73 duraram pouco, tendo sido revogados pelo Decreto-Lei nº 406, de 1968. As demais normas do CTN, inclusive as relativas à competência, às limitações do poder de tributar e outras normas gerais aplicáveis aos tributos, valem para o ISS;

b) o Decreto-Lei nº 406, de 1968, também com “status” de lei complementar, regulou, em seus arts. 8º a 12, o ISS, mas os arts. 8º, 10, 11 e 12 foram expressamente revogados pela LCP nº 116, de 2003, juntamente com as seguintes normas que também regulavam o ISS: os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; as LCPs nº 22, de 9 de dezembro de 1974, 56, de 15 de setembro de 1987, 100, de 22 de dezembro de 1999, e a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984. O art. 9º do Decreto-Lei nº 406, de 1968, teve os seus §§ 2º, 4º, 5º e 6º derogados, pois o inciso IV do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 1969, que dera nova redação ao § 2º, e a LCP nº 100, de 1999, que acrescentara os §§ 4º, 5º e 6º, foram expressamente revogados pelo art. 10 da LCP nº 116, de 2003. Continuam vigorando apenas os §§ 1º e 3º do art. 9º, que, conforme comentado no tópico I.1.3 deste relatório, cuidam do tratamento diferenciado e favorecido dos profissionais autônomos e das sociedades “uniprofissionais”;

c) a LCP nº 116, de 2003, é a Lei Básica do ISS. Regula o fato gerador – materialidade, aspecto espacial, aspecto temporal – o sujeito passivo (contribuinte e responsável) e a base de cálculo geral. Fixa a alíquota máxima em 5% e estabelece a não incidência sobre as exportações de serviços para o exterior;



d) a LCP nº 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional – previsto no art. 146, III, *d* e parágrafo único da CF. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, de oito tributos das três esferas de Governo, entre os quais o ISS.

O PLS nº 386, de 2012-Complementar, ao fixar a alíquota mínima e vedar a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte em carga efetiva inferior a 2%, completa a regulação dos dispositivos constitucionais relativos ao ISS.

Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre a matéria, a teor dos arts. 48, I, e 24, I, sendo a iniciativa franqueada a qualquer parlamentar federal, a teor do art. 61, todos da CF.

1.2 Inconstitucionalidade da parte final do art. 9º

O art. 9º do projeto, na sua parte final, manda observar, relativamente ao seu art. 3º, o disposto no art. 106, I, do CTN, o qual reza:

Art. 106. A Lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

O art. 3º do PLS nº 386, de 2012-Complementar, como visto, acrescenta onze subitens à Lista de Serviços da LCP nº 116, de 2003, e altera dois já existentes. Pretende o art. 9º do projeto que este art. 3º não seja inovador, mas meramente interpretativo, ou seja, os subitens por ele veiculados apenas “aclarariam” o sentido dos itens genéricos que eles desdobram ou dos subitens por eles reescritos com nova linguagem. Assim, os subitens “aclaradores” ou interpretativos aplicar-se-iam, retroativamente, desde o momento em que a lei interpretada – no caso, a LCP nº 116, de 2003 – começou a vigorar. Em outras palavras, os serviços “aclarados” pela lei nova já estariam incluídos de forma “não clara” na lei velha. Os Municípios e o DF poderiam, em consequência, entender estar sendo autorizados a cobrar ISS sobre atos ou fatos pretéritos, isto é, ocorridos antes da publicação da lei local que vier a inserir tais subitens à sua Lista de Serviços.



É evidente que essa pretensa retroatividade afrontaria os princípios constitucionais da irretroatividade, da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal, insculpidos nas alíneas *a*, *b* e *c*, do inciso III do art. 150 da CF[†].

A doutrina e a jurisprudência consagraram o entendimento de que a lei interpretativa reveste-se de caráter excepcional porque a função interpretativa conclusiva é reservada ao Poder Judiciário. Como diz Ruy Barbosa Nogueira[‡]:

O inciso I do art. 106 somente pode ser entendido dentro do poder de autolimitação que tem o Estado, porque a interpretação autêntica, no campo tributário, somente pode esclarecer dúvidas sem qualquer agravo. (...) poderá como medida de política tributária e dentro da autolimitação dispor sobre os aspectos da equidade, remissão, anistia, enfim de suavizações, *jámais de agravações retroativas em relação às obrigações tributárias principais*". (grifamos)

Em matéria tributária, assim como penal, não pode haver retroatividade, salvo se benigna. Assim sendo, a pretendida função interpretativa só caberia, quando muito, ao subitem 13.05, já existente na lei interpretada (LCP nº 116, de 2003), cujo texto é expandido pelo projeto, à guisa de interpretação, para deixar claro que o ISS não pode ser exigido nas hipóteses em que os serviços ali descritos forem aplicados em objetos destinados à comercialização ou industrialização, sujeitos ao ICMS. A interpretação autêntica teria, no caso, o efeito - benigno - de espantar a bitributação vedada pela Lei Maior.

1.3 Juridicidade, regimentalidade e técnica legislativa

Com a ressalva de inconstitucionalidade da parte final do art. 9º, já comentada, a proposição atende a todos os requisitos de juridicidade: inovação, generalidade, espécie normativa adequada, coercibilidade, adequação ao ordenamento jurídico nacional, em especial ao CTN. Cabe à

[†] 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:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
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*.

