

TRIBUTOS MUNICIPAIS

ISSQN | Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Murillo Gutier¹

1. Perfil constitucional e nota introdutória sobre a transição da reforma tributária

O ISS é exação de competência **municipal** (e do Distrito Federal), prevista no **art. 156, III, da CF/88**, que outorga aos Municípios o poder de instituir imposto sobre *serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*. Caliendo o classifica como tributo **real, fiscal e direto**, identificando-o como um dos três pilares das receitas próprias municipais, ao lado do IPTU e do ITBI (Cf. Caliendo, 2019).

Paulsen, por sua vez, situa o ISS num momento de **transição histórica**. A Emenda Constitucional n. 132/2023, marco da reforma tributária do consumo, atribuiu ao imposto **caráter temporário**, com substituição gradativa pelo **IBS (Imposto sobre Bens e Serviços)** e **extinção definitiva prevista para 2033**, conforme os arts. 128 e 129 do ADCT (Cf. Paulsen, 2026). Trata-se, portanto, de um tributo cuja análise dogmática deve hoje ser feita à luz de seu desaparecimento programado, sem que isso esvazie sua importância no presente.

A natureza **real** decorre do fato de que a incidência se vincula ao serviço prestado, tomando como medida o preço cobrado, sem consideração à situação econômica pessoal do prestador. Sua feição **fiscal** revela-se pela vocação arrecadatória primária, sendo, no estudo da Receita Federal sobre 2014, responsável por aproximadamente 55 bilhões de reais ao ano - cerca de 1% do PIB nacional - superando isoladamente IPTU, ITBI e taxas municipais somados (Cf. Receita Federal, 2015 *apud* Caliendo, 2019).

Sua qualificação como tributo **direto** decorre da impossibilidade jurídica de transferência formal do encargo financeiro a terceiro: o ônus permanece com o contribuinte de direito, sem repercussão jurídica sobre um contribuinte de fato. Para ilustrar, pense-se no advogado que cobra honorários: o ISS incide sobre o valor da consultoria, sem repasse jurídico ao cliente, ainda que economicamente o profissional internalize o tributo na precificação.

2. Fundamento normativo e exigência de lei complementar

O alicerce constitucional está, como dito, no art. 156, III, da CF/88, exigindo-se **definição em lei complementar** para que se identifiquem os serviços tributáveis. Essa exigência, segundo Paulsen, atribui à lei complementar dupla missão: definir o universo dos serviços tributáveis e dispor sobre normas gerais para evitar conflitos de competência. A **LC n.**

¹ **Professor** de Direito Constitucional e Direito Processual Civil da UNIPAC e UNIFACTHUS. **Mestre** em Direito Público pela PUC-MG. **Advogado** desde 2003, atuando em Direito Público e Ambiental.

116/2003 cumpriu essa função, trazendo, em anexo, a lista de serviços organizada em quarenta itens, cada qual com seus subitens (Cf. Paulsen, 2026).

Caliendo lembra que, no plano local, a competência se exercita pela **Lei Orgânica Municipal**, pelo **Código Tributário Municipal (CTM)** ou por lei complementar municipal, podendo ser secundada por decretos, regulamentos, portarias e instruções normativas, sempre vedada a inovação dos limites legais (Cf. Caliendo, 2019). Paulsen ilustra esse desdobramento citando, entre outras, a **Lei n. 13.701/2003 do Município de São Paulo** e a **Lei Complementar n. 7/73 do Município de Porto Alegre**, que disciplinam o tributo nas respectivas esferas locais (Cf. Paulsen, 2026).

A lista anexa à LC n. 116/2003 vem sendo paulatinamente ampliada. Paulsen documenta essa evolução: a **LC n. 157/2016** acrescentou o subitem 6.06 (tatuagens, piercings e congêneres); a **LC n. 175/2020** atualizou itens do setor financeiro, especialmente o 15.01 (administração de fundos, consórcios, cartões) e o 15.09 (arrendamento mercantil); a **LC n. 183/2021** incluiu o subitem 11.05 (monitoramento e rastreamento à distância de veículos, cargas, pessoas e semoventes); e a **LC n. 218/2025** explicitou a incidência sobre serviços de guincho intramunicipal, guindaste e içamento utilizados em obras (Cf. Paulsen, 2026).

3. Trajetória histórica e direito comparado

Caliendo descreve com riqueza os antecedentes históricos: já em **1812**, o Alvará de 20 de outubro instituiu cobrança sobre seges, lojas e embarcações para capitalizar o **Banco do Brasil**; a **Lei n. 70/1836** generalizou a tributação por meio do *imposto sobre as lojas*; e a **Lei n. 1.114/1860** rebatizou-a como *imposto sobre indústrias e profissões*, com alcance geral e isenções para profissionais de menor capacidade econômica (Cf. Caliendo, 2019).

Essa configuração subsistiria, com adaptações, até a **EC n. 18/65**. A competência migrou da Câmara dos Deputados e do Império para os Estados, na Constituição de 1891, e, finalmente, para os Municípios, na Constituição de **1946**, consolidando-se na atual Carta de 1988 a vocação local desse tributo (Cf. Caliendo, 2019).

No plano internacional, Caliendo destaca uma curiosa anomalia: o ISS brasileiro praticamente não encontra paralelo nos países desenvolvidos, onde a tributação dos serviços é absorvida pelo **Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**. Na Europa, predominam três modalidades de tributos locais - predial, sobre rendimentos pessoais e sobre atividades econômicas. Apenas a **Índia** mantém modelo análogo ao brasileiro, cobrando *service tax* desde 1994 com alíquota de 12% e adicional educacional de 2% (Cf. Valletoux, 1999; Afonso *et al.*, 2000 *apud* Caliendo, 2019). Esse cenário comparado alimenta o debate por um **IVA dual** brasileiro, hoje materializado pela EC n. 132/2023.

