

**LAURA MARGHERITA FARINA**

**O ISS E A LEI COMPLEMENTAR 116/03: ALGUMAS  
CONSIDERAÇÕES**

**CURITIBA**

**2004**

**LAURA MARGHERITA FARINA**

**O ISS E A LEI COMPLEMENTAR 116/03: ALGUMAS  
CONSIDERAÇÕES**

**Monografia apresentada como requisito  
parcial à obtenção do grau de Bacharel  
em Direito, Curso de Direito, Setor de  
Ciências Jurídicas, Universidade  
Federal do Paraná.**

**Orientador: Prof. José Roberto Vieira**

**CURITIBA**

**2004**

## TERMO DE APROVAÇÃO

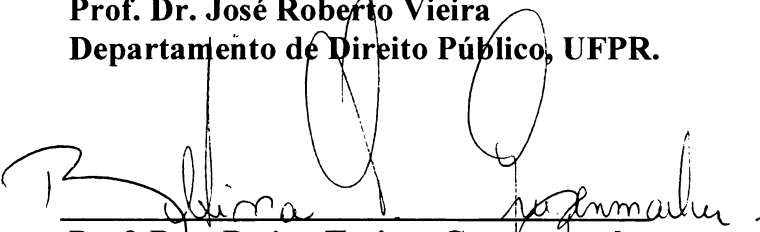
**LAURA MARGHERITA FARINA**

### **O ISS E A LEI COMPLEMENTAR 116/03: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES**

**Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:**

**Orientador:** \_\_\_\_\_

**Prof. Dr. José Roberto Vieira**  
**Departamento de Direito Público, UFPR.**

  
\_\_\_\_\_  
**Prof. Dra. Betina Treiger Grupenmacher**  
**Departamento de Direito Público, UFPR.**

  
\_\_\_\_\_  
**Prof. Dr. Eliseu de Moraes Corrêa**  
**Departamento de Direito Público, UFPR.**

**Curitiba, 24 de novembro de 2004.**

À *minha mãe*, Gersineide Leopoldina da Silva Farina; ao *meu pai*, Mario Pompeo Farina; aos *meus irmãos* (Luigi Augusto Farina e João Paulo Farina), pelo amor.

Ao *meu avô*, Luigi Gerardo Farina (*in memoriam*), por sempre ter me incentivado nos estudos.

Agradeço a *Deus*, por ter propiciado condições para que eu estudasse, bem como por ter realizado o meu sonho de estudar na UFPR; enfim, a Ele devo tudo – o que sou e o que conquistei.

Agradeço ao professor Dr. José Roberto Vieira pelas magníficas lições ministradas e pela orientação para o estudo do tema objeto desta monografia.

Agradeço à Míriam Costa Arruda, minha “chefe”, pelo incentivo.

Por fim, agradeço a Marcus Vinícius, Cássia, Cristina, Viviene, Juliana e Thaíze, amigos em todos os momentos.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
1.1 IMPORTÂNCIA DO TEMA.....	1
1.2 JUSTIFICATIVA.....	2
1.3 OBJETIVO.....	2
<b>2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>4</b>
2.1 A AUTONOMIA MUNICIPAL.....	6
2.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO .....	7
2.3 A LEI COMPLEMENTAR .....	10
<b>3 A TRIBUTAÇÃO DO SERVIÇO .....</b>	<b>12</b>
3.1 CONCEITO DE SERVIÇO TRIBUTÁVEL.....	12
<b>4 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS .....</b>	<b>17</b>
4.1 INTRODUÇÃO .....	17
4.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS .....	17
4.3 CRITÉRIO MATERIAL.....	19
4.3.1 <i>Núcleo do Critério Material</i> .....	19
4.3.2 <i>Prestação de Serviço</i> .....	22
4.3.3 <i>Natureza da Obrigação</i> .....	25
4.3.4 <i>A Lista de Serviços</i> .....	25
4.3.5 <i>Áreas de Conflitos de Leis</i> .....	27
4.3.5.1 Competência heterogênea (ICMS).....	27
4.3.5.2 A distinção entre o ICMS e o ISS .....	29
4.3.5.3 Competência Heterogênea (IPI).....	32
4.4 CRITÉRIO TEMPORAL.....	36
4.5 CRITÉRIO ESPACIAL .....	40
4.5.1 <i>Âmbito de vigência (validade) e critério espacial</i> .....	43
4.5.2 <i>Pluritributação de Serviços</i> .....	44
4.5.2.1 Conflitos de competência homogênea .....	45

4.5.3	<i>Invalidade do Decreto-lei 406/68</i> .....	46
4.6	CRITÉRIO PESSOAL .....	49
4.6.1	<i>Critério Pessoal da Hipótese</i> .....	49
4.6.2	<i>O Decreto-lei 406/68</i> .....	51
4.6.3	<i>Entidades sem fim lucrativo</i> .....	53
4.7	CONSEQÜÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS .....	55
4.7.1	<i>Determinação Subjetiva</i> .....	55
4.7.1.1	<i>Determinação do sujeito ativo</i> .....	56
4.7.1.2	<i>Determinação do sujeito passivo</i> .....	57
4.7.2	<i>Determinação Objetiva – Critério Quantitativo</i> .....	59
4.7.2.1	<i>Introdução</i> .....	59
4.7.2.1.1	<i>Valor da prestação tributária</i> .....	59
4.7.2.1.2	<i>Inconstitucionalidade do Decreto-lei 406/68</i> .....	60
4.7.2.1.3	<i>Base de cálculo</i> .....	61
4.7.2.1.4	<i>Os atos gratuitos</i> .....	62
4.7.2.1.5	<i>A alíquota</i> .....	63
4.7.2.1.6	<i>Momento do pagamento</i> .....	64
4.7.2.1.7	<i>Local do pagamento</i> .....	65
<b>5</b>	<b>A LEI COMPLEMENTAR 116/03</b> .....	<b>66</b>
5.1	<i>INTRODUÇÃO</i> .....	66
5.2	<i>RETROSPECTO DA LEGISLAÇÃO DO ISS</i> .....	66
5.3	<i>DA VIGÊNCIA E EFICÁCIA DA LC 116/03</i> .....	67
5.3.1	<i>Aplicabilidade Imediata da Alíquota Máxima de 5%</i> .....	68
5.3.2	<i>A Aplicabilidade dos Novos Itens da Lista de Serviços</i> .....	70
5.4	<i>SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS</i> .....	72
5.4.1	<i>Do Caráter Taxativo da Lista de Serviços</i> .....	73
5.4.2	<i>Da Expressão “e Congêneres”</i> .....	76
5.4.3	<i>Serviços e Alterações Abordados</i> .....	78
5.4.3.1	<i>Informática</i> .....	78
5.4.3.2	<i>Locação e cessão de direito de uso</i> .....	79
5.4.3.3	<i>Franquia (franchising)</i> .....	80
5.4.4	<i>Vetos</i> .....	81

5.5 TEMAS TRATADOS COM MAIOR DETALHAMENTO .....	82
5.5.1 <i>Introdução</i> .....	82
5.5.2 <i>Serviços Bancários ou Financeiros</i> .....	83
5.5.3 <i>Exportação e Importação de Serviços</i> .....	85
5.5.4 <i>Sociedade de Profissionais</i> .....	87
5.5.5 <i>O Local da Prestação de Serviços</i> .....	89
5.5.5.1 <i>Introdução</i> .....	89
5.5.5.2 <i>Do Decreto-Lei 406/68</i> .....	93
5.5.6 <i>Base de Cálculo e Alíquota</i> .....	100
5.5.7 <i>Responsabilidade Tributária</i> .....	101
<b>6 CONCLUSÕES .....</b>	<b>103</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>107</b>

## **RESUMO**

No atual contexto, em que se propaga a necessidade de redução e otimização da carga tributária, tem-se como objetivo estudar o Imposto sobre Serviços ("ISS"), o qual, recentemente, sofreu algumas alterações em decorrência da publicação da Lei Complementar nº 116/03. Dessarte, pretende-se analisar o referido tributo sistematicamente, por meio do estudo da Ciência do Direito Positivo como um todo, ou seja, partindo do núcleo do arquétipo do ISS fornecido pela Constituição para, então, vislumbrar-se algumas das recentes alterações promovidas em face do advento da Lei Complementar nº 116/03.

# 1 INTRODUÇÃO

Em tempos em que se propaga a idéia de redução e otimização da carga tributária, as atenções voltam-se, ainda mais, aos tributos, principal fonte do estado para a manutenção de sua “estrutura” e satisfação das necessidades coletivas.

Nesse contexto, cumpre observar que, recentemente, em 31 de julho de 2003, adentrou no ordenamento jurídico tributário a Lei Complementar nº 116 – “LC nº 116/03” –, publicada no DOU de 01/08/2003 após a sanção do Projeto de Lei Complementar nº 1-A de 1991, e que introduziu várias mudanças na legislação referente ao ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

## 1.1 IMPORTÂNCIA DO TEMA

A Lei Complementar nº 116/03, “novo” diploma legal que está a regulamentar o Imposto sobre Serviços, trouxe relevantes alterações na disciplina nacional do imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal, especialmente quanto às hipóteses de incidência possíveis do imposto e no que tange ao rol de responsáveis pelo pagamento, o que afeta não somente os prestadores de serviços, mas, principalmente, as empresas e a sociedade em geral.

Nesse sentido, muitos doutrinadores estão a argumentar que a lei complementar em referência deve ocasionar um considerável aumento na base de incidência do ISS, em virtude de várias disposições, dentre as quais figuram a importação e a exportação de serviços, a ampliação dos itens da lista dos serviços – que passou a incluir, por exemplo, a gestão de fundos de investimento, a abertura de contas bancárias e o desenvolvimento de *softwares* – e a consideração de que alguns critérios de cálculo do imposto, especialmente para profissionais liberais e sociedades de profissionais, teriam sido revogados – o que não necessariamente corresponde à verdade.

Dessarte, há que se ponderar acerca das inovações introduzidas – algumas em relação às quais já foram tecidos vários questionamentos e críticas pela doutrina –, bem como analisar os dispositivos que foram mantidos e que ainda geram demandas judiciais.

## 1.2 JUSTIFICATIVA

Sabe-se que a LC n° 116/03, ao abranger serviços que antes não se sujeitavam à incidência do imposto em comento, veio adaptar a disciplina do ISS aos tempos atuais. Contudo, alguns problemas anteriores – como a bitributação e a inconstitucionalidade de alguns dispositivos – permanecem, ao passo que algumas inovações – como ocorre em relação à expressão “e congêneres”, bem como quanto à vigência e à eficácia das disposições contidas no novo diploma legal – já acarretam diversas discussões doutrinárias e judiciais.

Daí a necessidade de sopesar-se a sistemática do ISS a partir das normas contidas na LC n° 116/03, fazendo-se necessário vislumbrá-las, obviamente, à luz da Constituição. É imprescindível refletir acerca da lei que recentemente foi aprovada, a fim de tentar dirimir as controvérsias verificadas e declarar as inconstitucionalidades de alguns institutos que já são facilmente encontrados na disciplina do ISS, apesar de nova, bem como tentar esclarecer novas disposições, razão pela qual se propôs a elaboração do trabalho em comento.

Abstrai-se que várias são as controvérsias, dúvidas e polêmicas decorrentes da edição da Lei Complementar n° 116/03, sendo fundamental acompanhar o assunto por meio de um estudo aprofundado da legislação, doutrina e jurisprudência, jamais se olvidando os princípios norteadores do Direito, em especial do Direito Tributário.

## 1.3 OBJETIVO

Em face do exposto, o objetivo geral do presente trabalho é realizar um estudo abrangente acerca do ISS, visando uma compreensão ampla e sistemática de seu regime jurídico, no intuito de fazer ponderações em relação a alguns dos temas regulamentados pela LC n° 116/03.

Para tanto, verifica-se a necessidade de, inicialmente, efetuar-se uma análise acerca do conceito de serviço tributável por via do ISS, delimitando-o, uma vez que a amplitude da natureza da “prestação de serviço” – objeto do critério

material do imposto em questão – depende da acepção entendida, juridicamente, em relação ao termo “serviço”.

Tendo em vista que todos os tributos possuem suas essências traçadas pela Constituição, realizar-se-á um breve estudo acerca do Sistema Constitucional Tributário, no intuito de extrair alguns postulados essenciais para a compreensão da regra-matriz de incidência do ISS.

A partir do conhecimento da regra-matriz de incidência do ISS é que se alcançará o embasamento necessário para uma reflexão crítica em relação a alguns temas selecionados, na seara das polêmicas e implicações geradas pela nova legislação do ISS, primando-se pela busca do conhecimento a partir da consideração das várias correntes e posições expressadas pelas doutrina e jurisprudência, para uma melhor compreensão do imposto e suas conseqüências.

Enfim, por meio da metodologia empregada, pretende-se desenvolver um estudo sistemático do ISS, construindo um discurso descritivo próprio da Ciência do Direito, fundado nos princípios basilares do Direito Tributário oriundos da Constituição, sem olvidar o ordenamento infraconstitucional, qual seja, a LC n° 116/03.

## 2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O ISS, como todos os demais tributos integrantes do sistema jurídico brasileiro, tem sua origem na Constituição, de tal forma que o seu estudo, como o de qualquer espécie tributária, há que nela ter início, razão pela qual o Sistema Constitucional Tributário será aqui versado.

O Sistema Tributário Nacional é parte integrante da Constituição Federal e, como tal, submete-se aos seus princípios e diretrizes normativas, que intentam repassar a todo o conjunto os efeitos jurídicos do legislador constituinte.

Sistema, conforme bem ilustra o renomado autor PAULO DE BARROS CARVALHO, “...aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum.”<sup>1</sup> Acrescenta, ainda que “Tércio Sampaio Ferraz Jr. chama de repertório ao conjunto de elementos, e de estrutura ao complexo das relações que entre eles se estabelecem.”<sup>2</sup>

Em outras palavras, sistema corresponde ao conjunto de elementos que se relacionam entre si, formando uma determinada estrutura a partir de certa lógica. Todavia, conforme bem asseverado acima por PAULO DE BARROS CARVALHO, não se pode olvidar de duas outras características intrínsecas à noção de sistema, quais sejam, a unidade e a ordenação. Segundo o mestre JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “Eis que poderíamos, então, encarar o sistema como um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade).”<sup>3</sup>

Nesse contexto, pode-se afirmar que, em relação ao Direito, verifica-se a existência de dois grandes sistemas, a saber, o do direito posto e o da Ciência do Direito, os quais possuem objeto, discurso e lógica distintos<sup>4</sup>. Em síntese, aquele é uma linguagem prescritiva, que se utiliza da lógica deôntica – do dever-ser –, aparecendo “...como um plexo de proposições que se destinam a regular a conduta

---

<sup>1</sup> Curso de direito tributário, p. 128.

<sup>2</sup> Ibidem, p. 129.

<sup>3</sup> A Noção de Sistema no Direito, In: Revista da Faculdade de Direito da UFPR, v. 33, p. 55.

<sup>4</sup> Alguns autores, contudo, não reconhecem a existência de sistema quanto ao direito posto, visto que nele não vislumbram a coerência e a harmonia necessárias, em face das contradições empiricamente verificadas.

das pessoas...”<sup>5</sup>; este, por sua vez, é um discurso descritivo, formado pela lógica apofântica – “lógica das ciências” –, cujo objeto se encontra voltado justamente ao estudo daquele<sup>6</sup>.

Como bem explicita o mestre VIEIRA, “*Em linguagem clássica, o texto é o dado, a norma o construído. Nós não interpretamos normas jurídicas, mas os textos de direito positivo, pois a norma não é o objeto da interpretação, mas o seu resultado.*”<sup>7</sup>

Nesse contexto, vale dizer que a Constituição, como direito posto, também se apresenta como um todo, sistemático e harmônico, rígido e inflexível, dotado de normas de estrutura e normas de conduta, como bem explica MARÇAL JUSTEN FILHO. As normas de estrutura são aquelas que apresentam diretrizes a serem seguidas pelo legislador infraconstitucional, organizando o Estado e delimitando o poder, visto que delas derivam as demais normas do ordenamento jurídico, enquanto que as normas de conduta disciplinam comportamentos, regendo diretamente as condutas intersubjetivas.

Assim, como “estatuto jurídico fundamental”, que disciplina todas as relações humanas e organiza o Estado, estabelecendo os fundamentos sobre os quais a sociedade se deve constituir e orientar, a Constituição é a Lei Fundamental, na qual se encontram as normas de maior relevância do ordenamento jurídico brasileiro. É o que confirma ALEXANDRE DE MORAES:

Constituição, *lato sensu*, é o ato de constituir, de estabelecer, de firmar; (...) organização, formação. Juridicamente, porém, *Constituição* deve ser entendida como a lei fundamental e suprema de um Estado, que contém normas referentes à estruturação do Estado, à formação dos poderes públicos, forma de governo e aquisição do poder de governar, distribuição de competências, direitos, garantias e deveres dos cidadãos.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Prescritiva, em virtude de emitir comandos, determinar comportamentos, que podem ser resumidos em três modais deônticos: *permitido, obrigado e proibido* – CARVALHO, P. de B. *Op. cit.*, p. 2.

<sup>6</sup> Ainda em consonância com PAULO DE BARROS CARVALHO – *op. cit.*, p. 3 – descritivo porquanto a tarefa do cientista do Direito é descrever as normas positivadas, uma vez que “...vai debruçar-se sobre o universo das normas jurídicas, observando-as, investigando-as, interpretando-as e descrevendo-as segundo determinada metodologia.”

<sup>7</sup> A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa?, In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 83, p. 89-90.

<sup>8</sup> **Direito constitucional**, p. 36.

O Brasil está constituído como República Federativa. Conforme enfatiza MISABEL ABREU MACHADO DERZI, “*A Federação e a República são os princípios mais fundamentais da ordem jurídica nacional...*”<sup>9</sup>, constituindo-se em cláusulas pétreas da Carta vigente. Essa opção política do legislador constituinte está expressa no artigo 1.º da Constituição Federal de 1988, onde define que a “...República Federativa do Brasil...” é “...formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal”, e no artigo 60, § 4º, da Carta Magna, em face da impossibilidade de deliberação de proposta de emenda que possa atingir a forma federativa de Estado.

Dessa forma, para melhor compreensão da norma jurídica de incidência dos tributos, é imprescindível entender a posição das pessoas políticas de direito público no contexto da divisão de competências estatais no Brasil. União, Estados, Municípios e Distrito Federal compõem a federação, possuindo os mesmos graus de hierarquia e autonomia. A autonomia de que são dotadas as pessoas políticas envolve auto-organização, tanto jurídica quanto administrativa, bem como condições mínimas de financiar as despesas necessárias à realização de seus objetivos. Vale ressaltar que, segundo MICHEL TEMER, paralelamente aos elementos de caracterização da federação, coexistem aqueles “...necessários para a sua manutenção. São eles: a) a rigidez constitucional e b) a existência de um órgão jurisdicional incumbido do controle de constitucionalidade das leis.”<sup>10</sup>

## 2.1 A AUTONOMIA MUNICIPAL

A autonomia municipal está expressamente consagrada na Constituição, sendo corolário dos princípios da federação e republicano.

JOSÉ AFONSO DA SILVA define a autonomia municipal por meio da consideração das quatro capacidades a seguir elencadas: capacidade de auto-organização – instituição de sua própria lei orgânica; capacidade de auto-governo – por meio de eleição pelos munícipes, dos governantes locais, tanto do poder executivo quanto do legislativo; capacidade normativa própria – competência de

---

<sup>9</sup> **Direito tributário, direito penal e tipo**, p. 102.

<sup>10</sup> **Elementos de direito constitucional**, p. 63.

legislar sobre assuntos de sua competência exclusiva ou suplementar; e capacidade de auto-administração. Dentre as capacidades acima, salienta-se a normativa, diretamente vinculada à competência de tributar dos Municípios e à capacidade de exercê-la.

No tocante ao ordenamento jurídico brasileiro, o princípio em tela encontra fundamento nos artigos 1º; 18; 29; 30, I; e o 34, VII, “c”, da Constituição, valendo ressaltar que este último apresenta o princípio em referência expressamente.

Alguns autores, tendo em vista o fato de os municípios não integrarem o pacto federativo, por não possuírem representação no Congresso Nacional, discorrem quanto à possibilidade de redução, ou mesmo de eliminação dessa autonomia, via emenda constitucional. Todavia, não concordamos com esse entendimento, já que a autonomia dos municípios encontra respaldo na Carta Magna, como esposado acima.

Conclui-se, portanto, que a competência tributária dos municípios não pode ser totalmente negada por meio de reforma constitucional, sob o risco de se criar uma ruptura da estrutura constitucional, inviabilizando a sobrevivência da própria pessoa política.

## **2.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO**

Reafirmando a supremacia da Constituição, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, em palestra proferida no I Congresso Brasileiro de Direito Tributário, asseverou que as normas de maior grau estão na Constituição, a qual garante os direitos fundamentais das pessoas, visto que estabelece o elo entre as exigências do Estado e a liberdade dos cidadãos<sup>11</sup>. Em linhas breves, afirma que a Constituição serve para dar segurança jurídica, porque sem ela não há Direito.

Dando prosseguimento à sua exposição, o referido jurista argumenta que a Carta Magna contém grande número de princípios e normas que estruturam a

---

<sup>11</sup> I Congresso Brasileiro de Direito Tributário, acerca do “Sistema Constitucional Tributário Brasileiro”, em homenagem a Geraldo Ataliba, realizado nos dias 17, 18 e 19 de novembro de 1997, em Curitiba - PR.

tributação, tratando o Direito Tributário com grande riqueza de detalhes<sup>12</sup>. Aduz ainda que ninguém pode ser conhecedor do Direito Tributário se não conhecer a Constituição, razão pela qual não se pode estudar a lei tributária a partir do Código Tributário Nacional, e sim da “Lei Fundamental”. Confirma-o LUCIANO AMARO:

...o direito tributário encontra na Constituição Federal, em primeiro lugar, sua estruturação sistemática: é ali que se desenham, na definição da competência tributária dos entes da Federação, os contornos que irá ter cada peça integrante do sistema tributário nacional. Na Constituição encontra-se a matriz de todas as competências; nela se demarcam os limites do poder de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilstras de sustentação de todo o sistema tributário. (...) É ainda na Constituição que se disciplina o *modo de expressão* do direito tributário, ou seja, a regulação do processo produtivo de normas jurídico-tributárias (leis complementares, leis ordinárias etc.) e o espaço de atuação de cada uma (ou seja, quais tarefas competem a cada tipo normativo) [sic]<sup>13</sup>.

