

ASPECTOS POLÊMICOS DO ISSQN

* José Geraldo Hemétrio

Graduado em DIREITO pela FACULDADE DE DIREITO DO VALE DO RIO DOCE, Graduação em LETRAS pela FACULDADE DE FILOSOFIA, CIÊNCIAS E LETRAS DE CARATINGA, Especialista em DIREITO PÚBLICO pela FACULDADE DE DIREITO DE SETE LAGOAS, Especialista em DIREITO PROCESSUAL pela FACULDADE DE DIREITO DE IPATINGA, Especialista em DIREITO PÚBLICO pela Universidade Federal de Minas Gerais. Atualmente é PROFESSOR da FACULDADE DE DIREITO DE IPATINGA, Membro titular da Turma Recursal dos Juizados do TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS e Juiz de Direito da Vara da Fazenda Pública do TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Público.

** Gustavo Ferreira Lana

Graduado em Direito pela Universidade Federal de Viçosa (2003) Mestre em Direito pela Universidade Gama Filho (2007). Atualmente é professor da Unileste (Centro Universitário do Leste de Minas Gerais) e da Faculdade de Direito de Ipatinga. Exerceu entre 2007/2010 o cargo de Coordenador do Curso de Direito da Faculdade Pitágoras de Administração Superior, campus Ipatinga. É também sócio-proprietário do escritório de advocacia Lana e Valladares Sociedade de Advogados

*** Carlos Roberto de Faria

Possui graduação em Bacharel Em Direito pela Faculdade de Direito do Vale do Rio Doce. Atualmente é professor da FACULDADE DE DIREITO DE IPATINGA e juiz de direito - Tribunal de Justiça. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito. Atualmente é professor titular da Disciplina de Prática Forense da Faculdade de Direito de Ipatinga (FADIPA)

**** Milton José França Batista

Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Ipatinga

RESUMO

Tem este artigo a finalidade de demonstrar Aspectos Polêmicos do Imposto sobre serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, o qual tem sua doutrina calcada no Direito Tributário, bem como, os tipos de serviços para que haja a incidência deste tributo. O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza transformou-se em alvo de disputas envolvendo a legitimidade de sua cobrança, e não são poucos os municípios brasileiros que busca aumentar sua receita. O ISSQN é de competência Municipal e complementa os recursos próprios da municipalidade, através dos serviços realizados dentro ou fora de suas limitações territoriais. Esta monografia possibilitará ao leitor o conhecimento a cerca da história do ISSQN, a Origem Constitucional, os impostos substituídos pelo ISS, bem assim, a Legislação anterior e também as posteriores a Lei Complementar nº 116/2003. Iremos ver as definições a respeito de “serviço”, e seus pontos controvertidos, buscando verdadeiras definições através da jurisprudência e doutrinadores e também as definições constantes na lista anexa a lei acima citada. Bem como os aspectos definidores.

Palavras chave: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Conflito espacial.

1 INTRODUÇÃO

Para melhor compreensão do estudo, será relatado fatos históricos ao qual originou a cobrança do tributo, traçaremos as definições de serviços para fins de tributação, a teses econômica, civilista e a tese literalista com suas conclusões acerca do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, visto que este é destinado a atender as necessidades da Administração Pública, sem assegurar ao contribuinte proveito direto em contraprestação à parcela que pagou, sendo por isso determinado como não vinculado. Destacaremos alguns princípios tributários norteadores do tema tratado, para melhor compreender sua importância, visto que a tributação tem como balizador o princípio da legalidade. Mesmo sendo a tributação garantia constitucional, esta não poderá ser feita em caráter confiscatório, tão pouco será realizada de forma anti-isonômica. Atualmente nossa Constituição Federal tenta garantir os direitos dos contribuintes, em relação ao fisco, impondo limites ao poder do Estado de tributar. É certo que se tente a observar os princípios constitucionais no intuito de não atentar contra os direitos do contribuinte.

O sujeito passivo do Imposto Sobre Serviço é o contribuinte, aquele que realiza o tipo tributário, ou seja, o prestador do serviço, podendo ser empresa ou profissional autônomo; ou ainda o responsável tributário, o qual tem a obrigação imposta pelo texto legal de acordo com o artigo 121, II do Código Tributário Nacional. A nova lei de regência nacional do ISS, Lei Complementar nº 116/03, que substituiu a LC nº 56/87 trouxe vários pontos polêmicos, também vários aspectos, como critério espacial, temporal, material, além dos critérios pessoais e quantitativos. Todos estes critérios devem ser observados sob pena de nulidade no lançamento tributário, a não observância desta regra-matriz invalida qualquer procedimento administrativo de lançamento tributário. Apresentarei algumas especificidades a cerca dos diferentes tipos de sujeitos passivos, indicando a cada qual sua regra de incidência tributária. Abordando aspectos sobre a incidência do imposto sobre serviço, tanto de pessoas físicas quanto pessoas jurídicas, tentando elucidar algumas questões sobre a

municipalidade e sua tributação, no que decorre ao ISSQN, vez que todos os municípios têm poder de editar leis tributárias próprias, com observância da lei federal.

O Imposto Sobre Serviço diferencia-se dos demais impostos principalmente por sua forma de lançamento, as quais podem ocorrer de ofício, neste tipo de lançamento os créditos tributários são constituídos através das verificações fiscais, ocorrendo neste caso participação direta do fisco; por declaração, nesta modalidade o contribuinte presta informações necessárias ao fisco para que este concretize o lançamento, estas informações possui presunção de veracidade; e por homologação, este lançamento consiste na antecipação pelo sujeito passivo da realização do pagamento do crédito tributário, independentemente a manifestação do fisco. Caso o fisco entenda que houve algum recolhimento feito de forma errada, este por sua vez, pode dar início ao procedimento administrativo fiscal para apurar as diferenças a serem recolhidas. Outra característica do imposto sobre serviço é a forma de lançamento por estimativa, que pode ocorrer sempre que o fisco não possua outra possibilidade de realizar o lançamento tributário.

De acordo com o aspecto espacial, a forma de interpretação da lista de serviços, vem causando diversas questões polêmicas entre os aplicadores do Direito, onde diz respeito, a forma de interpretação da lista de serviços que recai sobre o ISS. Se ela seria taxativa ou de interpretação analógica e ampla, para a Suprema Corte e também a maioria dos juristas, a lista é taxativa, sendo tributáveis apenas os serviços mencionados. Entretanto o próprio STF admitiu a interpretação taxativa e esse entendimento conforme alguns doutrinadores fere os princípios da estrita legalidade.

Será objeto de nosso estudo, o ISS e a Locação de bens móveis, o ISS e a Sociedade de profissionais, o ISS na prestação de serviços conjugado com fornecimento de mercadorias, o ISS sobre os serviços bancários e complementando o ISS e os serviços cartorários.

Complementando este trabalho, o recolhimento do ISS, do meu ponto de vista, que é de suma importância, principalmente para os municípios de pequeno porte, irá

gerar receita para a municipalidade, e nesse sentido a Administração Pública terá que desempenhar o seu papel, para tanto ocorra a responsabilidade tributária. Portanto para o Direito tributário, a responsabilidade tributária define quem é responsável pelo pagamento do tributo.