4. Função arrecadatória e função indutora (extrafiscalidade)

A **vocação extrafiscal** do tributo é destacada por Caliendo a partir do art. 156, § 3º, III, da CF/88, com redação da EC n. 37/2002, que reserva à lei complementar a regulação da concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Como a LC n. 116/2003

não exauriu integralmente essa disciplina, a matéria deve ser conjugada com a **Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000)**, cujo art. 14 condiciona a renúncia de receita à demonstração de **consistência das metas fiscais** e à previsão de **medidas de compensação** (Cf. Caliendo, 2019).

Caliendo já enunciava a fixação constitucional da **alíquota mínima de 2%** (art. 88 do ADCT, EC n. 37/2002), justamente para conter o aprofundamento da **guerra fiscal** entre Municípios. Paulsen complementa esse panorama com um dado normativo decisivo: a **LC n. 157/2016** acrescentou o **art. 8º-A à LC n. 116/2003**, mantendo a alíquota mínima de 2% e proibindo expressamente práticas de redução artificial abaixo desse piso, com previsão de **nullidade** da lei ou ato municipal infrator e regras para o caso de prestador e tomador localizados em Municípios diversos (Cf. Paulsen, 2026).

5. Conceito jurídico de serviço: a virada paradigmática do RE 651.703

O ponto onde a fusão entre os dois autores produz o avanço mais relevante diz respeito ao **conceito de serviço**. Caliendo, partindo da matriz civilista, defende que o termo se vincula à noção de **processo** (e não de resultado), ancorando-se na clássica tripartição das obrigações em dar, fazer e não fazer, com proeminência do *facere* (Cf. Caliendo, 2019). Esse era o entendimento dominante quando o STF declarou inconstitucional a tributação da locação de bens móveis (RE 116.121/SP).

Paulsen, contudo, registra uma **mudança de paradigma** consagrada pelo **STF no RE 651.703** (Tema 581 de Repercussão Geral). Naquele julgamento, a Corte decidiu que o conceito constitucional de *serviços de qualquer natureza* **extrapola o conceito civilista** atrelado às obrigações de fazer, alcançando o *oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador* (Cf. Paulsen, 2026).

A consequência prática dessa nova leitura é significativa: o legislador complementar passa a poder submeter ao ISS atividades econômicas que, pela leitura civilista estrita, ficariam sem tributação. A doutrina, todavia, mantém o controle constitucional dessa expansão. Paulo de Barros Carvalho adverte, em lição transcrita por Paulsen, que *a expressão definidos em lei complementar não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é*, sob pena de subverter a hierarquia do sistema constitucional (Cf. Carvalho, 2007 *apud* Paulsen, 2026).

A consagração jurisprudencial dessa balança aparece na **Súmula Vinculante 31 do STF**: *é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis*. Quando houver locação combinada com prestação de serviços, sem especificação dos valores, prevalece o critério da **predominância** (STF, ARE 745.279 AgR, 2014). Em 2019, no **RE 651.703 ED**, o STF esclareceu que **operadoras de planos de saúde** prestam serviços tributáveis pelo ISS, ressalvando o **seguro-saúde**, hipótese não abrangida pelo Tema 581 (Cf. Paulsen, 2026).

6. Imunidades e hipóteses de não incidência

Outro ponto que Paulsen acrescenta com substância à análise de Caliendo são as **imunidades e não incidências expressas**. O art. 156, III, da CF/88 já afasta da competência municipal os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, atribuídos ao ICMS. O **art. 150, VI, a, e §§ 2º e 3º**, da CF/88 confere imunidade aos serviços públicos típicos prestados por entes políticos, autarquias e fundações públicas vinculados às suas finalidades essenciais (Cf. Paulsen, 2026).

Precedente: o **STF**, no RE 363.412 AgR (2007), estendeu a imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista atuantes como *longa manus* do ente político, em regime de monopólio, sem competição com a iniciativa privada - é o caso da **Infraero**, da **ECT** (Empresa de Correios) e da **Codesp** (administração portuária). Trata-se de garantia institucional do sistema federativo, que afasta a aplicação do art. 150, § 3º, da Constituição (Cf. Paulsen, 2026).

Adicionalmente, o **art. 2º, I, da LC n. 116/2003** elenca hipóteses de **não incidência**: (a) exportação de serviços para o exterior; (b) prestação de serviços em relação de emprego, por trabalhadores avulsos, diretores, membros de conselho consultivo ou fiscal e sócios-gerentes; e (c) valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, depósitos bancários e principal, juros e acréscimos moratórios em operações de crédito por instituições financeiras (Cf. Paulsen, 2026).

7. Natureza taxativa da lista anexa e interpretação extensiva

Caliendo dedica longa explanação à natureza **taxativa (*numerus clausus*)** da lista anexa à LC n. 116/2003, ancorada na rigidez do sistema tributário e na repartição constitucional de competências. Paulsen confirma essa orientação com base em precedentes adicionais e qualifica a posição do STJ: admite-se *leitura extensiva de cada item para enquadrar serviços correlatos àqueles previstos expressamente* (Cf. STJ, REsp 445.137; AgRgAg 1.082.014 *apud* Paulsen, 2026).

