

Introdução

Este trabalho tem por objetivo explicar a natureza do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza - ISS previsto na lista anexa à LC n.º 116/03, compreendendo a competência para instituir tal tributo, materialidade (aspecto material), momento da ocorrência do fato gerador (aspecto temporal), local da ocorrência (aspecto espacial) bem como os sujeitos envolvidos na operação (aspecto pessoal).

Abordará os princípios constitucionais tributários aplicáveis a esta espécie tributária, ou seja, Princípio da Legalidade Tributária, Princípio da Isonomia Tributária, Princípio da Capacidade Contributiva, Princípio da Vedação ao Confisco, Princípio da Irretroatividade e Princípio da Anterioridade.

Ainda, irá apresentar as modalidades de imunidade em relação ao ISS previstas na Constituição Federal, artigo 150, VI, a, c, d e §2º.

Por fim, faz parte deste artigo a análise de jurisprudência específica (Tributais Superiores) sobre as matérias controversas do imposto.

1. DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO

1.1. Considerações preliminares

Tributo, como conceituado no art. 3º, do Código Tributário Nacional (CTN), “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Desta forma, tributo é um gênero que comporta espécies, dentre as quais encontram-se os impostos, conforme previsto no art. 5º, do CTN.

Por sua vez, imposto, nos termos do art. 16, do CTN, “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Em outras palavras, imposto é o tributo, cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado, relativa ao contribuinte, o fato geral do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.

A partir dessas considerações, é possível concluir que o ISSQN ou ISS (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza ou Imposto Sobre Serviço) é um tributo que pertence à espécie dos impostos.

O ISS foi criado pela Emenda Constitucional n. 18/65, que dividiu a competência tributária sobre a prestação de serviços restando, para o Estado, a competência de instituir impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços e, para o Município, a competência de instituir impostos sobre serviço. Conforme o artigo 15 da emenda supramencionada, o ISS é classificado como imposto sobre produção e a circulação.

A incidência do imposto é sobre os serviços desempenhados por empresas ou profissionais autônomos. Vale ressaltar que, mesmo que tais serviços não sejam

a atividade principal do prestador, o simples fato de exercê-lo, mesmo que esporadicamente, já se concretiza como prestação de serviços.

Do ponto de vista jurídico, somente os serviços cuja prestação represente o cumprimento de uma obrigação jurídica poderão ser tributáveis pelo ISS. Isto é, a prestação gratuita de serviços não pode ser tributada por esse imposto. Em outras palavras, a prestação representa o objeto de uma relação jurídica bilateral, em que o tomador e o prestador possuem direitos e obrigações recíprocos: prestação de serviço e o pagamento do preço combinado.

1.2. Na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 conferiu aos Municípios, em seu art. 145, competência para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria. Nesse sentido, vale ressaltar os ensinamentos de Hely Lopes Meirelles:

“O poder impositivo do Município advém de sua autonomia financeira, estabelecida na Constituição da república, que lhe assegura a instituição e arrecadação dos tributos de sua competência e a aplicação das rendas locais (art. 30, III). Decorre daí a ampla capacidade impositiva das Municipalidades brasileiras, no que tange aos tributos que lhe são próprios à utilização de todos os recursos financeiros provindo de seus bens e serviços privativos”¹.

Decorrente disso, a Carta Magna estipulou, taxativamente, quais os impostos que competem aos Municípios instituírem, sendo que no artigo 156, III, CF, contempla os Municípios com o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, conforme segue:

*“art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:
(...)
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;”*

Contudo, ainda conforme nossa Carta Magna, os aspectos de incidência do imposto ficaram a cargo da Lei Complementar, conforme se verifica do parágrafo terceiro do supracitado artigo:

¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 134

§ 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;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Desse modo, considerando a redação do artigo que prevê constitucionalmente o tributo, ou seja, artigo 156 da Constituição Federal, extrai-se duas conclusões: (I) a Competência Tributária para a instituição do referido tributo é Municipal; e (II) é necessária a lei complementar que regule a tributação.

1.3. Na Lei Complementar

Em 2013 foi sancionada a Lei Complementar nº 166 que institui e consolida toda a legislação a respeito do Imposto Sobre Serviço. Naturalmente houve uma evolução sobre o tema, posto que, a norma manteve institutos que estavam presentes no Decreto – Lei 406/68 mas, também trouxe novidades em relação ao domicílio tributário, responsabilidade dos contribuintes, ao rol de serviços para serem tributados, definição da alíquota máxima de 5%, etc.

Posteriormente, como tudo no âmbito jurídico tende a evoluir, em razão do disposto no art. 146, inc. III, alínea “d” e Parágrafo Único, da Constituição Federal de 1988, foi sancionada a Lei Complementar 123/2006. Esta interferiu na competência e na autonomia dos Municípios em relação ao ISS. Por sua vez, instituiu algumas regras que resultaram em alterações nos procedimentos à luz da Lei Complementar 116/2003, dos quais podemos destacar: retenção, alíquota em relação à base de cálculo, obrigações acessórias e definição e classificação em relação à receita bruta. Com a edição da Lei Complementar 123, foi instaurado o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), que recebeu competência para regulamentar a lei em questão por meio de Resoluções.²

²Nota Técnica nº 002/2014 da Confederação Nacional de Municípios datada em 08 de janeiro de 2014. Página 7.