2 BREVE HISTÓRICO DO ISS

A expressão “tributo” foi originariamente empregada para nomear as contribuições dadas pelos povos vencidos em conflitos, em sinal de dependência, ao povo vencedor. Davam-se, naqueles tempos ouro, escravos, ou qualquer outro item que caracterizasse subordinação, com tal denominação.

Tributos, modernamente indicam as contribuições dadas pelos que estão sujeitos à jurisdição ou às ordens de um superior para custear as atividades estatais.

Para melhor entendermos, é necessário que façamos breve comentário histórico a respeito do nosso tema que é Imposto Sobre Serviço, e compreender a atual legislação aplicada a este tipo de imposto. O primeiro local onde se conhece a tributação sobre serviços é o Egito, onde havia vestígios de tributação sobre serviços dos tintureiros. Pois em Roma o imperador Constantino cobrava o imposto sobre serviços com o nome de *chrysagyrum* ou *lustralis collatio*. Porém isentavam do referido imposto os clérigos e os que faziam trabalhos manuais. Foi somente a metade do século XX que a França teve a iniciativa de instituir o imposto sobre a circulação econômica de bens, tanto mercadorias como serviços, sendo estes considerados bens imateriais. Neste momento a França instituiu dois impostos: um incidindo sobre a venda de produtos ou mercadorias pelos atacadistas; e o outro incidindo sobre outras operações, em definição tudo que não era tributado pelo primeiro tipo imposto, era abarcado pelo segundo, tornando-se um complemento do outro. Em 05 de novembro de 1962, a então denominada Comunidade Econômica Européia, atualmente chamada de União Européia, após vários estudos, concluiu que os membros desta comunidade deveriam adotar regime de tributação parecido com o adotado na França. Em 1965 os estudiosos da Comunidade Econômica

Européia apresentaram novas linhas mestras sobre o imposto, pormenorizando o campo de incidência, seus respectivos fatos geradores e também, determinaram quem seria o contribuinte deste imposto. Logo mais tarde, a França também aderiu ao sistema adotado pela Comunidade Econômica Européia, uniformizando então, as tributações dos países membros da Comunidade.

Já no Brasil, o imposto sobre o serviço era lançado apenas com base nas diversões públicas, com a denominação de “imposto sobre a diversão pública” (artigo 13, parágrafo 2º, III, CF/1934). Na Constituição de 1934 era permitida a competência concorrente entre os Estados e a União o que fez com que alguns estados-membros instituíssem tributação sobre certos serviços pelo denominado “imposto de transações”. Na Constituição de 1937 permaneceu o mesmo sistema tributário, onde os Estados tributavam certos serviços por meio do imposto de vendas e consignações (artigo 23, I, d, CF/1937) ou por meio do imposto de indústrias e profissões (artigo 23, I, f, CF/37), restando ao município o imposto sobre as diversões públicas (artigo 29, III, CF/1946), permanecendo a competência inalterada para o imposto sobre diversões públicas (artigo 29, IV, CF/1946). Nesta constituição ficou expresso que os Estados-membros legislariam sobre os impostos não previstos no texto constitucional, não excluindo o imposto sobre venda e consignação.

2.1 Origem constitucional

O ISS foi criado pela Emenda Constitucional (EC), nº 18, de dezembro de 1965 nos seguintes termos: “Art. 15 Compete aos municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência da União e dos Estados.”

Com a Emenda Constitucional nº 18, foi adotado o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), como fato gerador individualizado. A referida emenda foi editada com o principal intuito de realizar uma reforma tributária, transformando o sistema tributário uno e nacional, contrapondo o anterior que previa três sistemas tributários autônomos: União, Estados-membros e Municípios e Distrito Federal. Deixando a tributação de ser distinta pela denominação jurídica, pois inúmeros

tributos eram idênticos diferenciando-se apenas pelos termos jurídicos formais, e com essa reforma, a tributação passa a ter caráter econômico.

Diante deste contexto, o critério jurídico dá-se quando os efeitos jurídicos da norma geram conseqüências em mais de uma ordem jurídica autônoma simultaneamente, ou seja, os tributos eram diferenciados pelos nomes que possuíam e não por seus fatos geradores; já o critério econômico trata do fluxo da tributação a cerca dos valores cobrados, quando verifica-se a capacidade contributiva do pólo passivo da obrigação tributária. Com a Emenda Constitucional nº 18, de 01 Dezembro de 1965, o município passou a ter competência, diante deste fato o ISS – Imposto Sobre Serviço passou a ser considerado tributo residual.

Com a Constituição Brasileira de 1967, onde se confirmou a competência municipal em relação ao ISS, e mantiveram a mesma denominação deste Imposto. Houve neste Constituição a exigência de que os serviços de qualquer natureza fossem definidos em Lei Complementar (artigo, 25, II, CF/1967). Mesmo com a Emenda Constitucional nº 01 de 17 de outubro de 1969, que elaborou novo sistema tributário, não houve alterações significativas no âmbito do ISSQN, houve apenas o estabelecimento de alíquotas máximas para incidência sobre o imposto, devendo estas serem estabelecidas por Lei Complementar.

Com a promulgação, em 05 de outubro de 1988, da Constituição da República Federativa do Brasil, reformulou-se o Sistema Tributário Nacional, em algumas partes. E em pouco tempo depois, foi editada a Emenda Constitucional nº 03 de 17 de março de 1993, a qual instituiu algumas alterações no que tange ao ISS. Neste contexto, desapareceu do ordenamento jurídico a característica de “tributo residual”, uma vez que o artigo 156 da Constituição Federal estabeleceu a competência do município, ressalvando apenas o serviço contido no artigo 155, II, CF/1988, que trata das operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Diante deste contexto, para que seja instituído imposto municipal, obrigatoriamente, deverá ter a existência de Lei Complementar enumerando os serviços tributáveis. Até a presente data, a alteração legislativa sobre a matéria foi realizada pela Lei

Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, onde se editou nova tabela de serviços e se estabeleceu alíquota mínima e máxima para incidência do tributo. Contudo a Carta Magna ressalvou da competência Municipal a instituição de ISS sobre os serviços de transportes intermunicipais e interestaduais, bem como os serviços de comunicação, os quais são de competência Estadual.

2.2 Impostos substituídos pelo ISS

Os Impostos anterior à reforma tributária de 1965, mostrou que a prestação de serviços, como atividade tributável era alcançada e admitidos pela Constituição Federal de 1946, a exemplo, havia o Imposto Sobre Transações (Estadual), recaindo sobre certos serviços, como hospedagem, construção civil, etc. O segundo, Imposto de Indústrias e Profissões (municipal), incidente sobre o efetivo exercício da atividade lucrativa, abrangendo dentro de sua área; a indústria, o comércio e a profissão, inclusive todo e qualquer serviço. O terceiro, o Imposto Sobre Diversões Públicas (municipal), sobre os jogos e as diversões públicas.