Precedentes sobre a taxatividade: **STF, RE 156.568; STJ, REsp 102.291; REsp 24.243/RS; REsp 325.344/PR; REsp 69.986/SP; REsp 271.676**. A **Súmula 588 do STF** consolidou que o *imposto sobre serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários*, justamente porque tais atividades não constavam da lista (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

A vedação à analogia decorre do art. 108, I, e § 1º, do CTN. Não há, contudo, vedação à **interpretação extensiva**: admite-se que a incidência alcance serviços acessórios à atividade principal, desde que sejam por ela absorvidos. Paulsen, citando José Eduardo Soares de Melo, alerta para uma prática recorrente dos Municípios, que tentam burlar a taxatividade *inserindo um item adicional, intitulado fornecimento de trabalho, qualificado ou não, não especificado nos itens anteriores*, recurso sem suporte constitucional (Cf. Melo, 2008 *apud* Paulsen, 2026).

8. Casos controversos: o roteiro jurisprudencial atualizado

A confluência das duas obras permite reconstruir um roteiro jurisprudencial robusto sobre os contratos complexos. Vejamos as principais hipóteses.

(a) Locação de bens móveis e arrendamento mercantil. Caliendo registra que o **STF, no RE 116.121/SP**, declarou inconstitucional a incidência sobre locação pura, por configurar obrigação de dar. Após longa controvérsia, no **RE 547.245**, o STF firmou a constitucionalidade do ISS sobre o **leasing financeiro**, prevalecendo o voto do Min. **Eros Grau** (Cf. Caliendo, 2019). Paulsen complementa com a distinção entre as três modalidades feita pelo STJ: o **leasing operacional** caracteriza-se como locação e **não se sujeita ao ISS**, enquanto o **leasing financeiro** e o **lease-back** sujeitam-se ao imposto (Cf. STF, RE 547.245 e RE 592.905; STJ *apud* Paulsen, 2026).

(b) Franquia (franchising). Caliendo apontava controvérsia infraconstitucional. Paulsen consolida que o **STJ** considera o **complexo contrato de franquia não passível de tributação pelo ISS**, por não configurar verdadeira prestação de serviços (REsp 221.577; REsp 222.246). Paulo de Barros Carvalho corrobora essa linha em estudo específico sobre franquia (Cf. Carvalho, 2007 *apud* Paulsen, 2026).

(c) Serviços notariais e registrais. **STF, ADI 3.089**: constitucional a incidência do ISS sobre serviços cartoriais e notariais (itens 21 e 21.1 da lista), por se tratar de atividade privada e lucrativa, mesmo prestada sob delegação (Cf. Caliendo, 2019).

(d) Bailes e associações recreativas. **STF, RE 99.682/SP** e **RE 107.009-9/SP**: não incide sobre venda de ingressos por associação sem fins lucrativos, de modo esporádico; havendo finalidade lucrativa, há tributação (Cf. Caliendo, 2019).

(e) Serviços médico-hospitalares. A **Súmula 274 do STJ** sintetiza: *o ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares*. Caliendo já registrava precedentes nesse sentido (STJ, REsp 40.161-5/SP; REsp 11.533/SP), e Paulsen formaliza a regra na súmula consolidada (Cf. Paulsen, 2026).

(f) Construção civil e fornecimento de concreto. A **Súmula 167 do STJ** enuncia: *o fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS* (Cf. Paulsen, 2026).

(g) Bares e restaurantes. A **Súmula 163 do STJ** orienta em sentido oposto: *o fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação* (Cf. Paulsen, 2026).

(h) Inserção de propaganda e publicidade. Em 2022, na **ADI 6034**, o STF declarou constitucional o subitem 17.25 da lista (LC n. 157/2016), afirmando a incidência do ISS - e afastando o ICMS - sobre a inserção de textos, desenhos e materiais publicitários em qualquer

meio, exceto livros, jornais, periódicos e radiodifusão de recepção livre e gratuita (Cf. Paulsen, 2026).

(i) Incorporação imobiliária. STJ, REsp 1.166.039/RN e REsp 1.625/RJ: na **incorporação direta**, o incorporador edifica em imóvel próprio e aliena propriedade pronta - **não incide ISS**. Na incorporação por **empreitada**, há prestação de serviço típica (item 32 da lista) (Cf. Caliendo, 2019).

(j) Agenciamento de mão de obra e trabalho temporário. Caliendo registrava o **STJ, EREsp 613.709/PR**, pelo qual o ISS incide apenas sobre a comissão. Paulsen consolida a matéria pela **Súmula 524 do STJ**: na intermediação, o ISS incide só sobre a **taxa de agenciamento**; havendo **fornecimento de mão de obra** propriamente dita, a base de cálculo engloba salários e encargos sociais (Cf. Paulsen, 2026).

(k) Apostas e jogos. No **Tema 700 (RE 634.764), 2020**, o STF firmou que o ISS incide sobre o percentual do valor das apostas correspondente ao montante retido pelo prestador (caso do *Jockey Club*), pois é essa a remuneração efetivamente auferida (Cf. Paulsen, 2026).

(l) Atividades-meio versus atividades-fim. Caliendo aponta a consolidação no **STJ (RE 883.254-9/MG; REsp 69.986/SP)** de que **somente atividades-fim são tributáveis**. Atividades-meio (secretariado, datilografia, processamento de dados, religação) integram o contrato principal e não são tributáveis autonomamente, salvo quando objeto de **tarifação destacada**, hipótese em que se reconfiguram como serviços autônomos passíveis de incidência (Cf. Caliendo, 2019).