1.4. Natureza jurídica do tributo

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 4º, elucida a natureza jurídica do tributo, *in verbis*:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Desse modo, Hugo de Brito Machado explica:

“A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.”³

No mesmo entendimento, comenta Aliomar Baleeiro:

“Constitui fato gerador do Imposto de Serviços de Qualquer Natureza a prestação desses serviços, previstos em lei complementar, por pessoa física ou jurídica de Direito Privado, com estabelecimento fixo, ou sem ele, desde que tal atividade não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados. Assim, o tributo abrange também quem prestar os serviços como itinerante ou a domicílio de outrem. Lei complementar especificará os serviços tributáveis pelo imposto municipal”.⁴

Como já anteriormente explicado, a incidência do ISS é a prestação a terceiros de uma utilidade material ou imaterial com habitualidade e de conteúdo econômico, sob regime de direito privado.

³MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.pág.136

⁴BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 291.

No que concerne ao fato gerador do ISS é possível dizer que corresponde à prestação dos serviços relacionados na lista anexa à LC n.º 116/03, desde que tais serviços não configurem, por si só, fato gerador de imposto da União ou dos Estados.

2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS AO ISS

A análise da norma jurídica, não só a tributária, não pode ser feita de modo isolado, ou seja, a hermenêutica eficiente é a interpretação sistemática. A partir desse método de interpretação, todo o conjunto é analisado simultaneamente, permitindo assim, escolher a norma que seja adequada para o caso.

Em razão disso, se entende que os princípios não apresentam hierarquia entre si. O que acontece é uma ponderação entre eles, isto é, em determinada situação será eleito um princípio que realiza, por meio de uma só norma, o direito como um todo e os demais serão desconsiderados.

2.1. Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade está no artigo 5º, II, da Constituição Federal e estabelece que “ninguém será obrigada a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Isto é, o cidadão é livre para fazer tudo aquilo que a lei não proíba.

Esse princípio aparece simultaneamente como um limite e como uma garantia. Isto é, é um limite a atuação do Poder Público, posto que o mesmo só poderá atuar com base na lei e, ao mesmo tempo, é uma garantia para os cidadãos, visto que só devem cumprir as exigências do Estado que estiverem previstas em lei.

Nesse sentido, Marçal Justen Filho esclarece:

“(…)

se afirma como constitucionalidade, acima de tudo. O agente administrativo apenas pode fazer aquilo que está previsto na lei - entendida a expressão em termos abrangentes para abarcar,

inclusive e especialmente, a Constituição."⁵

Seguindo esse raciocínio, o Princípio da Legalidade Tributária estabelece que nenhum tributo pode ser instituído sem lei anterior que o defina. Nesse diapasão, vale ressaltar o artigo 150, I da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

O princípio da legalidade tributária também está expresso no Código Tributário Nacional, em seu artigo 97. De acordo com o dispositivo, só é possível diminuir ou isentar tributos, perdoar débitos, descrever infrações e cominar sanções, criar obrigações acessórias entre outras hipóteses, por meio de lei

É necessário que a lei descreva todos os aspectos ou elementos necessários para que o tributo seja cobrado. Normalmente a lei que utilizada para estabelecer esses parâmetros é a lei ordinária, entretanto, é possível que a lei complementar seja exigida para a criação de um tributo, bem como, a lei ordinária pode ser substituída por Medida Provisória.

2.2. Princípio da Isonomia Tributária

O princípio da isonomia consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. É possível encontrar esse princípio em diversos artigos da Constituição Federal, entretanto, de maneira bem específica, em seu artigo 150, II, *in verbis*:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁵Ampla defesa e conhecimento de Arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1997, nº 25, p. 71

Antonio Roque Carrazza sobre este tema traz o seguinte ensinamento:

*“O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições”.*⁶

Nesse mesmo raciocínio, KiyoshiHarada, explica:

*“Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas”.*⁷

Esse princípio institui o tratamento, dado pelo ente tributante, igual a todos aqueles que estão em condições iguais e, conseqüentemente, proporciona uma maior segurança jurídica ao contribuinte.

2.3. Princípio da Capacidade Contributiva

A Carta Magna Federal prevê no art. 145, §1º, o Princípio da Capacidade Contributiva.

De acordo com esse princípio, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nesse sentido, mais uma vez, Antônio Roque Carraza, ensina:

“(...) Não está autorizando o legislador ordinário a, se for o caso de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim dever ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ela deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a regra matriz do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá

⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. Pág. 80

⁷HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*, 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1998. pág. 275).

*necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Na verdade, quando o legislador ordinário tiver opções, deverá imprimir à exação caráter pessoal, graduando-a segundo aptidão econômica do contribuinte.*⁸

Tributo justo é aquele que está adequado à capacidade econômica da pessoa que irá suportá-lo. Não basta que ele exista de maneira legal, é necessário que seja razoável e coerente.

É possível dizer que existe uma conexão entre o princípio em tela e o princípio da isonomia tributária, posto que, com a aplicação deste princípio haverá tratamento justo, se o legislador considerar as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão em separado.⁹

Vale destacar que diversos doutrinadores afirmam que os tributos de valor fixo desatendem o Princípio da Capacidade Contributiva. Afinal, a partir do valor fixo, as pessoas que estão em situação econômica diferente serão tratadas de maneira idêntica.

Entretanto, o STF considerou como constitucional o ISS de autônomo em Curitiba. É o caso de um profissional formado há anos, bem sucedido que pagaria o mesmo valor de ISS que um recém formado.