Após a Revolução de 31 de março de 1964, o Governo, preocupado com a crise brasileira, abriu novas diretrizes para a recuperação econômica do País, adotando medidas corretivas de emergência, objetivando o combate a inflação, crescimento da economia, a correção do equilíbrio cambial e a sustação da crise. Vem a reforma tributária, principiada pela Emenda Constitucional, nº 18, de 01 de dezembro de 1965, que ofereceu ao Brasil um novo sistema tributário. Diante deste contexto, tal emenda teve o condão de integrar a política Tributária, na política Econômica do Governo, constituindo peça fundamental no desenvolvimento do País e da consolidação da unidade nacional.

Em substituição a tais impostos definidos juridicamente a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, instituiu o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, assim nasceu o ISS, sua certidão de nascimento tem fundamento no art. 15 da referida Emenda Constitucional.

2.3 Legislação anterior a LC 116/03

Para evitar maiores conflitos de competência entre os Municípios, estabelecia o art. 12 do Decreto Lei nº 406/68:

Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento do prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar o serviço.

O referido artigo causou diversas polêmicas entre os doutrinadores, aplicadores do Direito e Municípios, já que na sua alínea a estabelecia como local da prestação do serviço o domicílio do prestador em detrimento do Município em que ele se realizou, que poderia ser diverso do local do domicílio. Como sustentava o professor Roque Carrazza:

A despeito do comando inserto do artigo 12, do Decreto Lei 406/68, o imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS) é sempre devido (e não somente no caso de construção civil) no município onde o serviço é positivamente prestado, ainda que o estabelecimento prestador esteja situado em outro município (CARRAZZA, 2008, p. 309).

Assim sendo:

ISS – Local da prestação da ocorrência do fato gerador – Decreto Lei nº 406/68. Embora o art. 12, letra a, considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento do prestador, pretende o legislador que referido imposto pertença ao município, em cujo território se realizar o fato gerador (REsp 115337, 1º Turma do STJ, j.31-3-1998).

A LC 116/2003, limitou-se em seu art.3º a repetir o texto do art. 12 do Decreto Lei 406/68 salvo 22 exceções para esta regra geral, no entanto, ressaltou no seu artigo 4º que considera estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviço. Portanto, a LC116/03 não trouxe nenhum avanço, salvo as 22 exceções, e esta discussão, ainda que já pacificada no STJ, poderá voltar a ser discutida por se tratar de legislação nova.

3 DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO PELO ISS

Com a EC nº 18/65 tiveram a preocupação de determinar os impostos pelos seus aspectos econômicos. Desta forma todos os impostos foram agrupados em impostos sobre o patrimônio e renda, em impostos sobre a produção e a circulação e em impostos especiais. A norma inovadora, além de agrupar os tributos, deu ao ISS nomenclatura econômica: “Impostos Sobre Serviços” e o classificou no grupo dos impostos sobre a produção e a circulação. Daí dizer, que ele é um imposto sobre a circulação de serviços.

O ISS não tributa a prestação de serviços em seu conceito jurídico, mas sim, os serviços conceituados pela economia. Ele onera a circulação de serviços de qualquer natureza, ou seja, os serviços, bens imateriais na etapa de circulação econômica.

O serviço conceituado para fins tributários é o bem incorpóreo (imaterial) na etapa de circulação econômica. Para haver serviço é necessário que a atividade seja prestada para terceiros e não para si próprio. Dessa forma, o pedreiro que constrói uma casa para si mesmo, não está prestando serviço sujeito à incidência do ISS, pois não houve circulação do serviço e nem teve conteúdo econômico. Da mesma forma, tem-se o caso de um administrador que, ao mesmo tempo, é sócio e dirigente de uma empresa, que ao prestar um serviço previsto na lista, como tributável, o faz para si próprio e não para terceiros, portanto não sujeito à tributação.

No ISS, para ser passível de tributação, é necessária a existência de um prestador de serviços, como *contribuinte*, de uma prestação de serviço a terceiro, como *fato gerador* da obrigação, e do preço do serviço, como *base de cálculo*. Por ser um tributo sobre a circulação econômica, sempre necessitará da passagem de uma pessoa para outra, da respectiva utilidade econômica (serviço). Muitas vezes não consegue identificar com facilidade a circulação do serviço pelo fato da coincidência no tempo, da produção, da circulação e do consumo de bem imaterial (serviço). É

necessária às vezes, atenção redobrada para identificar o momento da passagem de um serviço de uma pessoa para outra.

Não basta que haja os elementos: prestador, serviço, tomador e preço; para que haja incidência tributária, é preciso que o serviço prestado esteja na lista de serviço definida por Lei Complementar. Por exemplo: a locação de bens móveis era um serviço tributável por que há a circulação de um bem imaterial incorpóreo (locação) na etapa de circulação econômica e era definido em lei complementar como serviço de qualquer natureza. Agora, com a Lei 116, este serviço foi retirado da lista de serviços. Para saber ainda, se um serviço é tributável pelo ISS é preciso identificar em que etapa da circulação econômica ele se encontra. O serviço de pintura, por exemplo, se for empregado em um bem que esteja sendo industrializado, ele será mão-de-obra. Entretanto, se o mesmo serviço for prestado ao proprietário de um veículo, consumidor final, haverá incidência do ISS, pó ser um bem imaterial na etapa de circulação econômica. O que determina se um bem é produto, mercadoria ou serviço é a etapa de circuito econômico em que está atravessando (se da produção, da circulação ou do consumo) e ainda a natureza do bem, se material ou imaterial.

Alguns doutrinadores entendem que a análise das etapas econômicas é insuficiente para a conceituação de serviço para fins tributários. A distinção entre produto industrializado, mercadoria e serviço para fins de determinação do fato gerador do IPI, do ICMS e do ISS, respectivamente, deve ser feita pela aplicação dos conceitos de obrigações de *dar* de *fazer*. A prestação de serviço consiste numa obrigação tendo por objeto em fazer, logo a obrigação mercantil se consubstancia num dar. Assim, os doutrinadores deste conceito de serviço, baseiam-se no fato do legislador constituinte ter buscado um instituto de direito privado (serviços) para ser a materialidade da tributação do imposto sobre serviços e ainda, devido o Código Civil conceituar separadamente, “serviços” e “locação”.

É importante ressaltar que a Constituição não definiu um conceito jurídico de serviço para fins de cobrança do ISS e nem, se os serviços tributáveis por ele consistem em uma obrigação de fazer ou de dar. Esta competência foi atribuída a lei complementar, que assim também não o fez, e sim relacionou ao serviços passíveis

de incidência do imposto, cumprindo com isto o papel constitucional que lhe foi destinado.

Para aqueles que buscam o conceito jurídico de serviço, pode-se estabelecer que os serviços tributados pelo ISS são aqueles constante da lista que sejam prestados a terceiros, ou seja, implicando em circulação econômica, que tenham por objeto, um fazer e, para fins de quantificação, seja prestação mediante remuneração. Já aqueles que não dão relevância o conceito jurídico, ocorre o fato gerador do ISS quando houver prestação para terceiros de serviço constante da lista ou de dar uma determinada utilidade econômica. Diante deste contexto, os Municípios entendem que os serviços tributados pelo ISS são aqueles que estão descritos na Lei Complementar definidora dos serviços, pouco importando se estes em um fazer ou em dar. Por outro lado, não pode deixar de considerar o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal de que o legislador constituinte quis que o legislador ordinário definisse como hipóteses de incidência do imposto *in casu* apenas os fatos que são considerados serviços. Não pode alcançar o que não tenha esta natureza. Este entendimento, atualmente, é amplamente acolhido pela jurisprudência e pela doutrina especializada.

