

## UNIDADE IV

### **Tributação sobre o consumo**

#### 1. Aspectos gerais relacionados com a tributação do consumo

1.1. Carga tributária sobre o consumo no Brasil e no mundo. Cerca de 50% (cinquenta por cento) da carga tributária brasileira incide sobre bens e serviços (portanto, o consumo). A média mundial está na casa dos 30% (trinta por cento). Observe-se que a tributação sobre a renda está bem abaixo da média mundial e iguala-se às menores tributações registradas em países desenvolvidos

#### **Carga Tributária por Base de Incidência - 2008** **Brasil x Países da OCDE** (em % da Carga Tributária Total)

Base de Incidência	Brasil	OCDE		
		Máx.	Mín.	Média
Renda	20,5%	60,6% (a)	20,8% (e)	37,0%
Folha de Salários	24,1%	43,8% (b)	2,0% (a)	25,3%
Propriedade	3,3%	15,1% (c)	1,1% (b)	5,8%
Bens e Serviços	48,7%	60,7% (d)	17,0% (f)	31,5%
Transações Financeiras	2,1%	-	-	-
Outros	1,3%	5,3%	0,0%	0,9%
<b>Total:</b>	<b>100%</b>			

Fonte: RFB e OCDE Revenue Statistics Ed. 2009 Tabela 40 (dados de 2008 estimados)

Obs.: (a) Dinamarca (b) Rep. Tcheca, (c) Japão, (d) México, (e) República Eslovaca, (f) Estados Unidos.

## 1.2. Tributação indireta (em geral). Destaques:

- a) presença do contribuinte de fato e do contribuinte de direito
- b) repercussão. Transferência do ônus econômico do tributo do contribuinte de direito para o contribuinte de fato
- c) peculiaridade na restituição. Conforme o disposto no art. 166 do CTN
- d) dificuldade de aplicar a vedação ao confisco. Na medida que o valor do tributo integra o preço do bem ou do serviço vendido no mercado
- e) princípio da transparência. Conforme o disposto no art. 150, parágrafo quinto da Constituição
- f) bitributação e assemelhados. Hipóteses de várias incidências tributárias cumulativas e tributos inseridos nas bases de cálculo
- g) substituição tributária e tributação monofásica. Técnicas de simplificação e praticabilidade utilizadas com intensidade
- h) não-cumulatividade. Técnica de redução da carga tributária na cadeia de produção-circulação-consumo utilizada em vários tributos incidentes sobre o consumo (IPI, ICMS e PIS-COFINS)
- i) seletividade. Técnica de fixação da carga tributária em função da essencialidade dos produtos (IPI e ICMS)
- j) desoneração das exportações. Consagrada para inúmeros tributos incidentes sobre o consumo (IPI, ICMS, ISS, receitas de exportação)

1.3. A Federação brasileira e a tributação sobre o consumo (de bens e serviços)

a) União: IPI e PIS-COFINS

b) Estados e DF: ICMS

c) Municípios: ISS

1.4. A problemática brasileira e mundial acerca da tributação dos serviços

a) 65% do PIB brasileiro corresponde a serviços

b) definição tradicional de serviços e “dificuldades”:

b.1) novas formas

b.2) intangíveis

## **2. Imposto sobre produtos industrializados**

### **2.1. Legislação**

2.1.1. Constituição (art. 153, inciso IV e parágrafo terceiro)

2.1.2. CTN (arts. 46 a 51)

2.1.3. Decreto n. 4.544, de 2002 (Regulamento do IPI – com mais de 500 artigos)

2.1.4. Lei n. 4.502, de 1964

2.1.5. Lei n. 9.779, de 1999

### **2.2. Competência impositiva. União:**

2.2.1. Presidente da República (projetos de lei e decretos)

2.2.2. Congresso Nacional

2.2.3. Papel da Receita Federal do Brasil (projetos de lei e instruções normativas)

**2.3. Importância arrecadatória.** Em 2009, com quase R\$ 28 bilhões recolhidos, foi o sétimo tributo mais importante em termos arrecadatórios. Significou 2,63% da arrecadação tributária total.