2.4. Princípio da Vedação ao Confisco

Faz-se necessário trazer novamente o artigo 150 da Constituição Federal, o qual, em seu inciso IV trata do Princípio da Vedação do Confisco, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;”

⁸CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. Pág. 74/75.

⁹PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4138>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

Esse princípio estabelece que é vedado à utilização do tributo com efeito de confisco, isto é, o Estado está impedido de, com o pretexto de cobrar tributo, se apossar indevidamente de bens/dinheiro do contribuinte.

Roque Antônio Carraza, asseverou:

*“o princípio da não-confiscatoriedade ajuda a dimensionar o alcance do princípio da progressividade, já que exige equilíbrio, moderação e medida na quantificação dos impostos, tudo tendo em vista um Direito Tributário justo”.*¹⁰

A título de exemplo, uma norma jurídica impositiva (norma de incidência tributária) estabelece que aquele que prestar serviços no território do Município X (hipótese) deverá recolher aos cofres do citado Município o Imposto Sobre Serviços – ISS (consequência). Para induzir o contribuinte – destinatário da norma impositiva – a cumpri-la, uma norma sancionatória determina que se o contribuinte deixar de recolher o Imposto Sobre Serviços – ISS (hipótese) ser-lhe-á aplicada uma multa correspondente a 200% do valor do tributo não recolhido (consequência). Aproveitando o exemplo acima oferecido: não pagando o Imposto Sobre Serviços – ISS, o contribuinte infrator deverá pagar, além do tributo corrigido, a multa (de 200%) decorrente do desrespeito à norma jurídica impositiva. Não o fazendo voluntariamente, ao fisco é outorgado o direito de requerer ao Estado-juiz que force o contribuinte a cumprir as obrigações (recolhimento do tributo no importe atual com o acréscimo da multa).¹¹

2.5. Princípio da Irretroatividade

Ainda no artigo 150 da Carta Magna Federal, vale destacar o seu inciso III, alínea “a”, o qual trata do Princípio da Irretroatividade.

¹⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. Pág240.

¹¹ ROSSI, Carlos Alberto del Papa. *O princípio da vedação ao confisco e a multa no campo da tributação*. Disponível em: <<http://carlosrossi.wordpress.com/artigos/o-principio-da-vedacao-ao-confisco-e-a-multa-no-campo-da-tributacao/>>. Acesso em: 11 abr. 2014

De maneira simplificada, segundo esse princípio, é proibido criar ou aumentar um tributo hoje e aplicá-lo sobre fatos de ontem. Isto é, a lei atinge somente fatos do presente e do futuro.

Entretanto, vale ressaltar que, esse princípio possui duas exceções previstas no artigo 106 do Código Tributário Nacional, sendo elas:

- 1) A lei tributária retroagirá quando for interpretativa;
- 2) A lei tributária retroagirá quando for mais benéfica para o contribuinte em matéria de infração, desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado.

2.6. Princípio da Anterioridade Tributária

Esse princípio está delineado no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal.

Por meio desse princípio é disciplinado à Administração (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) estão proibidos de cobrar qualquer tributo no mesmo exercício financeiro (princípio da anterioridade geral) ou antes de noventa dias (princípio da anterioridade nonagesimal) da data de publicação da lei que os institui ou aumenta.

Nessa mesma esteira, Luciano Amaro elucida:

“a constituição exige, como dizíamos, que a lei que crie ou aumente o tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo seja cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se.”¹²

Ambos os Princípios se aplicam ao Imposto Sobre Serviço, ou seja, tanto o princípio da anterioridade geral quando o da nonagesimal.

3. IMUNIDADES EM RELAÇÃO À ESPÉCIE

¹²AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.pág 121

Primeiramente, é necessário saber o que se entende por imunidade tributária. Nesse sentido, muitos doutrinadores definem imunidade como “não incidência constitucionalmente qualificada” pelos seguintes motivos:

- 1) Não incidência, pois coloca uma determinada situação fora da incidência de uma regra de tributação.
- 2) Constitucionalmente, pois as hipóteses de imunidade estão previstas no texto constitucional e, por fim,
- 3) Qualificada, pois, ao contrário de uma circunstância simples de não incidência, quando determinada situação deixa de ser definida como hipótese de incidência ou o ente político deixar de exercer a competência atribuída pela Constituição Federal (negativa), na imunidade temos uma previsão expressa (positiva) de hipótese de não-incidência.¹³

Paulo de Barros Carvalho, diferente da explicação acima, assim define a imunidade tributária:

“É uma classe finita e imediatamente determinável – a cláusula é relevante para demonstrar que as imunidades são somente aquelas explicitadas na Carta Magna – de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”¹⁴

A Imunidade Tributária ocorre quando a Constituição, coloca fora do campo tributário certos bens, pessoas, patrimônios ou serviços. Sendo assim, se não estiver expresso no Texto Constitucional que determinado imposto não se aplica a determinados serviços, bens ou pessoas, não existe qualquer imunidade.

Atendidos os requisitos constitucionais, são imunes do ISS:

- Os serviços prestados pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, assim como pelas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder

¹³ DE OLIVEIRA, Alexandre Machado. *Imunidade Tributária*. Disponível em: Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7865 acesso em 14 Abr 2014

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 195 a 197

Público, desde que esses serviços sejam vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes (CF, artigo 150, VI, a e §2º).

- Os serviços prestados por partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (CF, artigo 150, VI, c).
- Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (CF, artigo 150, VI, d).