3.1 Tese econômica

Para a ciência econômica, a atividade que interessa é a que se dirige para a produção de bens econômicos, ou seja, criação de bens úteis, que podem ser tanto bens materiais como bens imateriais. Levando-se em conta esse resultado da atividade sob a forma de bem imaterial.

O ISS é assim, um imposto sobre serviço de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam. Grava a venda de serviços, exame superficial da lista de serviço, baixada pelo Decreto Lei nº 406 de 1968, nos aponta uma série enorme de atividades admitidas como serviços, mas que não se enquadram como prestação de serviços (conceito de direito civil). São elas: locação de bens móveis, diversões públicas, publicidade, hospedagem, venda de bilhetes de

loteria, etc. Tal fato evidencia ser o ISS um imposto que grava exclusivamente serviços, podendo abranger todas as atividades de bens imateriais, inclusive as de fornecimento de trabalho. Em outras palavras, o ISS não restringe, quanto ao seu objeto, apenas às hipóteses de “prestação de serviços” (conceito civil), contudo, o conceito de serviço fornecido pela tese econômica não deve ser adotado em relação ao ISS, uma vez que, como bem observa Justen Filho, as palavras possuem significado específico do Direito, especialmente no ramo do Direito Tributário, visto que devem ser extraídas a partir da análise lógico-sistemática do ordenamento constitucional tributário, assumindo por conseguinte a determinação semântica que tal ramo do Direito lhe confere. Assim, de acordo com o jurista, admitir em contrário conduziria, antes de tudo, ao resultado descabido de a Constituição estar a empregar um vocábulo técnico em sentido não técnico. Neste contexto, tendo em vista que o Direito Tributário consiste em um direito de superposição, incidindo sobre realidades disciplinadas por outros ramos do direito, bem como em face do disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias, o vocábulo “serviço” deve sim, ser entendido em conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado..

3.2 Tese civilista

A tese civilista restringe o “serviço” conceituado pela teoria econômica, uma vez que, segundo Barreirinhas, defende que a definição de serviço tributável pelo ISS corresponde à prestação de serviço tipificada pelo Código Civil Brasileiro, em que o ‘fazer’ prevalece sobre o ‘dar’. Trata-se da tese mais acertada, a qual destaca que o ISS efetivamente se restringe às prestações de fazer, contrariando, portanto, o conceito de serviço apontado pela tese econômica. Esse entendimento foi, inclusive, o que prevaleceu no STF, conforme se pode verificar a partir do Acórdão a seguir transcrito:

TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. [...] A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviço revela o objeto da tributação. [...] Em Direito, os intuitos, 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. Supremo Tribunal Federal, RE nº 116.121 – 3/SP. Pleno, Rel. p/ o acórdão o Min. Marco Aurélio de Mello, julgado em 11.10.200, DUJ de 25.5.2001.

Não há como se aceitar o conceito de serviço centrado na economia, sem pertinência jurídica. Da mesma forma pensa Aires F. Barreto, que conceitua o ISS a partir de estudo sistemático e teleológico do sistema constitucional tributário, apreendendo, assim que a Constituição dá a entender por “serviço”: Do exame sistemático da Constituição, convém reiterar, serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial. Diante do exposto, considera-se o conceito de “serviço” fornecido por Aires F. Barreto, tese civilista, como o mais acertado, devendo ser aquele considerado para delimitação da natureza da prestação de serviço, núcleo do imposto em comento. Portanto serviço é aquele prestado a favor de outrem, por que, do contrário, não corresponderia a serviço propriamente dito, mas sim a trabalho em favor próprio, em que não daria a transferência de riqueza passível de tributação, com conteúdo econômico.

3.3 Tese literalista

Com a própria denominação sugere, além à letra do inciso III, artigo 156, da Carta Magna, assegurando que serviço é aquele definido por lei complementar. Entretanto, mesmo considerando tal teoria, ainda assim faz-se necessário conceituar o termo “serviço” para fins de incidência do ISS, razão pela qual a teoria é refutada.

3.4 Conclusões sobre as teses

É claro que a tese mais aceita é a da teoria civilista, que serviço é o esforço de pessoas, desenvolvido em favor de outrem, e que tenha conteúdo econômico, ao passo que os juristas defende que na definição de serviço tributável pelo ISS, corresponde à prestação de serviço tipificado pelo Código Civil Brasileiro, e principalmente, destaca as condições de fazer alguma coisa, ou dar algo, contrariando a tese econômica.

Boa parte dos juristas entende que a Constituição, ao prescrever que serão passíveis de tributação os serviços de qualquer natureza, deixa claro que todos os serviços prestados, que se enquadrem na definição de serviço obtida a partir de uma interpretação sistemática, ou seja, todos os esforços onerosos desenvolvidos a favor de outrem sob o regime de Direito privado, estão sujeitos à incidência do ISS. Em outras palavras, cumpriria aos Municípios, no exercício de suas competências tributárias delimita as hipóteses de incidência em geral.

4 LEI COMPLEMENTAR 116 E SEUS CASOS POLÊMICOS DE INCIDÊNCIA

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, também chamado de ISS, foi introduzido no sistema Tributário Nacional pela EC nº 18 de 1965 à CF de 1946, substituindo o antigo imposto de indústrias e profissões, que também foi matéria anteriormente estudada. O ISS é de competência dos Municípios e do Distrito Federal (CF, arts. 147 e 156, III, e LC nº 116/03, art. 1º) e suas normas gerais estavam nos arts. 8º a 12 do Decreto Lei nº 406/03, que por isso, tinha *status* de lei complementar.

O superior tribunal de Justiça vinha entendendo que competente para a cobrança do ISS seria o Município em cujo território ocorre a prestação do serviço, sendo que seria irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador, com esta orientação jurisprudencial, interpretando o art. 12 do Decreto Lei nº 406/68, vinha declarando implicitamente sua inconstitucionalidade. Estabelece o caput do art. 1º da LC 116/2003 que:

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (BRASIL, 2012).

A Lei Complementar nº 116/2003 manteve a regra de competência do art. 12 do Decreto Lei nº 406/68, embora tenha ampliação as exceções a essa regra. Em seu art. 3º estabeleceu que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, indicam o local em que será devido o imposto. Portanto, na determinação que seja o Município competente para cobrança do ISS, é de suma importância entender o que é estabelecimento prestador do serviço. Para esclarecer, 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 irrelevante para caracterizá-lo as denominações, sede, filial, agências, posto de atendimento, sucursal. Escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Assim, a partir da Lei Complementar nº 116/03, o fato gerador do ISS é a prestação de serviços definidos na lista a ela anexa. Da mesma forma que na vigência do art. 8º do Decreto Lei nº 406/68, com base na nova legislação, para que ocorra o nascimento da obrigação tributária, não basta que o fato esteja previsto em lei e tenha sido celebrado um contrato prevendo sua ocorrência mediante prestação de serviço, necessário será que ocorra a efetiva prestação de serviços.