[‡] *In* Curso de Direito Tributário. 14ª edição. Saraiva, 1995, p. 84/85.



CAE o seu exame, a teor do art. 99, IV, do Regimento Interno do Senado Federal. Quanto à técnica legislativa, a proposição é passível dos seguintes aperfeiçoamentos que sugeriremos ao final, para adequá-la às diretrizes da LCP nº 95, de 1998:

a) os arts. 4º, 5º e 6º podem ser fundidos num só artigo, tendo em vista que introduzem novos dispositivos à mesma lei, a Lei de Improbidade Administrativa;

b) a parte inicial do art. 8º – *para fins de cumprir o disposto no art. 10-A da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992* – deve ser suprimida, uma vez que a determinação que se segue – *os entes federados deverão, no prazo de 2 (dois) anos, contado da publicação da lei, declarar nulos os dispositivos que contrariem o disposto no caput e no §1º do art. 8º da Lei Complementar nº 116, de 2003* – não visa exatamente àquela finalidade. O descumprimento da determinação imposta na parte final do art. 8º é que caracterizará omissão tipificada como ato de improbidade administrativa no citado art. 10-A. Ademais, a expressão “declarar nulos” pode trazer implicações sérias quanto aos atos praticados anteriormente à referida declaração. A substituição da expressão “declarar nulos” por “revogar” deixaria claro que o ato terá efeitos prospectivos.

c) o art. 9º contém as cláusulas de vigência e revogação, contrariando a diretriz da LCP nº 95, de 1998 (art. 3º, III) no sentido de que cada uma dessas cláusulas constitua dispositivo próprio;

d) o parágrafo único do art. 8º, por ser cláusula de eficácia, deve agregar-se à cláusula de vigência, a ser destacada do art. 9º;

e) algumas linhas pontilhadas e notações “(NR)” não foram utilizadas corretamente, em conformidade com o art. 12, III, *d*, da LCP nº 95, de 1998;

f) a ementa deve ser adaptada para enumerar todas as leis que estão sendo alteradas.

2 Mérito

2.1 Prevenção e repressão da “guerra fiscal”

O mérito do PLS nº 386, de 2012-Complementar, é indiscutível. Embora editada em data posterior à EC nº 37, de 12 de junho de 2002, a LCP nº 116, de 31 de julho de 2003, não pôde, em razão das normas disciplinadoras do processo legislativo, regular plenamente os mecanismos



antiguerra fiscal enunciados na EC. Tais mecanismos, em aplicação provisória por conta do art. 88 do ADCT, precisam ser reforçados e perenizados.

Com efeito, a insidiosa guerra fiscal, embora parcialmente contida pela ampliação das hipóteses em que o local de prestação de serviço foi eleito como critério para a competência do ISS, levada a efeito pela própria LCP nº 116, de 2003, ainda persiste, em detrimento do equilíbrio federativo. Exemplo nefasto manifesta-se no fato de que apenas quatro ou cinco cidades brasileiras se apropriam de mais de 80% das operações de *leasing* tributáveis realizadas no Brasil, pela simples “atração”, às vezes desleal, dos estabelecimentos-sede para os seus territórios, ignorando a preponderância e a capacidade econômica manifestada por milhares de estabelecimentos prestadores desse serviço espalhados em quase todos os Municípios do País. Municípios há que, mesmo estabelecida em lei a alíquota mínima de 2%, concedem benefícios aplicados diretamente à base de cálculo, fazendo com que a alíquota efetiva do imposto fique abaixo dos 2%.

Louvamos a proposta inovadora de determinar, nos casos em que o estabelecimento prestador e o estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço estejam localizados em territórios de entes tributantes distintos, a responsabilidade ao tomador ou intermediário do serviço, para recolher ao Município prejudicado o tributo, aplicada a alíquota mínima de 2%. Essa proposta, talvez a única capaz de dar eficácia à EC nº 37, de 2002, encontra respaldo direto no art. 128 do CTN (*Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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*).

Ademais, ela é consistente com os princípios de equidade e justiça fiscal entre os entes tributantes municipais, pois não estimula a mudança na localização das empresas tomadoras de serviços ou intermediárias.

As modificações propostas na Lei de Improbidade Administrativa vêm ao encontro da necessidade de punir os agentes públicos que insistirem em promover a guerra fiscal, dando coercibilidade à norma, e complementando o arcabouço jurídico de proteção das finanças públicas, constituído da LCP nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de



finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e da Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, que tipifica, no Código Penal, crimes contra as finanças públicas e aperfeiçoa leis definidoras de crime de responsabilidade, entre as quais o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967, relativo a prefeitos e vereadores. A inserção dos novos dispositivos, sua vigência e eficácia podem, contudo, ser feitas de modo mais compatível com a Lei de Redação de Leis, conforme proporemos ao final. Entendemos que dois anos é um prazo muito longo para o início da eficácia das sanções antiguerra fiscal. O prazo de um ano que proporemos é mais que suficiente para os Estados revogarem os dispositivos da guerra fiscal que porventura ainda subsistam na sua legislação, a despeito de sua inconstitucionalidade material.

Cabe observar que os dispositivos antiguerra fiscal não dão margem à bitributação que motivou a Emenda nº 3, pois o projeto retira do Município infrator a competência para cobrar o ISS, sempre que estipular alíquota inferior a 2% ou conceder qualquer tipo de benefício que redunde em uma carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2%, tornando nula a lei ou ato do Município e transferindo a competência para o Município de localização do tomador ou intermediário (§ 2º do art. 8º-A).