Assim, observa-se que o que a Constituição fez de mais importante foi: a) discriminar competências tributárias; b) classificar os tributos em espécies e subespécies; c) determinar as hipóteses de incidência; e d) estabelecer limitações às espécies tributárias.

Ressalta-se, todavia, que a Constituição apenas cria o núcleo dos arquétipos dos tributos, ou seja, cria a estrutura essencial das hipóteses de incidência, cabendo ao legislador infraconstitucional, ao instituir o tributo, mediante edição de lei, ater-se ao arquétipo fornecido pela Constituição.

A Constituição tratou tão exaustivamente o Sistema Tributário Constitucional que pouca, ou até mesmo nenhuma liberdade, resta ao legislador infraconstitucional. O mestre VIEIRA, nesse sentido, aduziu o seguinte:

Bem poucas, estamos certos, são as constituições modernas que não contemplam a matéria tributária. (...) A nossa não só trata do tema, mas raia pelo exagero, demonstrando-se tentada pela exaustividade, e com isso revelando, em toda sua amplitude, o profundo caráter *maternal* que também a caracteriza, no subsistema tributário. (...) E justifica-se, pois a ação de tributar implica aquela tensão entre a competência do Estado e dois direitos fundamentais: a liberdade e a propriedade, constitucionalmente amparados...<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> Nesse tocante, cumpre observar que as Constituições anteriores, de 1891 até hoje, também assim o fizeram.

<sup>13</sup> **Direito tributário brasileiro**, p. 162.

<sup>14</sup> **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p. 40-41.

Logo, depreende-se que a competência tributária é exclusivamente constitucional, somente podendo ser estudada à luz da Constituição, como bem afirmou AIRES F. BARRETO: “...no seu texto, estão indicados, rigorosa e exhaustivamente, os critérios para identificação das respectivas esferas da competência tributária, atribuídas a cada uma das pessoas políticas.”<sup>15</sup>

Criar tributo é legislar. Arrecadar tributo é executar. E só as pessoas políticas têm competência tributária, pois somente elas podem legislar – União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Importante frisar as peculiaridades do sistema formado pelas normas constitucionais que outorgam competência tributária e os efeitos jurídicos que esse sistema produz, conforme assente na doutrina e na jurisprudência. Nesse sentido, salienta-se, com AIRES F. BARRETO, na linha de GERALDO ATALIBA, que tal sistema “...se peculiariza pela: a) minúcia e exhaustividade no traçado do âmbito dessa outorga, b) privatividade e c) rigidez das competências tributárias outorgadas a cada qual.”<sup>16</sup>

Os conseqüentes efeitos jurídicos produzidos são:

a) o âmbito de todas e de cada uma das competências tributárias titularizadas pelas pessoas políticas é preciso e esgotantemente balizado pela Constituição Federal, de tal modo que o seu exercício está rigorosa e completamente circunscrito pelos seus princípios e normas; b) toda competência tributária está prevista na Constituição Federal; é explícita e discriminadamente conferida, de modo privativo, a uma determinada pessoa política, ou seja, é atribuída a uma delas de modo exclusivo (é, pois, excludente das demais); c) a discriminação de competências é rígida, isto é, não pode ser modificada por nenhuma outra norma infraconstitucional.<sup>17</sup>

Assim, a Carta Magna, ao repartir as competências tributárias, reservou aos municípios o imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” – artigo 156, III, da Constituição, com redação dada pelo artigo 1º da Emenda Constitucional nº 3/93. A exceção referida são os serviços de “transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, submetidos exclusivamente ao ICMS.

---

<sup>15</sup> ISS na Constituição e na lei, p. 25.

<sup>16</sup> Ibidem, p. 25-26.

<sup>17</sup> Ibidem, p. 26.

Deduz-se daí que qualquer fato que não configure serviço não pode ser tributado pelo município, não sendo a ele conferido o poder de extrapolar a competência que lhe foi outorgada constitucionalmente e regulada por lei complementar.

### 2.3 A LEI COMPLEMENTAR

Em 1947, VITOR NUNES LEAL, em estudo sobre o tema, chamou de lei complementar aquela destinada a desenvolver princípios básicos enunciados na Constituição<sup>18</sup>.

Posteriormente, a elaboração de leis complementares – artigo 59, II, da Constituição – veio disciplinar determinadas matérias, especificadas na Lei Fundamental, exigindo *quorum* qualificado para sua aprovação – artigo 69 da Carta Magna –, diferenciando-se das leis ditas ordinárias. Trata-se, portanto, de característica especial da lei complementar, conferindo-lhe maior estabilidade que a das leis comuns<sup>19</sup>.

Como bem esclarece MARÇAL JUSTEN FILHO, as leis complementares não conferem ao legislador infraconstitucional liberdade de ação ou mesmo condições para detalhamento autônomo, mas simplesmente tratam de esclarecer pontos nebulosos, ou não descritos na Carta Magna, no sentido de tornar mais clara sua análise<sup>20</sup>. Não deixam espaço para mudanças ou inferências. Toda vez que estiverem, mesmo que isoladamente referidas a um tributo específico, em desacordo com o conjunto do sistema tributário, como um todo expresso na Constituição, não têm qualquer efetividade.

A lei complementar presta-se a dois tipos de atuação em matéria tributária. Na quase totalidade das hipóteses, como o termo enfatiza, tem por função principal “complementar” as disposições constitucionais, verificada, por exemplo, ao *dispor sobre conflitos de competência* – artigo 146, I, da Lei Maior –, ou ao regular as *limitações constitucionais do poder de tributar* – artigo 146, II, da Constituição. Nesse sentido, vale trazer à colação os ensinamentos de JUSTEN FILHO, segundo o qual

---

<sup>18</sup> *Apud* AMARO, L. *Op. cit.*, p. 163-164.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 164.

<sup>20</sup> **O imposto sobre serviços na constituição**, p. 61.

a lei complementar vem principalmente atuar nas chamadas “zonas cinzentas”, nebulosas, para esclarecer ou explicitar melhor certos aspectos, em relação aos quais se verifique áreas de conflito entre impostos ou outras questões correlatas<sup>21</sup>.

Nesse contexto, também cabe à lei complementar *estabelecer normas gerais de direito tributário* – art. 146, III, da CF –, aumentando o grau de detalhamento dos núcleos dos arquétipos desenhados pela Constituição, adensando os traços gerais dos tributos. A Carta Magna e as leis complementares, grosso modo, engessam e moldam os parâmetros a serem seguidos pelo legislador infraconstitucional para a instituição dos tributos por meio de lei ordinária.

Dessarte, conjugando-se os artigos 146, III, a, e 156, III, da Constituição, percebe-se que, relativamente ao ISS, cabe à lei complementar determinar os serviços sobre os quais o ISS incidirá.

Por fim, cumpre salientar que a eficácia e a hierarquia da lei complementar serão objeto de estudo posteriormente, quando neste trabalho for examinada a Lei Complementar nº 116/03.

---

<sup>21</sup> *Op. cit.*, p. 61-62.

### 3 A TRIBUTAÇÃO DO SERVIÇO

A partir da própria denominação do imposto a ser estudado – “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza” –, bem como em virtude de a prestação de serviço ser o objeto da sua hipótese de incidência, demonstra-se a necessidade de, antes de maiores digressões, refletir sobre o que seria “serviço” para fins de tributação pelo ISS.

Dessa feita, pretende-se delimitar, *a priori*, o conceito de serviço “juridicamente relevante” para a incidência do ISS, de forma a construir o conhecimento necessário para se adentrar ao campo da regra-matriz de incidência do imposto em comento, a ser posteriormente tratada.

#### 3.1 CONCEITO DE SERVIÇO TRIBUTÁVEL

O cerne do imposto em referência é a “prestação de serviço”. Nesse sentido, cumpre observar que o conceito de “serviço” adotado é que determinará a natureza do objeto do critério material do ISS, ou seja, delimitará a natureza da prestação de serviço, uma vez que se refere ao termo a ser considerado para se afirmar a legitimidade de sua sujeição ou não à tributação pelo ISS<sup>22</sup>.

Aliás, nesse contexto, vale dizer, inclusive, que muitas das polêmicas que envolvem este imposto advêm do alcance dado ao significado jurídico do termo “serviço”, como se verifica, por exemplo, relativamente à questão da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, tão debatida.

Como bem apontado por MARÇAL JUSTEN FILHO, em alusão a PONTES DE MIRANDA:

*Servitium* era o estado de escravo; *servus* era o escravo; *servire* era ser escravo. O sentido de trabalhar é posterior e, no século XX, inverteu-se a posição quanto à extensão: *serviço*, senso largo, qualquer prestação de fazer ou, menos largamente, de atividade (não de resultado, que seria locação de obra, empreitada); *trabalho*, atividade dos que as leis especiais tratam como profissionais da prestação de

---

<sup>22</sup> Dependendo do conceito de “serviço” adotado, teremos um aspecto material mais ou menos abrangente, conforme demonstraremos a seguir, quando da exposição das teses que conferem conteúdos diferenciados ao conceito de “serviço”.

serviço a empresas de finalidade econômica”. (...) Enfim, serviço designa a atividade humana de prestar utilidade a outrem, tenha esta atividade por conteúdo esforço físico ou intelectual, tenha por finalidade o resultado, ou seja, um fim em si mesma. Essa acepção larga ou ampla, abrangente, é aquela indicada na Constituição, como indica a alusão final da norma (*serviço de qualquer natureza*). Mas são imperiosas delimitações.<sup>23</sup>

A partir das palavras de JUSTEN FILHO acerca do vocábulo em referência, verifica-se que determinar o conceito de serviço pretendido pelo sistema constitucional tributário, relativamente ao imposto em referência, não consiste em tarefa fácil, tendo em vista o conteúdo semântico abrangente da palavra.

O ordenamento jurídico até dispõe de uma definição para serviço, qual seja, a prevista na Lei n° 8078, de 11/09/1999 – Código de Proteção e Defesa do Consumidor –, em seu artigo 3º, § 2º, cuja redação é a que segue: “*Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.*”

Todavia, não há definição legal, no ordenamento jurídico tributário, do que seria o “serviço” tributável, nem a Constituição define, expressamente, “serviço”.

“...o próprio trabalho a ser executado, ou que se executou, definindo a ‘obra’, o ‘exercício de ofício’, o ‘expediente’, o ‘mister’, a ‘tarefa’, a ‘ocupação’, ou a ‘função’. (...) o ‘desempenho de atividade’ ou de ‘trabalho intelectual’, como a ‘execução de trabalho’, ou de ‘obra material’...” correspondem à acepção genérica do termo<sup>24</sup>. Contudo, não é esse o significado almejado para fins de incidência do ISS, em virtude de ser deveras amplo e de não poder ser considerado “técnico”, ou seja, jurídico, por não ter sido assim pensado, tendo em vista o sistema jurídico constitucional tributário<sup>25</sup>.

Dessarte, confirmando o que foi previamente asseverado acerca da abrangência semântica da palavra, que dificulta a obtenção do conceito técnico de

<sup>23</sup> *Op. cit.*, p. 77.

<sup>24</sup> SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**, p. 751.

<sup>25</sup> Ressalte-se que, para alguns autores, seria incorreto falar-se em um “conceito jurídico” de serviço, conforme se demonstrará posteriormente no presente trabalho, em face do entendimento de que o “...serviço acha-se radicado na *Economia* (na idéia de serviço produzido, serviço bem econômico incorpóreo suscetível de apreciação econômica), e não no Direito (prestação de serviços – relação jurídica), embora o sistema jurídico tributário tenha adotado um conceito que se acha consignado numa classificação econômica.” – MARTINS, S. P. **Manual do Imposto sobre Serviços**, p. 34.

“serviço”, três correntes de pensamento foram desenvolvidas, as quais foram sintetizadas por ROBINSON S. BARREIRINHAS em três teses, cumprindo, portanto, de forma a atingir o conceito de serviço a ser empregado para fins de incidência do ISS, ora analisá-las<sup>26</sup>.

Uma corrente de pensamento refere-se à tese literalista, a qual, como a própria denominação sugere, atém-se à letra do inciso III, artigo 156, da Carta Magna, asseverando 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 tal teoria é refutada.

Outra corrente defende a tese econômica<sup>27</sup>; tese que conceitua, em linhas gerais, o serviço como “...produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (...), mas que não se apresenta sob a forma de bem material”, conforme aduzido por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, e cujo posicionamento pode ser melhor entendido a partir da seguinte transcrição<sup>28</sup>:

Já vimos que *serviço* é a atividade realizada, da qual não resulta um produto material industrial ou agrícola. **Para a ciência econômica, a atividade que interessa é a que se dirige para a produção de bens econômicos (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, chegamos ao conceito de *serviço*.** (...) O ISS é, assim, um imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam. Grava a venda de serviços. Exame superficial da lista de serviços, baixada pelo Decreto-lei n. 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 venda de bens imateriais, inclusive as de fornecimento de trabalho. Em outras palavras, **o ISS não se restringe, quanto ao seu objeto, apenas às hipóteses de “prestação de serviços” (conceito civil)** [sic]<sup>29</sup>. (Grifou-se)

<sup>26</sup> Definição de Serviços para Fins de Tributação pelo ISS, In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 104, p. 74-87.

<sup>27</sup> “O conceito de serviços adotado pela EC 18/65 deve ser examinado a partir da Lei Maior, que classifica os impostos dentro de uma nomenclatura econômica, e não irmos buscar o conceito de serviços no Código Civil. A Lei Maior deve ser interpretada a partir dela mesma, e não a partir da lei ordinária” [sic]. – MARTINS, S. P. *Op. cit.*, p. 35.

<sup>28</sup> **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**, p. 84.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 84-85.

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 no Direito, especialmente no ramo do Direito Tributário, visto que devem ser abstraídas 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 referido jurista, “...admitir em contrário conduziria, antes de tudo, ao resultado descabido de a Constituição estar a empregar um vocábulo técnico em sentido não-técnico.”<sup>30</sup>

Nesse 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 – no caso em tela, sob a acepção dada pelo Direito Civil.

Daí a tese civilista, que 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’.”<sup>31</sup>

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 institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código**

---

<sup>30</sup> *Op. cit.*, p. 78.

<sup>31</sup> *Op. cit.*, p. 75.

**Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.<sup>32</sup> (Grifou-se)**

Eis que não merece prosperar no estudo ora empreendido o conceito de serviço apontado pela tese econômica, valendo, nesse sentido, trazer à colação o asseverado por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO: “*Considerando que a própria Constituição confere tratamento às mencionadas figuras – ‘produto industrializado’, ‘mercadoria’, ‘serviço’ – em razão de suas distintas materialidades, não há como se aceitar o conceito de serviço centrado na economia, sem pertinência jurídica; (...).*”<sup>33</sup>

Da mesma forma pensa AIRES F. BARRETO, que conceitua o ISS a partir de estudo sistemático e teleológico do sistema constitucional tributário, apreendendo portanto o 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.*”<sup>34</sup>

Diante do exposto, considerar-se-á o conceito de “serviço” fornecido por AIRES F. BARRETO – tese civilista – para o desenvolvimento do presente estudo, a partir da qual delimitar-se-á a natureza da prestação de serviço, núcleo do imposto em comento.

Conceituar juridicamente serviço é, portanto, delimitar a competência tributária conferida aos municípios pela Constituição.

---

<sup>32</sup> Supremo Tribunal Federal, RE n.º 116.121 - 3/SP, Pleno, Rel. p/ o acórdão o Min. Marco Aurélio de Mello, julgado em 11.10.2000, DJU de 25.5.2001

<sup>33</sup> **ISS – Aspectos teóricos e práticos**, p.40.

<sup>34</sup> O “conteúdo econômico” destacado refere-se ao princípio da capacidade contributiva, conforme bem explicitado por AIRES F. BARRETO, visto que apenas podem ser alvo de tributação as atividades humanas que revelem transferência de riqueza. Na obra citada, p. 62, ainda explica que “...o serviço haveria de ser prestado sob regime de direito privado, porque o serviço público é intributável, por via da alínea a do art. 150, VI, da CF, que contempla a chamada imunidade recíproca.”

## 4 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

### 4.1 INTRODUÇÃO

Feitas as exposições acima, pode-se, então, ingressar no estudo da regra-matriz de incidência do ISS, a qual é composta de uma hipótese ou antecedente (critério material, critério espacial, critério temporal e critério pessoal) e de um conseqüente ou mandamento (critério quantitativo).

Assim, segundo a melhor doutrina tributária, são 5 (cinco) os critérios da regra-matriz de incidência do ISS: o critério material (“verbo + complemento”), o critério pessoal (sujeitos ativo e passivo), o critério espacial, o critério temporal e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota fixados em lei municipal).

AIRES F. BARRETO salienta “...ser a separação dos vários aspectos da hipótese de incidência somente uma operação mental, lógica...”<sup>35</sup>; razão pela qual GERALDO ATALIBA aduz que “...esta multiplicidade de aspectos não prejudica (...) o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência.”<sup>36</sup>

### 4.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

Cabe esclarecer que, quando a lei fala em “fato gerador”, ela confunde dois momentos distintos. O primeiro é a previsão legal abstrata do fato, denominada de hipótese de incidência tributária, e, o segundo, o fato concreto, chamado de fato jurídico tributário.

A hipótese de incidência da norma jurídica, segundo GERALDO ATALIBA, contém a descrição de um fato que, se e quando acontecido, dará origem à obrigação de pagar tributo<sup>37</sup>.

AIRES F. BARRETO cita o mestre PAULO DE BARROS CARVALHO para examinar e explicar a estrutura da norma jurídica tributária: “A hipótese alude a um fato e a conseqüência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá

---

<sup>35</sup> *Op. cit.*, p. 229.

<sup>36</sup> **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 76.

<sup>37</sup> *Idem*.

*propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu conseqüente.*"<sup>38</sup> O núcleo dessa descrição do fato é designado critério material, ao qual se devem conjugar as coordenadas de tempo e de lugar.

Por sua vez, PAULO DE BARROS CARVALHO remete a GERALDO ATALIBA, asseverando que ele "...propôs a adoção de 'hipótese de incidência' para denominar a descrição abstrata, contida na lei, e 'fato imponível' para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os ante-supostos requeridos pela norma jurídica."<sup>39</sup>

Como citado anteriormente, cabe aos municípios tributar, via ISS, os serviços de qualquer natureza, ressalvadas as exceções constitucionais previstas no artigo 155, II, da Constituição, prestados por pessoas físicas ou jurídicas, desde que sob o regime de direito privado e observados os princípios constitucionais, limitadores da competência de tributar, entre os quais o da legalidade, o da isonomia e o da capacidade contributiva.

A boa doutrina (como Roque Carrazza, Aires F. Barreto, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino) extraem da Constituição as seguintes características da hipótese de incidência do tributo ISS, que podemos assim resumir:

- a prestação de serviços configura uma utilidade material ou imaterial pela aplicação do trabalho humano, como execução de obrigação de *fazer* e não de *dar coisa*;
- não é contrato para prestar serviço, mas efetiva e real *execução* daquele contrato;
- deve ser prestada a *terceiro*, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro da mesma pessoa;
- executado *sem vínculo de subordinação jurídica*, mas em caráter independente, razão pela qual excluem-se os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos;
- deve ser *habitual*, e não meramente eventual;
- assim como ser *objeto de circulação econômica*, executado com o objetivo de lucro, excetuando-se os serviços gratuitos ou de cortesia beneficentes ou a preços baixos, como alimentação, servida a empregados gratuitamente ou a preço de custo;
- finalmente, o serviço deve ser prestado em *regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista)*; se público, haverá imunidade, exceto para aquele serviço dado em concessão ou permissão a terceiros [sic]<sup>40</sup>.

<sup>38</sup> *Op. cit.*, p. 226.

<sup>39</sup> *Op. cit.*, p. 240.

<sup>40</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário Interdisciplinar**, p. 101.

A Constituição determinou, ainda, que, por se tratar de norma de eficácia contida, os serviços devem ser “...*definidos em lei complementar*”.

Dessa forma é que se tem, na hipótese, um comportamento de pessoas (critério material) – sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) – subordinado a uma condição de lugar (reconhecida pelo critério espacial) e uma condição de tempo (reconhecida pelo critério temporal); e na consequência, base de cálculo e alíquota (critério quantitativo).

É básico compreender os critérios da regra-matriz de incidência tributária, que em si mesma expõe a importância do papel que desempenha na compreensão e elucidação de conflitos insurgentes no Direito Tributário.

### **4.3 CRITÉRIO MATERIAL**

O critério material é o primeiro da hipótese de incidência tributária, podendo ser entendido como precedente, ou com índole de núcleo – matriz – uma vez que os critérios de tempo e lugar se dedicam somente a condicioná-lo.

#### **4.3.1 Núcleo do Critério Material**

Visto pelo sistema constitucional vigente, o núcleo do critério material, no que refere ao ISS, em consonância com JUSTEN FILHO “...*deve ser entendido como a ‘prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral’*.”<sup>41</sup>

A dificuldade de interpretação pode surgir na definição da natureza da prestação devida. Bem claro fica, na acepção de JUSTEN FILHO, que serviço não corresponde ao núcleo do critério material do tributo.