Traz a doutrina a dita Regra Matriz de incidência tributária, que uma vez materializada faz nascer à obrigação tributária. Esta hipótese de incidência tributária antecede à atividade do fisco em tributar, porém é imprescindível a tributação, uma vez que possui requisitos que disciplinam a conduta do devedor junto ao fisco. A referida regra matriz compõe-se de: Hipótese ou descritor e Conseqüência ou prescritor. Por sua vez temos que a Hipótese é subdividida em: critério material, critério espacial e critério temporal; já a Conseqüência é subdividida em: critério pessoal e quantitativo.

O descritor, ou hipótese da norma é aquele que anuncia os critérios de verificação de um fato. O conseqüente ou prescritor, fornecerá os dados para identificar o vínculo jurídico, possibilitando o reconhecimento do sujeito da obrigação tributária, bem como traduz o comportamento imposto pela norma.

Critério material, identificado pelo verbo contido no tipo tributário, corresponde ao fato ocorrido materialmente que ao se unir a outro critério deixará de ser meramente abstrato.

Critério temporal tem por finalidade indicar o instante em que se realiza o fato previsto na norma. Considera-se para todos os efeitos fiscais o primeiro dia do ano civil para os tributos periódicos, cuja norma não tratar de lapso temporal específico.

Critério espacial determina o espaço territorial onde ocorrerá o fato gerador do tributo, gerando as áreas onde ocorrerá o vínculo obrigacional da tributação.

Critério pessoal determina quem são os sujeitos envolvidos na relação jurídica tributária, sujeito ativo e passivo. Este critério dirá quem tem o direito de crédito tributário e quem detêm a obrigação tributária.

Critério quantitativo traduz o *quantum debeatur*, uma vez que indica a conjugação da base de cálculo e da alíquota. Por este critério é determinado o quanto é devido pelo contribuinte ao fisco, quantificando o tributo devido.

O sujeito ativo no caso do ISS, é o Município, respeitado o princípio da territorialidade, onde cada Município tem capacidade para cobrar o imposto dentro de sua base territorial, desde que observadas as normas constantes da legislação hierarquicamente superior.

Quanto ao sujeito passivo, o Código Tributário Nacional traz definições no que tange o sujeito passivo da obrigação tributária, em seu art. 121:

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passível da obrigação principal diz-se:

I – Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

II – Responsável, quando sem valor revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 2012).

O contribuinte e o responsável tributário, são sujeitos passivos da obrigação tributária, sendo o primeiro pertencente à relação jurídica tributária e o segundo designado por lei. Doutrinariamente divide-se o contribuinte em, unitário e plúrimo. Sendo contribuinte unitário aquele que não realiza o fato jurídico tributário em conjunto com outros sujeitos, caracterizando esta possibilidade pelo contribuinte plúrimo, que exerce a relação jurídica com outros sujeitos, fazendo existir assim, a solidariedade tributária. Sempre que se identificar mais de um contribuinte, todos serão caracterizados como responsáveis solidários pela obrigação tributária, ou seja, pelo pagamento do tributo. De acordo com o artigo 124 do Código Tributário Nacional na se aplica o benefício de ordem para a responsabilidade solidária, visando a eliminar qualquer tipo de discussão sobre a ordem dos sujeitos passivos, abaixo descrito:

Artigo 124. Código Tributário Nacional. São solidariamente obrigadas:

I – As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

II – As pessoas expressamente designadas por lei (BRASIL, 2012).

Quando a lei atribuir responsabilidade crédito tributário a terceiro, mesmo antes de ocorrido o fato gerador, aparece a figura do responsável substituto. Assim, após a ocorrência da relação tributária o responsável substituto ocupará o pólo passivo a obrigação tributária junto ao fisco, é que ocorre com o imposto sobre serviço retido na fonte, ao passo em que o tomador do serviço o é responsável pelo recolhimento do tributo ao fisco municipal.

A base de cálculo e alíquotas, do preço e serviço se dá através da dimensão indicada pelo critério material, é através do verbo contido no tipo tributário que se determina o que será utilizado para sua composição. No que tange o ISS, sua base de cálculo baseia-se no preço do serviço. Temos que o preço do serviço abarca todos os valores que compõe os pagos pelo contratante da prestação de serviços, sendo devido o imposto baseando-se em todos os gastos e o valor do próprio imposto. Executa-se esta regra os serviços prestados por autônomos ou pelas chamadas sociedades civis de profissão e regulamenta os serviços relacionados à

construção civil. Em ambos os casos a base de cálculo a ser utilizada deverá ser os serviços efetivamente prestados e não os contratados.

As deduções da base de cálculo no ISS, tratada no artigo 7º da lei complementar nº 116/2003. Contudo, não é permitida a dedução na base de cálculo dos serviços prestados pelas sub-empresas. Tal possibilidade fazia parte do projeto lei aprovado que originou a referida lei complementar, porém ao ser levado para sanção presidencial foi vetado. O veto foi embasado na falta de interesse público, pois haveria perda significativa da base tributável caso a norma entrasse em vigência, pois no antigo sistema tributário havia a hipótese de deduções das despesas com sub-empresas. No entanto, cumpre ao fisco municipal a correta tributação em relação à construção civil, no que diz respeito às sub-empresas, para que haja tributação.

A tributação por alíquota fixa é atribuída aos profissionais autônomos e às sociedades de profissionais liberais, que tem determinação quantitativa em unidades de medidas expressa em dinheiro pelas leis municipais. Nestes casos, a base de cálculo não é o preço do serviço prestado, e sim a referida unidade.

As alíquotas fiscais, percentual incidente sobre a base de cálculo para apuração do montante do tributo devido é denominado como alíquota. A Constituição Federal de 1988 não estabeleceu quais seriam as alíquotas incidentes na prestação do serviço, apenas trata de dizer que a lei complementar irá determinar quais alíquotas mínimas e máximas poderão ser aplicadas, no que diz respeito à tributação pelo ISS. A Emenda Constitucional nº 37 deu a seguinte redação para o artigo 156, que trata da matéria:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
& 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar;
I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas (BRASIL, 2012).

A alteração no texto constitucional buscou evitar possíveis guerras fiscais entre municípios, em relação à instituição de alíquotas menores, com finalidade de

instalação de maior número de empresas. A alteração constitucional proporcionou uma maior harmonização quanto às leis municipais para o arbitramento das alíquotas incidentes nos serviços prestadores dentro do território do município.

A Lei Complementar nº 116/2003, dentre tantas alterações, também tratou da alíquota máxima a ser aplicada nas prestações de serviço. Prevê em seu artigo 10, que a alíquota máxima a ser aplicada pelo município é de 5%. Importante destacar que por veto presidencial foi excluído da lei complementar nº 116/2003 a alíquota máxima sobre jogos e diversões públicas, a qual deveria ser de 10%. Em decorrência dessa omissão legal ocasionada por veto, não existe alíquota máxima para este tipo de atividade, podendo qualquer lei municipal atribuir alíquota que achar conveniente, desde que não atente contra o princípio do não-confisco. O veto deste item foi motivado pela viabilidade econômica de determinados pólos turísticos, os quais seriam prejudicados em decorrência da alta carga tributária.