9. Operações mistas: ISS versus ICMS

A **convivência entre ISS e ICMS** nas operações mistas é tratada com afinidade pelos dois autores. Caliendo descreve a virada operada pelo art. 1º, *caput* e § 2º, da LC n. 116/2003, segundo o qual o ISS incide ainda que o serviço não seja atividade preponderante e mesmo quando envolva fornecimento de mercadorias, salvo ressalvas expressas (Cf. Caliendo, 2019). Paulsen ratifica a compatibilidade desse regime com o art. 155, § 2º, IX, *b*, da CF, que destina ao ICMS a incidência sobre o valor total da operação quando o serviço agregado não for tributado pelo Município (Cf. Paulsen, 2026).

A síntese mais clara da matéria está nas palavras do **STJ, REsp 1.092.206 (2009)**, replicadas por Paulsen: *sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC n. 116/2003 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista* (Cf. Paulsen, 2026). A **Min. Ellen Gracie**, na **ADI 4.389**, reforçou: *ou a situação enseja a instituição de ICMS ou de ISS - tributos, em regra, excludentes* entre si.

A lista anexa à LC n. 116/2003 prevê **exceções** com cisão da base. O subitem 14.01 sujeita ao ISS *lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação* de máquinas e equipamentos, ressalvando expressamente *peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS*. O subitem 7.02, sobre

construção civil por empreitada ou subempreitada, ressalva o ICMS sobre o fornecimento de mercadorias produzidas fora do local da prestação. Nesses casos, o contribuinte deve **especificar separadamente** os valores de serviço e de mercadorias (Cf. Paulsen, 2026).

10. Critério temporal

O fato gerador do ISS ocorre no momento da **efetiva prestação do serviço**, não no da celebração do contrato (Cf. Caliendo, 2019). Pense-se no advogado contratado em janeiro para atuar em demanda judicial: o ISS incidirá à medida que os atos forem efetivamente praticados, e não pela mera assinatura do instrumento contratual.

11. Critério espacial: estabelecimento prestador, exceções e guerra fiscal

Caliendo expõe que a regra geral do **art. 3º, caput, da LC n. 116/2003** considera o serviço prestado e o imposto devido no local do **estabelecimento prestador** ou, na falta, no **domicílio do prestador**. Paulsen reforça, ancorado no **STJ, REsp 1.060.210 (2012)**: *existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo* (Cf. Paulsen, 2026).

A regra geral comporta **exceções amplas** nos incisos I a XXV do art. 3º, em que o imposto é devido no **local da execução**: instalação de andaimes (3.05); execução de obras (7.02 e 7.19); demolição (7.04); coleta e destinação de lixo (7.09); limpeza de vias e logradouros (7.10); decoração e jardinagem (7.11); florestamento (7.16); escoramento (7.17); dragagem (7.18); estacionamento (11.01); vigilância (11.02); armazenamento (11.04); diversões e entretenimento (item 12); transporte intermunicipal (16.01); cessão de mão de obra (17.05); feiras e congressos (17.10); e portos, aeroportos e terminais (item 20) (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

Paulsen acrescenta atualizações relevantes: a **LC n. 175/2020** definiu como **tomador**, nos planos de saúde, a **pessoa física beneficiária** vinculada por convênio individual, familiar, coletivo empresarial ou coletivo por adesão; nos serviços de **administração de cartões**, o **primeiro titular** do cartão. Já a **LC n. 218/2025** explicitou que o ISS sobre **guincho intramunicipal, guindaste e içamento utilizados em obras** é devido no local da execução (Cf. Paulsen, 2026).

O conceito de **estabelecimento prestador** é amplo (art. 4º, LC n. 116/2003): unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes denominações como sede, filial, agência, escritório de contato. O **STF, RE 92.833 (RTJ 96.912)**, reconheceu que mesmo um *escritório de contato* pode atrair a incidência local, desde que ali se caracterize o fato gerador (Cf. Caliendo, 2019). Quanto ao questionamento sobre se o local da prestação ou o do estabelecimento prevalece, o STF, no **RE 790.283**, considerou matéria infraconstitucional, sem repercussão geral (Cf. Paulsen, 2026).

A **competição fiscal danosa** é enfrentada por Caliendo como problema federativo. Os incentivos fiscais não são em si ilegítimos; tornam-se nocivos quando irracionais ou

desmesurados (Cf. Caliendo, 2019). Paulsen documenta a resposta legislativa: a LC n. 157/2016 declarou **nulas** as leis ou atos municipais que reduzam artificialmente a carga abaixo do piso de 2%, especialmente quando prestador e tomador estiverem em Municípios diversos (Cf. Paulsen, 2026).

12. Exportação e importação de serviços

A **exportação de serviços** está exonerada por força do art. 156, § 3º, II, da CF/88 (EC n. 37/2002) e do art. 2º, I, da LC n. 116/2003, em sintonia com o princípio internacional de que *impostos não devem ser exportados* (Cf. Caliendo, 2019). A regra é, contudo, relativizada: serviços **desenvolvidos no Brasil**, cujo **resultado aqui se verifique**, ainda que pagos por residente no exterior, sofrem incidência - antídoto contra a simulação e a evasão fiscal.