Nesse contexto, vale trazer a baila, uma notícia referente à imunidade em relação ao ISS:

STF reconhece imunidade tributária recíproca sobre todos os serviços dos Correios

Por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu nesta quinta-feira (28) o julgamento do Recurso Extraordinário (RE 601392) que discutia a imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) em relação ao recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nas atividades exercidas pela empresa que não tenham características de serviços postais. Após reformulação do voto do ministro Ricardo Lewandowski, somaram-se seis votos favoráveis para reconhecer que a imunidade tributária recíproca – nos termos do artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal (que veda a cobrança de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços entre os entes federados) – alcança todas as atividades exercidas pelos Correios. O tema teve repercussão geral reconhecida.

No recurso, a empresa pública questionava decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) que reconheceu o direito de a Prefeitura de Curitiba (PR) tributar os Correios com o ISS nos serviços elencados no item 95 da Lista anexa do Decreto-lei 56/1987. Esses serviços abrangem cobranças e recebimentos por conta de terceiros, inclusive direitos autorais, protestos de títulos, sustação de protestos, devolução de títulos pagos, manutenção de títulos vencidos, fornecimento de posição de cobrança ou recebimento e outros serviços correlatos da cobrança ou recebimento.

Conforme argumento dos Correios, a decisão do TRF-4 contrariou o artigo 21, inciso X, da Constituição Federal, segundo o qual compete à União manter o serviço postal e o correio aéreo nacional. Sustentou ainda que o STF deveria reconhecer a “imunidade completa” de suas atividades, pois todos os seus

*rendimentos estão condicionados à prestação de serviço público.*¹⁵

4. COMPETÊNCIA E VEÍCULO PARA CRIAÇÃO

A competência está prevista no art. 156, inciso III, da Constituição Federal, sendo esta dos municípios da Federação. Ademais, o mesmo dispositivo exige lei complementar para definir os serviços submetidos à incidência do ISS, sendo que somente lei ordinária municipal pode criar o ISS.

Dispõe o mencionado artigo:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Porém, a competência dos municípios é sublimitada, pois além da incidência das limitações genéricas, a Carta Magna prevê três limitações específicas:

a) Serviços que estão fora de alcance do poder impositivo municipal

Esta limitação encontra-se no inciso IV, do artigo 156, da Constituição Federal, encontrando-se na competência estadual os seguintes serviços:

- Serviços de transportes interestadual e intermunicipal

Cabe ressaltar que sobre o serviço de transporte intramunicipal pode o município dispor, sendo que o critério geográfico adotado pelo constituinte se refere à ultrapassagem de fronteiras de um Estado e de um município.

- Serviços de comunicação

Quanto aos serviços de comunicação a restrição é total, cumprindo acrescer que há posições doutrinárias que entendem que a interpretação sistemática dos

¹⁵<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=232199>> Acesso em 11 abr 2014.

artigos da Constituição Federal, principalmente dos relativos à autonomia municipal, conduziria à tributação pelos municípios dos serviços de comunicação intramunicipal, ou seja, quando o ponto de transmissão e o ponto de recepção situam-se no mesmo município¹⁶.

- Definição de serviços tributáveis por lei complementar

Apenas podem ser tributados os serviços incluídos na lista instituída por lei complementar.

Cumpra observar que as expressões “serviços de qualquer natureza” e “qualquer serviço” geravam discussões acerca do caráter exemplificativo ou taxativo da lista de serviços, sendo que o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de sua taxatividade, porém permitindo interpretação ampla e analógica quando contiver na lista as expressões “similares”, “semelhantes” ou “congêneres”:

“A lista de serviços é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica”¹⁷

Porém, cumpre ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça admite a interpretação extensiva e analógica da lista de serviços, mas proíbe a utilização da analogia, neste sentido: *REsp nº 1.837/SP, Rel. Min. Luiz Vicente Cernicchiaro*.

- Fixação por lei complementar de alíquotas máximas do imposto

A maior parte da doutrina entende que com o advento da Lei Complementar nº 100/1999, a alíquota máxima do imposto ficou fixada em 5%. Outra parte entende que há a mera faculdade de a lei complementar fixar as alíquotas máximas para diferentes tipos de serviços. Em relação às alíquotas mínimas, estas encontram-se reguladas pelo art. 88 do ADCT¹⁸.

A lei complementar que trata do ISS tem por funções, segundo o texto constitucional:

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008, pág. 21.

¹⁷ STF, 2ª Turma, RE 75.952-SP, Rel. Min. Thompson Flores

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008, pág. 25.

- a) Dispor sobre conflitos de competência que eventualmente envolvam a tributação sobre os serviços, bem como os que abrangem ISS e ICMS, entre outros (art. 146, inciso I, da Constituição Federal);
- b) Estabelecer normas gerais de direito tributário relativas a fato gerador, base de cálculo, contribuinte (art. 146, inciso III, da Constituição Federal);
- c) Definir os serviços tributáveis (art. 156, inciso III, da Carta Magna).

Portanto, apenas a lei complementar pode arrolar os serviços submetidos à tributação do ISS, além de regular as alíquotas máximas e mínimas e a incidência sobre exportações de serviços. Nas palavras de Geraldo Ataliba:

*“depois de definidos estes serviços (pela lei complementar) a lei municipal os poderá criar, usando de sua competência constitucional”.*¹⁹

Assim, com base na legislação complementar, o município poderá criar o imposto, no uso de sua competência tributária, através de lei ordinária, e, desta forma, colocar os serviços no campo da incidência fiscal. Em suma, a lei complementar traça regras gerais, que serão observadas pelos municípios ao criar e exigir o tributo através de lei ordinária.