As alíquotas mínimas, não tendo sido editada pela lei complementar, e o que esta vigendo em nosso ordenamento jurídico, é o disposto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Prevê o artigo 88 do ADCT que a alíquota mínima para os serviços previstos no artigo 156, III, CF é de 2%. A regra aqui exposta visa a preservar a unidade da federação evitando, assim, a guerra fiscal entre os municípios. A não observância por parte do município quanto à instituição de alíquotas conforme o texto constitucional gera responsabilidade daquele que não observou. Os contribuintes que recolherem os impostos com alíquota inferior a 2% não poderão ser penalizados, pois agiram conforme previsão legal do município para o qual fizeram o recolhimento. Mesmo que o município venha a editar norma compatível com os preceitos constitucionais, posteriormente aos recolhimentos já realizados, com base em ordenamento jurídico anterior, não poderá ser exigida a imposição de penalidade aos contribuintes, mesmo que o texto editado traga tal previsão legal.

4.1 O aspecto espacial do serviço

A regra jurídica ao preestabelecer os fatos que integrarão a hipótese de incidência, também estipula as respectivas coordenadas de tempo e de lugar. Segundo preleciona Geraldo Ataliba, o acontecimento previsto no núcleo e os respectivos elementos adjetivos somente terão realizado a hipótese de incidência, se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminado, implícita ou expressamente, pela regra jurídica. As coordenadas e lugar podem condicionar que o núcleo e elementos adjetivos devam acontecer todos no mesmo lugar ou cada um em distintos lugares. Tais coordenadas de lugar, ou nos termos da terminologia utilizada por Geraldo Ataliba, aspecto espacial da hipótese de incidência tributária, podem se referir a um local físico, onde a lei reputa como consumado o fato imponible. Assim, quando a lei menciona estabelecimento, depósito, filial, sucursal etc., está fixando condições de situação do fato imponible para se qualificar a incidência. Por outro lado, se a lei nada dispuser, estará implícito que lugar relevante é aquele mesmo onde ocorre o fato imponible.

No caso específico do ISSQN, o artigo 3º, caput, da Lei Complementar nº 116/2003, estabelece o âmbito espacial da regra-matriz do aludido imposto municipal, assim dispendo:

Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local (BRASIL, 2012).

Consoante verifica que o texto normativo acima transcrito, o aspecto espacial da norma, relevante para incidência, em regra, é o local do estabelecimento prestador, ou do domicílio do prestador, mas, nas hipóteses taxativamente enumeradas nos incisos I a XXII, únicas exceções da lei, será o local da execução dos serviços.

4.2 ISS sobre a importação de serviços

A Lei Complementar nº 116/2003, substituiu as disposições do decreto Lei nº 406/68, sobre imposto de serviço de qualquer natureza, onde destacando as

novidades como a incidência do ISS, sobre a “importação de serviços”. Artigo 1º, vejamos:

Art.1º. O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviço constantes da lista anexa, ainda que esses não constituam como atividade preponderante do prestador.

1º. O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País (BRASIL, 2012).

Conforme o dispositivo legal citado, os serviços provenientes do exterior ou cuja prestação lá tenha se iniciado. Assim, é de extrema necessidade a análise do conceito de “importação de serviços” para fins de tributação pelo ISS. Neste contexto acerca do assunto, o qual afirma que a subsunção do ISS nos serviços provenientes do exterior ocorre apenas quando o desenvolvimento do serviço se der em território nacional, ou quando o resultado do mesmo aqui se verificar, de tal sorte que os serviços desenvolvidos no exterior e cujos resultados lá se verifiquem, não configuram importação de serviços, não havendo, portanto, a incidência do ISS.

Conclui que, dois elementos de conexão para a configuração da importação de serviços, quais sejam, o lugar da execução e o lugar onde se verifica o resultado, e ocorrendo qualquer destes dois elementos em território brasileiro haverá a incidência do ISS.

4.3 A posição do STF sobre o aspecto espacial

Quando da vigência do DL 406/68, o STF não conhecia de nenhum recurso que tivesse por fundamento qualquer dispositivo do mesmo. Neste caso julgados a respeito de extraterritorialidade são escassos. A referida corte superior mantinha em posicionamento de que, argüir inconstitucionalidade do referido DL é descabido, visto que foi recepcionado pela CF/88, na forma de Lei Complementar e, assim sendo, os recursos que lá chegavam, tinha o intuito de meramente interpretar dispositivos de Lei, o que deveria ser feito pelos Tribunais inferiores. O fundamento para negar provimento ao recurso era a súmula 636 do referido Tribunal, que diz:

STF Súmula nº 636 – 24/09/2003 – DJ de 9/10/2003, p. 2; DJ de 10/10/2003, p. 2; DJ de 13/10/2003, p.2.

Cabimento – Recurso Extraordinário – Contrariedade ao Princípio da Legalidade – Revisão da Interpretação Dada a Normas Infraconstitucionais pela decisão Recorrida. Não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida (BRASIL, 2012).

Dentre os julgados neste sentido, há um, cujo relator foi o Ministro Sepúlveda Pertence:

EMENTA: ISS: competência para tributação: local da prestação do serviço. Recurso extraordinário: descabimento: controvérsia decidida com base em legislação infraconstitucional – artigo 12 do DL 406/68 – a cujo reexame não se presta o recurso extraordinário incidência, *mutatis mutandis*, da Súmula 636.

Decisão:

A Turma negou provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausentes, justificadamente, o Ministro Marco Aurélio e a Ministra Carmem Lúcia, 1ª Turma, 21 (BRASIL, 2007).

Note-se que, apesar da decisão se referir a um dispositivo legal que foi revogado em 2003, somente em 2007 é que o STF se pronunciou a respeito do cabimento ou não do exame de constitucionalidade. Cabe ressaltar que o referido Agravo subiu para o STF antes da implantação pela EC 45/2004 da chamada “Repercussão Geral”, pois decisão recente, tomada pela primeira turma, cujo relator foi o Ministro Gilmar Mendes, negou a repercussão geral a recurso em matéria semelhante, além do que pugnou pela súmula 636, como sendo uma espécie de decisão antecipada.

O ISSQN é sem dúvida a espécie de tributo mais complexa que existe em nosso ordenamento jurídico, não por sua natureza técnica, pois neste quesito perde para o ICMS, mas sim pela quantidade de legislações municipais diferentes, pois a Federação possui mais de 5500 Municípios e, cada um deles possui uma legislação própria sobre o tema.

O tema da extraterritorialidade é bastante controverso na doutrina, e na jurisprudência mesmo após a edição da LC 116/03, pois o que se tem é uma interpretação doutrinária, uma interpretação legal e uma interpretação jurisprudencial sobre a questão. Para parte da doutrina, diga-se Carrazza e Aires Barreto, é inaceitável a extraterritorialidade da Lei Municipal, mas esta esteve explícita no art.