Quanto à **importação**, Caliendo registra a alteração radical operada pela LC n. 116/2003: passou-se a tributar serviços iniciados no exterior ou cuja prestação se complete no Brasil. Caso paradigmático é o do banco nacional que adquire de empresa estrangeira o desenvolvimento de software bancário: ainda que a programação ocorra fora, a instalação e o funcionamento se dão no Brasil, configurando incidência (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

13. Critério pessoal: sujeitos ativo e passivo

O **sujeito ativo** é o **Município** (e o DF). O **contribuinte** é o **prestador** (art. 5º, LC n. 116/2003). O art. 6º admite **responsabilidade tributária** de terceiro vinculado ao fato gerador, com exclusão do contribuinte ou em caráter supletivo. São **responsáveis taxativos**: o **tomador ou intermediário** de serviço proveniente do exterior; e a **pessoa jurídica**, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços listados no § 2º, II do art. 6º (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

Paulsen ilustra com a **Lei Complementar n. 306/93 do Município de Porto Alegre**, que estabelece hipóteses de substituição tributária, obrigando inúmeros tomadores ao recolhimento do ISS, com destaque para entidades da administração pública e serviços do exterior. Importante ressalva: *não ocorrerá responsabilidade tributária quando o prestador do serviço for profissional autônomo, sociedade de profissionais, ou gozar de isenção ou imunidade tributária*, dada a sistemática do ISS fixo aplicável àqueles e a inexigibilidade do tributo nestes (Cf. Paulsen, 2026).

Precedente: no **Tema 1.020 de Repercussão Geral (RE 1.167.509)**, o STF declarou inconstitucional dispositivo do Município de São Paulo que obrigava prestadores não estabelecidos no território municipal a se cadastrarem em órgão local, sob pena de retenção do ISS pelo tomador. A Corte fundamentou que, **inexistente competência tributária, não pode haver obrigação acessória correlata** (Cf. Paulsen, 2026).

14. Critério quantitativo: base de cálculo

A base de cálculo é, em regra, o **preço do serviço** (art. 7º, LC n. 116/2003). Caliendo descreve o regime anterior, com modalidades de regime fixo, estimativa e apuração mensal (Cf. Caliendo, 2019). Paulsen detalha que, em alguns serviços de construção civil (itens 7.02 e

7.05 da lista), **não se inclui na base de cálculo o valor dos materiais fornecidos pelo prestador** (Cf. Paulsen, 2026).

Precedentes importantes destacados por Paulsen: o **STJ, REsp 621.067**, firmou que não é possível incluir na base de cálculo importâncias *que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros*. No **REsp 1.002.704**, o STJ excluiu da base de cálculo dos planos de saúde os valores repassados aos prestadores diretos (médicos, laboratórios, hospitais), evitando bitributação - esses valores serão tributados na esfera dos respectivos prestadores (Cf. Paulsen, 2026).

A **Súmula 524 do STJ** (já mencionada) consolida a base do trabalho temporário: somente a **taxa de agenciamento** quando há intermediação; salários e encargos sociais incluem-se na base apenas no fornecimento de mão de obra (Cf. Paulsen, 2026).

15. Sociedades profissionais e ISS fixo: a recepção do DL n. 406/68

Tema central, tratado superficialmente por Caliendo, é detalhado por Paulsen com base em jurisprudência consolidada. As **sociedades profissionais** e os **profissionais autônomos** recolhem ISS por **valor fixo**, na forma do **art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68**, recepcionado pela CF/88 com *status* de lei complementar nacional. A LC n. 116/2003, em seu art. 10, revogou apenas os parágrafos acrescidos pela LC n. 100/99, mantendo intactos os §§ 1º e 3º (Cf. Paulsen, 2026).

Súmula 663 do STF: *os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL n. 406/68 foram recebidos pela Constituição*. No **Tema 918 (RE 940.769), 2019**, o STF reafirmou que sociedades profissionais submetem-se ao **regime de tributação fixa ou per capita anual**, não podendo o legislador municipal criar impedimentos para sujeitá-las ao regime *ad valorem*. Tese fixada: *é inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional* (Cf. Paulsen, 2026).

Em 2025, o **STJ, no Tema 1.323 (REsp 2.162.486)**, firmou tese de grande relevância prática: *a adoção da forma societária de responsabilidade limitada pela sociedade uniprofissional não constitui, por si só, impedimento ao regime de tributação diferenciada do ISS por alíquota fixa*, desde que observados cumulativamente: (i) **prestação pessoal** dos serviços pelos sócios; (ii) **assunção de responsabilidade técnica individual**; e (iii) **inexistência de estrutura empresarial** que descaracterize o caráter personalíssimo da atividade (Cf. Paulsen, 2026).

Imagine-se um escritório de advocacia constituído como sociedade limitada uniprofissional, com três advogados sócios, cada qual respondendo individualmente por seus clientes, sem grande estrutura empresarial: pelo Tema 1.323, mantém-se o direito ao **ISS fixo**, calculado por profissional habilitado, e não sobre o preço dos serviços. Já uma sociedade com dezenas de empregados, hierarquia, departamentalização e padronização industrializada do trabalho perderá esse regime, sendo tributada *ad valorem*.

16. Critério quantitativo: alíquotas

A LC n. 116/2003, em seu **art. 8º, II**, estabelece **alíquota máxima de 5%**. A **alíquota mínima de 2%** vem do **art. 88 do ADCT** (EC n. 37/2002), aplicável até que lei complementar disciplinasse a matéria (Cf. Caliendo, 2019). A **LC n. 157/2016** consolidou esse piso ao acrescentar o **art. 8º-A à LC n. 116/2003**, vedando expressamente práticas que reduzam, direta ou indiretamente, a alíquota efetiva abaixo do mínimo - inclusive por meio de isenções, créditos presumidos ou descontos disfarçados (Cf. Paulsen, 2026).

A sanção legal é severa: a **nullidade da lei ou ato municipal** infrator quando o prestador estiver em Município diverso do tomador. O objetivo é inequívoco: encerrar a guerra fiscal de benefícios que vinha corroendo a base do ISS e prejudicando os Municípios fiéis ao piso constitucional (Cf. Paulsen, 2026).