Se o Município infrator exigir o tributo, cabe ao prestador de serviço recusar-se a pagar-lhe e, se por alguma razão, fizer o pagamento indevido, terá o direito à restituição, nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

A previsão contida na citada emenda de o Município competente para a cobrança do imposto exigi-lo do *Município que originalmente arrecadou o tributo*, é impraticável. Talvez acirre a guerra fiscal que se pretende evitar.

Outra previsão, contida na redação oferecida ao § 4º do art. 3º (*o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, em ambas as situações somente na hipótese do descumprimento do caput e § 1º do art. 8º-A desta Lei Complementar*), não contribui para aprimorar o texto. Ao contrário, cria dúvidas sobre o seu alcance, pois é contraditório com outras hipóteses previstas, por exemplo, nos incisos I e XX do art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 2003, segundo as quais o imposto será também devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.



Todavia, em homenagem ao Senador ARMANDO MONTEIRO, que tem uma legítima preocupação, que compartilhamos, com a bitributação, acolhemos, no Substitutivo, parcialmente a Emenda nº 3, mediante a inclusão no seu art. 2º, de um § 3º ao art. 8º-A da LCP nº 116, de 2003.

2.1.1 Possibilidade de desoneração da construção civil

A EC nº 37, de 2002, ao criar os mecanismos antiguerra fiscal, estabeleceu alíquota mínima de 2%, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 1968 (art. 88, I do ADCT).

O Quadro a seguir facilita a visualização da comparação.

Quadro Comparativo de Serviços de Construção Civil Constantes da Lista de Serviços Antiga e da Atual

Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 1968	Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2013
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 , (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeita ao ICM).	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).
34 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeita ao ICM).	7.05 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeita ao ICMS).



Observação: as expressões negritadas mostram as semelhanças entre os textos do item 32 e do subitem 7.02.

A exceção contida na EC nº 37, de 2002, se justifica a duplo título. Primeiro, o setor da construção civil não se presta à chamada guerra fiscal, pela sua própria característica. Só se constrói onde efetivamente há uma demanda. Desde a sua instituição, o ISS é cobrado pelo Município que jurisdiciona o local da prestação do serviço de construção civil, não se aplicando o critério geral que considera o serviço prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador. Segundo, a construção civil é componente da Formação Bruta de Capital na contabilidade do Produto Interno Bruto (PIB), ou seja, é investimento. Lamentavelmente, a comparação da taxa de investimento do Brasil com a de outros países nos revela um quadro preocupante: ao longo do período 2002/2011 a relação investimento/PIB média no mundo foi de 23%, enquanto aqui foi de 17%. Se levarmos em consideração apenas o investimento que se dá sob a forma de construção, a situação é ainda pior, pois, segundo nos revela estudo do economista Francisco Pessoa Faria (Valor, 24 a 26 de maio de 2013, p. A-12), a nossa taxa de construção/PIB foi de 7,4% no período assinalado, muito inferior à média dos outros países (12,5%). Ficamos em penúltimo lugar, à frente somente da África do Sul.

Não podemos nos dar ao luxo de tributar o investimento, muito menos a construção civil (residências, instalações produtivas e a infraestrutura). É imperativo permitir que os Municípios e o DF mantenham ou venham a dar tratamento mais favorecido para a construção civil, em consonância com os incentivos fiscais concedidos pelo Governo Federal, entre os quais a desoneração da folha, o Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação (alíquota única de 4% sobre a receita mensal ou de 1% no caso do Programa Minha Casa Minha Vida). No Substitutivo que apresentaremos ao final, sugeriremos a manutenção de tratamento diferenciado para esse setor.

2.1.2 Possibilidade de desoneração do transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros

Em face do clamor popular pela redução da tarifa de transporte coletivo municipal de passageiros, manifestado nas passeatas de junho de 2013, que levaram às ruas milhões de pessoas em todo o País, o Poder Público federal, estadual, distrital e municipal aprovou medidas imediatas para



resolver o problema, entre as quais a Lei nº 12.860, de 11 de setembro de 2013, que dispõe sobre a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da prestação de serviços regulares de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

Deve-se, por coerência, como sugeriremos no Substitutivo, permitir aos Municípios e ao DF que desonerem o mesmo serviço do ISS.

2.2 Ampliação e alteração da Lista de Serviços

2.2.1 Serviços de informática e congêneres (item 1 da Lista atual)

A alteração proposta para o subitem 1.04 não é polêmica. Ao contrário, elimina dúvidas em relação à obrigação tributária de centenas de empresas de desenvolvimento de *software* que têm direcionado sua produção para plataformas computacionais mais modernas do que o antigo computador pessoal de mesa padrão IBM. Nesse caso, não seria razoável discriminar a incidência do tributo em função da tecnologia ou da arquitetura construtiva do computador para o qual o *software* é originalmente desenvolvido.

Não obstante, para evitar que se forme jurisprudência exigindo a listagem exaustiva, em lei complementar, dos tipos de computadores para os quais o programa está sujeito à tributação pelo ISS, aperfeiçoamos a redação proposta para o item 1.04, no sentido de tornar a menção a *tablets* e *smartphones* meramente exemplificativa.

Os subitens 1.09 a 1.13, por sua vez, estão sendo acrescidos à Lista de Serviços.