## **2.4. Fato gerador**

### **2.4.1. Aspecto material**

2.4.1.1. O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Atentar para o fato de que não se trata de imposto sobre a industrialização de produtos

2.4.1.2. Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida pela legislação tributária como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária

2.4.1.3. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação). Exemplos: produção de esquadrias, móveis;

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento). Exemplos: retirada da casca de arroz, colocação de segundo eixo de caminhão;

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem). Exemplos: veículos, computadores;

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento). Exemplo: galão de 100 litros de acetona de frascos de 50 ml; ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento). Exemplo: motor usado.

2.4.1.4. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados

2.4.1.5. Não se considera industrialização (exemplos):

a) o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação: a.1) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou a.2) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a corporações, empresas e outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes

b) a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no RIPI

c) a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador

d) o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional

e) a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos officinais e magistrais, mediante receita médica

f) a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte: f.1) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas); f.2) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou f.3) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo

g) a montagem de óculos, mediante receita médica

h) o acondicionamento de produtos, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes

i) o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante

j) a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que

fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas

## **2.4.2. Aspecto temporal**

2.4.2.1. Fato gerador do imposto é:

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial

2.4.2.1.1. A hipótese de arrematação, prevista no CTN, não está contemplada na legislação atual do IPI

2.4.2.2. Situações específicas (exemplos):

I - na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes

II - na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros

III - no momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial

2.4.2.3. Não constituem fato gerador (exemplos):

I - o desembaraço aduaneiro de produto nacional que retorne ao Brasil, nos seguintes casos: a) quando enviado em consignação para o exterior e não vendido nos prazos autorizados; b) por defeito técnico que exija sua devolução, para reparo ou substituição; c) em virtude de modificações na sistemática de importação do País importador; d) por motivo de guerra ou calamidade pública; e e) por quaisquer outros fatores alheios à vontade do exportador;

II - as saídas de produtos subseqüentes à primeira: nos casos de locação ou arrendamento, salvo se o produto tiver sido submetido a nova industrialização

III - a saída de produtos por motivo de mudança de endereço do estabelecimento

2.4.2.4. O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor

**2.4.3. Aspecto espacial.** Território nacional

**2.5. Sujeito ativo.** União

**2.6. Sujeito passivo**

2.6.1. Contribuintes:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade

2.6.2. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar

2.6.3. Responsáveis (exemplos):

I - o transportador, em relação aos produtos tributados que transportar, desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência

II - os que desatenderem as normas e requisitos a que estiver condicionada a imunidade, a isenção ou a suspensão do imposto

III - a pessoa física ou jurídica que não seja empresa jornalística ou editora, em cuja posse for encontrado o papel, destinado à impressão de livros, jornais e periódicos

## **2.7. Base de cálculo**

2.7.1. É o valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira: o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (esses últimos não existem atualmente)

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial

2.7.2. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário

2.7.3. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente

## **2.8. Alíquotas**

2.8.1. O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas, constantes da TIPI, sobre o valor tributável dos produtos. Em regra, aplicam-se alíquotas *ad valorem*. A TIPI é semelhante a TEC (usada para o imposto de importação)

2.8.2. São utilizadas alíquotas específicas (*ad rem*) para: a) cigarros; b) sorvetes; c) chocolates; d) bebidas alcoólicas ou não

**Capítulo 24**  
**Tabaco e seus sucedâneos manufacturados**

**Nota.**

1.- O presente Capítulo não compreende os cigarros medicamentosos (Capítulo 30).

**Notas Complementares (NC) da TIPI**

NC (24-1) Nos termos do disposto na alínea "b" do § 2º do art. 1º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, com suas posteriores alterações, as saídas dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial dos produtos classificados no código 2402.20.00, ficam sujeitos ao imposto conforme a tabela a seguir:

CLASSES	VALOR (REAIS/VINTENA)
I	0,764
II	0,900
III - M	1,004
III - R	1,135
IV - M	1,266
IV - R	1,397

O enquadramento nas referidas classes dar-se-á conforme o disposto no Regulamento do imposto.