5. MATERIALIDADE (ASPECTO MATERIAL)

É prestar os serviços arrolados na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

A construção do critério de materialidade do ISS é identificável através de normas constitucionais e da Lei Complementar nº 116/2003, constando em seu art. 1º o fato gerador do tributo, sendo este a prestação de serviço previsto em lista específica, com a ressalva de que há incidência também nos casos em que os serviços não sejam a atividade preponderante do prestador, ou seja, basta a

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. Revista dos Tribunais, 1971, pág. 83

prestação do serviço. Daí, tem-se que os Municípios e o Distrito Federal apenas poderão submeter à tributação do ISS as prestações de serviços previamente estipuladas na legislação complementar.

A doutrina analisa a definição da palavra “serviço” para compreensão acerca das hipóteses de incidência do imposto. Os conceitos estudados fazem referência a obrigação de fazer, emprestados do âmbito do direito privado, porém com a ressalva de que não são estes os apropriados para utilização no direito tributário, mas sim o conceito advindo do ramo da economia. Do estudo das diversas definições da palavra “serviço” tem-se que o ISS tributa os serviços sempre considerados em seu aspecto econômico.

Cabe à lei complementar definir ou listar atividades que serão classificadas como serviço tributável, não sendo permitido conceituar como serviço o que não está previamente definido na legislação.

Porém, a própria legislação complementar deve observar o que pode ser definido como prestação de serviço, sob pena de inconstitucionalidade, neste sentido reconheceu o STF a inconstitucionalidade da exigência do imposto sobre a locação de bens móveis, por não se tratar de prestação de serviços:

“A terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável”²⁰

Analisando a Lei Complementar nº 116/2003, tem-se que para a incidência do imposto é necessário um prestador de serviço, que figura como contribuinte, uma prestação de serviço, que constitui o fato gerador da obrigação tributária, e um preço de serviço, que serve de base de cálculo do tributo.

Ainda, o ISS é classificado como imposto sobre a circulação econômica, conforme posição de Antônio Roberto Sampaio Dória e Bernardo Ribeiro de Moraes. A circulação constitui-se em uma das etapas do circuito econômico, que engloba as

²⁰ STF, Pleno, RE 116.121/SP, Informativo STF 207

fases que vão desde a produção até o consumo, apenas sendo permitida a incidência do ISS com a efetiva prestação do serviço, mediante pagamento, desde que por pessoa jurídica, ou pessoa física em nome próprio ou com autonomia.

Portanto, as prestações potenciais de serviços não compõem o âmbito de atuação legislativa dos Municípios e o Distrito Federal, nas palavras de Souto Maior Borges, o ISS:

“não pode incidir sobre o que ainda não é serviço, a mera potencialidade dessa prestação (...) Como a CF só autoriza sejam gravadas as prestações de serviços concretamente ocorridas, ou – o que é mesmo – os serviços efetivamente prestados - ou prestados – as prestações potenciais de serviços não compõem o âmbito material de validade da lei municipal instituidora do ISS”²¹

É importante considerar que a mera contratação de prestação de serviço não se confunde com a materialidade do imposto, constituindo apenas previsão de obrigação de fazer, ou prestação potencial de serviço, não sendo tributável justamente por não ter ocorrido concretamente. Porém, ainda que não tributáveis as obrigações de fazer, e as meras contratações, os contratos acabam por fazer parte do conjunto que deve ser analisado quando da incidência do imposto²².

Ademais, a análise do contrato determina qual é a “prestação-fim”, sendo esta a que afigura-se tributável, uma vez que as “prestações-meio” estão inseridas no próprio objeto final, não constituindo atividades autônomas, ou seja, não são comportamentos submetidos à tributação pelo ISS, ainda que integrem a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Nas palavras de Aires Fernandino Barreto:

“somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS), as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado”²³

²¹BORGES, Souto Maior. Inconstitucionalidade e ilegalidade da cobrança do ISS sobre contratos de assistência médico-hospitalar, págs. 169/170.

²²BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*, pág. 130

²³BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*, pág. 297

Estas “prestações-fim” podem ser classificadas de diversas maneiras, sendo relevante o estudo feito por Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto, quanto às formas de sua realização²⁴:

- Prestações de serviços puros: São desempenhadas apenas com o esforço humano, não necessitando de ferramentas ou outros objetos.
- Prestações de serviços com o emprego de máquinas, veículos, instrumentos e equipamentos: O esforço humano é viabilizado pela utilização de ferramentas, que se configuram como imprescindíveis à prestação do serviço. São também denominadas como “prestações de serviços menos puros”
- Prestações de serviços com aplicação de materiais: A aplicação de determinado material se mostra imprescindível para a realização do serviço, não configurando tais materiais mercadorias que se sujeitariam à incidência de ICMS, sendo apenas simples insumos que integram a própria prestação, com ela se confundindo.

Os Tribunais chegaram a admitir a incidência do ICMS ou ISS considerando a preponderância das mercadorias sobre os serviços ou dos serviços sobre as mercadorias, porém tal critério não possui fundamento constitucional ²⁵.