Núcleo da materialidade da hipótese de incidência tributária implica a descrição abstração de uma ação ou de um estado de fato, que retrate a conduta de uma pessoa, sendo formado por um verbo pessoal e transitivo seguido de complemento.

---

<sup>41</sup> *Op. cit.*, p. 177.

Ora, é notório que serviço não é verbo, e sim substantivo, o qual, por si só, não indica ação, comportamento ou conduta humana. Portanto, não se tributa serviço, mas a atividade humana, qual seja, a prestação de serviço. E prestar serviço, servir, na acepção jurídica do vocábulo, representa uma atividade em proveito alheio.

Em suma, segundo JUSTEN FILHO, pode-se definir a materialidade da hipótese de incidência do ISS como sendo a “...prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia.”<sup>42</sup>

Ademais, debate-se se relevante o fato da prestação de serviço ou o contrato do qual ele decorre para a materialidade da hipótese de incidência, ou seja, se importa mais a prestação ou a contratação.

LUIZ GONZAGA MODESTO DE PAULA, citado por JUSTEN FILHO, asseverou que “O critério material da hipótese de incidência do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza não é um ato, mas uma relação jurídica que se instaura entre o prestador de serviços e o tomador desses serviços, de natureza privada, e que se constitui numa obrigação de fazer.”<sup>43</sup>

Sabe-se que a realização prévia de um contrato ou de um ato de vontade unilateral é inegável como pressuposto lógico-jurídico para a prestação de serviço. Mas a relação jurídica contratual – o contrato, a causa jurídica – não é o destaque.

Não é o contrato que está a externar presuntivamente a capacidade contributiva, e sim o fato concreto da prestação de serviço, que materializa no mundo o esforço do prestador, base de cálculo para a tributação.

A Constituição indica claramente que, em relação ao ISS, atribui-se competência aos municípios para tributar a prestação de serviço, não lhes conferindo competência para tributar negócio jurídico.

Consoante JUSTEN FILHO, “...adotar outra tese que não a defendida aqui conduziria à tributação, não da prestação do serviço, mas da pactuação de um negócio jurídico.”<sup>44</sup>

---

<sup>42</sup> *Op. cit.*, p. 83.

<sup>43</sup> **O desenho constitucional da hipótese de incidência do Imposto sobre serviços**, p. 47 – *Apud* JUSTEN FILHO, M. *Op. cit.*, p. 84.

<sup>44</sup> *Op. cit.*, p. 86.

É certo que o contrato explicita a obrigação de prestar serviço. Entretanto, vale ressaltar que não se verifica o fato jurídico tributário do ISS enquanto o serviço ainda não tiver sido prestado. Nesse sentido, ressalta-se que “...*fato imponible é o fato jurídico de adimplir obrigação assumida e cuja prestação consiste em realizar atividade de serviço.*”<sup>45</sup>

Além disso, vale observar a existência de confusão entre o mundo dos fatos e o mundo do direito quanto à noção de fatos de “formação continuada”, os quais se iniciariam com a formação do vínculo obrigacional, e se concluiriam com a extinção dele. Nesse ponto, vale salientar que alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição da prestação do serviço.

Só que, para assegurar que a prestação de serviço está sujeita ao ISS, faz-se necessária a consulta ao negócio jurídico da qual decorreu. Imprescindível, assim, a existência de prestação obrigacional para realizar fato jurídico tributário do ISS.

Outrossim, o vínculo obrigacional pode ser tácito, e o aperfeiçoamento do contrato pode coincidir com o início de sua execução. A forma do contrato e a maneira pela qual deve ser executada a prestação não são relevantes para a norma tributária. À norma tributária interessa que se configure execução de uma obrigação, consubstanciando-se prestação de utilidade qualificável como serviço.

Nem sempre execução de obrigação dos direitos civil ou comercial o será perante norma tributária. Em relação ao ISS, JUSTEN FILHO entende que a Constituição encampou uma qualificação efetuada por normas não-tributárias, estando, por conseguinte, a norma tributária obrigada a respeitar a qualificação jurídica efetuada por normas civis e comerciais.

---

<sup>45</sup> Idem.

### 4.3.2 Prestação de Serviço

A partir da consideração de que o Direito é um todo uno, sistemático, o qual não comporta divisões, salienta-se que, para o exame da “prestação de serviço”, adentrar-se-á no Direito Privado.

Durou por milênios a classificação feita no direito romano, distinguindo, a partir da natureza da prestação originada, obrigações de fazer, de dar e de prestar.

Não interessa ao nosso estudo a obrigação de prestar. Fundamental ao objeto deste trabalho é a compreensão das obrigações de *fazer* e de *dar*.

SILVIO RODRIGUES descreve que, *“Na obrigação de fazer, o devedor se vincula a determinado comportamento, consistente em praticar um ato, ou realizar uma tarefa, donde decorre uma vantagem para o credor. Pode esta constar de um trabalho físico ou intelectual, como também da prática de um ato jurídico”* [sic]<sup>46</sup>.

No tocante à obrigação de dar, aduz o referido autor que *“...consiste na entrega de alguma coisa, ou seja, na tradição de uma coisa pelo devedor ao credor.”*<sup>47</sup>

Enfatiza-se a extrema relevância da diferença entre as obrigações de dar e de fazer, pois essa distinção serve para apartar os fatos tributáveis pelos estados, dos graváveis pelos municípios.

ORLANDO GOMES foi extremamente feliz ao diferenciar a obrigação de dar da obrigação de fazer: *“Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado”* [sic]<sup>48</sup>.

Ressalta-se que apenas as obrigações de prestação positiva, dentre elas as de fazer, podem produzir serviço tributável pelo ISS, visto que, a partir da obrigação de prestação negativa, ou de não-fazer, não se verifica a possibilidade de concretização da hipótese de incidência do ISS. Porém, vale frisar que nem toda obrigação de fazer envolve prestação de serviço.

---

<sup>46</sup> **Direito civil**, p. 31.

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 19.

<sup>48</sup> **Obrigações**, p. 67.

Pode-se dividir as obrigações de fazer em dois grandes grupos, conforme a natureza da prestação e do resultado por ela produzido, embora sempre envolvam uma atividade material e intelectual, a saber: a) obrigações de fazer-meio – caracterizadas por envolver prestação consistente na realidade de um negócio jurídico, inconfundível com a obrigação de fazer anteriormente existente); b) obrigações de fazer-fim cuja prestação não consiste na prática de novo negócio jurídico, mas em uma atividade que se esgota em si mesma, que é bastante para satisfazer as partes. Somente estas últimas interessam ao nosso estudo, uma vez que as primeiras não produzem prestação de serviço.

As obrigações de dar e de fazer complicam-se porque, muitas vezes, andam juntas. Segundo JUSTEN FILHO:

O *abstractus* da diferenciação está em verificar se o *dar* ou o *entregar* é ou não consequência do *fazer*. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se primeiramente tem ele de confeccionar a coisa, para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.<sup>49</sup>

Faz-se necessário, portanto, verificar o caso concreto, no intuito de se apreender a qual a obrigação se refere – de dar ou de fazer –, a partir da análise do fim visado pelas partes. Nesse contexto, vale ressaltar o aduzido por JUSTEN FILHO, segundo o qual: “A entrega final é o momento do cumprimento da prestação. Mas isso não significa que a finalidade das partes seja tal entrega. Não basta a entrega de um bem qualquer, eis que o fundamental é a entrega de um bem trabalhado pelo devedor.”<sup>50</sup>

Aí o critério da distinção entre a obrigação de dar e a de fazer – quando as obrigações de fazer que culminam com essa entrega de um bem não são obrigações de dar, porquanto a finalidade das partes está no fazer em que se consubstancia a atividade do devedor.

Por sua vez, os serviços podem ser classificados, segundo os meios, condições e modos de sua prestação, da seguinte forma, conforme bem exposto por AIRES F. BARRETO: a) serviços puros; b) serviços com o emprego de instrumentos;

---

<sup>49</sup> *Op. cit.*, p. 93.

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 93-94.

c) serviços com a aplicação de materiais; e d) serviços com emprego de instrumentos e aplicação de materiais<sup>51</sup>.

Ressalta-se que essa proposta de classificação cobre todo o campo de possibilidades.

Serviços puros são aqueles cuja prestação prescinde de instrumentos e da aplicação de materiais. Realiza-se através do exclusivo esforço humano, intelectual e / ou físico. Ex.: cantor, quando não se utiliza de microfone e nenhum instrumento; médico, quando apenas faz consulta oral; e advogado, quando tão somente dá parecer verbal a cliente em consulta após relato do caso *etc.*

Já em relação aos serviços com emprego de máquinas, veículos, instrumentos e equipamentos, o esforço humano somente se viabiliza pelo emprego de coisas. Assim ocorre em relação ao carro do entregador, ao raio X do médico, ao aparelho do dentista *etc.*

Nos serviços com aplicação de materiais, esses materiais são insumos, ingredientes, componentes, elementos concretos integrantes do serviço. Ex.: o parecer jurídico escrito em folhas de papel, o creme de barba usado pelo barbeiro, a resina utilizada pelo dentista, não havendo, na realidade, a venda de papel, de creme de barbear, nem de resina.

No tocante aos serviços complexos, ou com emprego de instrumentos e aplicação de materiais, denota-se que o esforço humano ainda aqui é o essencial, mesmo que os equipamentos empregados e os materiais utilizados sejam de elevado valor econômico. O principal ainda consiste no esforço humano, empregando e utilizando componentes e instrumentos indispensáveis, mas acessórios.

Essa classificação servirá de apoio aos critérios para exemplificação dos principais problemas fáticos que a interpretação da Constituição pode suscitar.

---

<sup>51</sup> *Op. cit.*, p. 45.

### 4.3.3 Natureza da Obrigação

Deve-se analisar a origem da obrigação, pois seu cumprimento materializa o serviço, valendo destacar que são juridicamente irrelevantes para o ISS os serviços sem valor econômico.

Em nosso Direito Privado, as fontes das obrigações são três, a saber, o contrato, a declaração unilateral de vontade e o ato ilícito.

O contrato bilateral é a origem de obrigação de fazer, cuja execução da prestação de serviço a outrem gera movimentação de riqueza sujeita ao fisco – prestação de serviço tributável por ISS. Vale ressaltar que contratos gratuitos e unilaterais, em que somente uma das partes assume um dever jurídico, mesmo que envolvam obrigação de fazer, não configuram hipótese de incidência do ISS.

Nos outros dois casos – declaração unilateral de vontade e ato ilícito – não se vislumbra manifestação de riqueza apropriável pelo Estado, a título tributário.

Assim, cumpre novamente frisar aspectos importantes, concernentes ao ISS:

- ISS não incide sobre negócio jurídico, e sim, sobre a efetiva prestação do serviço;
- Compra e venda é instituto jurídico incompatível com serviço, pois é inviável que o objeto da compra e venda seja um bem imaterial, aí haveria uma cessão;
- Compra e venda remete a ato de mercado ou intuito lucrativo, e o lucro não integra o critério material da hipótese do ISS;
- ISS não é tributo sobre lucro; identificar-se-ia com o IR.

### 4.3.4 A Lista de Serviços

A lista de serviços constante de lei complementar é alvo de controvérsias e polêmicas intermináveis entre os mestres, legisladores e aqueles que, por força do trabalho, estão usualmente tratando com a mesma.

Cumpre lembrar que a previsão da referida lei complementar reside no interesse de prevenir conflitos de exercício de competência tributária municipal com outras pessoas constitucionais.

A Emenda Constitucional nº 18, de 01/12/1965, que reformulou o sistema tributário nacional, definindo a competência municipal em relação aos serviços, deixou para a lei complementar estabelecer critérios para distinguir as atividades sujeitas ao ISS daquelas tributáveis pelo ICMS e pelo IPI.

O legislador do CTN houve por bem ir além, relacionando as espécies de prestação de serviços tributáveis pelo ISS.

A Carta de 1967, ao invés de reservar à legislação complementar a tarefa de criar “critérios” de distinção entre ICMS e ISS, consignou que os serviços seriam “definidos em lei complementar”, assim perseverando a Emenda Constitucional nº 01, de 17/10/1969, e a Constituição Federal de 1988, artigo 156, III, redação atual dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993.

Assim, a “lista de serviços” a ser observada pelos legisladores municipais consagrou-se principalmente quando da edição do Decreto-lei nº 406, de 31/12/1968, e alterações, atualmente pela Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003.

As opiniões são discordantes sobre a natureza da lista, se taxativa ou exemplificativa, e se comporta ou não uma interpretação analógica ou extensiva.

A questão é essencial, pois determinaria se os municípios poderiam ou não tributar serviços outros que não os constantes da lista. Surgiram posições híbridas, que compreendiam a lista como sendo taxativa, mas que comportaria interpretação analógica, ou seja, abrangeria também outros serviços assemelháveis aos da lista.

JUSTEN FILHO resumiu e destacou os dois princípios que deixam claro o equívoco de entendimento cometido<sup>52</sup>:

- da rigidez da discriminação: a Constituição atribui as competências tributárias, não podendo a legislação inferior alterar ou inovar a respeito.
- da autonomia municipal: não é cabível a interferência das demais pessoas políticas sobre assuntos de peculiar interesse municipal.

Se a lei fosse considerada como taxativa globalmente, de acordo com JUSTEN FILHO: “...o resultado seria que os serviços não-compreendidos na competência tributária da União nem dos Estados não seriam tributáveis se não-

---

<sup>52</sup> *Op. cit.*, p. 99.

*incluídos na lista.*"<sup>53</sup> Estar-se-ia subvertendo o ordenamento, violando a vontade constitucional e os princípios que a formam.

ATALIBA dispõe que a lista nem deveria existir e que não é nem taxativa nem exemplificativa, mas meramente sugestiva. Que a lista só terá aplicabilidade nas áreas de conflito entre leis, onde se aplica a regulação de lei complementar, que gozará nessas situações de presunção de constitucionalidade.

Para efeito deste estudo, retornar-se-á ao tema em questão quando do exame da Lei Complementar n° 116, de 31/07/2003.

### **4.3.5 Áreas de Conflitos de Leis**

#### **4.3.5.1 Competência heterogênea (ICMS)**

A Constituição define de forma rígida – não cabendo modificação por lei complementar – a competência tributária das pessoas políticas, reservada a tributação de operações mercantis, tendo por objeto mercadorias, aos estados e a tributação dos serviços aos municípios, respectivamente – exceção ao Distrito Federal, que tem ambas as competências.

Em matéria de serviços, cabe à materialidade da atividade econômica considerada, respeitado o critério da territorialidade, distinguir os marcos entre a competência estadual e a municipal.

Dessa forma, estará sujeito ao ICMS se, configurando serviço, corresponder precisamente ao conceito de comunicação ou ao de transporte transmunicipal.

Se materialmente não corresponder àquele conceito, estará sujeito ao ISS, caso o serviço conste da lista.

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do ICMS está nas "operações" (circulação jurídica), e não na movimentação (circulação econômica) de bens de um estabelecimento para outro.

Não pode configurar hipótese de incidência do ICMS o simples transporte de um estabelecimento a outro, até mesmo porque aí se estaria tributando o transporte, e não a circulação da mercadoria.

---

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 100.

Segundo JUSTEN FILHO, as figuras jurídicas, expressas nos vocábulos “operações”, “mercadorias” e “circulação”, são os aspectos contemplados pela Constituição para a materialidade da hipótese de incidência do ICMS, qual seja<sup>54</sup>:

- a prática, não por qualquer um;
- por comerciante, ou por industrial, ou por produtor;
- de operação jurídica, não qualquer uma;
- mercantil, regida pelo Direito Comercial;
- que (cuja operação) importa, impele, causa, provoca e desencadeia;
- a circulação, juridicamente entendida como modificação de titularidade, transferência de mão, relevante para o Direito Privado;
- de mercadoria, juridicamente entendida como objeto de mercancia.

Ao distinguir-se entre o ICMS e o ISS, há que se observar as obrigações a eles inerentes, daí restando impossível a confusão teórica entre os dois impostos:

- recai o ICMS, se obrigação de dar; e,
- recai o ISS, se obrigação de fazer.

A operação jurídica, para caracterizar circulação de mercadorias, há que estar sujeita às normas do Direito Comercial. Indica atos jurídicos cujo substrato é a transferência do domínio ou da posse de bem material móvel, mercadoria, cuja destinação é a sua circulação.

Para melhor compreender o sentido que nos interessa, convém enveredar pela história do regime jurídico mercantil – Direito Comercial –, que foi orientado por três critérios:

a) Primeiro período, ou subjetivo: normas elaboradas pela própria classe dos comerciantes, inscritos em corporações de ofício mercantil, destinadas a reger as relações jurídicas dos mesmos. Era operação jurídica sujeita ao Direito Comercial toda aquela que, materializando um ato de mercancia, fosse praticada por um comerciante.

b) Segundo período, ou objetivo: vigendo desde a Revolução Francesa até o início do século XX. A Revolução Francesa extinguiu as corporações de ofício; em 1807, Napoleão editou um Código Comercial que influenciou todo o pensamento jurídico do século XIX, centrando o foco na natureza da relação jurídica praticada,

---

<sup>54</sup> Ibidem, p. 102-104.

comercial, oponível à relação jurídica do Código Civil. Fracassou por buscar na fonte errada as diferenças.

Perante o Direito, as diferenças decorrem da diversidade do regime jurídico, de vez que as diferenças intrínsecas, ônticas, inerentes, são todas pré-jurídicas e dificilmente localizáveis. A diferença entre ato de comércio e ato civil está no regime jurídico e não em caracteres naturais de cada categoria.

Em 1897, o Código Comercial alemão deu impulso notável ao tema, adotando a teoria dos atos em massa, caracterizando-se o comerciante como aquele que pratica atos jurídicos em massa. Dessa abertura, desenvolveram-se teorias acerca do conceito de empresa.

Em 1942, o Código Civil italiano pretendeu unificar legislativamente o Direito Privado, dispondo, no artigo 1.106, que “...é *empresário quem exerce profissionalmente uma atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços*”.

c) Segue-se o período subjetivo moderno, onde o critério distintivo e peculiarizador do Direito Comercial reside na participação na relação jurídica de um empresário, no exercício de sua empresa. Os atos jurídicos não vinculados a uma empresa são objeto do Direito Civil, seja porque as partes não são empresárias, seja porque não estão a desenvolver sua empresa.

A operação relativa à circulação de mercadorias reconhece o ato jurídico apenas quando praticado por empresário<sup>55</sup>.

#### **4.3.5.2 A distinção entre o ICMS e o ISS**

Há duas situações em que é logicamente impossível o conflito de leis, pela inviabilidade de discussão acerca da superposição de competências:

- casos de serviços puros (obrigação de fazer) – há incidência do ISS;
- operações produtoras da circulação de mercadorias, que não envolvem atividade pessoal alguma caracterizável como serviço (obrigação de dar) – há incidência do ICMS.

---

<sup>55</sup> Ibidem, p. 105-108.

As situações de conflito de incidência se situam onde se pretende a caracterização de “atos mistos” ou a existência de dubiedades no Direito.

A análise é mais simples à medida que o estudo se faz sob a óptica da Ciência do Direito, à luz da análise técnica. É mister afastar a identidade dos fatos e buscar qual o núcleo da obrigação que o negócio jurídico encerra – se é de fazer ou de dar. Faz-se necessário identificar a natureza da preponderância, como bem determina a doutrina civilista – se o dar é acessório do fazer, a obrigação é de fazer. Mas, se o fazer é secundário juridicamente, verifica-se aí obrigação de dar.

A hipótese de incidência de ISS somente se pode localizar como adimplemento de obrigação de fazer.

Exemplo de situação onde a atuação da pessoa apresenta similaridade, mas juridicamente é diversa:

a) Um produtor de rosas, por seu trabalho intelectual e material, desenvolve um espécime novo. Divulga seu êxito, surgem interessados e a rosa é transferida, por uma compra e venda. Trata-se de obrigação (jurídica) de dar.

b) O mesmo produtor de rosas é contratado, por um colecionador, para desenvolver o novo espécime. Consegue-o, entregando-o a seu contratante e recebendo uma remuneração. Configura-se obrigação (jurídica) de fazer, percebendo-se, neste último caso, que o dar era mera decorrência do fazer pactuado.

Somente quando o fazer não importa produzir qualquer inovação no objeto entregue é que existe obrigação de dar. Assim, quem vende um bem e embala um objeto vendido, está a cumprir obrigação de dar, porque o fazer – embalar o objeto – não altera o objeto vendido, ao contrário, apenas o conserva.

As obrigações de fazer destinam-se a assegurar ao credor uma utilidade que envolveu esforço humano, produziu esforço na criação ou inovação do objeto.

Mas, quando a conduta *in obligationem* não acrescenta ou inova em nada o objeto a ser transferido ao credor e a esse só é relevante o próprio objeto, estamos perante as obrigações de dar.

De regra, onde dar e fazer se conjugam, verifica-se obrigação de fazer.

Caso típico de conflito é o que se verifica em relação a empresário de restaurante. Não cabe exigir ICMS, pois não promove operações relativas à

circulação de mercadorias. Ao contrário, presta serviços, ou seja, o contrato que se estabelece tem por objeto prestação de serviço, com aplicação de material – adimplemento de obrigação de fazer, visto que o cliente só deseja auferir a utilidade da refeição.

Como bem aduz MARCELO CARON BAPTISTA, em sentido contrário ao acima exposto, “...o inciso I, do artigo 2.º, da Lei Complementar 87/96, (...) dispõe que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias ‘...inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares’.”<sup>56</sup>

O Superior Tribunal de Justiça posicionou-se a respeito, “...cuja Súmula Jurisprudencial alberga o Enunciado de nº 163, que reza: ‘O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação’.”<sup>57</sup>

Esse entendimento estendeu-se também a outros serviços prestados juntamente com o fornecimento de “mercadorias”, que estão sujeitos à incidência do ICMS, desde que não-constantes da lista de serviços fixada por lei complementar, em face do pressuposto de que exclusivamente os serviços da lista são passíveis de tributação pelos municípios.