2401.20.9 0	Outros	30
2401.30.0 0	-Desperdícios de tabaco	NT
<b>24.02</b>	<b>Charutos, cigarrilhas e cigarros, de tabaco ou dos seus sucedâneos.</b>	
2402.10.0 0	-Charutos e cigarrilhas, contendo tabaco	30
2402.20.0 0	-Cigarros contendo tabaco	330
	Ex 01 - Feitos à mão	30
2402.90.0 0	-Outros	30
	Ex 01 - Cigarros não contendo fumo (tabaco), exceto os feitos à mão	330
<b>24.03</b>	<b>Outros produtos de tabaco e seus sucedâneos, manufacturados; tabaco "homogeneizado" ou "reconstituído"; extratos e molhos, de tabaco.</b>	
2403.10.0 0	-Tabaco para fumar, mesmo contendo sucedâneos de tabaco em qualquer proporção	30
2403.9	-Outros:	
2403.91.0 0	--Tabaco "homogeneizado" ou "reconstituído"	30
2403.99	--Outros	
2403.99.1 0	Extratos e molhos	30
2403.99.9 0	Outros	30

## **2.9. Lançamento.** Por homologação

2.9.1. O recolhimento ocorre depois de um período de apuração onde são considerados os créditos e os débitos próprios da técnica da não-cumulatividade

## **2.10. Especificidades**

2.10.1. Problemas na técnica de não-cumulatividade

2.10.1.1. Entradas que geram crédito: a) matéria prima; b) produtos intermediários e c) material de embalagem (utilizados na industrialização)

2.10.1.2. Isenção, alíquota zero e não-tributável:

a) estorno do crédito: aumenta a carga tributária. Antes da Lei n. 9.779, de 1999

b) manutenção do crédito (com ressarcimento): mantém a carga tributária. Depois da Lei n. 9.779, de 1999 (salvo os imunes)

c) creditamento (em relação ao imposto que não foi pago): reduz a carga tributária.

2.10.1.2.1. Jurisprudência do STF: “Inicialmente, consignou-se que o STF, ao apreciar os recursos extraordinários 353657/PR (DJE de 6.3.2008) e 370682/SC (DJE de 19.12.2007), referentes à aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, aprovava o entendimento de que o direito ao crédito pressupõe recolhimento anterior do tributo, cobrança implementada pelo Fisco. Enfatizou-se que tal raciocínio seria próprio tanto



**3. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior**

### **3.1. Legislação**

3.1.1. Constituição (art. 155, inciso II, e parágrafos segundo a quinto)

3.1.2. Lei Complementar n. 87, de 1996 (lei geral/nacional do ICMS, fundada no art. 155, parágrafo segundo, inciso XII da CF)

3.1.3. Resoluções do Senado Federal (art. 155, parágrafo segundo, inciso V da CF)

3.1.4. Convênios do CONFAZ (art. 155, parágrafo segundo, inciso XII, alínea g da CF)

3.1.5. Leis e regulamentos estaduais

3.1.6. Normas complementares estaduais

### **3.2. Competência impositiva. Estado e Distrito Federal**

**3.3. Importância arrecadatória.** Em 2009, com mais de R\$ 224 bilhões recolhidos, foi o tributo mais importante em termos arrecadatórios. Significou 21,23% da arrecadação tributária total

### **3.4. Fato gerador**

#### **3.4.1. Aspecto material**

3.4.1.1. Operações. Tomadas como gênero. Todos os atos (contratos, negócios, etc) voltados para promover a circulação (movimentação da fonte de produção até o consumo)

3.4.1.2. Circulação. Mudança de posse ou propriedade. Não incidência de ICMS na saída de um estabelecimento para outro da mesma empresa, segundo a jurisprudência. Ponderações acerca de distorções quando os estabelecimentos estão situados em Estados distintos

3.4.1.3. Mercadorias. Conceito tradicional: coisa móvel destinado ao comércio. Por não ser mercadoria, a EC 23/83 determinou a incidência de ICM sobre importação de bem destinado ao consumo ou ao ativo fixo (do estabelecimento comercial, industrial ou produtor). Já a EC 33/2001, ampliou a definição anterior para abranger importação por qualquer pessoa (inclusive pessoa física). Ampliação do conceito tradicional: mercadoria eletrônica ou virtual

3.4.1.4. Prestação de serviços. Somente: a) transporte interestadual e intermunicipal e b) comunicação. Caráter oneroso. Não é serviço: transporte de carga própria