12 do DL 406/68 e está explícita também na LC 116/2003. Ou seja, consideram inconstitucionais, por ofenderem o princípio da autonomia dos Municípios. Também parece para eles difícil a ficção jurídica criada em torno do estabelecimento prestador. Esta ficção baseia-se no fato de que, o serviço presume-se prestado no local do estabelecimento. O texto legal, tanto do DL 406/68 quanto da LC 116/2003, fizeram questão de frisar que a regra é a extraterritorialidade, sendo a exceção a territorialidade, nos casos elencados (DL 406/68, art. 12, “b” e “c” e LC 116/2003, art. 3º, II a XXII). Já o STF sempre caminhou no sentido de que, apesar da extraterritorialidade está na Lei, esta deveria ser interpretada de forma diferente, pois o imposto, pela regra da extraterritorialidade, é devido no local da prestação do serviço, independentemente de haver ali estabelecimento ou da natureza do serviço prestado. Desta forma, em decisões recentes, o STJ manteve o seu posicionamento contra a extraterritorialidade. Por outro lado, o STF procura mostrar que, em face do artigo 146, I da CF/88, o referido dispositivo legal é, além de constitucional, é também quem regula os eventuais conflitos de competência que venham a surgir, cabendo eventuais interpretações ao STJ, pois a matéria é infraconstitucional. Mas, é inegável a contribuição da LC 116/2003 para dirimir a questão de onde realmente é devido o imposto, se no local da efetiva prestação do serviço ou do estabelecimento prestador.

Mesmo com as exceções expressas nos incisos II a XXII do artigo 3º da LC 116/2003, estamos longe de um consenso, mas a incidência extraterritorial da norma Municipal é uma realidade, e que acabou se tornando a regra, sendo que a exceção agora é a territorialidade. O referido artigo é taxativo nas hipóteses em que aplica a territorialidade, valendo então a extraterritorialidade nas demais hipóteses, mesmo com o STJ decidindo em contrário.

4.4 O ISS e a locação de bens móveis

Decisões do STF, declarando incidentalmente a inconstitucionalidade do Decreto Lei nº 406/68 quanto à incidência do ISS na locação de bens móveis, serviram como

justificativa para o veto, pelo presidente da República, do subitem 3.01 (locação de bens móveis) da lista de serviços sujeitos ao ISS.

O entendimento do STF tem sido no sentido de que a simples locação de bens móveis, desacompanhada da prestação de serviço. Assim a locação não poderia ser considerada atividade sujeita ao ISS, pois lhe faltaria um elemento essencial, a prestação de serviço, necessário à ocorrência do fato gerador do imposto. Na locação que não envolve, cumulativamente, a prestação de serviços, a obrigação do locador consiste na entrega da coisa ao locatário (obrigação de dar). Com essa discussão que envolve a definição “serviços de qualquer natureza”, constante do art. 156, III, da Constituição Federal, estabelece o art. 110 do CTN que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Assim, boa parte da doutrina entende que tal disposição do CTN é meramente didática, uma vez que nem mesmo a lei complementar pode contrariar essa regra em relação à Constituição Federal.

Desse modo a expressão “serviços de qualquer natureza” utilizada na Constituição Federal, teria a definição dada pelo Código Civil, art. 594. “ Toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”, pois foi nesse diploma legal que se baseou o legislador constituinte ao outorgar competência aos Municípios para a instituição do ISS. A ampliação do conceito de serviço pela lei complementar implicaria fazer decidir o imposto sobre atividade não consideradas pela Constituição Federal. Portanto, para que haja a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis sem a correspondente contestação judicial procedente, é necessário, emenda constitucional por meio da qual essa atividade seja equiparada a prestação de serviço.

O art. 156, III, da CF de 1988, quando se refere a prestação de serviço, para fim da incidência do ISS, está recepcionando o conceito de serviço fornecido pelo direito Privado, ou seja correspondendo a obrigação de fazer, bem como a prática de determinado ato ou fato jurídico, como trabalhos materiais ou intelectuais. O item 79

da lista anexa ao DL nº 406/68 previa a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil. O STF decidiu, no entanto, que o ISS não incide sobre locação de bens móveis, porque não caracteriza obrigação de fazer (prestação de serviços) mas obrigação de dar.

4.5 O ISS e a sociedade de profissionais

A determinação expressa de que a tributação fixa alcançaria também as sociedades profissionais, após a edição do CTN, com o Decreto Lei nº 406/68, cujo art. 9º. § 3º, que determina:

Art. 9º

§ 1º 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, neste não compreendida a importância pago a título de remuneração do próprio trabalho.

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens I, III, V (...) e VIII da lista anexa, forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitos ao imposto na forma do § 1º, 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.

A tributação fixa das sociedades profissionais não é um benefício fiscal ou mesmo uma opção legislativa, ela representa a única forma de tributação válida das sociedades profissionais. A edição, do DL nº 406/68 e a impossibilidade de adoção de posicionamento diverso não foram suficientes para evitar que a tributação fixa das sociedades profissionais fosse questionada repetidas vezes. Com a promulgação da Constituição de 1988, alguns pretenderam declarar a inconstitucionalidade do art. 9º, § 3º do DL nº 406/68 com base no argumento de que a forma e tributação estabelecida pelo referido dispositivo implicaria em uma isenção heterônoma (isenção dada por um ente federado a tributo administrado por outro), vedada pela nova Constituição. Além disso, foi levantado que o referido dispositivo feriria o princípio da igualdade por dar tratamento idêntico a contribuintes em situação distinta (contribuinte autônomo e sociedade profissional).

Tais argumentos foram rechaçados pelo Supremo Tribunal Federal, estabeleceu que, a norma constante no art. 9º, § 3º, não trata de isenção ou benefício fiscal, mas sim, de definição de base de cálculo e que, sendo assim, tal regra havia sido recepcionada pela CF/88 como lei complementar, e que a organização da sociedade não implica em aumento da capacidade contributiva e, portanto, não há diferença relevante entre o contribuinte autônomo e as sociedades profissionais.

4.6 O ISS na prestação de serviços conjugado com fornecimento de mercadorias

Quando ocorrer fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, devem ser observados nas seguintes regras, para saber qual imposto deve incidir, no caso de ICMS ou ISS, em primeiro lugar, quando serviço constar da lista da LC nº 116/03, haverá incidência do ISS e apenas sobre o valor do serviço.

Segundo, quando o serviço não constar da lista mencionada, ocorrerá exclusivamente a incidência do ICMS sobre o fornecimento da mercadoria, e nessa hipótese a base de cálculo compreenderá o valor total da operação.

Terceiro, quando o serviço constar da lista, mas o item pertinente determinar também a incidência do ICMS sobre o fornecimento de mercadoria, ocorrerá dupla incidência. Onde o ICMS incidirá apenas sobre o valor de fornecimento da mercadoria e, também haverá imposição do ISS sobre o preço do serviço. Não se trata de bitributação por serem distintos os fatos geradores, vez que o fato gerador do ISS corresponderá à prestação de serviço, enquanto o fato gerador do ICMS será a operação de fornecimento de mercadoria. Diante deste contexto, esta última hipótese pode ser exemplificada com o subitem 17.11 da lista anexa à LC nº 116/03; “organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).”