O subitem 1.09 emprega a expressão “computação em nuvem”, uma tradução literal e não oficial do termo “*cloud computing*”, usado na língua inglesa para designar a prestação onerosa, via internet, de serviços de processamento e armazenamento de dados fora das dependências do tomador do serviço, em formatos com maior ou menor valor agregado.

Na justificação, o projeto se preocupa em mencionar alguns desses formatos, também por meio de uma tradução direta de seus acrônimos em inglês: IaaS (*infrastructure as a service*), como “infraestrutura como um



serviço”; PaaS (*platform as a service*), como “plataforma como um serviço”; e SaaS (*software as a service*), como “programa como um serviço”.

Computação em nuvem designa novas formas de organizar a oferta e, principalmente, o consumo de sistemas de informação. Em vez de o planejamento, a contratação, a montagem e a manutenção desses sistemas serem feitos por equipes próprias, como tem sido usual há anos, as empresas têm decidido, com mais frequência, contratar de terceiros a “solução” para suas necessidades de Tecnologia da Informação (TI).

A atratividade desses novos formatos se explica por variados fatores. O crescimento na capacidade de transmissão das redes de telecomunicações, por exemplo, viabilizou, a custos acessíveis, a troca de enormes volumes de dados entre o tomador e o prestador de serviço e, assim, permitiu que o armazenamento e o processamento das informações passassem a ser feitos remotamente. A possibilidade de fazer uso de tecnologias e sistemas de gestão, antes inacessíveis a muitas empresas em razão dos investimentos de capital e em pessoal especializado, ou a simples busca por reduções nos custos operacionais, especialmente na área de TI, também explicam esse movimento.

Pode-se dizer que a oferta de serviços de *cloud computing* acompanha as sucessivas ondas de terceirização e especialização que tem influenciado a estratégia de negócios em diversos setores da economia. Adiciona mais valor, contudo, porque envolve não apenas a mão de obra, mas a cessão, para uso compartilhado, de equipamentos e *softwares* que outrora compunham o ativo imobilizado da firma.

Não há dúvida, portanto, que se trata de um mercado em expansão, sobre o qual poderia incidir o ISS. Analisemos, primeiramente, se a terminologia empregada é adequada, para depois avaliarmos o mérito da decisão de tributar essas atividades.

O uso do jargão “nuvem”, que, no ambiente de TI, refere-se à internet, parece inadequado por dois aspectos. Em primeiro lugar, o uso remoto de sistemas de informação não requer que os dados trafeguem pela internet, pois podem ser empregadas redes corporativas (privadas) ou tecnologias distintas do IP, constituindo meios de transmissão distintos da internet.



Para exemplificar, consideremos o “espelhamento” dos sistemas de informação e das bases de dados de um banco de investimento, que precisa ser realizado por determinação do Banco Central. O volume de informação requer a contratação de linhas dedicadas, em fibra ótica, entre as dependências do banco e do prestador de serviço. Não se trafegam dados pela internet, mas o serviço prestado no sítio espelhado é congênere àquilo que o mercado costuma designar por *cloud computing*.

Esse exemplo nos remete ao segundo aspecto da impropriedade da redação. Quando a vinculação semântica é circunstancial, ela pode se alterar rapidamente, fazendo com que o termo empregado, que pouco reflete, em si, os serviços que se deseja tributar, deixe de referenciá-los.

Já existe previsão, no subitem 1.03 (“processamento de dados e congêneres”), de tributação aos serviços de processamento de dados. Logo, poderá haver associação (sobreposição) entre os subitens 1.03 e 1.09 no momento de se classificar determinado serviço. Novamente, não faz sentido que a discriminação dependa da tecnologia que está sendo empregada na prestação, pois essa forma de diferenciação é muito volátil.

O PLS nº 386, de 2012-Complementar, pretende incluir um subitem 1.12, que trata da hospedagem de conteúdos digitais em geral (dados, imagens, vídeos, páginas eletrônicas e aplicativos). Analogamente, haverá risco de sobreposição na classificação tributária de determinados serviços de TI. A título de exemplo, **os serviços de hospedagem** prestados por UOL, Terra e diversos outros provedores na internet **são também considerados *cloud computing***.

Nessas situações em que um serviço puder ser classificado em mais de um subitem da lista, como definir a alíquota a ser aplicada, se forem diferentes? Podem até surgir interpretações que se proponham a diferenciar cada classificação, mas como separar contabilmente as receitas de um prestador, para formação das bases de cálculo, se todos os serviços, segundo tal interpretação, forem prestados pelo provedor?

Essas as razões que nos levam a sugerir, como aprimoramento de forma, a aglutinação dos subitens 1.09 e 1.12 em uma nova redação que proporemos para o subitem 1.03.

O subitem 1.10, por sua vez, apresenta grande risco de gerar dupla obrigação tributária sobre parcelas indiscrimináveis da receita de



prestadoras de serviços de telecomunicações. Na justificação do projeto, afirma-se que os provedores de conexão à internet não se confundem com os proprietários dos meios de transmissão (as operadoras, no caso), nem na dimensão tecnológica, nem na jurídica.

Na perspectiva técnico-funcional, alega-se que os provedores de acesso à internet seriam as firmas responsáveis por atribuir um endereço IP ao tomador do serviço, atividade distinta da executada pela operadora, que simplesmente carregaria os pacotes IP de uma ponta à outra da rede. Não se pode dizer que tal afirmação é totalmente imprópria para descrever a realidade, pois ainda ocorre nos acessos “discados” à internet, forma de conexão ainda usada por cerca de 10% dos domicílios no País.