3.4.1.5. O imposto incide sobre:

a) operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares

b) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores

c) prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza

d) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios

e) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual

f) sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade

g) sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior

h) sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente

3.4.1.6. O imposto não incide sobre:

a) operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão

b) operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços

c) operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização

d) operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial

e) operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar

f) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie

g) operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor

h) operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário

i) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras

**3.4.2. Aspecto temporal.** Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (exemplos):

a) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular

b) do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento

c) do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza

d) do ato final do transporte iniciado no exterior

e) das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza

f) do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior

**3.4.3. Aspecto espacial.** O território nacional em regra. Em certas circunstâncias, o globo terrestre.

**3.5. Sujeito ativo.** Estados e Distrito Federal

### **3.6. Sujeito passivo**

3.6.1. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

3.6.2. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

a) importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade

b) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior

c) adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados

d) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização

3.6.3. Responsáveis. A legislação do ICMS contempla inúmeras e variadas hipóteses de substituição tributária “para frente” e “para trás”

### **3.7. Base de cálculo**

3.7.1. Valor da operação (com mercadoria)

3.7.2. Preço do serviço

3.7.3. Na importação. A soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação (ou o valor aduaneiro); b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio e e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras

3.7.4. Outras hipóteses

3.7.5. Integra a base de cálculo do imposto:

a) o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle

b) o valor correspondente a:

b.1) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição

b.2) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado

3.7.6. Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos

Contribuinte		Produto 1.000
→		IPI 100
Total 1.100		
Industrial	IPI 10% e ICMS 20%	ICMS 200
→		Produto 1.000
Consumidor Final		IPI 100
Total 1.100		
		ICMS 220

### 3.8. Alíquotas

#### 3.8.1. Observância facultativa da seletividade

3.8.2. Em regra, as alíquotas são *ad valorem*. Possibilidade de alíquota específica (*ad rem*) para combustíveis e lubrificantes (ICMS-Combustíveis), definidas pelo CONFAZ

3.8.3. Resolução do Senado Federal (número 22 de 1989), de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação (superada)

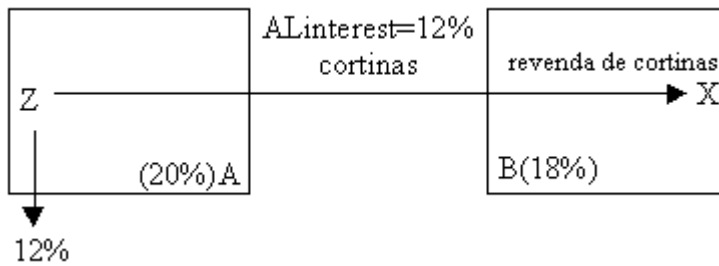
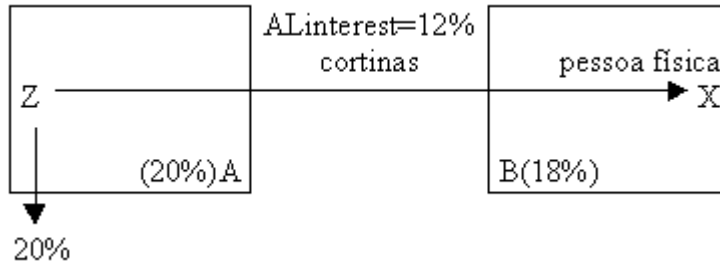
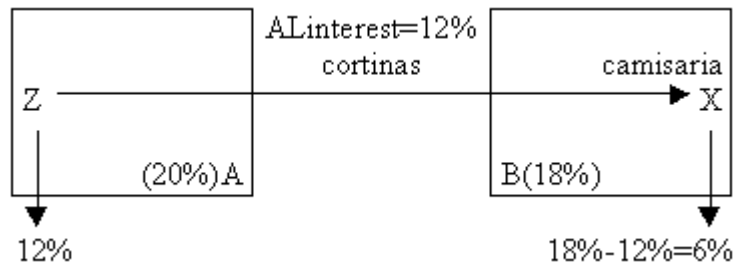
3.8.3.1. Interestadual que destina mercadorias ou serviços a contribuintes (para revenda) do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo: 7% (sete por cento)

3.8.3.2. Interestadual que destina mercadorias ou serviços a contribuintes (para revenda) do Sul e Sudeste: 12% (doze por cento)

3.8.4. É, ainda, facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros e b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros

3.8.5. Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

3.8.6. Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final (não é para revenda) localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto ou b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele. Na primeira hipótese, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.