Restar-nos-á aguardar que os Tribunais Superiores revisem esse entendimento, contrário aos desígnios constitucionais.

Vale lembrar que é vedado à legislação complementar, à guisa de dispor sobre e solucionar conflitos, criar pretensas limitações à competência tributária dos municípios.

Se a operação é relativa à circulação de mercadoria, só cabe ICMS. Se tratar de material aplicado à prestação do serviço, não cabe qualquer ICMS.

De acordo com AIRES F. BARRETO: “Não é demais repetir que a distinção entre mercadoria e material não está no bem ontologicamente considerado, mas na

---

<sup>56</sup> O Imposto sobre Serviços – ISS, p. 216.

<sup>57</sup> Ibidem, p. 216-217.

*sua destinação. Se for objeto de mercancia, mercadoria; se for insumo ou requisito necessário à prestação de um serviço, material.”<sup>58</sup>*

#### 4.3.5.3 Competência Heterogênea (IPI)

*“As genéricas definições legais das hipóteses de industrialização ora tangenciam, ora invadem, ora se confundem parcialmente, com as de prestação de serviços.”<sup>59</sup>*

A Constituição atribuiu à União competência para editar norma impositiva de IPI, imposto sobre “produtos industrializados” – artigo 153, IV. Nesse tocante, cumpre trazer à colação o mestre VIEIRA:

Tenha-se **produto** no sentido de *“toda coisa ou toda utilidade que se extraiu de outra coisa, reduzindo-lhe a quantidade”*; sem confundir-lo com *bem*, gênero do qual a coisa é uma espécie, mas restringindo a noção às *“utilidades patrimoniais”* ou *“econômicas”*. Esclareça-se mais, que o vocábulo é empregado em sentido estrito, na acepção de *res* dos romanos, a mais comum no Direito, significando *“objeto material ou corpóreo”*. (...) Não foi genérica, porém, a menção constitucional aos produtos, mas qualificando-os como **industrializados**, o que implica o abandono, de plano, dos produtos naturais (agrícolas, pecuários e minerais), em benefício daqueles que resultam de uma ação do homem...<sup>60</sup>

Analisando a materialidade da hipótese de incidência tributária, temos que “produtos industrializados” não é atividade, mas, consequência da atividade de “industrializar” bens.

A legislação ordinária, de acordo com norma constitucional, definiu a incidência do tributo quando da realização de operações com produtos industrializados.

VIEIRA, em sua primorosa obra *“A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto”*, traz à colação oportuna referência de JUSTEN FILHO: **“...‘norma-matriz do tributo’, inserta na Constituição, deve ser entendida de modo abrangente: não se reduz ao que consta expressa e especificamente da Carta, mas também**

---

<sup>58</sup> *Op. cit.*, p. 191.

<sup>59</sup> *Ibidem*, p. 119.

<sup>60</sup> *Op. cit.*, p. 72-73.

***de todas as derivações, conseqüências e inerências decorrentes do ordenamento constitucional***.<sup>61</sup>

A materialidade da hipótese de incidência do IPI não se resume apenas à atividade de “industrializar produtos”, mas, para configurar-se fato jurídico tributário, há que se somar uma “operação jurídica” que se consuma na saída do produto do estabelecimento do produtor pela transferência de posse ou propriedade.

Em suma, como aduz o mestre JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “...o critério material de incidência tributária do IPI, em sua inteira compostura constitucional: ***realizar operações com produtos industrializados***.”<sup>62</sup>

Então, fazem-se necessários três requisitos:

- a) a existência de um produto industrializado;
- b) a existência de uma razão jurídica que produza; e,
- c) a saída do produto do estabelecimento que o produziu, ato jurídico – transferência de titularidade do produto.

Dessarte, para configurar fato jurídico tributário há que somar-se “industrializar” com negócio jurídico “transferência de posse”.

Analisando a materialidade do IPI e do ISS, temos que, quanto aos serviços puros, são somente tributáveis pelo ISS. Sem outra possibilidade, pois inexistente produto físico.

ICMS e ISS são reciprocamente excludentes. Isto ocorre porque a materialidade envolve dois tipos de situações jurídicas incorciliáveis (no ICMS – obrigação de dar; e no ISS – obrigação de fazer).

Assim, considerando que as relações não são tão pacíficas entre ISS e IPI, VIEIRA asseverou que “...o traçado às vezes fugidio das fronteiras das respectivas competências deixa remanescer ***zonas nebulosas***, donde brotam provocativamente as dúvidas, irrompendo em desafio os conflitos.”<sup>63</sup>

A bitributação é obstada implicitamente pela Constituição. A Constituição atribui competência ao município para tributar serviços de qualquer natureza “...*não compreendidos na competência tributária da União*...”. É a vontade constitucional de que os serviços sejam tributados através de um único tributo. Se tributável pelo IPI,

---

<sup>61</sup> Ibidem, p. 75.

<sup>62</sup> Idem.

<sup>63</sup> Ibidem, p. 83.

não o será pelo ISS, e vice-versa. Se reconhecida a competência municipal, não pode a União pretender a incidência.

Como a Constituição é clara nesse ponto quanto à unitributação dos serviços, se essa atividade fosse qualificável pela União como sujeita à incidência do IPI, haveria violação de dois princípios – o da isonomia das pessoas políticas e o da autonomia municipal. Além do que a Constituição define o campo das competências tributárias de forma rígida e exaustiva.

Se a atividade for tributável pelo IPI, e a União deixar de fazê-lo, não pode o município pretender tributação, pois o não exercício de competência tributária de uma pessoa política, não a defere a outra pessoa.

Identicamente ao caso do ICMS, há que se aplicar raciocínio jurídico para encontrar os critérios positivos da distinção.

O primeiro ponto é a busca do núcleo da obrigação subjacente (juridicamente):

- como adimplemento de fazer, no ISS;
- operação jurídica de transferência da posse ou da propriedade – de dar – de produto industrializado, no IPI.

Diferentemente do ICMS, o IPI acresce que, além da operação jurídica, há via de regra também operação material “industrializar”, mudando os componentes.

A “industrialização” que antecede a operação jurídica de transferência estaria a indicar que a transferência é mera decorrência de um fazer ?

A questão remete-nos a vários pontos, prevalecendo a análise jurídica da matéria:

- a atividade do prestador, no ISS, constitui-se abstratamente como ato jurídico;
- a industrialização, no IPI, é visto pela norma como mera atuação material.

Regra geral, a prestação de serviço é fato jurídico tributário, enquanto adimplemento de uma obrigação de fazer, no sentido técnico-jurídico, e industrialização é fazer no sentido vulgar da expressão, não-jurídico.

Num caso, há um pacto jurídico antecedente ao fazer, que gera uma obrigação, enquanto que no outro, isso não ocorre, ou seja, a transferência de posse não caracteriza uma obrigação assumida anteriormente, portanto, obrigação de dar.

Buscar-se-á esclarecimento no resumo trazido pelo mestre VIEIRA, nas questões mais conflitantes entre ISS e IPI:

...foi fixando a atenção nos comandos da Carta Suprema que compreendemos haver uma **obrigação de dar** no critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, enquanto no mesmo critério da norma jurídica do ISS detectamos uma **obrigação de fazer**; identificamos, então, as áreas em que se aproximam os dois impostos: os serviços associados ao fornecimento de materiais (ISS) e as industrializações por encomenda (IPI); áreas em cuja interface surpreendemos a figura do **contrato de empreitada de materiais**; entidade jurídica de direito privado que, à luz daqueles critérios distintivos constitucionais (obrigações de dar e fazer), **só se pode curvar à incidência do ISS, inadmitindo-se a tributação pelo IPI.**<sup>64</sup>

Ademais, ele complementa o exposto acima, explicitando que:

...em face de realidade duvidosa – compra e venda ou empreitada mista – é a correta aplicação da diretriz constitucional (obrigação de dar ou fazer) que permitirá o deslinde. **Se definida a supremacia do dar, admite-se a compra e venda e a submissão ao IPI. Se, ao revés, estabelecida a prioridade do fazer, reconhece-se a empreitada de materiais e a sujeição ao ISS.**<sup>65</sup>

É uma das questões discutidas, que surge quando o industrial assume obrigação de fazer antes de iniciar a industrialização, e esta ocorrendo posteriormente para atender adimplemento de obrigação assumida. É, então, relevante a distinção entre industrialização e prestação de serviço.

Industrialização reúne dois conceitos básicos: alteração da configuração de um bem material; e, padronização e massificação.

Prestação de serviço, por sua vez, ao oposto daquele, indica: produção de utilidades específicas, materiais ou não, peculiares e inconfundíveis; e, de regra, irrepetíveis – uma vez esgotado o serviço, impossível repetição idêntica.

Usualmente, a materialidade do IPI, juridicamente, implica uma obrigação de dar e, muito raramente, uma obrigação de fazer. E, mesmo isso ocorrendo, é irrelevante para fins tributários, pois o ato de industrializar não é acatado juridicamente como um tipo específico de obrigação, na incidência do IPI.

Hodiernamente, a prestação de serviço pode ocorrer como atividade executada de forma intensiva e contínua, com utilização de maquinaria.

---

<sup>64</sup> Ibidem, p. 89.

<sup>65</sup> Idem.

O legislador e o estudioso da matéria têm sempre de nortear-se, nas questões conflitantes, não pelo critério econômico, mas pelo jurídico, em busca da solução das dúvidas, sob risco de agravar a confusão. A distinção deve focar-se, juridicamente, não na estruturação das atividades, às vezes assemelhadas, mas na natureza específica de cada atuação, isoladamente. Não se trata da intenção, mas da natureza da atuação.

É exemplo do que foi exposto: a) trabalhando um tronco, o artesão produz uma cadeira rústica, tratando-se de prestação de serviço, desde que contratado para tanto; b) a mesma cadeira rústica pode ser produzida, em série, pelo industrial.

A cadeira do artesão, mesmo que recorra à maquinaria para confeccioná-la, e que venha a repeti-la outras vezes, será sempre peculiar, única, individualizada – bem específico e infungível. No caso da cadeira produzida pelo industrial, mesmo rústica, poderá sempre ser repetida, idêntica, impessoal – bem genérico e fungível.

Outros tributos não produzem controvérsias tão profundas em relação ao ISS, quanto aquelas que surgem ao confrontar-se o ISS com o ICMS e com o IPI.

#### 4.4 CRITÉRIO TEMPORAL

A Constituição, ao determinar a materialidade da hipótese de incidência tributária, condiciona, implícita e simultaneamente, os critérios pessoal, temporal e espacial.

Tendo em vista que *“Os fatos imponíveis ocorrem em um determinado momento, que deve ser claramente fixado pelo legislador porque, nesse preciso instante, nasce o direito subjetivo para a pessoa do direito público e, correlatamente, uma obrigação para o sujeito passivo”*<sup>66</sup>, cumpre observar que, a priori, *“...a atenção deve ser concentrada no reconhecimento do momento em que ocorre o fato jurídico tributário...”*<sup>67</sup>

Dessa forma, considerando que *“...a obrigação tributária principal, cujo objeto é o pagamento de tributo, só surge com a ocorrência do fato gerador (§ 1.º do*

---

<sup>66</sup> MELO, J. E. S. de. *Op. cit.*, p. 141.

<sup>67</sup> BAPTISTA, M. C. *Op. cit.*, p. 64.

art. 113, do CTN)<sup>68</sup>, faz-se necessário apontar os “...elementos, para saber com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e o credor; em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.”<sup>69</sup>

Nesse contexto, ressalta-se que o elemento temporal é o que “...representa o momento em que se realiza integralmente o fato. Indica o instante em que o fato se conclui.”<sup>70</sup>

MARÇAL JUSTEN FILHO defende que – quanto ao ISS – o critério temporal a ser adotado “...só pode ser o exato momento em que se configura a prestação de uma utilidade, prestação essa reconhecida como execução de obrigação de fazer.”<sup>71</sup>

Vale salientar que tal momento é verificado quando ocorre o adimplemento da obrigação extratributária pactuada, qualificável como execução da prestação devida, ou seja, quando executa o dever jurídico (obrigação de fazer) e dele se libera pelo adimplemento.

Assim, relevante para o Direito, é a conduta do sujeito, sob dois enfoques normativos:

- é o ato de pagamento; representado pela extinção de dever jurídico (obrigacional), atribuído a alguém (Direito das Obrigações);
- pelo mesmo ato de pagamento – execução de obrigação de fazer; é o exato momento do aperfeiçoamento do fato jurídico tributário – do nascimento da obrigação tributária; é quando surge uma obrigação fiscal tributária, decorrente da concretização do fato jurídico tributário do ISS, relevante para o Direito Tributário.

Perante o Direito Privado, entretanto, existem algumas situações peculiares, capazes de produzir discussões no campo tributário:

- a) obrigações de execução continuada; e,
- b) obrigações de trato sucessivo ou “contratos normativos”.

No tocante às obrigações de execução continuada, denota-se o prolongamento da prestação no tempo, sem necessidade de outras manifestações de vontade. As partes convencionam incumbir a uma delas a realização de

---

<sup>68</sup> BARRETO, A. F. *Op. cit.*, p. 251.

<sup>69</sup> MELO, J. E. S. de. *Op. cit.*, p. 141.

<sup>70</sup> BARRETO, A. F. *Op. cit.*, p. 249.

<sup>71</sup> *Op. cit.*, p. 134.

prestações definidas, sendo desde logo definida a extensão de seus deveres e a época do adimplemento, bem como a contraprestação devida.

A parte obrigada a fazer só executa completamente sua prestação quando se encerra o contrato. Não há um específico momento, muitas vezes configurando-se um estado de fato, contínuo, de execução.

Como exemplo, temos o caso de depósito convencional, onde o depositário fica obrigado a guardar e velar pela coisa durante certo período. O depositário só se libera quando se encerra o prazo contratual, ou quando o depositante solicita a devolução do bem depositado.

Nesse caso, conforme bem explica JUSTEN FILHO, inclinamo-nos a assemelhar o tratamento do tema àquele que é dado a tributos, como o IPTU, em cuja materialidade se encontra um estado de fato.

Surge a possibilidade de a lei reputar que o fato jurídico tributário se configura em um certo momento no transcurso do período de execução contratual, e para fins tributários, exercer-se um fracionamento da situação puramente fática. Perante o Direito das Obrigações, como aponta JUSTEN FILHO, embora não se tenha “...exaurida e completada a obrigação de fazer, haverá juridicamente execução de obrigação de fazer (ainda que isso signifique, contratualmente, apenas execução parcial do contrato).”<sup>72</sup>

Em relação às obrigações de trato sucessivo ou “contratos normativos”, podem configurar:

- obrigação de dar – contrato de fornecimento e contrato de distribuição, por exemplo, razão pela qual não trataremos deles em nosso estudo; e,

- obrigação de fazer – ex.: contrato de edição, em que as partes estabelecem a obrigação de uma delas imprimir periódico, ficando para ser definido, em cada oportunidade, o número de exemplares a serem impressos, o número de páginas, a época etc. –, caracterizada por um acordo inicial de vontades para regular a conduta futura das partes, mas ficando para ulterior definição, durante a vigência do contrato, a exata extensão das prestações que incumbirão às partes.

---

<sup>72</sup> Ibidem, p. 136.

Fala-se de “contratos normativos”, já que a avença fornece normas gerais para situações futuras específicas, em que haverá a necessidade de nova manifestação de vontade.

Nesses casos, a identificação temporal do momento de execução da obrigação é possível, pois há uma relativa individualidade de cada prestação, correspondendo a cada manifestação de vontade.

Para fins tributários, cada prestação é autônoma, materializando-se o fato jurídico tributário em cada oportunidade em que houver prestação a execução de prestação de fazer por uma das partes. A esse tipo de obrigação aplica-se a regra geral preconizada para o critério temporal da hipótese de incidência do ISS. Tal solução resulta da conjugação dos princípios gerais de Direito das Obrigações com a estrutura da hipótese de incidência do ISS.

Poder-se-á, ainda, discutir outras situações:

- execução compulsória de obrigação de fazer;
- certos tipos de prestação de serviços, efetivada homogênea e continuamente.

A execução compulsória de obrigação de fazer, estatisticamente, é irrelevante. À medida que se permite ao credor da prestação fazer a faculdade de recurso ao Poder Judiciário para obter execução compulsória e específica de obrigação de fazer, surgem numerosas possibilidades, que fogem ao objetivo deste trabalho detalhar.

Relativamente aos tipos de prestação de serviços, efetivada homogênea e continuamente, verifica-se ser comum, segundo JUSTEN FILHO, “...a tributação efetiva pelo lançamento de quantia fixa, correspondente ao período de um ano.”<sup>73</sup> Ocorre comumente, no campo dos profissionais liberais, que efetivam prestação de serviços profissionais de medicina, advocacia, odontologia, dentre outros.

JUSTEN FILHO destaca o tratamento a ser dado no que alude ao critério temporal do ISS, sem invadir temas alusivos ao mandamento normativo: “Cada situação fática consistente na prestação de serviço materializa um fato imponível de ISS. (...) o ISS incide sobre fatos (em sentido amplo, como gênero que abrange a

---

<sup>73</sup> Ibidem, p. 137.

*espécie dos atos) e, não, sobre estados de fato. O que se tributa, materialmente, é a conduta (cada conduta) de prestar serviços.”<sup>74</sup>*

Por isso, ele entende que, nesse tocante, geralmente a conduta dos municípios é ofensiva à Constituição. Por conseguinte, volta-se à questão debatida quanto à incidência do imposto sobre a habilitação ou o potencial para o exercício de certa profissão, e não sobre cada evento da prestação de serviço materializar-se como fato jurídico tributário.

A validar-se a habilitação, sim, nada obstará que o critério temporal, fosse um dado momento do ano.

O doutrinador em comento não considera aceitável a existência de liberdade para o legislador municipal “...eleger um momento qualquer para integrar o aspecto temporal da hipótese de incidência do ISS”, visto que, “...como não há discricionariedade na escolha do aspecto material da hipótese (...) não pode, por decorrência, haver margem de escolha do aspecto temporal.”<sup>75</sup>

Em suma, tendo em vista o critério material do ISS, o critério temporal deste apenas pode ser o momento em que ocorre a prestação do serviço.

De maneira bem clara, JUSTEN FILHO dispõe que somente nos casos em que “...a prestação de serviço se efetiva de modo prolongado no tempo (...), por inexistirem fatos imponíveis de formação diferida, haverá possibilidade de escolha do momento, após o início da execução da prestação de serviço, para integrar o aspecto temporal do tributo.”<sup>76</sup> Nesse caso, cabe ao legislador municipal alguma margem de escolha.

#### **4.5 CRITÉRIO ESPACIAL**

A competência tributária municipal teve origem na reforma tributária sofrida pela Constituição de 1946, empreendida pela Emenda Constitucional nº 18, de

---

<sup>74</sup> Ibidem, p. 137-138.

<sup>75</sup> Ibidem, p. 138.

<sup>76</sup> Idem.

01/12/1965, ocasião em que os municípios tiveram incrementada sua autonomia política e financeira, através de nova fonte de arrecadação<sup>77</sup>.

Dentre os critérios integrantes da regra matriz de incidência tributária, implicitamente traçados no texto constitucional, e que devem ser observados pelo legislador ordinário, encontra-se o espacial.

Cumprido observar que, ao se tratar dos critérios da regra matriz de incidência, *"...é imprescindível, frise-se, que o critério material, considerado juntamente com as coordenadas de tempo e espaço, identifique-se com o fato sucesso..."*, para determinar adequadamente o tributo e os sujeitos ativo e passivo<sup>78</sup>. Portanto, faz-se necessário saber *"...c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato imponible (limitações ao aspecto espacial)..."*<sup>79</sup>

E, sucintamente, o critério espacial é aquele que *"...fornece as coordenadas de lugar em que se considera ocorrido o fato"*, conforme, implicitamente, se extrai do texto constitucional<sup>80</sup>.

De pronto, MARÇAL JUSTEN FILHO expõe dois conceitos inconfundíveis, previamente apontados por PAULO DE BARROS CARVALHO: a) o âmbito espacial de vigência (de validade), o qual *"...indica a extensão territorial sobre a qual uma norma produz efeitos e, em cujo território a entidade que edita a norma exerce poder jurídico..."*; e b) o critério espacial da hipótese de incidência, que *"...fornece o critério para a localização (local) de um fato cuja ocorrência efetiva acarretará a produção dos efeitos previstos no mandamento normativo..."*<sup>81</sup>

Será competente para a tributação o município onde se concretiza o fato jurídico tributário.

Para reconhecer o critério espacial, há um só critério, visto que, como arrazoou MARÇAL JUSTEN FILHO, *"...ao Direito Tributário interessa onde foi a execução da prestação. (...) O fato imponible do ISS ocorre no local onde a execução da obrigação se dá, qual seja, onde o esforço humano, consistente em*

---

<sup>77</sup> MIGUEL, Carolina Romanini; OLIVEIRA, Júlio Maria de. O Critério Espacial do ISS e a Lei Complementar 116/03, In: MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, M. M. (Org.). "ISS", p. 285.

<sup>78</sup> Ibidem, p. 288.

<sup>79</sup> Ibidem, p. 287.

<sup>80</sup> Idem.

<sup>81</sup> Op. cit., p. 141.

*prestação de serviço, ingressa no mundo do Direito, produzindo seus efeitos jurídicos como execução de obrigação de fazer.”<sup>82</sup>*

Por conseguinte, o fato jurídico tributário ocorre no território do município onde se configuram realizados os critérios material e temporal da hipótese, sendo irrelevante, juridicamente, o local onde o contrato se aperfeiçoa. Relevante juridicamente é o local onde se executa a prestação do serviço, que não necessariamente coincide com o local da contratação. Dispositivos extratributários podem ser avançados acerca do local da execução da prestação, mas essas normas fixam onde deve (pode) ser a execução da tributação, não sendo fundamentais para fixação do critério espacial do ISS.