- Prestações de serviços complexas: Somente são realizadas com o emprego de instrumentos e a aplicação de materiais

Há parte da doutrina que considera a habitualidade da atividade como relevante para a incidência do ISS, considerando que é importante que o serviço seja prestado de forma habitual ou permanente, ou seja, seja decorrente do exercício de uma profissão ou do objeto de uma empresa, sendo tal a posição de Bernardo Ribeiro de Moraes e Aliomar Baleeiro:

“uma prestação de serviços esporádica, realizada por particular, não dá lugar a exigência do ISS. Quem, acidentalmente, presta serviço de corretagem, uma única vez, embora tenha obtido resultado econômico, não está sujeito ao ISS, pois não agiu no exercício de uma profissão e nem como empresa. (...) Uma única

²⁴ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS e ICMS – Conflitos. Revista de Direito Tributário nº 11/12, janeiro/junho de 1980, p.170/171.

²⁵ FREITAS, Vladimir Passos (Coord.). Código Tributário Nacional Comentado. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, pág. 379

*prestação de serviços não constituirá fato imponível do ISS se não for realizada dentro da atividade (habitual) do profissional autônomo ou da empresa. Interessa ao imposto a atividade exercida com ideia de profissionalidade”.*²⁶

Parte da doutrina que não segue o mesmo entendimento considera que a habitualidade é essencial apenas para a caracterização do profissional autônomo, não influenciando a tributação pelo ISS, até pelo fato de este requisito não estar previsto na Constituição Federal, que estabelece apenas três limitações, bem como não há previsão no Código Tributário Nacional. Ademais, não há relevância o fato de o serviço ser prestado por pessoa física ou pessoa jurídica que detenha habilitação para a prestação de tal serviço, a habilitação também mostra-se irrelevante quando da incidência do tributo, bastando que o serviço seja concretamente prestado. Outro aspecto irrelevante é o lucro, se ele é efetivamente obtido ou não, bastando que a prestação do serviço seja remunerada.

Outro assunto que gera divisão na doutrina refere-se sobre a incidência do imposto, sendo que parte da doutrina entende que o mesmo incide sobre “serviço de qualquer natureza” e outra sobre a “prestação do serviço”. Defensor da primeira posição, Bernardo Ribeiro de Moraes afirma que o ISS recai sobre serviços de qualquer natureza, mas o que se grava é a efetiva prestação de serviços, ou seja, a venda efetiva de um bem imaterial. Nesta linha, a jurisprudência tem exigido que a atividade seja efetivamente realizada, especificando-se o serviço prestado, não bastando o lançamento do imposto referir-se a estabelecimento ou profissional autônomo que presta serviço de qualquer natureza.

Quanto à fruição da prestação de serviço, esta não pode ser tributada, uma vez que o imposto alcança apenas o desempenho de esforço humano em proveito de terceiros, e não a utilização da prestação²⁷. Porém a Lei Complementar nº 116/2003 acabou por determinar como fato tributável pelo ISS a fruição da prestação de serviço, uma vez que estabelece que as prestações de serviços provenientes do exterior são passíveis de tributação.

6. DO FATO GERADOR

²⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do ISS, pág. 121.

²⁷ CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidades da LC 116/2003, pág. 334.

6.1. OCORRÊNCIA (ASPECTO TEMPORAL)

O momento da ocorrência do fato gerador se dá com a conclusão da prestação do serviço.

O critério temporal é aferido através da interpretação do art. 156, inciso III, da Constituição Federal conjuntamente com a definição de serviço tributável. Sendo o critério material do tributo a prestação de serviço, o critério temporal padrão, ou seja, o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributável, é a conclusão da mencionada prestação.

Inclusive, há o entendimento que dispõe sobre o dever implícito dos municípios, trazido pelo texto constitucional, de instituir como critério temporal o momento da realização da respectiva prestação²⁸.

Portanto, enquanto a “prestação-fim” não for concluída as demais prestações não são passíveis de tributação porquanto constituem-se em “prestações-meio”, incapazes de configurar o comportamento tributável.

Para o delineamento da conclusão ou não da prestação de serviço, é de rigor a classificação da prestação em atividade fracionável ou atividade não-fracionável. Tal bipartição revela-se importante uma vez que:

*“se o fato for fracionável, o aspecto temporal pode ser tido por completado quando da ultimação de cada fração. Se, inversamente, não puder ser seccionado esse imposto só se tornará exigível quando da integral conclusão do fato”.*²⁹

Assim, o legislador ordinário apenas pode reputar como ocorrido o fato jurídico tributário quando houver a conclusão de determinada prestação de serviço.

6.2. LOCAL DA OCORRENCIA

O imposto sobre serviços de qualquer natureza é um imposto municipal, ou seja, somente os municípios têm competência para instituí-lo (Art.156, III,

²⁸ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do texto à norma*, pág. 495.

²⁹ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*, pág. 301.

da Constituição Federal). A única exceção é o Distrito Federal, unidade da federação que tem as mesmas atribuições dos Estados e dos municípios.

A Competência Tributária do Município para instituir o referido tributo é, inicialmente, consequência direta do princípio federativo e é essencial, pois a competência tributária determina a faculdade do ente federativo em prestar a atividade para a criação do tributo, nos limites impostos constitucionalmente.

O ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviço (por empresa ou profissional autônomo) de serviços descritos na lista de serviços da Lei Complementar nº 116 (de 31 de julho de 2003).

Como regra geral, o ISSQN é recolhido ao município em que se encontra o estabelecimento do prestador. O recolhimento somente é feito ao município no qual o serviço foi prestado conforme estipula o artigo 3º da lei complementar nº 116:

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 [...].