- **Lógica do tema (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, em perspectiva atual)**

A racionalidade do **ISS** se constrói a partir de três eixos integrados. Primeiro, é tributo **municipal, real, fiscal e direto**, ancorado no **art. 156, III, da CF/88**, hoje em **regime de transição** rumo à extinção em 2033 por força da EC n. 132/2023, que o substituirá pelo **IBS**.

Segundo, sua **incidência** opera sobre **serviços de qualquer natureza**, conceito que - após o **STF, RE 651.703 (Tema 581)** - **ultrapassa a matriz civilista** das obrigações de fazer, alcançando o oferecimento de utilidade material ou imaterial com habitualidade e intuito de lucro. Esse alargamento permite tributar planos de saúde, *leasing* financeiro, atividades de apostas e tantas outras hipóteses antes contestáveis pela ortodoxia civilista. A **Súmula Vinculante 31** continua a barrar, contudo, a **locação pura de bens móveis**, que permanece intributável.

Terceiro, sua disciplina nacional está na **LC n. 116/2003**, com lista **taxativa** (admitida apenas interpretação extensiva), permanentemente atualizada por LC n. 157/2016, n. 175/2020, n. 183/2021 e n. 218/2025. A nomenclatura contratual é juridicamente irrelevante (art. 1º, § 4º), prevalecendo a substância econômica, com amparo no art. 116, parágrafo único, do CTN para condutas dissimulatórias.

A **fronteira com o ICMS** rege-se por critério simples: serviço listado, ISS; serviço não listado conjugado com mercadoria, ICMS sobre o total. A **lista** comporta **ressalvas expressas** (subitens 14.01 e 7.02), em que a base é cindida.

O **critério espacial** combina regra subjetiva (estabelecimento prestador) com vinte e cinco exceções objetivas, fortalecidas pela LC n. 175/2020 (planos de saúde e cartões pelo tomador) e pela LC n. 218/2025 (guincho e içamento em obras). A **guerra fiscal** é contida pelo piso de 2% e teto de 5%, agora reforçados pelo art. 8º-A com **nullidade** das normas infradoras.

Há, ainda, um regime de exceção quantitativa fundamental: as **sociedades uniprofissionais** e os **profissionais autônomos** preservam o **ISS fixo** do DL n. 406/68 (Súmula

663 STF; Tema 918 STF; Tema 1.323 STJ), desde que mantenham caráter personalíssimo, ainda que adotem forma societária de responsabilidade limitada.

Em síntese, dominar o ISS hoje é dominar (i) o conceito constitucional ampliado de serviço; (ii) a engenharia tripartite Constituição-LC-lei municipal; (iii) a fronteira ISS-ICMS nas operações mistas; (iv) o sistema espacial em transição; (v) o regime das imunidades e não incidências; e (vi) o regime fixo das sociedades profissionais - tudo orientado pela **vocação financeira municipal** e moldado pelo **federalismo fiscal cooperativo** que a EC n. 132/2023 está a reformar.

- **Quadro Sinótico**

Tema	Explicação
Natureza jurídica	É imposto municipal, real, fiscal e direto ; em regime de transição (EC 132/2023), com extinção prevista para 2033 e substituição pelo IBS .
Fundamento constitucional	Art. 156, III, CF/88 : compete aos Municípios e DF instituir ISS sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
Lei complementar	LC n. 116/2003 : lista taxativa em 40 itens; alterada por LC n. 157/2016, 175/2020, 183/2021 e 218/2025.
Conceito de serviço (atualizado)	Após o STF, RE 651.703 , alcança <i>oferecimento de utilidade para outrem, material ou imaterial, com habitualidade e intuito de lucro</i> ; supera a matriz civilista pura do <i>facere</i> .
Imunidades	Art. 150, VI, a, CF/88: serviços públicos típicos prestados por entes políticos, autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista atuantes como <i>longa manus</i> em monopólio (ECT, Codesp, Infraero).
Não incidências (art. 2º, I, LC 116/2003)	Exportação de serviços; relação de emprego; trabalhadores avulsos, diretores, conselheiros, sócios-gerentes; valores intermediados em mercado de títulos, depósitos bancários e operações de crédito.
Lista anexa - natureza	Numerus clausus (taxativa); admite-se interpretação extensiva para serviços correlatos; vedada analogia (art. 108, § 1º, CTN).
Denominação irrelevante	Art. 1º, § 4º, LC 116/2003: prevalece a substância econômica sobre a etiqueta contratual.

Operações mistas	Listada, incide ISS mesmo com fornecimento de mercadorias (art. 1º, § 2º); fora da lista, ICMS sobre o total (art. 155, § 2º, IX, <i>b</i> , CF/88). Ressalvas expressas em itens 14.01 e 7.02 cindem a base.
Locação de bens móveis	Súmula Vinculante 31, STF: não incide ISS sobre locação pura.
Leasing	Operacional: locação, sem ISS . Financeiro e <i>lease-back</i> : com ISS (STF, RE 547.245 e RE 592.905).
Franquia	STJ: não é serviço, não incide ISS (REsp 221.577; 222.246).
Critério temporal	Efetiva prestação do serviço (não a celebração do contrato).
Critério espacial - regra	Local do estabelecimento prestador (art. 3º, LC 116/2003); STJ, REsp 1.060.210.
Critério espacial - exceções	25 hipóteses (incisos I a XXV, art. 3º): obras, demolições, vigilância, eventos, transporte, planos de saúde (tomador), cartões (titular), guincho/içamento em obras (LC 218/2025).
Estabelecimento prestador	Conceito amplo (art. 4º): unidade econômica/profissional; irrelevante denominação.
Exportação de serviços	Não incide (art. 156, § 3º, II, CF; art. 2º, I, LC 116/2003); ressalva: serviços desenvolvidos no Brasil com resultado aqui verificado.
Importação de serviços	Incide (art. 1º, § 1º, LC 116/2003), exigida lei municipal específica.
Sujeito ativo	Município e DF.
Sujeito passivo	Contribuinte: prestador (art. 5º). Responsável: terceiro vinculado (art. 6º), incluindo tomador/intermediário em hipóteses taxativas.
Base de cálculo - regra	Preço do serviço (art. 7º, LC 116/2003), excluídos valores repassados a terceiros (STJ, REsp 621.067; REsp 1.002.704).
Base de cálculo - construção civil	Itens 7.02 e 7.05: excluem-se materiais fornecidos pelo prestador.
Base de cálculo - trabalho temporário	Súmula 524, STJ: intermediação - taxa de agenciamento; fornecimento de mão de obra - inclui salários e encargos.
Sociedades profissionais e autônomos	ISS fixo (art. 9º, §§ 1º e 3º, DL 406/68; Súmula 663, STF; Tema 918, STF). Tema 1.323, STJ (2025): sociedade limitada uniprofissional mantém regime, se preservados caráter personalíssimo, responsabilidade técnica individual e ausência de estrutura empresarial.