Se o devedor do serviço prestá-lo em local diferente do contratado, pode o credor recusá-lo. Se o fizer, descaracteriza-se execução da obrigação, sem conduta qualificável como execução de prestação de fazer e, portanto, não houve fato jurídico tributário do ISS. Se o beneficiário aceitar o serviço, entretanto, há fato jurídico tributário sob enfoque do critério material e sob o espacial, há de identificar-se o local onde a execução se verificou.

Exemplo lapidar é o citado por JUSTEN FILHO: a) um protético presta serviço a um cliente que comparece a seu consultório para ter implantada a peça. A tributação será de competência do município onde está o consultório do protético, já que a execução da prestação ali se fez; e, b) o mesmo protético elabora a peça e a envia a um colega, em outro município. O fato jurídico tributário dar-se-á no momento em que a peça for entregue ao destinatário (extinção da obrigação), e a tributação será de competência do município onde está estabelecido o destinatário<sup>83</sup>.

Quando advogado é contratado para atuar em processo que corre em outro município, diverso de seu domicílio, o fato jurídico tributário ocorre no local onde corre o processo, visto que “...será competente para a tributação o Município onde se concretiza o fato imponible.”<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> Ibidem, p. 139-140.

<sup>83</sup> Ibidem, p. 140.

<sup>84</sup> Ibidem, p. 141.

#### 4.5.1 Âmbito de vigência (validade) e critério espacial

O âmbito de validade, derivado da partilha da soberania territorial, é o que se denomina de “territorialidade do ordenamento jurídico”, que tem como aspecto fundamental “...que cada Estado imponha sobre o respectivo território normas jurídicas, faça-as executar de ofício (administração) e componha os litígios ali verificados (jurisdição).”<sup>85</sup>

A Constituição não empregou o “princípio da territorialidade”, deixando de estabelecer claramente qual o município competente para exigir o ISS. Parte da doutrina e da jurisprudência, reiterada pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), firmou entendimento no sentido de “...ser o ISS devido sempre no Município em cujo território a prestação de serviço se deu...”<sup>86</sup>

A Federação, no estado brasileiro, implica o desdobramento do seu território entre as várias esferas de poder político, que coexistem autônomas, e não soberanas entre si, com uma peculiaridade: os municípios.

Daí a dita territorialidade das normas legislativas, decorrentes da soberania dos entes políticos, envolvendo competências – intangíveis pelos demais entes – asseguradas pela Carta Magna.

As normas da União coincidem com o território nacional. As dos demais entes políticos – estados e municípios – “...somente se vinculam às normas por eles próprios editadas – por conseguinte, também as pessoas ali encontradas sujeitam-se exclusivamente às próprias normas.” Assim, “...o legislador elege, para fazer produzir a consequência normativa estabelecida, uma ocorrência que se passe no próprio território.”<sup>87</sup>

A determinação do critério espacial do ISS “...não causa maiores problemas quando se trata de fatos jurídicos simples, cuja execução integral verifica-se em um mesmo Município.” Há polêmica “...com relação a serviços que envolvem várias etapas para sua concretização...”, havendo caso de município tributar serviço

---

<sup>85</sup> Idem.

<sup>86</sup> MIGUEL, C. R.; OLIVEIRA, J. M. de. *Op. cit.*, p. 295.

<sup>87</sup> *Op. cit.*, p. 142.

efetivado em território de outro, por mais de um município pretender-se titular da competência tributária<sup>88</sup>.

MARÇAL JUSTEN FILHO, a propósito do domínio temporal de vigência da norma, cita Kelsen, ressaltando que “...é verdade que aquilo que já aconteceu não pode ser transformado em não-acontecido; porém, o significado normativo daquilo que há um longo tempo aconteceu pode ser posteriormente modificado através de normas que são postas em vigor após o evento que se trata de interpretar.”<sup>89</sup>

Refere-se, ademais, à “...diversidade conceitual e teórica entre o domínio do mundo dos fatos e do mundo do Direito...”, sendo que este último “...não pode alterar o mundo físico mas, pode alterar a relevância desses fatos. (...) O próprio Direito delimita o que integra e o que não integra o seu mundo, e o que integra o mundo do Direito não são os fatos como tais, mas os fatos enquanto relevantes juridicamente.” Essa acepção normativa é que nos interessa. “É assim porque os fatos não têm eficácia jurídica intrínseca, mas apenas aquela que o próprio Direito a eles reconhece.”<sup>90</sup>

Concluindo, JUSTEN FILHO reporta-nos que “No Brasil, inexistente preceito constitucional expresso afetando o aspecto espacial da hipótese de incidência das normas tributárias editáveis pelas pessoas políticas – ao contrário do que se dá em relação ao aspecto temporal, que se subordina a preceitos constitucionais expressos...”<sup>91</sup>

#### 4.5.2 Pluritributação de Serviços

O tema trata da possibilidade de ocorrer mais de uma tributação, ou seja, mais de um tributo pela prestação de serviços, ou num espectro mais amplo, a pluritributação de uma mesma situação fática.

---

<sup>88</sup> MIGUEL, C. R.; OLIVEIRA, J. M. de. *Idem*, *ibidem*.

<sup>89</sup> *Op. cit.*, p. 142-143.

<sup>90</sup> *Ibidem*, p.143-144.

<sup>91</sup> *Ibidem*, p. 144.

Pretender-se-á questionar acerca do “...acerto ou da conveniência de uma mesma situação fática ser eleita para incidência de vários tributos”, e as implicações jurídicas decorrentes<sup>92</sup>.

A Constituição é rígida, efetuando expressamente a “...partilha da competência tributária atribuindo às variadas órbitas de poder competência legislativa inconfundível...”, ou seja, se um tributo é de competência de uma pessoa política, não o será de outras<sup>93</sup>. Tanto para os tributos vinculados como não-vinculados, essa é a regra genérica. Quanto aos tributos não-vinculados, cabem alguns adendos.

A Carta Magna efetuou a diferenciação entre as espécies tributárias, inviabilizando a ignorância do legislador municipal. Assim, “...uma situação que envolva tributação pela via de imposto não pode sujeitar-se a tributação através de taxa ou contribuição” [sic]. A limitação não está restrita tão-somente “...no inter-relacionamento entre pessoas políticas diversas mas, envolve condicionamento a uma mesma pessoa política.”<sup>94</sup>

Por conseguinte, não pode uma pessoa política exigir determinado tributo cuja competência para tributação foi conferida a outra, ou cobrar dois tributos diferentes sobre o mesmo fato jurídico tributário, sob pena de se incorrer em inconstitucionalidade.

#### **4.5.2.1 Conflitos de competência homogênea**

Tratar-se-á da possibilidade de verificação dos denominados conflitos de competência homogênea, quando temos estados e municípios, pessoas políticas diversas com competência formalmente idêntica. O tema assume nuances bem esclarecidas por MARÇAL JUSTEN FILHO.

Nos conflitos de competência homogênea, aplicam-se o critério temporal e o espacial. Assim, cada situação fática teoricamente passível de tributação, só poderá sê-lo por um município, uma única pessoa política, ainda que o faça através de leis diversas e, aparentemente, por tributos com títulos diversos.

---

<sup>92</sup> JUSTEN FILHO, M. *Op. cit.*, p. 144.

<sup>93</sup> *Ibidem*, p. 145.

<sup>94</sup> *Idem*.

Parece descabido e incompatível com a Constituição que dois estados viessem a tributar, por exemplo, por via do ICMS, um fato jurídico tributário verificado em um deles, ou em território de nenhum deles, ou que mais de um município viesse a fazê-lo, em relação ao ISS.

Se a Constituição partilha e distingue as competências tributárias entre União, estados e municípios entre si, só é possível reputar-se que sua vontade é também proibir a invasão no relacionamento de estados e municípios, entre eles próprios, como de fato transparece em numerosos dispositivos constitucionais, ainda que sobre temas diferentes dos aqui tratados.

Imagine-se o absurdo de ser permitido aos mais de 5.500 municípios brasileiros tributar uma mesma e única prestação de serviço.

Se uma prestação de serviço tributável só o é por um município, restam ainda questionamentos possíveis, quanto à determinação do município competente. E, como ressaltado por MARÇAL JUSTEN FILHO, competente será o município em cujo território se realizou o fato jurídico tributário, conforme já foi dito<sup>95</sup>.

#### **4.5.3 Invalidade do Decreto-lei 406/68**

O Decreto-lei nº 406/68 entendeu firmar competente para o ISS o município do “local da prestação do serviço”. Até aí inócua a medida, mas foi além. Ao invés de solucionar conflitos, a referida norma criou outras áreas de questionamento, agravando os problemas com sua redação e, nas palavras de JUSTEN FILHO, “*Lastimável foi a determinação de local da prestação do serviço como sendo o do estabelecimento do prestador ou, na ausência de estabelecimento, o do domicílio do prestador (excetuando o caso de serviço de construção civil).*”<sup>96</sup>

O critério adotado e o raciocínio em que se fundamentou são descabidos, por não guardarem correspondência com o arquétipo constitucional e com os princípios consagrados quanto à atividade tributária do Estado.

---

<sup>95</sup> *Op. cit.*, p. 146.

<sup>96</sup> *Ibidem*, p. 147.

Adotando o critério da materialidade da hipótese de incidência do ISS, “...a Constituição impôs a escolha de um critério espacial, que em nada se relaciona com o tema do domicílio ou a sede do estabelecimento do prestador do serviço.”<sup>97</sup>

Cabe frisar novamente que o local do fato jurídico tributário é aquele onde ocorre a prestação do serviço; onde a execução da obrigação se dá, como adimplemento de uma obrigação de fazer. Ou ainda, onde “a situação que corresponda objetivamente à materialidade da hipótese se dá.”<sup>98</sup>

A solução de conflitos de competência homogênea, em se tratando de impostos, dá-se, e tão-somente, por meio da utilização de critérios espaciais e temporais, que, por sua vez, relacionam-se com o critério material, e não com o critério pessoal, como indicou o Decreto-lei nº 406/68.

O critério espacial está ligado ao critério material da hipótese de incidência, e não ao critério pessoal. Inexiste vínculo “jurídico” entre o local da prestação e o domicílio do prestador. A vinculação dá-se entre o local e a prestação do serviço, isto é, o local da prestação. Vale destacar, nesse tocante, as explanações de AIRES F. BARRETO:

As pessoas políticas têm competências impositivas materialmente concorrentes. Em razão disto, para evitar conflitos entre eles, nosso Estatuto Magno adotou, também, um critério territorial de repartição das competências impositivas. Este critério exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu [sic]<sup>99</sup>.

Como explicita MARÇAL JUSTEN FILHO, “...repugna à estrutura do ordenamento jurídico que se reconheça competência para a tributação de prestação de serviços a um Município onde essa prestação não se dá”, tendo em vista que<sup>100</sup>:

1 – leva a uma ampliação do critério material do tributo, desnaturando-o, ao não tributar a prestação do serviço, mas o fato de se deter domicílio em um município;

2 – mudaria o núcleo da hipótese, não mais a prestação do serviço, mas a “...existência de domicílio em certo e determinado município”<sup>101</sup>;

---

<sup>97</sup> Ibidem, p. 148.

<sup>98</sup> Ibidem, p. 147.

<sup>99</sup> Op. cit., p. 259.

<sup>100</sup> Op. cit., p. 148-149.

3 – violaria a discriminação constitucional de competência, pois um imposto com essa materialidade teria não o município, mas a União com competência tributária;

4 – a Constituição dispõe que a materialidade do tributo contempla a prestação do serviço, situação específica e objetiva. *“Se (...) pudesse ser diversa, atinente a uma situação subjetiva, como o domicílio, outro seria o tributo, admitindo, talvez, a determinação da competência tributária através do domicílio do sujeito passivo”*<sup>102</sup>;

5 – o legislador infraconstitucional, ao pretender complementar a Constituição, só pode prestigiar aquilo que a Constituição prestigiou; e, não o fez; o legislador nacional preferiu, em verdade, prestigiar as grandes organizações, baixar seu custo operacional, para o fim de centralizar os atos e serviços das grandes organizações; assim, está-se diante de flagrante inconstitucionalidade, até porque não se está protegendo as grandes organizações, mas os grandes municípios, nos quais se instalam as grandes organizações. Como bem expõe MARÇAL JUSTEN FILHO, *“...a Constituição parificou todos os Municípios (...). Assegurou a eles, sem os distinguir, a tributação sobre os serviços prestados no correspondente território”*<sup>103</sup>;

6 – violaria a competência tributária do município onde o fato jurídico tributário ocorreu, ao firmar competente aquele onde o prestador tem domicílio.

O legislador pode criar ficção, mas limitando-se ao que a Constituição, rígida e exaustiva na regulação do sistema tributário, expressa, visto estar limitada a atuação do legislador infraconstitucional. Por conseguinte, depreende-se que o Decreto-lei nº 406/68, *“...ao pretender fixar critérios para solução de dúvidas sobre competência tributária, infringiu, dentre outros, os princípios da isonomia das pessoas políticas, o da autonomia dos Municípios, o da rígida discriminação de competências.”*<sup>104</sup>

---

<sup>101</sup> Ibidem, p. 148.

<sup>102</sup> Ibidem, p. 149.

<sup>103</sup> Idem.

<sup>104</sup> Ibidem, p. 150.

## 4.6 CRITÉRIO PESSOAL

### 4.6.1 Critério Pessoal da Hipótese

Importante rememorar que o titular da competência tributária é parte integrante do critério pessoal da hipótese (sujeito ativo), e que “...a competência significa superior princípio constitucional que se caracteriza pela ‘privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício’.”<sup>105</sup>

Ao tratar do critério pessoal da hipótese, trataremos da sujeição ativa e passiva, iniciando por identificar os sujeitos tributários envolvidos.

AIRES F. BARRETO menciona que sujeito ativo do ISS, de regra, “...é o Município (ou o Distrito Federal) em cujo território realiza-se a prestação de serviços” [sic]. E acrescenta que ambas as pessoas políticas citadas “...são, a um só tempo, os titulares da competência; como, além disso, exercitam a capacidade tributária ativa, não há necessidade de expressa menção, na lei, ao sujeito ativo da obrigação tributária.”<sup>106</sup>

Quanto ao sujeito passivo, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO explicita que “...no pólo passivo tributário insere-se a figura do ‘contribuinte’, considerada a pessoa que mantém relação pessoal e direta com a respectiva materialidade, e que realiza o fato gerador, voluntariamente, passando a ter seu patrimônio comprometido em benefício do sujeito ativo.” Prossegue seu raciocínio, alegando que: “...o contribuinte só poderá ser a pessoa (jurídica ou natural) que presta serviços de qualquer natureza (exceto os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação – de competência estadual e distrital, art. 155, II, CF).”<sup>107</sup>

Em consonância com o entendimento de JUSTEN FILHO, o critério pessoal da hipótese de incidência é tido como: “...o ângulo pelo qual a norma fornece critério para identificação do sujeito que, praticando certa conduta ou se encontrando em

---

<sup>105</sup> MELO, J. E. S. de. *Op. cit.*, p. 9.

<sup>106</sup> *Op. cit.*, p. 289.

<sup>107</sup> *Op. cit.*, p. 10-11.

*certo estado de fato (aspecto material), em determinado momento (aspecto temporal) e em específico local (aspecto espacial), concretizará o fato imponible.*"<sup>108</sup>

O mesmo respeitado MARÇAL JUSTEN FILHO defende e argumenta que:

...o aspecto pessoal da hipótese não contém determinação acerca do sujeito passivo da obrigação tributária (matéria pertinente ao mandamento da norma) – inobstante haja uma inafastável exigência de que o sujeito passivo da obrigação tributária esteja vinculado à descrição contida no aspecto pessoal da hipótese de incidência (ou melhor, ao aspecto subjetivo do fato imponible) [sic]<sup>109</sup>.

Nesse particular, há posições divergentes dos autores, no que diz respeito à limitação maior ou menor que a norma constitucional faz, ao indicar o sujeito passivo, de vez que a Carta "*...não contém qualquer limitação às características das pessoas que se vinculam à materialidade tributária, não estipulando a qualificação dos prestadores de serviços.*"<sup>110</sup>

Nesse tocante, AIRES F. BARRETO arrazoa que "*...esse diploma, de maneira mais ou menos flexível, indica os possíveis sujeitos passivos, ou as possibilidades que o legislador infraconstitucional tem para elegê-los, sempre sob a sombra do princípio da isonomia.*"<sup>111</sup> Acrescenta que, "*...no caso do ISS, os que prestam serviços. E, assim mesmo, em relação a cada prestação, concretamente considerada*", visto que, em face do princípio da capacidade contributiva, adotado na Carta de 1988, e tendo em vista a pessoa que atende os requisitos constitucionais "*...quem preenche esses requisitos é o prestador do serviço.*"<sup>112</sup>

A divergência deve-se ao fato de a Carta Magna definir o quadro dos contornos fundamentais da hipótese de incidência, deixando implícita a figura do sujeito passivo.

MARÇAL JUSTEN FILHO explica ser possível presumir que a constituição, por não ter traçado normas específicas quanto ao critério pessoal, quando dispôs sobre a hipótese de incidência, tenha atribuído ao legislador municipal a possibilidade de tributar a prestação de serviços efetivada por qualquer pessoa em

---

<sup>108</sup> *Op. cit.*, p. 124.

<sup>109</sup> *Idem.*

<sup>110</sup> MELO, J. E. S. de. *Op. cit.*, p. 11.

<sup>111</sup> *Op. cit.*, p. 291.

<sup>112</sup> *Ibidem*, p. 290.

favor de qualquer pessoa, independentemente da qualidade ou da condição do prestador, excepcionadas as hipóteses de imunidades ou isenções concedidas por lei complementar federal. Segundo JUSTEN FILHO, *“Fora parte as hipóteses de imunidade, todos os sujeitos conviventes em sociedade, que praticarem conduta que se subsuma aos critérios material, espacial e temporal da hipótese de incidência, podem ser abrangidos pelo aspecto pessoal.”*<sup>113</sup>

Claro está que o legislador municipal está restrito às normas genéricas referentes à limitação tributária como um todo.

Além das hipóteses de imunidades, outras situações excluem a tributação pelo ISS, como os serviços prestados por:

- pessoas de Direito Privado explorando concessão de serviço público, pois caracteriza-se aí serviço público – a concessão não altera o regime jurídico a que se sujeita o serviço;

- instituições de educação e assistência social, enquanto serviços restritos à sua órbita específica de atuação; e

- autarquias.

Caso particular constituem, entretanto, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, que possuem personalidade jurídica própria, e através das quais o Estado intervém na economia. Estão, portanto, sujeitas ao mesmo regime tributário das demais pessoas de Direito Privado, visto que:

- a) não se confundem com a pessoa estatal que as instituiu – não se subsumem à imunidade;

- b) há que se considerar o princípio de isonomia.

O ponto central da questão para definir se cabe ou não a tributação está na materialidade, no regime jurídico aplicável, e não na condição pessoal do prestador do serviço.

#### **4.6.2 O Decreto-lei 406/68**

O decreto-lei é alvo de numerosas críticas, fazendo-se necessário aqui apresentar a análise pertinente ao critério pessoal do ISS, principalmente pela óptica

---

<sup>113</sup> *Op. cit.*, p. 127.

do autor MARÇAL JUSTEN FILHO, segundo o qual “...o Dec.-lei 406/68 (com a redação do Dec.-lei 834) pretendeu delimitar o aspecto pessoal do imposto. Disse, no seu linguajar esdrúxulo, ter ele ‘como fato gerador, a prestação, por empresa ou profissional autônomo...’.”<sup>114</sup>

Dessa forma, depreende-se que o legislador acabou por restringir os devedores do ISS, tendo em vista que a Constituição não qualifica as pessoas vinculadas ao critério material da hipótese de incidência, não dispondo tal limitação.

Não cabe margem para interpretação, conflitos, contraposição legislativa, lógica ou faticamente, quanto à qualificação subjetiva da pessoa que pratica prestação de serviços; isso porque é o município que deve dispor a respeito, conforme vontade constitucional, uma vez que “...a Constituição Federal atribuiu competência ampla, sujeita apenas aos limites decorrentes de imunidade...”, sendo, portanto, a norma complementar inválida naquilo em que contraria vontade constitucional<sup>115</sup>.

Diante das controvérsias a respeito, convém aprofundar o estudo. O emprego do vocábulo “empresa” é controvertido, e se constitui no conceito central para o moderno Direito Comercial.

Usual na economia, juridicamente foi inserido no artigo 632 do Código Comercial francês, em 1807, e posteriormente consolidada com o Código Civil italiano de 1942, que teve por objetivo unificar a regulação do Direito Privado. O conceito de empresa, expresso no artigo 1.106 daquele diploma, foi traduzido literalmente no artigo 966 do Novo Código Civil nacional, dispondo que: “...considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.<sup>116</sup>

Acentua MARÇAL JUSTEN FILHO que “...há de partir-se do pressuposto de que ‘empresa’ foi empregado incorretamente no texto legislativo.”<sup>117</sup> A noção de empresa não é a de sujeito de direito, mas de uma forma de atuar, de organizar-se economicamente – a doutrina destacou que se conceituava empresário e não empresa.

---

<sup>114</sup> Ibidem, p. 126.

<sup>115</sup> Ibidem, p. 127.

<sup>116</sup> Ibidem, p. 128.

<sup>117</sup> Idem.

Dessa forma, o referido autor deduz que “...a *disjunção ‘empresa ou profissional autônomo’ só pode conduzir a que a lei buscava indicar o aspecto pessoal da hipótese de incidência*”, ensejando, insatisfatoriamente, o entendimento inicial de “...*que se utiliza empresa por ‘empresário’*.”<sup>118</sup>

O mestre JUSTEN FILHO discorre acerca da questão mostrando as incongruências e as incorreções que o decreto-lei traz, ao limitar a abrangência do critério pessoal da hipótese do ISS às pessoas (físicas e jurídicas) empresárias e aos profissionais autônomos (pessoas físicas não-empresárias), visto que exclui, então, as sociedades não-empresárias, que, em sua maioria, se constituem para prestar serviços. Por conseguinte, o referido decreto-lei, que faz as vezes de lei complementar, fere a isonomia ao tributar aquelas e não estas, concedendo tratamento jurídico desigual para situações idênticas<sup>119</sup>.