Por outro lado, a atividade atribuída ao provedor de acesso (fornecimento de um endereço IP) vem sendo realizada, há mais de dez anos, pela própria operadora, como parte inseparável de serviços de telecomunicações que proveem o acesso em banda larga à internet para usuários residenciais e empresariais. Hoje, são mais de 100 milhões de acessos fixos e móveis em banda larga, todos operados, na dimensão tecnológica, exclusivamente pela operadora de telecomunicações. Nesses casos, o “provedor de acesso à internet” é, de fato, a operadora. As firmas que, na era do acesso discado, realizavam essa atividade, hoje se dedicam a oferecer conteúdos atrativos e serviços de suporte ao assinante.

Se aprovada sem alterações, a redação do subitem 1.10 suscitará a cobrança do ISS sobre uma parcela não definida da receita de serviços de telecomunicações, sobre a qual já incide o ICMS.

Na dimensão jurídica, alega-se que o provimento de acesso é classificado como serviço de valor adicionado pelo art. 61 da Lei nº 9.472, de 1997, e, como tal, não se confundiria com o serviço de telecomunicações que lhe dá suporte. Tal interpretação foi abalada, para os fins deste debate, com a alteração promovida pela Anatel na definição do Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), por meio da Resolução nº 614, de 31 de maio de 2013, que aprovou um novo regulamento para o referido serviço. SCM é o nome próprio do acesso fixo em banda larga à internet, um serviço de telecomunicações de interesse coletivo outorgado por meio de autorização pela Anatel.

O art. 3º desse regulamento afirma que o SCM é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo que possibilita a oferta de



capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, **permitindo inclusive o provimento de conexão à internet**, utilizando quaisquer meios, a assinantes dentro de determinada área geográfica.

Dada a competência legal da Anatel para regulamentar os serviços de telecomunicações, torna-se questionável a separação jurídica pretendida entre um “serviço de acesso à internet” (ou a outras redes congêneres de computadores) e os serviços de telecomunicações que, faticamente, proveem tal acesso.

Cumpra ressaltar também que essa alteração torna não mais exigível o pagamento pelo usuário do preço pelo “provimento de acesso à internet”, atividade inexistente (e, por isso, sem valor para os usuários) que vinha sendo cobrada por milhares de provedores, com a anuência da Anatel, como requisito para assinatura do SCM prestado pelas concessionárias de telecomunicações.

Excluído o acesso discado à internet, não se vislumbram outras situações em que o acesso oneroso a uma rede de computadores possa ser provido por uma firma sem outorga de serviço de telecomunicações e sem que sobre a respectiva receita não incida o ICMS, de forma que a referência genérica contida no subitem também gera risco de conflito com a base do tributo estadual.

Em suma, o “acesso a redes de computadores e congêneres, inclusive a internet” é atividade oferecida de forma inata pelo SCM e por outros serviços de telecomunicações, como o Serviço Móvel Pessoal (SMP ou banda larga móvel), quando a conexão é em banda larga (não discada). Para evitar dupla tributação sobre as operadoras de telecomunicações, sugeriremos a não inclusão do subitem 1.10 na lista de serviços.

Nos serviços referenciados pelos subitens 1.11 e 1.13 propostos no PLS nº 386, de 2012 - Complementar, o prestador não oferece capacidade de processamento ou armazenamento de conteúdos digitais (entre os quais, informações de propriedade do tomador), mas **o conteúdo em si**, na forma de notícias, vídeos, imagens e até aplicativos, entre outros formatos possíveis.

Com base nessa característica comum, os portais de notícia na *web*, o NetFlix, as lojas virtuais da Apple, o Google, o Skype, o Buscapé e o Mercado Livre, entre milhares de outros conteúdos e aplicativos ofertados via internet, seriam serviços congêneres para fins tributários. Como se vê, as



expressões “conteúdos” e “aplicativos”, empregadas no item 1.11, referem-se a produtos de natureza diversa. Conveniente seria, portanto, que a incidência do ISS sobre conteúdos e aplicativos fosse tipificada em itens independentes.

Com tal finalidade, exclui-se do item 1.11 o termo “conteúdos”, que passa a constar do item 1.13. Substitui-se também o emprego da expressão “cessão temporária”, cuja conotação aproxima-se mais da obrigação de dar – e não de fazer, que compõe o núcleo conceitual da prestação de serviço tributável pelo ISS –, pelo verbo “disponibilizar”, em ambos os casos.

Para evitar questionamentos relativos à constitucionalidade da tributação sobre a oferta de conteúdos, deve-se fazer ressalva à imunidade tributária para jornais, livros e periódicos, prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, que se aplica aos produtos independentemente da forma em que são comercializados e distribuídos (papel ou em formato digital, por meio da internet).

2.2.2 Serviços de locação empresarial de bens móveis e imóveis

Não concordamos com a inclusão da “locação empresarial de bens móveis” (subitem 3.06), em face da Súmula Vinculante 31, aprovada em 4 de fevereiro de 2010 pelo STF, declarar que “É inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis”. As razões carreadas na justificção ao projeto são relevantes. De fato, o *leading case* (RE 116.121/SP, julgado em 11.10.2000), que fundamentou a Súmula, mostrou um Plenário dividido (6x5) e, desde então, a composição da Corte renovou-se quase por completo.