Alíquota máxima	5% (art. 8º, II, LC 116/2003).
Alíquota mínima	2% (art. 88 ADCT; art. 8º-A, LC 116/2003, incluído pela LC 157/2016); nulidade das leis municipais que reduzam abaixo do piso.
Função extrafiscal	Regulada pelo art. 14 da LRF (LC 101/2000): consistência fiscal e medidas de compensação.
Antielisão	Art. 116, parágrafo único, CTN: desconsideração de atos dissimulatórios.
Reforma tributária (EC 132/2023)	Substituição gradativa pelo IBS ; extinção do ISS prevista para 2033 (arts. 128 e 129, ADCT).

- **Tabela de Precedentes (STF e STJ)**

Item	Explicação do precedente
Súmula Vinculante 31, STF	<i>Ratio decidendi</i> : inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis , por configurar obrigação de dar e não prestação de serviço, em respeito ao art. 110 do CTN.
Súmula 588, STF	<i>Ratio decidendi</i> : o ISS não incide sobre depósitos, comissões e taxas de desconto cobrados por estabelecimentos bancários, em razão da taxatividade da lista.
Súmula 663, STF	<i>Ratio decidendi</i> : os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL n. 406/68, que disciplinam o ISS fixo das sociedades profissionais, foram recepcionados pela CF/88 com <i>status</i> de lei complementar nacional.
Súmula 156, STJ	<i>Ratio decidendi</i> : a prestação de serviço de composição gráfica personalizada e sob encomenda , ainda que envolva fornecimento de mercadorias, sujeita-se apenas ao ISS.
Súmula 163, STJ	<i>Ratio decidendi</i> : o fornecimento de mercadorias com simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e similares constitui fato gerador do ICMS sobre o valor total.
Súmula 167, STJ	<i>Ratio decidendi</i> : o fornecimento de concreto por empreitada , preparado em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas ao ISS.

Súmula 274, STJ	<i>Ratio decidendi:</i> o ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica , incluindo refeições, medicamentos e diárias hospitalares.
Súmula 524, STJ	<i>Ratio decidendi:</i> na intermediação por sociedade de trabalho temporário, ISS apenas sobre a taxa de agenciamento ; no fornecimento de mão de obra, base de cálculo engloba salários e encargos sociais.
STF, RE 651.703 (Tema 581)	Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 2016. <i>Ratio decidendi:</i> o conceito constitucional de <i>serviços de qualquer natureza</i> extrapola a matriz civilista das obrigações de fazer, alcançando <i>oferecimento de utilidade material ou imaterial com habitualidade e intuito de lucro</i> ; planos de saúde sujeitam-se ao ISS.
STF, RE 651.703 ED	Julgamento em março de 2019. <i>Ratio decidendi:</i> o entendimento sobre planos de saúde não se aplica ao seguro-saúde , hipótese excluída do Tema 581.
STF, RE 116.121/SP	Tribunal Pleno. <i>Ratio decidendi:</i> declarada inconstitucional a expressão <i>locação de bens móveis</i> da antiga lista do DL 406/68, por configurar obrigação de dar; precursor da Súmula Vinculante 31.
STF, RE 547.245 e RE 592.905	Rel. Min. Eros Grau. <i>Ratio decidendi:</i> incide ISS sobre o leasing financeiro e o lease-back , por se tratarem de serviços atípicos com regime jurídico próprio.
STF, RE 156.568	<i>Ratio decidendi:</i> confirmação da taxatividade da lista de serviços.
STF, ADI 3.089	Tribunal Pleno. <i>Ratio decidendi:</i> constitucional a incidência do ISS sobre serviços notariais e registrais , atividade privada e lucrativa.
STF, ADI 4.389	Voto da Min. Ellen Gracie. <i>Ratio decidendi:</i> ISS e ICMS são tributos excludentes entre si: <i>ou a situação enseja a instituição de ICMS ou de ISS</i> .
STF, ADI 6034 (2022)	<i>Ratio decidendi:</i> constitucional o subitem 17.25 da lista (LC 157/2016): incide ISS, e não ICMS, sobre inserção de textos, desenhos e materiais publicitários em qualquer meio, exceto livros, jornais, periódicos e radiodifusão de recepção livre.