4.7 O ISS sobre os serviços bancários

Quanto aos serviços bancários, devem distinguir dois tipos de atividades desempenhas pelas instituições financeiras, que são, as principais e as secundárias, a primeira dizem respeito a sua atividade-fim, como operações de crédito, de seguros, relativas a títulos e valores mobiliários etc., que sofrem a incidência do IOF (CF, art. 153, V). E as atividade secundárias, que não se relaciona diretamente à atividade-fim, correspondentes a prestações de serviços, que estranhas ao âmbito financeiro, sofrem a incidência do ISS, desde que previstas na lista d serviços. A lista anexa à LC nº 116/03 ampliou sobremaneira os serviços bancários que podem ser tributados pelo ISS (item15, com 18 subitem). De maneira que existem determinados subitens que não correspondem a serviços tributários, sendo inconstitucionais, como por exemplo, administração de fundos, abertura de contas em geral, devolução de títulos em geral, protestos de títulos em geral, que traduzem operações financeiras e sujeitas ao IOF. Em alusão, a Súmula do STF “O Imposto Sobre Serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários.”

4.8 O ISS e os serviços cartorários

Com base em precedentes do STF, o STJ tem decidido que os serviços cartorários, notariais e de registro público não sofrem a incidência do ISS, por quanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob delegação de poder, sendo que o aludido art. 236 da CF/88, a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, estampada no art. 150, inciso VI, da Carta Magna. Ademais, incabível a cobrança do aludido tributo, sob pena de ocorrência de tributação, e que os emolumentos exigidos pelos cartórios servem como contraprestação dos serviços públicos prestados, caracterizando como taxa. Portanto existe, entendimento contrário, no sentido de que os serviços são exercidos em caráter privado (CF, art. 236), não se podendo falar, em imunidade tributária. No entanto, posta de lado a questão da imunidade tributária, que admitir-se a incidência do ISS sobre os mencionados serviços. Implicaria em aceitar a bitributação, porque o STF já

pacificou o entendimento de que os emolumentos judiciais e extrajudiciais têm natureza tributária de taxas.

Daí a doutrina costuma afirmar que os notários e registradores exercem duas funções básicas distintas e que se completam, é a de certificação, atribuindo fé pública, e a de adequação, ou seja, de integração do objetivo prático, externado pelas partes, aos ditames da lei. Desta última função decorre o poder de controle da legalidade dos atos praticados pelas partes, evidentemente, dentro dos limites compatíveis ao exercício dessa atividade. Assim, o notário pode deixar, por exemplo, de lavrar a escritura de compra e venda de bem imóvel, sendo o outorgante um menor púbere, sem assistência dos pais, pois, pode deixar lavrar, também um testamento em desacordo com a lei civil. Mas, na pode deixar de lavrar a escritura de compra e venda de bem imóvel, sob o pretexto de que as partes não trouxeram a prova do pagamento do ITBI, porque isso representaria um abuso e um ato ilegal, porquanto a ocorrência do fato gerador desse imposto só se daria por ocasião da escritura pública.

5 O ISS E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A Lei Complementar nº 116/2003, norma federal de âmbito nacional, que disciplina vários assuntos sobre o ISSQN, dentre eles a sujeição passiva, prescreve, no art. 5º, que o contribuinte do imposto é o prestador de serviços.

No artigo 6º, enuncia às municipalidades para submeter a tributação na qualidade de responsáveis tributário terceiros vinculados ao fato gerador, podendo, para esses fins, subtrair a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la estes em caráter supletivo. O parágrafo primeiro do artigo 6º obriga os responsáveis ao pagamento do crédito tributário, incluídos juros e multas, independente de ter efetuada a devida retenção na fonte. No parágrafo segundo do mesmo artigo, enquadra como responsáveis pelo recolhimento do ISSQN, tanto os tomadores de serviços provenientes do exterior, quanto os tomadores de alguns serviços pinçados da lista de serviços anexa à lei complementar nº 116.2003.

O objetivo da norma constitucional é permitir, além da regulação das limitações e conflitos de competência, que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de Município, e mesmo de Estados membros, exige uma formulação jurídica global que garanta a unidade e racionalidade do sistema.

No campo da responsabilidade tributária, os municípios não dispõem de ampla liberdade para fazer o que bem entenderem, na hora de definir quem serão os substitutos alçados a condição de sujeitos passivos do ISSQN, uma vez que as normas gerais dispostas na própria lei complementar nº 116/2003, tem o mandamento constitucional, relativas ao município para instituição de tributo. Tais normas encontram-se consubstanciadas no artigo 3º da lei complementar. A regra Geral do ISSQN, é devido ao município em que se localizar o estabelecimento do prestador, ou seja, caso inexistente o estabelecimento, à municipalidade que jurisdiciona o domicílio do contribuinte. Alguns serviços listados são exceções à regra geral, sendo o ISSQN devido ao município em que se situar o estabelecimento do tomador ou intermediário de serviços.

6 CONCLUSÃO

Dentro dos aspectos polêmicos do ISSQN, podemos concluir, que o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, é de competência municipal, e ao município é dada a autonomia de tributar o sujeito passivo de acordo com as alíquotas impostas por leis municipais. O referido imposto tem como fato gerador toda prestação de serviço constante na lista de serviços editada pelo município, lembrando que esta deve ter por base a lista de serviços constantes na lei complementar nº 116/2003, ainda que estes não sejam a atividade principal do prestador do serviço.

Vimos que, o art. 12 do DL nº 406/68, foi o pivô de diversas polêmicas entre os doutrinadores, aplicadores do direito e Municípios, que estabelecia como local da

prestação do serviço o domicílio do prestador, em detrimento do Município em que ele se realizou, que poderia ser diverso do local do domicílio.

Estudamos sobre o conceito de “serviço”, e dentre os conceitos fornecidos pelas três teses em foco, a tese civilista prevaleceu, por entoar, a principal característica, aplicada no Direito Civil, que é a obrigação de ‘fazer’ prevalece sobre a de ‘dar’.

Também fez parte deste estudo, os aspectos polêmicos da lei complementar nº 116/2003, principalmente, os serviços constantes na lista, que serve de interpretação, para aplicação do fato gerador.

O ISS tem característica de onerar a circulação de bens imateriais que é a venda de serviço, a uma prestação de serviço a título oneroso realizado por um sujeito em favor do outro, em que tenha a transferência de bem imaterial, o serviço. Este imposto somente pode ser exigido de pessoas que executem a prestação de serviço habitualmente e de forma autônoma, desde que essa prestação seja a título oneroso.

Tem-se que a regra matriz de incidência tributária deve ser aplicada para a incidência do ISS com observância as definições legais e normas gerais contidas na lei complementar nº 116/2003, pelos princípios tributários constantes na constituição federal e os princípios do CTN.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense,

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%20C3%A7ao.htm>. Acesso em: 03 set. 2012.

_____. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.** 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 03 out. 2012.

_____. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.** Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 03 out. 2012.

_____. **Emenda Constitucional nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 03 out. 2012.

_____. **Lei nº 5.172, de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 03 out. 2012.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **ISS doutrina e prática.** São Paulo: Atlas, 2008.

ROSA JUNIOR, Luís Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário.** 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MACHADO Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 25. ed. São Paulo Malheiros, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.