Sabe-se que a prestação de serviços é viável sem organização empresarial. Tem-se como exemplo: um advogado atuando isoladamente, “profissional autônomo” sujeito ao ISS; e uma sociedade de advogados, em regra, não qualificada como “empresa”, sem a incidência do ISS, tendo em vista que é usual tal serviço ser prestado sob forma não empresarial.

Assim, verifica-se dupla inconstitucionalidade do dispositivo do Decreto-lei n° 406/68, tanto “...*por pretender restringir a amplitude de atribuição constitucional de competência tributária*”, quanto “...*por dar tratamento não-isonômico a situações essencialmente idênticas*.”<sup>120</sup>

Onde a Carta não distinguiu a qualidade do prestador, não poderia a União distinguir e impor restrições.

#### **4.6.3 Entidades sem fim lucrativo**

Consustanciados no Decreto-lei n° 406/68, alguns estudiosos afirmam que estariam excluídas da tributação pelo ISS as atividades de pessoas jurídicas sem finalidade lucrativa, partindo da premissa usual e equivocada de que, inexistindo fim lucrativo, descaracterizada estaria a figura da empresa. Nesse sentido, “...a

---

<sup>118</sup> Idem.

<sup>119</sup> Ibidem, p. 129.

<sup>120</sup> JUSTEN FILHO, M. Idem, ibidem.

*jurisprudência tem ressaltado o aspecto 'lucro' como figura caracterizadora de empresa (assim qualificada como contribuinte do ISS)...*"<sup>121</sup>

Contudo, tal posicionamento, em primeiro lugar, fere a esfera de competência constitucional, que é do município.

De outro lado, o lucro não é imprescindível, já que o conceito de empresa não está vinculado a intuito lucrativo. Há empresas públicas e sociedades de economia mista organizadas empresarialmente no campo do Direito Privado que, por sua razão de ser, não podem atuar com intenção de lucro, mormente as primeiras, em que não participa o capital privado.

Esclarece JUSTEN FILHO que é indiferente, para fins de tributação pela via do ISS, a existência ou não do intuito lucrativo, em virtude da simples verificação de que a Constituição não distinguiu prestação de serviço em função da natureza dos fins sociais adotados pelo prestador, fora situações de exceção, pertinentes a imunidades.

É notório que os serviços gratuitos não sofrem a tributação do ISS. Porém, isso não decorre do fim – econômico ou não – do prestador do serviço. ISS é atribuído a cada evento, a cada prestação de serviço especificamente, e *"...a hipótese de incidência do ISS não é condicionada pela natureza ou situação do prestador do serviço..."*<sup>122</sup>

Quanto à pertinente imunidade de entidades sem fins lucrativos, a Constituição estabeleceu restrição, fixando requisitos, sem os quais não produz eficácia (artigo 150, VI, "c", da Constituição).

AIRES F. BARRETO, incisivo, esclarece que, acertadamente, não é deferido ao legislador ordinário conceituar "entidades sem fins lucrativos", uma vez que, para serem consideradas imunes ao ISS *"...têm que atender a um primeiro pressuposto: não ter fins lucrativos."* Complementa, ainda, que, para que tenham essa classificação, *"...é de mister que as instituições preencham dois requisitos: a) não distribuam seus superávits, a qualquer título, e b) não revertam seus patrimônios às pessoas que as criaram."*<sup>123</sup>

---

<sup>121</sup> MELO, J. E. S. de. *Op. cit.*, p. 14.

<sup>122</sup> JUSTEN FILHO, M. *Op. cit.*, p. 132.

<sup>123</sup> *Op. cit.*, p. 80.

Resumindo, a existência ou não de intuito lucrativo é irrelevante juridicamente, salvo para as exceções referidas às imunidades, uma vez que “...o serviço, correspondendo à descrição hipotetizada inserta na norma, configura fato imponible. Existindo remuneração, aplica-se a base imponible legalmente prevista e surge a prestação tributária devida.”<sup>124</sup>

## 4.7 CONSEQÜÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

### 4.7.1 Determinação Subjetiva

Até agora tratou-se do “antecedente” ou hipótese da regra matriz de incidência tributária, examinando seus critérios. Doravante, estudar-se-á o “conseqüente” da norma:

...naquela peça do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, um acontecimento do fato jurídico tributário. (...) Se a hipótese, funcionando como *descriptor*, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o conseqüente, como *prescritor*, nos dá, também, critérios para identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe for atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.<sup>125</sup>

A partir do momento em que, empiricamente, ocorre o fato jurídico tributário, ou seja, a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, verifica-se a instauração de uma relação jurídica, que envolve o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir a prestação tributária pecuniária que lhe é devida e o dever jurídico do sujeito passivo de efetuar o pagamento da prestação.

Nesse contexto, vale destacar que são dois os critérios necessários para a identificação do surgimento da relação jurídica, a saber, o pessoal e o quantitativo.

---

<sup>124</sup> JUSTEN FILHO, M. *Op. cit.*, p. 133.

<sup>125</sup> CARVALHO, P. de B. *Op. cit.*, p. 278.

O primeiro indica as pessoas que integram a relação jurídica tributária, que se apresentam como parcialmente determinado e parcialmente indeterminado, respectivamente:

a) sujeito ativo, determinado, sempre previsto desde logo e aprioristicamente;

b) sujeito passivo, aquele que preencher as indicações normativas, cognoscível *a posteriori*, a partir da ocorrência do fato jurídico tributário.

#### 4.7.1.1 Determinação do sujeito ativo

*“O titular da competência para instituir o ISS tem liberdade para determinar a condição do sujeito ativo da relação jurídica tributária”<sup>126</sup>, sendo que este “...que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física.”<sup>127</sup>*

MARÇAL JUSTEN FILHO cita GERALDO ATALIBA, dizendo que, em sendo o próprio titular a pessoa pública competente, *“...não precisa mencionar expressamente o sujeito ativo. Sua determinação é implícita.”<sup>128</sup>*

Usualmente, o titular da competência tributária, ao editar norma para instituir o tributo, o atribui a si mesmo, no que tange à titularidade ativa, não sendo isso obrigatório.

Delegando a capacidade tributária ativa, há duas situações:

1) o produto da arrecadação reverte em benefício do titular da competência impositiva, caso em que a lei terá criado um mero agente arrecadador;

2) o ente beneficiado arrecada o produto para si, para seus gastos e cumprimento dos seus fins, hipótese do fenômeno da parafiscalidade.

Para configurar parafiscalidade, importa, necessariamente, a vinculação do produto da receita a determinada despesa ou fim. Parafiscalidade é matéria não-tributária, mas de Direitos Financeiro e Administrativo, não repercutindo sobre a natureza e o regime jurídico do tributo, sendo que *“...a arrecadação e a fiscalização*

---

<sup>126</sup> JUSTEN FILHO, M. *Op. cit.*, p. 151.

<sup>127</sup> CARVALHO, P. de B. *Op. cit.*, p. 294.

<sup>128</sup> *Op. cit.*, p. 151.

*dos tributos por outra pessoa política, ou mesmo terceiro particular não caracteriza delegação.*<sup>129</sup>

Outras pessoas políticas de Direito Público, diversas do município, são titulares de competência para tributar serviços prestados, por atribuição constitucional (artigo 147), a saber:

- a) o Distrito Federal; e,
- b) a União (quanto a Territórios não-divididos em Municípios).

#### **4.7.1.2 Determinação do sujeito passivo**

A determinação do sujeito passivo tem sido assunto de grande controvérsia, sendo fundamental nessa matéria a compatibilidade entre o critério pessoal e a determinação subjetiva. Nesse sentido, cabe dizer que “...*sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.*”<sup>130</sup>

A determinação subjetiva, vinculada ao critério pessoal da hipótese, está condicionada pelos sujeitos envolvidos na situação descrita na materialidade da hipótese de incidência. Daí que, no ISS, a determinação subjetiva está condicionada ao prestador e ao beneficiário de uma prestação de serviço.

MARÇAL JUSTEN FILHO entende que não cabe ao legislador municipal escolher o sujeito passivo da obrigação tributária, nem mesmo dentre as pessoas envolvidas na materialidade, e defende ser o prestador do serviço o destinatário constitucional da obrigação tributária, afastando desde logo a norma do Decreto-lei nº 406/68<sup>131</sup>. Nesse ponto é acompanhado por AIRES F. BARRETO:

Ao prever a Constituição de 1988 que os Municípios podem “instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza” (art. 153, III) estar, implicitamente, mas com igual vigor estabelecendo também que o sujeito onerado (cujo patrimônio será gravado) é, tão-só, o prestador de serviço. Não acolhemos a posição, esposada por

<sup>129</sup> MELO, J. E. S. de. *Op. cit.*, p. 10.

<sup>130</sup> CARVALHO, P. de B. *Op. cit.*, p. 297.

<sup>131</sup> JUSTEN FILHO, M. *Op. cit.*, p. 155.

determinados estudiosos, de que o legislador é livre para eleger tanto o prestador como o tomador dos serviços. Para nós, o ISS não é um imposto sobre a utilização, mas apenas sobre a prestação de serviços.<sup>132</sup>

Acrescenta JUSTEN FILHO que, ao criar o ISS, a Constituição poderia ter eleito o beneficiário do serviço como contribuinte, ou ter deixado à liberdade do legislador municipal a escolha do sujeito passivo<sup>133</sup>.

As controvérsias ensejam a análise de aspectos fundamentais e princípios de Direito, conexos à questão. A Constituição consagra o postulado filosófico de que tributo só existe para atribuir ao Estado, ou a pessoa por ele determinada, riqueza existente, uma parcela dessa riqueza. Busca fatos signo-presuntivos de riqueza. Não é instrumento de destruição da riqueza ou de aniquilamento da propriedade, de cunho confiscatório. Quando em dúvida, o intérprete da Constituição deve prostrar-se sobre os princípios, e atentar que “...*através de fórmulas vernaculares, o que se consagram são princípios e o que se externa é um sentido.*”<sup>134</sup>

A riqueza externada não reside no evento da prestação de serviço, mas na circunstância de haver uma remuneração para tal. Assim, ser o beneficiário de um serviço presume tão-somente a carência de uma utilidade a ser satisfeita pelo serviço prestado, e não um signo-presuntivo de riqueza.

Considera JUSTEN FILHO que, então, a Constituição definiria o tributar a “fruição de serviços”, e não a “prestação de serviços” – seria ferir princípio isonômico não se tributar toda e qualquer atividade de dispêndio de riqueza.

Também, a norma constitucional exclui da competência dos municípios os serviços tributados por estado ou por União e, como a União detém competência para tributar numerosos outros serviços – exemplo, impostos incidentes sobre operações de crédito, câmbio e seguros quando se caracterizem como prestação de serviço –, ficaria sem sentido a norma, inócua, se outro não fosse o contribuinte, que o prestador. Nesse sentido, JUSTEN FILHO, asseverou o que segue:

...ou a Constituição predeterminou o destinatário da condição de contribuinte (e não cabe margem de atuação ao legislador infraconstitucional – senão ao legislador ordinário municipal, na oportunidade da criação do tributo, mas sem qualquer

---

<sup>132</sup> *Op. cit.*, p. 294.

<sup>133</sup> *Op. cit.*, p. 155.

<sup>134</sup> *Ibidem*, p. 156.

margem de liberdade) ou não o fez. Nesse último caso, haveria liberdade para cada Município dispor sobre a matéria, sendo inconcebível a intenção de restringir dita competência através de lei complementar federal...<sup>135</sup>

## **4.7.2 Determinação Objetiva – Critério Quantitativo**

### **4.7.2.1 Introdução**

Tratar-se-á da norma do ISS, no tocante ao objeto da obrigação tributária, onde a prestação devida consiste em um dar, tendo por conteúdo a entrega de uma quantia em dinheiro. Corresponde ao critério quantitativo, o qual: “...nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota. É no critério quantitativo que encontraremos referência às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo.”<sup>136</sup> Em suma, é no critério quantitativo que “...reside a chave para a determinação do objeto prestacional, isto é, qual o valor que o sujeito ativo pode exigir e que o sujeito passivo deve pagar”<sup>137</sup>; razão pela qual nos interessa “...o estudo das disposições constitucionais que delimitem ou condicionem a atuação legiferante municipal no tocante ao valor da prestação tributária, ao momento do pagamento, tal como ao seu local.”<sup>138</sup>

#### **4.7.2.1.1 Valor da prestação tributária**

JUSTEN FILHO reporta-se a PAULO DE BARROS CARVALHO para descrever circunstância relevante quanto à prestação tributária, tendo observado que:

...essa opção do legislador ordinário engendra classificação, de inquestionável teor jurídico, segundo a qual os tributos estariam divididos em duas grandes categorias: a) tributos em que o valor da prestação pecuniária já vem devidamente

---

<sup>135</sup> Ibidem, p. 158.

<sup>136</sup> CARVALHO, P. de B. *Op. cit.*, p. 278.

<sup>137</sup> Ibidem, p. 322.

<sup>138</sup> JUSTEN FILHO, M. *Op. cit.*, p. 159.

determinado, no plano normativo (conhecidos pela designação imprópria de 'tributos fixos'); e b) tributos em que a determinação do objeto da prestação está condicionada ao acontecimento do fato jurídico tributário (ocasião em que se aplicam critérios colhidos na lei – base de cálculo e alíquota).<sup>139</sup>

Ou seja, existem duas configurações possíveis: a) ou a norma estabelece, em moeda ou em outros parâmetros econômico-monetários, a quantia a cujo pagamento o sujeito passivo estará obrigado, restando verificar a ocorrência do fato jurídico tributário, encontrando-se na própria lei a quantia devida, não se configurando como juridicamente existentes base de cálculo e alíquota, pois o legislador já dimensionou a riqueza e a parcela que cabe ao Estado; b) ou a norma apenas fornece instrumentos jurídicos para dimensionar valorativamente o fato jurídico tributário e para calcular a quantia devida. Neste caso, a lei atribui à autoridade pública competência para efetivar o dimensionamento do fato jurídico tributário, fixando o que deverá ser dimensionado, a forma, o ângulo de dimensionamento e a fração da riqueza que deverá ser recolhida, configurando-se como juridicamente existentes base de cálculo e alíquota.

#### **4.7.2.1.2 Inconstitucionalidade do Decreto-lei 406/68**

Vale ressaltar que novamente JUSTEN FILHO se insurge contra disposições do Decreto-lei nº 406/68, não concebendo que a noção de “norma geral de Direito Tributário” possa delimitar, por via infraconstitucional, os critérios da norma tributária municipal: “*Só cabe ao Município dispor acerca do conteúdo da norma pela qual cria o ISS, respeitando os lindes constitucionais.*”<sup>140</sup>

As únicas limitações possíveis são decorrentes de texto constitucional, ou onde a Lei Suprema expressamente fizer referência à necessidade de lei complementar.

---

<sup>139</sup> Idem.

<sup>140</sup> Ibidem, p. 161.

#### 4.7.2.1.3 Base de cálculo

A Constituição, ao definir o núcleo do arquétipo da hipótese de incidência tributária, indiretamente fornece o arcabouço da base de cálculo do ISS.

No tocante à base de cálculo, vale atentar ao excerto abaixo, redigido por PAULO DE BARROS CARVALHO:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma [sic]<sup>141</sup>.

Em suma, de acordo com AIRES F. BARRETO, “...*consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário.*”<sup>142</sup>

Assim, no tocante ao ISS, a base de cálculo corresponde à remuneração pelo serviço que foi prestado, até para congruência interna da norma e para manter sua constitucionalidade, como confirma JUSTEN FILHO: “...*o único meio de quantificar a prestação de serviço é adotar sua remuneração como base imponível.*”<sup>143</sup> Ainda, em consonância com MARÇAL JUSTEN FILHO:

A Constituição delinea o critério material do tributo como sendo a prestação de serviços. Logo, a norma tributária há não apenas de adotar esse critério em seu aspecto material como também jungir a prestação tributária à ocorrência desse evento. Isso significa que o valor da prestação tributária tem de fixar-se com vinculação ao evento (a cada evento) de prestação de serviço. Tal não ocorre quando a lei preestabelece valor fixo para o tributo, sem vínculo com cada prestação de serviço, sem preocupação com a quantificação dessas prestações de serviço.<sup>144</sup>

---

<sup>141</sup> *Op. cit.*, p. 324-325.

<sup>142</sup> *Op. cit.*, p. 297.

<sup>143</sup> *Op. cit.*, p. 164.

<sup>144</sup> *Ibidem*, p. 170.

O preestabelecimento de valor fixo importa imposto sobre profissão e não sobre serviços. Habilitação profissional não configura fato jurídico tributário do ISS e não integra o critério material da hipótese de incidência.

Por meio do ISS não se tributa “...um estado (de fato ou de direito),” conforme confirma JUSTEN FILHO<sup>145</sup>:

Como já visto, no núcleo da hipótese de incidência da norma criadora do ISS está um fato (ato) jurídico. O ISS não incide sobre uma seqüência de situações homogêneas verificadas durante um espaço de tempo – sua incidência recai sobre ato jurídico qualificável como execução de obrigação de fazer. Bem por isso, só é cabível a tributação tendo em vista cada evento assim caracterizável, com profundas e evidentes repercussões no campo da determinação do valor da prestação tributária.<sup>146</sup>

#### **4.7.2.1.4 Os atos gratuitos**

JUSTEN FILHO reitera que, ao aludir “...ao valor da remuneração do serviço não estamos a eleger o conceito de preço do serviço (na acepção de quantia em dinheiro paga ao prestador do serviço; muito menos à quantia em dinheiro percebida com intuito lucrativo).” Mas, quanto “...à remuneração, temos em vista o benefício economicamente avaliável que é auferido pelo prestador do serviço como contraprestação direta e objetiva da prestação do serviço.”<sup>147</sup>

A remuneração pelo serviço prestado não corresponde, necessariamente, a pagamento em dinheiro. E, mesmo não sendo o serviço prestado remunerado por meio de dinheiro, haverá possibilidade de tributação por via do ISS, visto que é possível quantificar a grandeza financeira do fato jurídico tributário. Caso contrário, estaria sendo incentivado o contribuinte a lesar o Fisco.

Expõe MARÇAL JUSTEN FILHO que a “...remuneração é tomada como contraprestação direta e objetiva da prestação do serviço. Se não há vínculo entre a prestação do serviço e a ocorrência do benefício patrimonial, só se pode configurar o serviço como não-tributável.”<sup>148</sup>

---

<sup>145</sup> Idem.

<sup>146</sup> Ibidem, p. 170-171.

<sup>147</sup> Ibidem, p. 171.

<sup>148</sup> Idem.

O ISS não incide sobre serviços gratuitos, sem remuneração, pela impossibilidade de avaliação ou fixação da prestação devida. Ainda no tocante à base de cálculo, AIRES F. BARRETO expõe que:

...tem-se que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nele (preço) incluído tudo o que for pago pelo tomador (utente, usuário) ao prestador, desde que provenha da prestação de serviços. Essa proveniência determina-se pela precisa identificação do negócio jurídico desencadeador das receitas. Vista de ângulo negativo, tem-se que a base de cálculo do ISS não inclui – não pode incluir – valores que decorram de negócios outros, inconfundíveis com a prestação de serviços.<sup>149</sup>

Nos casos de remuneração mínima, para compensar as despesas do prestador, como o ISS independe de lucro ou de intenção lucrativa do prestador, há base de cálculo e, portanto, cabe prestação tributária devida.

#### **4.7.2.1.5 A alíquota**

Em consonância com o doutrinador PAULO DE BARROS CARVALHO:

...etimologicamente, alíquota, vocábulo latino da primeira declinação, quer dizer parte, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes. Esse deve ser o motivo pelo qual a doutrina insiste em considerá-la como a quota, fração ou parte que o Estado chama para si, do valor mensurável (base de cálculo) manifestado pelo fato jurídico tributável (...) mas, não se pode tomar como-regra geral.<sup>150</sup>

A alíquota não integra a parte hipotética mas, sim, a parte mandamental da norma, sendo sempre representada por uma importância em dinheiro, mesmo que a base de cálculo não tenha seu valor econômico expresso dessa forma.

A Constituição Federal, ao silenciar, autoriza a fixação da alíquota, ou das alíquotas, à competência tributária municipal, mas faculta uma restrição a essa liberdade, ao prever a possibilidade de lei complementar fixar as alíquotas máximas do ISS. Porém, segundo JUSTEN FILHO, “...*não pode ser instrumento de a União aniquilar a competência tributária municipal*”, tendo em vista que “...*é municipal a competência legislativa para criar o ISS. Portanto, dita lei complementar não se*

---

<sup>149</sup> *Op. cit.*, p. 298.

<sup>150</sup> *Op. cit.*, p. 335.

*destina a fixar as alíquotas de ISS nem dispensa lei municipal disciplinando o tópico.*<sup>151</sup>

Se a lei municipal ultrapassar os limites fixados na lei complementar, terá suspensão a eficácia no que exceder aos limites fixados naquela.

Conforme já mencionado, os municípios são dotados de autonomia, não sendo conferida a nenhuma outra pessoa política, sob qualquer forma, a possibilidade de suprimir essa autonomia, nem mesmo por meio de lei complementar, pois representaria a ruptura do arquétipo constitucional.

Admite-se, de forma muito singular, a interferência da lei complementar na limitação do percentual da alíquota do ISS estabelecida pelos municípios, orientada para os interesses nacionais de importância maior, visando não destruir a capacidade de iniciativa econômica e evitando a competição destrutiva dos municípios entre si. Para impedir esses efeitos extrafiscais é que surge a lei complementar como instrumento eleito constitucionalmente.