Importa recordar que a tributação dos serviços de locação de bens móveis esteve presente em todas as quatro listas que precederam a atual, a saber: (i) inciso I do § 1º do art. 71 do CTN, com redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967; (ii) inciso XVIII da Lista anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 1968; (iii) item 52 da Lista do Decreto-Lei nº 834, de 1969; (iv) item 79 da Lista da LCP nº 56, de 1987. Constava, igualmente, do projeto convertido na atual Lei do ISS como subitem 3.01 do item 3 – serviços prestados mediante locação, cessão e direito de uso e congêneres – vetado pelo Presidente da República, que invocou a decisão do STF no retrorreferido RE. Consta não só dos demais subitens do item 3 – 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05, não vetados – como do subitem 15.03 – locação e



manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral e do subitem 1.05 – licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador.

Se recuarmos no tempo, veremos que, antes da Reforma Tributária de 1965, a locação de bens móveis era tributada pelos Estados por meio do “imposto de transações”, criado com base na competência concorrente (com a União) prevista no art. 11 da Constituição Federal de 1934 e no art. 21 da Constituição Federal de 1946.

Na locação de bens móveis, não temos locação de serviços ou fornecimento de trabalho. Entretanto, ela se constitui em serviço, por se tratar de venda de um bem imaterial na etapa da circulação econômica consistente na venda de um direito de uso ou gozo de um bem móvel, que é considerado como serviço para efeito do ISS. Não há transferência de propriedade do bem móvel de uma pessoa para outra que continua na propriedade do locador, apenas é transferida a posse, temporariamente.

Não obstante essa argumentação, entendemos inoportuna a inclusão da locação empresarial de bens móveis na lista de serviços.

Discordamos também da tributação pelo ISS da “locação empresarial de bens imóveis” (subitem 3.07), que até hoje não constou de nenhuma Lista de Serviços, apesar de que serviços congêneres foram e continuam sendo tributados, a exemplo de: hospedagem de qualquer natureza, cujas modalidades estão elencadas no subitem 9.01; locação de espaço para efeito da guarda de veículos (subitem 11.01); a locação de espaço para guarda de outros bens está incluída no subitem 11.04, quando se fala em armazenamento, depósito e guarda de bens de qualquer espécie; aluguel de capela (25.01). A oneração da locação empresarial de bens imóveis com mais um tributo desestimularia a construção civil em um país com déficit habitacional enorme e teria um impacto negativo sobre a inflação, pois é certo que os locadores repassariam para os locatários mais esse ônus tributário, a exemplo do que já fazem com o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

2.2.3 Serviços de saneamento ambiental e tratamento de água

Somos, contudo, contrário à reintrodução dos subitens 7.23 – saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres – e 7.24 – tratamento e purificação de água. Eles



também constaram do projeto de lei convertido na atual Lei do ISS e foram vetados, desta feita, por razões de mérito, pelo Presidente da República, sob os argumentos de que:

a) poderiam comprometer o objetivo do governo de universalizar o acesso a tais serviços básicos; e

b) acarretariam aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento e água tratada.

Concordamos, plenamente, com esse veto, e lembramos que esta Casa aprovou, por unanimidade, em 18 de maio de 2010, o PLS nº 730, de 2007, que autoriza o Poder Executivo a reduzir a zero as alíquotas da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep incidentes sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviço público de saneamento básico. O autor do projeto, o Senador FRANCISCO DORNELLES, informou, na justificação, que essas duas contribuições sociais retiram das empresas estaduais de água e esgoto o equivalente a 8% de suas receitas, dinheiro que deixa de ir para investimentos na ampliação dos serviços ou majora a conta já salgada cobrada dos usuários. O projeto tramita na Câmara dos Deputados sob nº 7.467, de 2010.

Cabe, ainda, mencionar a tramitação nesta Casa:

a) do PLS nº 717, de 2011, do Senador AÉCIO NEVES, que reduz a zero as alíquotas da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, incidentes sobre serviços públicos de captação, tratamento e distribuição de água e esgoto; e

b) do PLS nº 108, de 2007, do Senador RENATO CASAGRANDE, que permite a utilização de investimentos dos prestadores de serviços públicos de saneamento básico como descontos dos montantes da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

2.2.4 Serviços vinculados à indústria gráfica

O projeto põe fim à bitributação (ICMS e ISS) que afeta, de longa data, o importante setor da indústria gráfica, composto de vinte mil gráficas, com produção anual de R\$ 30 bilhões (2,3% da indústria de transformação) e duzentos e vinte mil empregos, aportando maior segurança



jurídica aos contribuintes prestadores dos serviços referidos no subitem 13.05 da Lista.

2.2.5 Serviços relativos a fonografia por encomenda

Não há dúvida de que a inserção da expressão “feita por solicitação de outrem ou por encomenda” individualiza a prestação dos serviços de produção, gravação, edição e legendagem de filmes, videoteipes, discos, fitas cassete, *compact disc*, *digital video disc* e congêneres, tornando-a passível de incidência do ISS e afastando-a da incidência do ICMS. Deve ser, contudo, retirada a expressão “distribuição”, passível de tributação pelo ICMS. Com a edição da Emenda Constitucional nº 75, em 15 de outubro de 2013, que acrescentou a alínea *e* ao inciso VI do art. 150 da Constituição, instituindo nova hipótese de imunidade de impostos, torna-se necessário excetuar da tributação *fonogramas e videogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias óticas de leitura a laser*. A boa técnica legislativa sugere que se mencione o dispositivo constitucional, em vez de reproduzi-lo.