### 3.9. Lançamento. Por homologação

### 3.10. Especificidades

#### 3.10.1. Operações mistas (mercadorias + serviços):

- incidência do ICMS sobre o total da operação que não está prevista na lista de serviços do ISS
- incidência do ISS sobre o total da operação prevista na lista de serviços do ISS
- incidência do ISS sobre a parte de serviços e ICMS sobre a parte de mercadorias. Exemplo: conserto de veículos



## **4. Imposto sobre serviços de qualquer natureza**

### **4.1. Legislação**

4.1.1. Constituição (art. 156, inciso III e parágrafo terceiro)

4.1.2. Lei Complementar n. 116, de 2003 (lei geral/nacional do ISS, fundada no art. 156, inciso III e parágrafo terceiro e no art. 146, inciso II, alínea a da CF)

4.1.3. Decreto-Lei n. 406, de 1968 (alguns dispositivos)

4.1.4. Leis e regulamentos municipais

4.1.5. Normas complementares municipais

### **4.2. Competência impositiva. Municípios e Distrito Federal**

**4.3. Importância arrecadatória.** Em 2009, com mais de R\$ 22 bilhões recolhidos, foi o nono tributo mais importante em termos arrecadatórios. Significou 2,12% da arrecadação tributária total

## **4. Fato gerador**

### **4.1. Aspecto material**

4.1.1. A prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar n. 116, de 2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador

4.1.1.1. Enumera cerca de 230 serviços agrupados em 40 itens

4.1.2. Incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior

4.1.3. Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa à Lei Complementar n. 116, de 2003, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias

4.1.4. Incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço

4.1.5. A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado

4.1.6. O imposto não incide sobre:

a) as exportações de serviços para o exterior do País

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

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

**4.2. Aspecto temporal.** Efetiva prestação do serviço (conclusão ou medição por etapas)

**4.3. Aspecto espacial.** O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador

4.3.1. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas

4.3.2. Exceções à regra geral. O imposto será devido no local (exemplos):

a) da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas

b) da execução da obra

c) da demolição

d) das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres

e) da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer

f) da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres

g) da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores

**5. Sujeito ativo.** Município ou Distrito Federal

**6. Sujeito passivo**

6.1. Contribuinte. Prestador do serviço (pessoa jurídica ou profissional autônomo – não confundir com o avulso)

6.2. Responsáveis. Definidos na legislação municipal

**7. Base de cálculo.** É o preço do serviço

**8. Alíquotas.** Definidas pela lei municipal observadas a mínima e a máxima

8.1. Mínima: 2% (art. 88 do ADCT)

8.2. Máxima: 5% (art. 8º., inciso II da Lei Complementar n. 116, de 2003)

8.3. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho

**9. Lançamento.** Por homologação

## 10. Especificidades

10.1. Guerra fiscal entre municípios envolvidos no processo de conurbação

10.2. A lista é exemplificativa ou taxativa? Segundo o STF é taxativa com aplicação analógica (dos itens, em função do uso da expressão “e congêneres”)

10.3. Problema da locação de bens móveis (o STF admitiu durante 30 anos e, depois, entendeu que seria inconstitucional)

RE 116121 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI

Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 11/10/2000

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

10.4. Problemas, também, na mesma linha, do leasing e da franquia (não são serviços, se adotado entendimento clássico de serviço como obrigação de fazer)

	Relação Jurídico-Tributária	
	^ ^ LEI ^ ^	
(1) Venda de mercadoria	Serviços de qualquer natureza (2) processamento de dados (3) Locação de bens móveis	(4) Locação de bens móveis

Abrangência de "serviços de qualquer natureza"?	
Na Constituição	Não
No Direito Privado	SOBREPOSIÇÃO (obrigação de fazer) (4)
No Direito Tributário	AUTONOMIA RELATIVA (utilidade) (3)

Abrangência de "serviços de qualquer natureza" como categoria científica	
CONCEITO	TIPO

10.5. Cuidado especial com as operações mistas (serviços + mercadorias)

10.6. Cumulativo, indireto e cobrado por dentro

10.7. Serviço gratuito ou em benefício do próprio prestador: não incide o tributo