<p>STF, RE 363.412 AgR (2007)</p>	<p><i>Ratio decidendi:</i> imunidade recíproca alcança empresas públicas e sociedades de economia mista atuantes como <i>longa manus</i> em regime de monopólio (Infraero, ECT, Codesp); inaplicabilidade do art. 150, § 3º, CF.</p>
<p>STF, RE 99.682/SP; RE 107.009-9/SP</p>	<p>1ª e 2ª Turmas. <i>Ratio decidendi:</i> não incide ISS sobre venda esporádica de ingressos por associação recreativa sem fins lucrativos; havendo finalidade lucrativa, há tributação.</p>
<p>STF, RE 92.833 (RTJ 96.912)</p>	<p><i>Ratio decidendi:</i> o escritório de contato caracteriza estabelecimento apto a atrair a competência tributária local.</p>
<p>STF, RE 790.283</p>	<p><i>Ratio decidendi:</i> a definição entre local da prestação e do estabelecimento é matéria infraconstitucional; sem repercussão geral.</p>
<p>STF, ARE 745.279 AgR (2014)</p>	<p><i>Ratio decidendi:</i> em locação combinada com prestação de serviços sem especificação de valores, prevalece o critério da predominância para definir a incidência.</p>
<p>STF, Tema 700 (RE 634.764), 2020</p>	<p><i>Ratio decidendi:</i> incide ISS sobre o percentual do valor das apostas correspondente ao montante retido pelo prestador (caso do Jockey Club).</p>
<p>STF, Tema 918 (RE 940.769), 2019</p>	<p><i>Ratio decidendi:</i> é <i>inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais</i>; recepção do DL 406/68 com status de lei complementar.</p>
<p>STF, Tema 1.020 (RE 1.167.509)</p>	<p><i>Ratio decidendi:</i> inconstitucional norma municipal que obriga prestador não estabelecido no Município a se cadastrar e impõe retenção ao tomador; sem competência tributária, não há obrigação acessória correlata.</p>
<p>STJ, REsp 1.092.206 (2009)</p>	<p><i>Ratio decidendi:</i> nas operações mistas, incide ISS quando o serviço estiver na lista da LC 116/2003; ICMS, quando não estiver.</p>
<p>STJ, REsp 1.060.210 (2012)</p>	<p><i>Ratio decidendi:</i> existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ali deverá ser recolhido o tributo.</p>
<p>STJ, REsp 102.291; 24.243/RS; 325.344/PR; 69.986/SP; 271.676;</p>	<p><i>Ratio decidendi:</i> lista taxativa; admitida interpretação extensiva para enquadrar serviços correlatos.</p>

445.137; AgRgAg 1.082.014	
STJ, REsp 221.577 e REsp 222.246	<i>Ratio decidendi</i> : o contrato de franquia não configura prestação de serviço, não incidindo ISS .
STJ, REsp 40.161-5/SP; REsp 11.533/SP; EDcl no REsp 125.851/MG	<i>Ratio decidendi</i> : medicamentos e alimentação prestados em hospitalização integram o serviço uno, incidindo ISS sobre o valor global; aplica-se o critério da preponderância do valor.
STJ, REsp 1.166.039/RN; REsp 1.625/RJ	1ª Turma. <i>Ratio decidendi</i> : na incorporação direta , não há prestação de serviço, mas alienação de propriedade; não incide ISS .
STJ, EREsp 613.709/PR	1ª Seção. <i>Ratio decidendi</i> : no agenciamento de mão de obra, ISS incide apenas sobre a comissão ; salários e encargos repassados são excluídos.
STJ, REsp 621.067 e REsp 1.002.704	<i>Ratio decidendi</i> : a base de cálculo do ISS não inclui valores apenas repassados a terceiros (planos de saúde), evitando bitributação.
STJ, RE 883.254-9/MG; REsp 69.986/SP	<i>Ratio decidendi</i> : somente atividades-fim são tributáveis; atividades-meio integram o contrato principal, salvo tarifação destacada.
STJ, REsp 26.827-1/SP	<i>Ratio decidendi</i> : a lei municipal não alcança fatos geradores ocorridos no exterior; o ISS incide apenas sobre serviços listados prestados nos limites do município.
STJ, Tema 1.323 (REsp 2.162.486), 2025	<i>Ratio decidendi</i> : a adoção da forma societária de responsabilidade limitada pela sociedade uniprofissional não constitui, por si só, impedimento ao regime de tributação diferenciada do ISS por alíquota fixa, observados: (i) prestação pessoal pelos sócios; (ii) responsabilidade técnica individual; (iii) ausência de estrutura empresarial descaracterizadora.

Referências

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 17. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026.

PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS: Constituição Federal e LC 116 comentadas**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Erika Amorim; REZENDE, Fernando; VARSANO, Ricardo. A tributação brasileira e o novo ambiente econômico: a reforma tributária inevitável e urgente. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 13, p. 137-170, jun. 2000.

BARBOSA, Denis. **Contratos de tecnologia, ISS e a LC 116**. Disponível em: <http://denisbarbosa.addr.com/lc116.doc>. Acesso em: 23 dez. 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ISS sobre atividades de franquia (*franchising*). **Revista de Estudos Tributários (RET)**, n. 56, p. 65, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar 116/03: aspectos relevantes. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

MEIRELLES, Dimária Silva E. O conceito de serviço. **Revista de Economia Política**, v. 26, n. 1 (101), p. 119-136, jan./mar. 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil - 2009**: análise por tributo e bases de incidência. Estudos Tributários n. 21. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação-Geral de Política Tributária. **Carga tributária no Brasil - 2002**. Estudos Tributários n. 9. Brasília: Receita Federal, 2015.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. O ISS e exportação e importação de serviços. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **ISS: LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2009.

VALLETOUX, Phillippe. **As finanças locais nos quinze países da União Europeia**. Bruxelas: Dexia, 1999.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.