2.2.6 Propaganda e publicidade

O Senador FRANCISCO DORNELLES apresentou emenda ao subitem 17.25 proposto, alegando que haveria maior precisão conceitual se fosse empregado o termo “inserção” no lugar de “veiculação” do material publicitário, porque “veicular” seria ato próprio de divulgação de conteúdos por meio de comunicação social (rádio, televisão, livros, jornais e revistas), nos quais a incidência do tributo é afastada.

Decerto que parte da receita dos provedores de conteúdos e aplicativos na internet provém da venda de espaço publicitário em suas páginas eletrônicas, de forma que, sem a previsão contida no subitem 17.25, a atividade econômica desses agentes não estaria sendo homogeneamente tributada.

Sugerimos, portanto, que se acate a emenda proposta pelo Senador DORNELLES, sem excluir o termo “propaganda” originalmente incluído no projeto, para evitar dúbias interpretações sobre a diferença conceitual entre propaganda e publicidade que possam resultar em não



incidência do ISS sobre parcela dos serviços de natureza comercial. Aprimoramos, contudo, a redação proposta pelo Senador DORNELLES, substituindo a expressão “rádio e televisão” pelo texto contido na parte final da alínea “d” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição: “modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”.

2.2.7 Inclusão de outros serviços

Acolhemos, por pertinentes, as sugestões apresentadas por entidades municipalistas no sentido de alterar e incluir os seguintes subitens:

Redação da LCP nº 116, de 2013	Alteração ou inclusão sugerida
Inexistente.	4.24 - Confeção de lentes oftalmológicas sob encomenda.
Inexistente	6.06 - Aplicação de tatuagens, <i>piercings</i> e congêneres.
7.06 - florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres.	7.16 - Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita e congêneres.
11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.	11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes .
14.05 - Restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.	14.05 - Restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento , polimento e congêneres, de objetos quaisquer.
Inexistente	14.14 - Guincho intramunicipal, guindaste e içamento.
25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.	25.02 - Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.
Inexistente	25.05 - Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento.

2.3 Cálculo do valor adicionado nos Municípios para creditamento das parcelas do ICMS a eles pertencentes

O art. 158, parágrafo único, inciso I, da Carta Magna determina que, no mínimo, 3/4 (três quartos) da parcela do ICMS pertencente aos Municípios seja creditada, pelos Estados, aos respectivos Municípios, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações, realizadas em seus territórios. Nada mais justo que o valor adicionado seja computado em benefício do Município onde a operação ou prestação foi realizada, conforme proposto no art. 7º do projeto. Entretanto, o creditamento de que se trata não abrangerá as transações comerciais não presenciais, só aproveitará aos Municípios situados na mesma unidade federada (Estado ou Distrito Federal), o que ficará explícito no ajuste de redação que proporemos no substitutivo. Adicionalmente, proporemos o desdobramento do dispositivo sugerido em dois parágrafos, em benefício da melhor técnica legislativa.

2.4 Tributação dos profissionais autônomos e das sociedades uniprofissionais de profissionais liberais

As razões históricas que levaram o legislador complementar a instituir a dicotomia das bases de cálculo no ISS no CTN, de 1966, e no Decreto-Lei nº 406, de 1968, estão registradas em estudo inédito de Gilberto de Ulhôa Canto, coautor do CTN, onde se lê:

É sabido que o ISS pode revestir-se, ora das características de imposto pessoal e direto, ora das de tributo real e indireto, conforme o respectivo ônus, de acordo com a natureza do serviço, seja ou não transferível ao consumidor final. Assim, por exemplo, no caso de serviços de lavanderia, pode o gravame ser transferido, como no Imposto de Circulação de Mercadorias, típico dos tributos indiretos, ao tomador do serviço, ao passo que na prestação de serviços profissionais, como de auditoria e contabilidade, advocacia, arquitetura e outros, o ônus do imposto é suportado definitivamente pelo seu contribuinte legal, o prestador do serviço. Nesta hipótese, caso a legislação federal uniforme, complementar da Constituição, não excluísse da norma geral de incidência do ISS sobre o movimento econômico tais atividades, estaria desvirtuando o suporte econômico de tributo, **de forma a transformá-lo em verdadeiro imposto municipal sobre a renda, com a agravante de incidir sobre a receita bruta.** (grifamos)

Haverá que se manter a cautelosa distinção que hoje é feita ... entre serviços prestados pelo próprio contribuinte e outros serviços, para vedar, no primeiro caso, a adoção, para base de cálculo do imposto, do preço do serviço, pois na hipótese o ISS assume caráter de imposto direto, inevitavelmente confundido com o imposto de renda,



sob a forma de tributo sobre a receita bruta, característica que não tem quando grava serviço de caráter comercial (lavagem de roupa, fornecimento de hospedagem, etc).

Concordamos, pois, com a Emenda nº 2 do Senador FRANCISCO DORNELLES, que intenta preservar os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406, de 1968, para garantir um *continuum* normativo, que distingue o ISS-serviços e o ISS-renda, liberando este último da inconstitucionalidade de ser um imposto suplementar sobre a renda dos profissionais autônomos.