#### **4.7.2.1.6 Momento do pagamento**

Compete a cada município, ao instituir o ISS, determinar o momento em que considera exigível o pagamento do débito tributário.

O devedor da parcela tributária só pode ser compelido a cumprir a prestação após a ocorrência do fato jurídico tributário.

Ocorrido o fato jurídico tributário, caberia ao município estabelecer prazo para tornar-se exigível o cumprimento da prestação tributária.

Nesse tocante, seguem dois desdobramentos do tema:

- a) situações em que a prestação de serviço se configura como conduta que se prolonga no tempo – nessas situações, a dificuldade de determinar o momento em que o fato jurídico tributário se configura exsurge, sendo através do critério temporal que se define o exato momento em que surge a obrigação tributária;
- b) é o da possibilidade de a lei impor a obrigação de pagar o débito tributário antes mesmo da ocorrência do fato jurídico tributário.

---

<sup>151</sup> *Op. cit.*, p. 172-173.

É o caso de contribuinte saldar antecipadamente seu débito tributário. Cabível somente vinculado às hipóteses onde a proximidade da ocorrência da prestação do serviço é inequívoca. Não se concretizando o fato jurídico tributário, o contribuinte terá direito à repetição do indébito.

Lembre-se que o ISS “...*não se trata de tributo sobre a intenção nem sobre a potencialidade de ocorrência da prestação de serviços.*” Nesse caso, “...*o fundamento jurídico do desembolso é a ocorrência efetiva do fato impositivo (ainda que ocorrência futura)*...”<sup>152</sup>

#### **4.7.2.1.7 Local do pagamento**

Como explica MARÇAL JUSTEN FILHO, “...*o Município tem uma margem de liberdade para definir o local do pagamento do ISS (...) ao qual deverão comparecer os contribuintes, sendo também usual que se atribua a instituições bancárias a faculdade de recebimento e de atribuição de quitação.*”<sup>153</sup>

Todavia, tal liberdade conferida ao legislador municipal sofre limitação, uma vez que ele não pode determinar que o local de pagamento se dê fora do território do município em que foi verificado o fato jurídico tributário. É possível ao município facultar ao contribuinte efetuar pagamento em território de outro município, mas nunca instituir tal como obrigatório. Confirma-o MARÇAL JUSTEN FILHO:

Assim, é por ser regra, no campo da Teoria Geral das Obrigações, que, quando a natureza da prestação permite sua execução em qualquer local, não é dado ao credor recusar-se a receber em seu domicílio. (...) Muito maior respeito há de se dar à tal regra no caso de obrigação tributária, onde o local de pagamento é determinado unilateral e livremente pelo credor. Seria de todo iníquo que se lhe reconhecesse faculdade de compelir o contribuinte a efetivar pagamento de tributo municipal em território distante, obrigando o interessado a deslocamento injustificável [sic]<sup>154</sup>.

---

<sup>152</sup> Ibidem, p. 175.

<sup>153</sup> Ibidem, p. 176.

<sup>154</sup> Idem.

## **5 A LEI COMPLEMENTAR 116/03**

### **5.1 INTRODUÇÃO**

Feitas as exposições prévias, delineando a essência do ISS fornecida pela Carta Maior, pode-se, então, dar início ao objetivo fundamental do presente trabalho, qual seja, verificar questões importantes que envolvem o ISS, diante da Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003 – “LC 116/03”, publicada no Diário Oficial da União em 01/08/2003<sup>155</sup>.

Para efeito de compreensão, muitas das vezes o estudo exige que se retomem temas já tratados anteriormente, mas com ênfase na legislação recente.

Embora o ISS seja um imposto existente no ordenamento jurídico desde 1965, há grandes controvérsias com relação ao mesmo, havendo doutrinas e jurisprudências divergentes, além de muita polêmica envolvendo questões importantes.

### **5.2 RETROSPECTO DA LEGISLAÇÃO DO ISS**

No Brasil, por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 01/12/1965, foram criados dois impostos diferentes: o ICM, atual ICMS, e o ISS, sendo atribuída competência tributária a diferentes entes federados – estados, municípios e Distrito Federal –, com denominações e legislações específicas para cada um dos tributos.

Pela Emenda Constitucional nº 18, de 01/12/1965, o ISS substituiu o imposto de indústrias e profissões, que até então se constituía na principal fonte de receita tributária municipal.

Posteriormente, outras normas vieram disciplinar a matéria, a saber: a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional (artigo 71), a Constituição de 1967 (artigo 25, II), os Decretos-leis nº 406, de 31/12/1968, e 834, de 08/09/1969, a Emenda Constitucional nº 01, de 17/10/1969 (artigo 24, II), a Lei Complementar nº

---

<sup>155</sup> Afinal, como restou apresentado previamente, para se conhecer o tributo há que se ter uma visão sistemática de todo o ordenamento jurídico – Sistema Constitucional Tributário e normas infraconstitucionais.

56, de 15/12/1987, a Constituição de 1988, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 03, de 17/03/1993, a Lei Complementar nº 100, de 22/12/1999, a Emenda Constitucional nº 37, de 12/06/2002, e a recente Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003 (“LC nº 116/2003”).

Ao longo do tempo, com o desenvolvimento tecnológico e a natural evolução do setor de prestação de serviços, várias atividades novas foram surgindo, ficando, segundo aqueles que defendem a taxatividade da lista de serviços, à margem da tributação por falta de previsão legal. Essa questão é parcialmente resolvida pela LC nº 116/2003, que amplia o campo de incidência do imposto, incluindo serviços que não eram tributados – a lista que “...possuía 101 itens (...), atualmente (...) contém 40 itens genéricos (...) e 197 subitens (...), portanto, (...) praticamente dobrou.”<sup>156</sup>

Como veremos adiante, alguns dos “novos” serviços submetidos à tributação pelo ISS são questionáveis, outros nem são serviços, aumentando a polêmica, os conflitos e, em algumas situações, até a insegurança dos contribuintes.

Das inovações contidas no novo texto legal, a primeira a chamar a atenção é a quantidade de novas atividades econômicas sujeitas ao ISS municipal, fato que, adicionado à instituição da retenção na fonte, dentre outras peculiaridades, demonstram que o objetivo do legislador foi o de majorar a arrecadação municipal, como explicita BETINA TREIGER GRUPENMACHER, “...dentre outras alterações que mais uma vez demonstram a fúria arrecadatória das pessoas políticas de Direito Público no Brasil”<sup>157</sup>, muitas das vezes desconsiderando embaçamentos doutrinários e entendimentos jurisprudenciais que se firmaram nas últimas décadas, deixados à margem nas mudanças.

### 5.3 DA VIGÊNCIA E EFICÁCIA DA LC 116/03

No caso específico do tributo em comento, a lei complementar que regia o ISS era o Decreto-Lei nº 406/68, o qual havia sido recepcionado pela Carta Magna,

---

<sup>156</sup> CARDOSO, Lais Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Comentários à Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03, In: MARTINS, I. G. da Silva; PEIXOTO, M. M. (Org.). “ISS”, p. 369.

<sup>157</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sociedades de Profissionais e Tributação Fixa frente à Lei Complementar nº 116/2003, In: ROCHA, V. de O. (Coord.). “O ISS e a LC 116”, p. 36.

e cuja Lista de Serviços tinha redação dada pelas Leis Complementares n° 56 e 100, respectivamente, de 15/12/1987 e de 22/12/1999<sup>158</sup>.

Referido decreto-lei, na parte relativa ao ISS, assim como as leis complementares supracitadas, vigoraram até 31 de julho de 2003, quando, então, por força do artigo 10 da LC n° 116/2003, foram expressamente revogados.

Dessa forma, obedecendo ao disposto na alínea “a”, do inciso III, do artigo 146, da Constituição, a LC n° 116/03 redefiniu os elementos desse tributo, quais sejam: fato jurídico tributário (artigo 1°), base de cálculo (artigo 7°), alíquota máxima, sujeitos ativo e passivo (artigo 5°), e local de prestação de serviços (artigo 3°), para fins de recolhimento do imposto.

Além disso, a LC n° 116/03, em seu Anexo, deu nova redação à Lista de Serviços e, em cumprimento ao determinado no inciso I, do § 3°, do artigo 156, da Constituição, determinou como alíquota máxima para a cobrança do imposto o percentual de 5% (cinco por cento).

### **5.3.1 Aplicabilidade Imediata da Alíquota Máxima de 5%**

É essencial ressaltar que a lei complementar em tela, enquanto veículo introdutor de normas, está em pleno vigor desde a data de sua publicação, 1.º de agosto de 2003, tendo sido sancionada mediante todos os requisitos de validade, figurando-se apta, portanto, a produzir efeitos.

Nesse particular, cumpre relembrar que as normas veiculadas por meio de lei complementar podem ser classificadas em normas de conduta e normas de produção normativa (normas de estrutura).

Outro não é o entendimento da nossa doutrina:

Desde já, vale asseverar: a norma veiculada pela lei complementar será superior se ela apresentar-se como norma de produção normativa em relação àquela veiculada por lei ordinária, segundo as determinações do Direito Positivo Brasileiro. (...) Nesse sentido, é correto dizer que a norma veiculada pela lei complementar tributária, segundo o Direito Positivo Brasileiro, pode ser uma norma de conduta ou uma norma de produção normativa. (...) Quando a lei complementar tributária veicular norma de conduta (norma impositiva tributária), ela terá a mesma hierarquia de uma lei ordinária. (...) Por outro lado, a lei complementar pode veicular

---

<sup>158</sup> Vale ressaltar que o Decreto-lei n° 406/68 faz as vezes de lei complementar.

norma de produção normativa. Assim o faz quando ela regula o modo pelo qual as normas veiculadas por lei ordinária são criadas, modificadas ou extintas.<sup>159</sup>

Dessarte, normas de conduta são aquelas que, uma vez editadas, são auto-aplicáveis, não dependendo de outras para disciplinar comportamentos. A sua simples promulgação e publicação são suficientes para produzir os efeitos desejados, impondo, de imediato, desde que respeitados certos princípios constitucionais, deveres e obrigações aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

Já, por sua vez, as normas de produção normativa ou normas de estrutura, são aquelas que servem de parâmetro aos entes tributantes, limitando a sua competência para disciplinar matéria tributária. O ente tributante, nesse caso, para o exercício da competência tributaria, deve adequar sua respectiva legislação às regras estabelecidas pela lei complementar.

Há, entretanto, casos mistos, em que a lei complementar prevê em seu corpo jurídico tanto normas de conduta quanto de produção normativa, à medida que alguns dispositivos são auto-aplicáveis e outros não.

Vislumbra-se, dentro desse contexto, que a LC n° 116/03, além de estabelecer normas de conduta que agem como regra impositiva tributária, ou seja, como se lei ordinária fosse, estabelece também parâmetros legais que deverão ser observados pelos municípios e Distrito Federal na regulamentação e cobrança do ISS.

A LC n° 116/03 cumpre as duas funções. Atua ora como norma impositiva, preenchendo as lacunas deixadas pelas leis ordinárias em relação às inovações introduzidas no Sistema Tributário Nacional, e ora age como instrumento de produção normativa, delineando os critérios inerentes à tributação pelo ISS.

Nessa esteira, vale realçar que o Decreto-Lei n° 406/68, apesar de ter estabelecido todos os elementos pertinentes à cobrança do ISS, como norma de produção normativa, não determinava as alíquotas máximas e mínimas aplicáveis a cada item da Lista de Serviços, ficando essa tarefa reservada à legislação complementar posterior, nos termos do inciso I, do § 3º, do artigo 156 da Constituição.

---

<sup>159</sup> QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição passiva tributária**, p. 104.

A propósito, é importante destacar que a alíquota máxima do ISS já constava da Lei Complementar n° 100, de de 22/12/1999, legislação revogada pela LC n° 116/03, cuja vigência, nesse particular, é imediata, porque se trata eminentemente de norma de conduta, que não requer legislação ordinária para ser implementada.

Ademais, nem se cogita a sujeição da referida norma ao princípio da anterioridade, porque se trata de norma mais benéfica ao contribuinte.

Dessa forma, tendo em vista o seu caráter impositivo, entende-se que a LC n° 116/03, no tocante à alíquota máxima, alcança os fatos jurídico tributários ocorridos após sua publicação, possuindo eficácia imediata.

Portanto, a partir da vigência da LC n° 116/03 qualquer cobrança de ISS à alíquota superior ao limite estabelecido afronta a referida lei.

### **5.3.2 A Aplicabilidade dos Novos Itens da Lista de Serviços**

Dentre as inovações introduzidas por meio da LC n° 116/03, uma das mais relevantes é a relativa à ampliação dos itens da Lista de Serviços, conforme já aduzido.

Neste ponto, faz-se necessário reiterar que a Constituição delegou aos municípios competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar.

Assim, ainda que a LC n° 116/03 tenha sido publicada em 1.º de agosto de 2003, surtindo efeitos desde então, no que concerne às novas hipóteses de incidência introduzidas por esse ato normativo, o ISS somente poderá ser cobrado mediante lei municipal específica, em homenagem ao Princípio da Legalidade inscrito no inciso I, do artigo 150, da Constituição.

A propósito, convém mencionar que não basta a lei complementar exercer o seu papel outorgado pela Constituição, mas também é fundamental a observância, como defende a melhor doutrina, aos princípios constitucionais que resultam na aplicação do Princípio da Estrita Legalidade Tributária:

O fenômeno tributário, como atividade estatal, obedece ao princípio da legalidade, mas não à simples legalidade genérica que rege todos os atos e atividades

administrativas. Subordina-se a uma legalidade específica, que, em verdade, se traduz no *princípio da reserva de lei*. Esta legalidade específica constitui *garantia constitucional do contribuinte*, em forma de limitação ao poder de tributar que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça* (art. 150, I). Esse princípio da estrita legalidade tributária compõe-se de dois princípios que se complementam: o da reserva de lei e o da anterioridade da lei tributária (art. 150, I e III).<sup>160</sup>

Verifica-se, pois, a necessidade de os entes tributantes – sujeitos ativos do imposto em comento –, aprovarem, no âmbito de suas respectivas competências territoriais, lei específica que lhes possibilite completar o processo legislativo, sem o qual a cobrança do imposto não é válida.

A par disso, a legislação, tanto complementar, quanto ordinária, só poderá produzir efeitos a partir do exercício seguinte àquele de sua publicação, em observância ao Princípio Constitucional da Anterioridade, previsto no artigo 150, III, “b”, combinado com o Princípio da Irretroatividade das Leis, constante dos artigos 5º, XXXVI e 150, III, “a”, todos da Constituição.

Nesse sentido, merece ser trazido à colação o ensinamento de ALIOMAR BALEEIRO, atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

O princípio da anterioridade do artigo 150, III, b, da Constituição, tem o condão de adiar a eficácia (ou vigência) da lei que cria tributo novo ou majora um já existente, sendo inoperante antes do exercício financeiro seguinte ao de sua publicação. (...) Se, antes da Constituição de 1.988, era possível afirmar que ainda vigorava, parcialmente, a Súmula nº 584 do STF, como o faziam diversos ministros do antigo Tribunal Federal de Recursos, hoje não é tecnicamente correto inferir tal posição do STF. É que, como observamos, o princípio da irretroatividade está conjugado ao da anterioridade. E a anterioridade, segundo o STF, adia a eficácia (ou a vigência) da lei para o exercício financeiro subsequente àquele em que foi publicada.<sup>161</sup>

Esse posicionamento vem reforçar, de forma inequívoca, o entendimento de que os municípios somente poderão cobrar o ISS incidente sobre os novos serviços incluídos pela LC nº 116/2003, a partir do exercício seguinte àquele em que publicarem suas respectivas leis ordinárias, disciplinando a cobrança do imposto.

Em relação aos serviços que foram “excluídos” da nova Lista de Serviços, entendemos que a eficácia da LC nº 116/2003 é imediata, uma vez que as

---

<sup>160</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**, p. 375.

<sup>161</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 202.

legislações municipais que ainda exigem o recolhimento do ISS sobre serviços não contemplados perderam o amparo de lei complementar – seja a anterior, que foi expressamente revogada, seja a atual, que não incluiu os serviços –, hierarquicamente superior, requisito essencial para a sua validade e, conseqüentemente, sua cobrança. Nesse diapasão, a lei municipal, para a sua sobrevivência no Sistema Tributário Nacional, depende da existência de lei complementar que lhe defina as hipóteses de incidência do tributo, em respeito ao já mencionado artigo 156, III, da Constituição.

#### **5.4 SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS**

Como já asseverado anteriormente, a Constituição Federal dispõe, em seu artigo 156, III, que compete aos municípios instituir o imposto sobre os serviços de qualquer natureza, não incluídos no campo de incidência do ICMS, definidos em lei complementar.

Isso significa que, como o ICMS incide somente sobre os serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual, o legislador pode instituir a cobrança de ISS sobre todos os demais serviços, à exceção desses, bastando, para tanto, definir tal incidência em lei complementar.

Destarte, vale realçar a nova configuração normativa do fato jurídico tributário (hipótese de incidência) da nova LC nº 116/03 diante do preceito anterior expresso no Decreto-lei nº 406/68, que, em seu artigo 8º, previa que o ISS “...*tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa*”. Por sua vez, a LC nº 116/2003 dispõe, em seu artigo 1º, que o ISS “...*tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*”

Como bem se depreende do novo texto, “...*foram suprimidas as referências qualificativas que antes recaíam sobre o sujeito passivo (‘empresa ou profissional*

*autônomo'), além de serem considerados tributáveis também os serviços 'não preponderantes' que estes venham a desempenhar" [sic]<sup>162</sup>.*

Não está o novo texto, no entanto, a indicar expansão do fato jurídico tributário, sendo "...condição da incidência do tributo a prestação de serviços tributáveis em caráter profissional e mediante o desempenho de atividade econômica organizada."<sup>163</sup>

#### **5.4.1 Do Caráter Taxativo da Lista de Serviços**

Já ocorreram diversas discussões acerca da lista de serviços a ser trazida por lei complementar, especificamente se tal lista seria taxativa ou exemplificativa. Embora já se tenha tratado do assunto anteriormente, vale fazê-lo à luz da nova lei.

Manifesta-se ADRIANO SOARES DA COSTA, referindo que a LC n° 116/03 "*...arrolou em uma lista anexa (...) buscando dar tratamento exaustivo e taxativo à matéria (...) em linhas gerais o sentido da tipicidade cerrada, fixando casuisticamente e em numerus clausus os serviços que poderão ensejar a tributação pelos respectivos Municípios.*"<sup>164</sup>

Pretendia-se esclarecer se os serviços constantes da lista seriam meros exemplos de atividades sobre as quais o município poderia instituir o imposto, sem que fosse impeditiva a tributação de outras atividades que não constassem expressamente do mencionado diploma, ou se, por outro lado, a lista seria taxativa, fazendo com que o ISS só pudesse ser cobrado sobre as prestações de serviços ali descritas.

Após o debate doutrinário a questão foi levada à apreciação do judiciário. O Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento no sentido de que a lista de serviços a que se referia a Constituição Federal tinha caráter taxativo. Dessa forma, apenas os serviços constantes do diploma legal poderiam ser tributados pelo ISS, limitando-se, portanto, as possibilidades de tributação.

---

<sup>162</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar n° 116/2003, In: **ROCHA, V. de O (Coord.)**. "O ISS e a LC 116", p. 78.

<sup>163</sup> Ibidem, p. 84.

<sup>164</sup> COSTA, Adriano Soares da. Breves notas sobre a LC 116/03 e as cláusulas gerais: os limites da taxatividade, In: **MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, M. M. (Org.)**. "ISS", p. 43.

Como reporta MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

...prevaleceu, na jurisprudência de nossos tribunais superiores, a posição restritiva à autonomia municipal, que qualificou a lista de serviços de taxativa, abrigando os únicos e específicos serviços tributáveis pelo ISS. Mesmo após o advento da Constituição de 1988, a maior parte da doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores posicionaram-se em favor da taxatividade da lista de serviços. Defenderam esse último ponto de vista, Rubens Gomes de Sousa, Ruy Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro, José Afonso da Silva, Ives Gandra Martins, Gilberto de Ulhôa Canto e outros...<sup>165</sup>

O Superior Tribunal de Justiça manifestou seu entendimento no sentido de que a Constituição determina que a atividade de prestação de serviço pode ser tributada pelo ISS, desde que o serviço em questão estivesse caracterizado como tal para efeitos de tributação por esse imposto. Ou seja, mediante sua presença na lista de serviços trazida pela Lei Complementar. Desse modo, entendeu-se que a lei complementar a que se referia a Constituição em seu artigo 156 era a mesma a que se referiu o artigo 146, III, "a" do Texto Supremo. Portanto, a lista de serviços traz as possíveis materialidades do ISS, de modo especificado. Restringe o fato jurídico tributário do imposto em questão, ou melhor, restringe os serviços sob os quais a Constituição permite que recaia o imposto, a fim de especificar a tributação.

Considerando que a própria Constituição determina que tal limitação deve existir, não há que se falar em ilegalidade na "restrição" do fato jurídico tributário deste imposto. Há, na realidade, a definição, constitucionalmente determinada, do que é qualificado como atividade passível de tributação, qual o serviço sobre o qual é permitido que recaia o ISS.

Assim, foi atribuído caráter taxativo à lista de serviços do ISS a fim de cumprir a determinação constitucional de definir os serviços passíveis de tributação pelo imposto em tela. Se a lista fosse considerada exemplificativa estaria morto o comando constitucional. Ou seja, a Constituição atribuíra à lista um caráter limitador, mas ela, ao trazer meros exemplos, deixaria de cumprir sua função.