Vejamos, no caso de serviços caracterizados por sua realização no estabelecimento do cliente (tomador), por exemplo: limpeza de imóveis, segurança, construção civil, fornecimento de mão de obra, os contribuintes do imposto são as empresas ou profissionais autônomos que prestam o serviço tributável, mas os municípios e o Distrito Federal podem atribuir às empresas ou indivíduos que tomam os serviços a responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

Entretanto, o aspecto espacial do imposto sobre serviços de qualquer natureza é definido pelo artigo 3º da Lei Complementar n.º 116/2003. Contudo, apesar da definição legal do aspecto espacial do tributo, quando se trata de tributação de estabelecimento prestador de serviço situado em Município diverso daquele em que o serviço foi prestado, existe muito conflito sobre o real local onde o imposto é devido. Tal conflito decorre das duas correntes atualmente existentes sobre o local onde o tributo é devido: uma corrente defende que o imposto sobre serviços é devido no local do estabelecimento prestador; e a outra defende que o tributo é devido no local onde foi prestado o serviço.

Insta esclarecer, neste momento, que há na doutrina dois tipos de conflitos: os conflitos homogêneos e os conflitos heterogêneos.

O conflito de competência heterogêneo se dá quando da situação fática, ao se verificar a ocorrência de um fato impositivo resta duvidoso qual o tributo incidente sobre este fato.

Já o conflito de competência homogêneo se dá quando, em face da situação fática, há a certeza do tributo a ele incidente, contudo, não se tem certeza sobre o ente tributante competente para tributá-lo.

O conflito existente no caso da tributação do imposto sobre serviços de qualquer natureza é de natureza homogênea, pois, como bem apontou o ilustre doutrinador Aires Fernandino Barreto:

“[...] são deflagrados em razão de peculiaridades do prestador ou da prestação do serviço. São conflitos entre lei de ISS do Município X e lei do ISS do Município Z (ou, ainda, de diversos outros Municípios), em razão da pretensão de mais de um deles de entender como "seu", determinado fato impositivo.”

Contudo, com a edição de nova Lei Complementar, no caso o Decreto-Lei Nº 406 de 31.12.68, a sistemática até então adotada foi rompida, para dar lugar ao entendimento de que o local da prestação não seria mais no âmbito do território onde o serviço era prestado, mas sim no Município em que estava estabelecido ou domiciliado o prestador do serviço, excetuando-se, entretanto, a hipótese de construção civil, onde estava previsto como local da incidência do imposto, aquele onde se efetuar a prestação.

Antes mesmo da vigência desta lei, a doutrina especializada e a jurisprudência do STJ já haviam entendido pela inconstitucionalidade da cobrança do ISS no local do estabelecimento ou domicílio do prestador do serviço, em detrimento do município onde, efetivamente, o serviço é prestado, tratando-se, a solução dada pela lei em comento, de ficção incabível e incompatível com o ordenamento constitucional vigente.

Destarte, a conclusão inarredável a que chegamos é no sentido de que o artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03 onde preconiza que o serviço se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou do domicílio

na ausência daquele, viola frontalmente os princípios do Federalismo, a partir do momento que desrespeita a autonomia dos municípios; da vigência territorial da lei, por transpor os limites geográficos de aplicação da lei tributária; e da estrita legalidade, na medida em que desrespeita o aspecto material da hipótese de incidência do ISS quando a Constituição prescreve que o imposto deverá se circunscrever na competência do município que o institui, devendo ser cobrado, por consequência, no local aonde é prestado o serviço, principalmente violando, o que é fruto de nossas reflexões e enfoque no presente trabalho, o aspecto espacial da hipótese de incidência, quando cria a possibilidade do imposto ser exigido por município em cujo território o serviço não é prestado, submetendo o contribuinte a uma total situação de insegurança jurídica, o que é inadmissível.

Isto significa dizer que em decorrência do princípio da estrita legalidade o Imposto Sobre Serviços só poderá ser exigido pelo município em que haja a concretização da prestação do serviço, soando como inconstitucionalidade, a cobrança do imposto por município onde o serviço não foi prestado, implicando na invalidade da cobrança em face da Constituição da República.

Diga-se o mesmo no que tange à sujeição passiva indireta quando ocorrer a figura da responsabilidade tributária por substituição, sendo vedado aos municípios a retenção do ISS na fonte por tomadores de serviços quando a prestação não ocorra no seu território.

7. SUJEITOS À RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA

O sujeito ativo da obrigação tributária do ISSQN são os municípios e o Distrito Federal.

O aspecto pessoal é definido pela Constituição Federal no artigo 156, ao determinar que o detentor de competência tributária é o Município, fixando o sujeito ativo da obrigação tributária; secundariamente, os artigos 1º e 5º da Lei Complementar n.º 116/2003, fornecem os elementos para determinar o sujeito

passivo da obrigação, qual seja, o prestador de qualquer um dos serviços constantes da lista anexa à referida lei.

Art. 1º 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.

[...]

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Entretanto a obrigação de saldar a dívida com o fisco, pode não ser necessariamente do prestador de serviços, ocorrendo alguns casos em que será quitada por terceiros que possuam relação com a prestação.

O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade tributária em seus artigos 121, II e 128, vejamos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

*Parágrafo único – O sujeito passivo 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 revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto deste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a **responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifos nossos).*

A Lei Complementar nº 116/2003, assim dispõe em seu art. 6º, § 1º:

Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º. Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos

legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

Pelo já dito, infere-se que o município pode criar esta responsabilidade por lei ordinária, inclusive no que tange a obrigatoriedade de retenção na fonte por parte do tomador do serviço (terceiro vinculado ao fato gerador).