III – VOTO

Diante do exposto, votamos favoravelmente à aprovação do Projeto de Lei do Senado nº 386, de 2012 – Complementar, e das Emendas nºs 1, 2 e 4, e à aprovação parcial da Emenda nº 3, na forma do seguinte Substitutivo.

EMENDA Nº - CAE (Substitutivo)

PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 386, DE 2012 – COMPLEMENTAR

Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 – Lei de Improbidade Administrativa; e a Lei Complementar nº 63, de 11 janeiro de 1990, *que dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos Municípios.*

O CONGRESSO NACIONAL decreta:



Art. 1º A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 3º**

.....
 XII – do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

.....
 XVI – dos bens, 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;

.....
 § 4º O imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do descumprimento do *caput* ou do § 1º, ambos do art. 8º-A desta Lei Complementar.”(NR)

“**Art. 6º**

.....
 § 2º

.....
 III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar.”(NR)

Art. 2º A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar acrescida do art. 8º-A:

“**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.



§ 2º É nula a lei ou ato do Município ou 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.

Art. 3º A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“1 -

1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos, sistemas de informação, entre outros formatos, ou congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres.

1.09 – Disponibilização de aplicativos em página eletrônica.

1.10 – Disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos.

4 -

4.24 - Confeção de lentes oftalmológicas sob encomenda.

6 -

6.06 – Aplicação de tatuagens, *piercings* e congêneres.

7 -



7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita e congêneres.

.....
11 -

.....
11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes.

.....
13 -

.....
13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichêria, zincografia, litografia, fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos e embalagens, manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS.

13.06 - Produção, gravação, edição e legendagem de filmes, videoteipes, discos, fitas cassete, *compact disc*, *digital video disc* e congêneres, quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda, ressalvado o disposto no art. 150, VI, *e*, da Constituição Federal.

14 -

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

.....
14.14 – Guincho intramunicipal, guindaste e içamento.

.....
16 -

16.01 – Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

16.02 – Outros serviços de transporte de natureza municipal.

17 -

.....
17.25 – Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros,



jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

.....
25 -

.....
25.02 - Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

.....
25.05 – Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento.

..... “(NR)

Art. 4º A Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Seção II-A - Dos Atos de Improbidade Administrativa Decorrentes de Concessão ou Aplicação Indevida de Benefício Financeiro ou Tributário

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 cinco a oito anos e multa civil de até 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)

Art. 5º Ficam acrescidos os §§ 1º-A e 1º-B ao art. 3º da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, com a seguinte redação:

“Art. 3º.



.....

§ 1º-A. Na hipótese de pessoa jurídica promover saídas de mercadorias por estabelecimento diverso daquele no qual as transações comerciais são realizadas, excluídas as transações comerciais não presenciais, o valor adicionado deverá ser computado em favor do Município onde ocorreu a transação comercial, desde que ambos os estabelecimentos estejam localizados no mesmo Estado ou Distrito Federal.

§ 1º-B. No caso do disposto no §1º-A deste artigo, deverá, no documento fiscal correspondente, constar a identificação do estabelecimento no qual a transação comercial foi realizada.

.....” (NR)

Art. 6º Os entes federados deverão, no prazo de 1 (um) ano, contado da publicação desta Lei, revogar os dispositivos que contrariem o disposto no *caput* e no § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Art. 7º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Parágrafo único. O disposto no art. 10-A, no inciso IV do art. 12 e no § 13 do art. 17, todos da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, só produzirá efeitos após o decurso do prazo referido no art. 6º desta Lei Complementar.

Sala da Comissão,

, Presidente

, Relator



SUMÁRIO DO PARECER DA CAE AO PLS Nº 386, DE 2012- COMPLEMENTAR

I – RELATÓRIO

1 Alterações à Lei do ISS e à Lei de Improbidade Administrativa

1.1 Mecanismos para prevenir a “guerra fiscal”

1.2 Atualização e ampliação da Lista de Serviços

1.3 Uniformização da base de cálculo

2 Alteração à LCP nº 63, de 1990

3 Justificação

3.1 Justificação da ampliação da Lista de Serviços

3.2 Justificação da alteração de subitens já listados

3.2.1 Programas de computadores

3.2.2 Indústria gráfica

4 Emendas apresentadas

5 Audiência Pública

II - ANÁLISE

1 Constitucionalidade, juridicidade, regimentalidade e técnica legislativa

1.1 Constitucionalidade

1.2 Inconstitucionalidade da parte final do art. 9º

1.3 Juridicidade, regimentalidade e técnica legislativa

2 Mérito



SF/13682.77518-61

2.1 Prevenção e repressão da guerra fiscal

2.1.1 Possibilidade de desoneração da construção civil

2.1.2 Possibilidade de desoneração do transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros

2.2 Atualização e ampliação da Lista de Serviços

2.2.1 Serviços de informática e congêneres

2.2.2 Serviços de locação empresarial de bens móveis e imóveis

2.2.3 Serviços de saneamento ambiental e tratamento de água

2.2.4 Serviços vinculados à indústria gráfica

2.2.5 Serviços relativos a fonografia por encomenda

2.2.6 Propaganda e publicidade

2.2.7 Inclusão de outros serviços

2.3 Cálculo do valor adicionado nos Municípios para creditamento das parcelas do ICMS a eles pertencentes

2.4 Tributação dos profissionais autônomos e das sociedades uniprofissionais de profissionais liberais

III – VOTO