A partir da responsabilidade tributária prevista nos artigos 121 e 128 do CTN, bem como, no art. 6, § 1º da LC nº 116/2003, podemos falar na figura de um fato gerador da substituição tributária (responsável), juntamente com o fato gerador da obrigação tributária (contribuinte).

O responsável tributário, doravante chamado de substituto tributário é o responsável tanto pela obrigação principal quanto pela acessória, competindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais no interesse do Fisco. Neste sentido, o substituto pode ser também obrigado por lei a fazer a chamada retenção na fonte do ISS.

Neste sentido é expresso no artigo 124 do CTN,

*Art. 124. São solidariamente obrigados:
I- As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II- As pessoas expressamente designadas por lei.*

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A responsabilidade, em sentido amplo, estatui-se com vistas a garantir a arrecadação, uma vez que em determinados casos o fisco encontra dificuldades em controlar o recolhimento pelo próprio prestador do serviço, um exemplo disso são os tributos cobrados do prestador de serviços domiciliados em município diverso do qual realiza sua atividade, nesses casos, grande parte das legislações municipais obriga o tomador do serviço a reter o ISS na fonte, o tomador nessa condição figura como substituto na relação jurídica tributária.

8. BASE DE CALCULO E ALÍQUOTAS

Base de cálculo e alíquota, elementos integrantes do aspecto quantitativo do fato gerador, existem em qualquer tributo.

No ISS, a regra geral é a incidência de um percentual sobre o preço de serviço prestado. Excepcionalmente, a tributação é feita por valor fixo, conhecida como tributação por alíquota fixa. É o caso dos serviços prestados sob forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte e aquele prestado por meio de sociedade de profissionais legalmente regulamentadas, na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68, mantidos pela atual lei de regência nacional do ISS, Lei Complementar nº 116/03, que deixou de revogar o art. 9º do diploma legal anterior.

A base de cálculo, no caso de sociedade de profissionais, é representada pelos próprios itens de serviços onde consta a enumeração das sociedades tributadas de forma excepcional. A alíquota é representada por preço fixo para cada profissional habilitado, sócio ou empregado da sociedade.

Já está superada a controvérsia inicial quanto à abolição desse tipo de tributação por alíquotas fixas motivada, no início da vigência da LC nº 116/03, pela confusão feita entre revogação de textos legais que conferiram nova redação aos textos antigos, na verdade, impossível juridicamente, com a revogação de textos que receberam nova redação, o que até hoje não ocorreu.

Contudo, continua grassando controvérsia acerca das deduções da base de cálculo do ISS dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa à LC nº 116/03, bem como da dedução do valor das sub-empregadas já tributadas (art. 7º, § 2º).

Ambas as deduções já estavam previstas no § 2º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68:

"§ 2º- Nas prestações a que se referem os itens, 9 a 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes sobre o preço deduzido pelas parcelas correspondentes:

a)ao valor dos materiais fornecidos pelos prestador dos serviços;

b) ao valor das sub empreitadas já tributadas pelo imposto."

A Lei Complementar nº 116/2003 dispõe em seu artº 7º, § 2º:

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza:

I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II – VETADO".

Neste sentido, podemos concluir que, A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da Lista de Serviços forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

Não se incluem na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços.

Alíquota mínima é definida pela Emenda Constitucional 37/2002, em seu artigo 3, incluiu o artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixando a alíquota mínima do ISS em 2% (dois por cento), a partir da data da publicação da Emenda (13.06.2002).

A alíquota mínima poderá ser reduzida para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao DL 406/1968.

Por fim, temos a alíquota máxima que é fixada em 5% pelo art. 8, II, da Lei Complementar 116/2003.

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

CONCLUSÃO

Por todo exposto, é certo que o ISS é um imposto que possui grandes particularidades desde a sua previsão na Constituição Federal até a sua regulamentação na Lei Complementar 116/2003.

Assim sendo, uma das principais discussões existentes acerca do ISS, é no que diz respeito ao contribuinte responsável por efetuar o pagamento do imposto uma vez que, existe uma briga fiscal entre os próprios municípios para o local de fato em que prestador do serviço esta localizado, ora, argumentos para se falar que é a sede da empresa (escriturado no objeto social) ou se de fato o local onde o serviço foi prestado.

Assim, a posição que configura como mais aceita, é a no sentido de que o Município autorizado a fazer cobrança do ISS é aquele em que de fato o serviço foi prestado, devendo desconsiderar a sede do local da empresa.

Além deste, a Lista Complementar 116/03 apresenta em alguns subitens, a expressão “e congêneres”, ou seja, poderia a cobrança do ISS ser realizado de forma tal abrangente?

Esta questão, esta sendo discutida nos tribunais superiores, porém de acordo com os posicionamentos mais recentes em decisões de 1ª instância tudo indica que a lista não é taxativa, mas sim mera exemplificativa, deste modo, a expressão “e congêneres” esta apenas indicando os serviços de mesma natureza relacionados e descritos em cada subitem. Portanto, não havendo que se falar em inconstitucionalidade da norma.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005

ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar na Constituição. Revista dos Tribunais, 1971

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1996

BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei.

BORGES, Souto Maior. Inconstitucionalidade e ilegalidade da cobrança do ISS sobre contratos de assistência médico-hospitalar.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007

DE OLIVEIRA, Alexandre Machado. *Imunidade Tributária*. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7865

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004

MELO, José Eduardo Soares. ISS: Aspectos teóricos e práticos. 5ª Ed.: Dialética, 2008.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003.