Além disso, a taxatividade da mencionada lista de serviços tem por objetivo cumprir o princípio constitucional da estrita legalidade tributária. De acordo com o

---

<sup>165</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O ISS e os Serviços de Informática no Âmbito da Lei Complementar nº 116/2003, In: **ROCHA, V. de O. (Coord.). "O ISS e a LC 116"**, p. 145.

artigo 150, I, da Constituição Federal, é vedado aos entes tributantes exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça.

Diante dessa diretriz constitucional faz-se necessário reconhecer que é preciso haver uma lei definindo quais as situações fáticas que podem servir de sucedâneo à instituição de um tributo. Ou seja, para que o legislador possa tributar uma determinada atividade, é necessário que primeiramente a qualifique como um fato jurídico tributário, sujeito à tributação, para que então ocorra a incidência tributária. Tal definição deve, por óbvio, ser o mais clara possível.

No caso da prestação de serviços, a própria Constituição levou em conta a amplitude do conceito. Quer dizer, atentou-se para o fato de que a expressão "prestação de serviços" não configura uma única atividade, mas pode englobar diversas atuações humanas das mais diferentes espécies. Portanto, fez-se necessária uma qualificação mais específica, a fim de se evitar a ocorrência de numerosas imposições tributárias, de forma desregulada, nos mais diferentes municípios, detentores eles da capacidade impositiva do imposto sobre serviços.

Tratando do assunto, escreveu HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO:

O Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que a lista é taxativa, mas, erroneamente, admitiu sua aplicação analógica. Tal como não se pode, por analogia, ampliar o alcance da norma definidora do fato gerador dos tributos em geral, também não se pode ampliar o elenco de serviços constantes da questionada lista, que tem a mesma natureza de norma definidora do fato gerador do tributo. Não bastasse o princípio da legalidade, temos norma expressa no Código Tributário Nacional, a dizer que '*o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei*' (art. 108, §1.º).<sup>166</sup>

Assim, ao determinar que caberia à lei complementar definir de forma taxativa, pois de outra forma não seria atendido o propósito da lista, conforme anteriormente apontado, quais serviços estariam sujeitos à incidência do ISS, ou seja, aqueles que poderiam ser considerados núcleos válidos para a hipótese de incidência do referido tributo, o constituinte evitou ofensa ao princípio da estrita legalidade.

Portanto, a referida lei complementar tem por finalidade definir de modo mais direto quais os possíveis fatos jurídico tributários do ISS, ou seja, quais as atividades

---

<sup>166</sup> MACHADO SEGUNDO, H. de B.; MACHADO, R. C. R. *Op. cit.*, p. 146.

específicas de prestação de serviço que poderão ser atingidas pelo imposto em questão.

#### **5.4.2 Da Expressão “e Congêneres”**

Da leitura da lista de serviços da LC n° 116/03, denota-se a repetição da expressão "e congêneres", após a descrição de diversos tipos de serviços.

A referida expressão constante da lista de serviços serve para conferir um caráter de similaridade. Isto é, ao elencar um serviço qualquer, e completar com a expressão em comento, a pretensão do legislador foi de que o serviço mencionado fosse tributado, da mesma forma, que quaisquer outros serviços similares.

Sendo assim, a presença da expressão "e congêneres" significa, então que, além de permitida a tributação sobre o serviço expressamente mencionado na lista, o legislador pretende permitir, também, a incidência do ISS sobre eventuais "outros serviços" que guardem similaridade com aquele explicitamente citado.

Aberta, portanto, a possibilidade de tributação de numerosas atividades que não constam da lista de serviços trazida pela LC n° 116/03. Todos os serviços similares, ou de mesmo gênero daqueles descritos na lista de serviços em tela, que possuem, ao lado da menção expressa, a expressão "e congêneres", poderiam ser tributados pelo ISS.

É a tentativa do legislador de possibilitar a tributação de serviços "similares", mas que não constam da lista de serviços exigida pela Constituição. Ocorre que tal expressão torna-se inconstitucional na medida em que ofende diretamente a Carta Magna, bem como burla o caráter taxativo que a lista de serviços deve possuir, por expressa determinação constitucional, já reconhecida pela jurisprudência pátria.

Ora, admitir a constitucionalidade da inclusão da expressão "e congêneres" é absurdo. Fere frontalmente a Constituição, visto que a finalidade da elaboração de uma lista é, exatamente, respeitar a estrita legalidade tributária, por meio de qualificação limitadora e explícita de quais serviços específicos poderão sofrer a incidência do ISS.

É clara e flagrante a intenção do legislador de criar uma abertura na lei, de modo a permitir a tributação da maior gama de serviços possíveis. Não é difícil

prever que, do ponto de vista do estado, dentre as hipóteses de "e congêneres", incluir-se-iam os mais distintos serviços, por menor similaridade que guardassem com qualquer daqueles expressamente constantes da lista.

*"A lista de serviços, portanto, comporta interpretação extensiva, mas não comporta integração por analogia."*<sup>167</sup> O próprio BALEEIRO, segundo HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO e RAQUEL C. R. MACHADO, revela "...defender na verdade a possibilidade de interpretação extensiva. Invoca a doutrina de Ruy Barbosa Nogueira no sentido de que se trata de 'alcance na interpretação'..."<sup>168</sup>

A Constituição exigiu a criação da lei complementar exatamente para impedir abusos e liberalidade por parte das legislações municipais, impositivas da cobrança do ISS. O legislador complementar desrespeitou por completo o espírito da Constituição. A estrita legalidade em matéria tributária se presta a garantir a segurança jurídica das relações existentes nesta seara, portanto, qualquer ato tendente a ofender tais garantias constitucionais padece de vício.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, a propósito, que não cabe interpretação analógica para estabelecer obrigação tributária, embora em cada item se possa utilizar o uso interpretativo, com o fim de aclarar a norma tributária, em relação à lista, conforme se lê da ementa do seguinte julgado:

RE 114.354-1/RJ. D.J. 4.12.87 – rel. Min. Carlos Madeira, que em seu voto destacou:

'A questão foi decidida em embargos infringentes, em acórdão cuja ementa assevera (fls. 172):

ISS – Taxatividade da lista legal. Admissibilidade do processo interpretativo, vedando-se, entretanto, o recurso à analogia. Admissível embora o uso da interpretação, com o fim de aclarar a norma tributária emissora da lista de serviços, não é legítimo dar-lhe utilização de tal modo extensiva que acabe por servir de pretexto à aplicação da analogia, valendo aí o eufemismo como estratégia para a administração considerar hipótese de incidência do ISS atividade não compreendida na legislação própria. Nesse caso, a violação ao princípio da taxatividade da lista afigura-se evidente. Improvimento dos embargos'.<sup>169</sup>

---

<sup>167</sup> MACHADO SEGUNDO, H. de B.; MACHADO, R. C. R. *Op. cit.*, p. 147.

<sup>168</sup> *Ibidem*, p. 148.

<sup>169</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003 – Aspectos Relevantes, In: **ROCHA, V. de O. (Coord.)**. "O ISS e a LC 116", p. 195.

### 5.4.3 Serviços e Alterações Abordados

#### 5.4.3.1 Informática

A grande novidade da lista são os serviços prestados na área de informática. Não contemplados com menção expressa pela legislação pretérita, estão classificados sob o item 1 da lista anexa.

Serviços de informática e congêneres, tais como: análise e desenvolvimento de sistemas; programação, processamento de dados e congêneres, elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, assessoria e consultoria em informática, suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados, planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

Mesmo com o aperfeiçoamento da redação relativa aos serviços ligados à área de informática, o legislador não pacifica uma das mais acirradas discussões tributárias da atualidade, qual seja, a incidência tributária nos serviços de provedores de Internet.

Apesar de o cerne da questão residir no fato de esse serviço ser ou não considerado como de comunicação, poderia o legislador excluir da incidência do ISS os acessos à Internet e, dessa forma, dar a segurança jurídica que tanto os contribuintes almejam. Isso poderia ser feito, por exemplo, apontado a exclusão dentro de um determinado item: “processamento de dados e congêneres, exceto serviços de provimento de acesso à internet”.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou acerca da questão, como se depreende a partir da transcrição abaixo:

Em decisão mais recente, o Superior Tribunal de Justiça, no REsp 456.650-PR, tendo como relatora a Ministra Eliana Calmon, parece ter colocado fim à discussão, ao proclamar que

“...os provedores de acesso a internet, apenas viabilizam o caminho dos usuários a informação da grande rede, não constituindo tal atividade como serviço de comunicação ou telecomunicação a ensejar a incidência do imposto estadual”. Deixou claro a iminente Ministra Relatora, em seu voto, que:

“...não se olvida que, pela Internet, tem-se uma rede de comunicação entre computadores, o que resulta na prestação do serviço de transmissão, à distância, de idéias, de dados e de imagens divisíveis. Entretanto, segunda a minha óptica, não há respaldo para que o Fisco faça nascer daí um liame jurídico tributário, o que seria, em termos concretos, fazer incidir ICMS sobre tráfego telefônico já tributado.” Assim, “...nem por isto, podendo se dizer que o afastamento da imposição estadual implique necessariamente a imposição municipal...”<sup>170</sup>

O “...STJ possui dois entendimentos a respeito do tema...”, conflitantes, sendo o supracitado “...o posicionamento da Segunda Turma do STJ”, mas a “...Primeira Turma posiciona-se da mesma forma que o Confaz e a PGFN, defendendo a incidência do ICMS.”<sup>171</sup>

Pela importância e valores envolvidos na questão, esse assunto ainda ensejará muitos debates, enquanto o contribuinte se encontra numa situação de total insegurança jurídica.

#### **5.4.3.2 Locação e cessão de direito de uso**

Outro ponto discutível é a incidência do imposto sobre serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres, tais como: cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda, exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversão, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza, locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhados ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

Vale referir que o texto que havia sido aprovado pelo Senado trazia a incidência do imposto sobre locação de bens móveis, ignorando a jurisprudência firmada pelo STF no sentido da inconstitucionalidade dessa tributação. Porém, esse

---

<sup>170</sup> MARTINS, I. G. da S.; RODRIGUES, M. T. M. *Op. cit.*, p. 200-201.

<sup>171</sup> MARTINEZ, M. B.; ANAN JUNIOR, P. ISS e ICMS no Âmbito do Direito da Informática, In: MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, M. M. (Org.). “ISS”, p. 558.

dispositivo foi vetado pelo Presidente da República, o que significa que tal atividade não mais estará sujeita à tributação pelo imposto.

No entanto, é de se questionar por que não foi também vetada a tributação de “exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, etc.” [sic], já que tais atividades também são, em essência, de locação de espaço e, portanto, também inconstitucionais.

Conforme citação elaborada no parágrafo acima, temos, dentre os itens que foram vetados pelo Presidente da República, a atividade de locação de bens móveis. Não obstante o veto, em paralelo, observamos a presença de outras formas de locação de bens móveis, trazidas para a lista anexa sob rubrica diversa, como se o objeto locado mudasse a definição da materialidade do imposto. Locar andaimes, ou locar carros, juridicamente é a mesma coisa, visto que ambas as atividades subsumem-se ao verbo locar, não sendo a locação serviço, como já decidiu o pleno do STF, no Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP.

*“O STF ao declarar a inconstitucionalidade (...) sobre a locação de bens móveis, assim o fez porque a locação (...) implica (...) obrigação de dar...” e, portanto, “...se a locação de bens não é espécie do gênero serviço, é evidente que os ‘congêneres’ da locação de bens não podem ser, igualmente, considerados serviços.”<sup>172</sup>*

Todos os empresários que estejam sendo tributados por locar os produtos citados nesses itens, possuem chances plenas de obter decisões favoráveis quando de eventual ingresso de medida judicial específica, visando afastar a tributação.

#### **5.4.3.3 Franquia (*franchising*)**

Esse item é uma das novidades trazidas pela lei, tendo em vista que, anteriormente, os municípios justificavam a cobrança do ISS nos contratos de franquia baseando-se no fato de que os direitos sobre marcas e patentes equiparam-se aos direitos autorais, os quais, de acordo com o artigo 48, III, do “antigo” Código Civil, eram considerados bens móveis para efeitos legais,

---

<sup>172</sup> TROIANELLI, G. L.; GUEIROS, J. O ISS e a Lei Complementar nº 116/03: Aspectos Polêmicos da Lista de Serviços, In: ROCHA, V. de O. (Coord.). “O ISS e a LC 116”, p. 117.

suscetíveis, portanto, de locação. Dessa forma, as municipalidades enquadravam a atividade de “*franchising*” no item 79 da lista de serviços do Decreto-Lei n° 406/68, que se refere à locação de bens móveis.

Contudo, como já citado acima, o STF já considerou inconstitucional a cobrança do ISS na locação de bens móveis.

Cabe citar, também, que embora o STF ainda não se tenha manifestado a respeito, o STJ expressou entendimento “...no sentido de que a natureza complexa do contrato de franquia afasta a incidência do ISS (...) conforme se vê do acórdão proferido nos autos de Recurso Especial n° 222.246/MG, cujo voto vencedor, proferido pelo Ministro José Delgado, amparou-se, inclusive, nas posições de Aires Fernandino Barreto e Marçal Justen Filho.”<sup>173</sup>

Aliás, a LC n° 116/03 refere-se a *franchising* em duas oportunidades, “...no subitem 10.04 da sua lista anexa, arrola como serviço tributável o ‘Agenciamento (...) de franquia (*franchising*)...’, entre os ‘Serviços de intermediação e congêneres’, tal como o fazia o Decreto-lei n° 406/68...”, e “...acrescentou, porém, na malfadada lista, no item ‘17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres’, o subitem ‘17.08 – Franquia (*franchising*)...”, que não sendo agenciamento de contrato, “...só pode ser tido como contrato de franquia em si (...) e nesse particular (...) a LC n° 116/03 está em manifesto descompasso com a Constituição Federal e, (...) inválida de pleno direito.”<sup>174</sup>

#### 5.4.4 Vetos

Acredita-se ser relevante comentar os vetos dados aos itens 7.14, 7.15, 13.01 e 17.07 da lista de serviços da LC n° 116/03.

Os itens 7.14 e 7.15 tratavam, respectivamente, de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres, e tratamento e purificação de água.

Nesses casos, prevaleceu o argumento de que a incidência do imposto sobre tais serviços contraria o interesse público, pois poderia comprometer a sua

---

<sup>173</sup> BAPTISTA, M. C. *Op. cit.*, p. 266.

<sup>174</sup> *Ibidem*, p. 269.

universalização, já que a nova tributação traria um desincentivo ao setor e aumento das despesas no atendimento à população.

Vetou-se, também, a incidência do imposto sobre serviços de 'produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, video-tapes, discos, fitas cassete, *compact disc*, *digital video disc* e congêneres' e 'veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio'.

Em relação aos primeiros serviços, cumpre observar que o correlato item foi vetado tendo em vista que o STF já havia concluído pela incidência do ICMS no caso de empresas que se dedicam à comercialização de filmes, visto que a operação qualificar-se-ia como circulação de mercadorias. Porém, não ficou claro como será tratada a tributação das empresas que trabalham de forma personalizada, produzindo filmes *etc.*, de acordo com a necessidade específica de seus clientes, as quais, evidentemente, dedicam-se à prestação de serviços e não à atividade comercial.

Os serviços do item 17.07, por sua vez, foram vetados em face da consideração de que o dispositivo permitiria, no limite, a incidência do ISS sobre mídia impressa, que goza de imunidade e que, pela lista do Decreto-lei nº 406/68, constitui exceção à incidência do imposto. Além disso, outro motivo para o veto foi o de que o ISS sobre serviços de comunicação traria problemas de competência tributária, já que tais serviços normalmente perpassam as fronteiras de um único município.

## **5.5 TEMAS TRATADOS COM MAIOR DETALHAMENTO**

### **5.5.1 Introdução**

Os seguintes temas, a saber, os serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, os serviços provenientes do exterior e relativos à exportação, as sociedades profissionais, o local da prestação do serviço, a base de cálculo e a alíquota, e a responsabilidade tributária, serão alvo de tratamento mais amplo.

### 5.5.2 Serviços Bancários ou Financeiros

Outra novidade, que promete dar margem a grande discussão, é a tributação dos serviços bancários ou financeiros, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

Como já foi dito, a lista anterior à nova lei teria vigência até o término de 2003, salvo quanto aos itens eventualmente suprimidos de tributação.

A nova lista só começou a produzir efeitos a partir de 1.º de janeiro de 2004, no pressuposto de que, até 31 de dezembro de 2003, as prefeituras viessem a aprovar leis incluindo os novos serviços da lista. Portanto, é a partir de 2004 que se verificam os efeitos danosos dessa nova tributação.

No Decreto-lei nº 406/68, *“...os bancos (...) lograram êxito em afastar a incidência do ISS em relação àquelas atividades que não eram um fim em si mesmas, mas meros meios para o exercício das atividades bancárias, não tributáveis pelo ISS. A jurisprudência, então, consagrou a distinção entre atividade-meio e atividade-fim, permitindo apenas a tributação desta última pelo ISS.”*<sup>175</sup>

Com o advento da LC nº 116/03 foram submetidas à tributação pelo ISS também as atividades-meio, ferindo as competências constitucionalmente previstas.

Há equívocos jurídicos envolvidos nessa tributação, em decorrência do fato de que muitas das novas hipóteses de incidência estão abrangidas no conceito de serviços-meio das instituições financeiras, aos quais a jurisprudência do STJ e do STF negou a possibilidade de tributação pelo ISS.

Os serviços-fim da instituição financeira são a captação e o empréstimo de recursos, atividade que se insere na competência tributária da União Federal, por meio do IOF, como previsto no artigo 153, V, da Constituição Federal. Quaisquer serviços-meio, tendentes a alcançar esse fim, estariam inseridos na esfera própria da União Federal, ainda que esta não viesse a exercer a competência.

A aplicação da legislação necessita considerar alguns aspectos da mais elevada relevância, quais sejam:

1. não poderão incidir sobre fatos já cobertos pelo IOF;

---

<sup>175</sup> TROIANELLI, G. L.; GUEIROS, J. *Op. cit.*, p. 118.

2. as atividades-meio (p. ex.: datilografia ou estenografia) não poderão ser objeto de tributação;
3. os serviços financeiros ou bancários tributáveis são aqueles propriamente definidos, como bem lembra Aroldo Mattos, não se compreendendo a contratação financeira ou bancária (fiança, aval, mútuo, entre outros).<sup>176</sup>

Parece claro, aqui, que entre os efeitos danosos dessa nova lista, figuram, também, o aumento do custo da poupança pública e mesmo das operações em bolsas de valores, além, evidentemente, do aumento das tarifas bancárias. Uma atividade tão sensível como a da intermediação financeira, que produz enormes reflexos sobre a economia em geral, já hoje por demais onerada (PIS, Cofins, IOF), deveria, na verdade, ser reservada apenas e tão-somente à incidência de imposto regulatório, como o IOF. Não obstante, o que se vê é o oposto: entre os serviços que passaram a ser tributados pelo ISS estão os prestados pelas instituições financeiras, como parte de sua finalidade básica. Muitos desses fogem à possibilidade de tributação pelo município. São exemplos disso, entre outros, o cancelamento e registro de contrato de crédito, o estudo, análise e avaliação de operações de crédito e serviços relacionados a operações de câmbio em geral.

A título de exemplo, quando um banco realiza a análise de crédito no intuito de verificar a possibilidade de concessão de um determinado empréstimo, o objetivo do cliente (tomador do serviço) não é o resultado daquele serviço, mas sim a obtenção do empréstimo, que é hipótese de incidência do IOF. Assim, tais atividades não poderiam fazer parte da lista de serviços tributáveis pelo ISS.

Os serviços de administração de fundos de investimentos também estão presentes na nova lista de serviços e, aqui, fica muito claro o desestímulo à poupança captada através dos fundos.

Também a título de argumento de política tributária, pode-se dizer que a tributação dos seguintes serviços – de agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer – é inviável, quando o que se pretende é o crescimento da economia. Há um esforço no sentido de promover a aplicação de recursos em ações negociadas em Bolsa de Valores, de que é exemplo a isenção da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

---

<sup>176</sup> CALIENDO, Paulo. O ISS Incidente sobre os Serviços Bancários e Financeiros, In: **MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, M. M. (Org.). “ISS”, p. 533.**

(CPMF), e agora pela inclusão dos serviços de corretagem de ações na lista de serviços tributáveis pelo ISS, o que se vê é um retrocesso.

Outro ponto impactante é a tributação da abertura de contas correntes, que gerará enormes distorções, de vez que cada município possuirá sua própria legislação, podendo fixar alíquotas diversas ou até mesmo renunciar à tributação. Imagine-se a pluralidade de custos diferenciados para os Bancos e, a conseqüente confusão.

### **5.5.3 Exportação e Importação de Serviços**

Surge novidade quanto aos serviços originados ou iniciados no exterior, pois a LC n° 116/03 estabelece que é de responsabilidade do tomador ou intermediador do serviço o recolhimento do ISS.

Ora, se o fato jurídico tributário do ISS, segundo a própria lei determina, é a "prestação de serviços", evidentemente só pode abranger os serviços que tenham sido executados dentro dos limites territoriais do município tributante. Foge à alçada dos municípios exigir ISS de serviços que tenham sido prestados fora de seus respectivos espaços geográficos. Portanto, os municípios não são detentores de competência tributária para exigir ISS de serviços que tenham sido prestados, executados, realizados fora do país, conforme determina de forma espúria o mencionado § 1º do artigo 1º, da LC n° 116/03.

Para que seja possível a tributação dos serviços que tiveram sua prestação iniciada no exterior, há que se realizar um desmembramento de todas as atividades que compõem a execução do referido serviço, para que somente seja tributada a parte do serviço que teve sua execução levada a efeito no território nacional. Caso contrário, a cobrança do ISS estar-se-á se apropriando de serviço cuja prestação, ou ao menos parte dela, ocorreu fora do Brasil, o que fere os limites impostos pelo princípio da territorialidade da tributação, além da impraticabilidade da definição dos valores de cada etapa dos serviços. Esse princípio, embora não esteja inscrito de modo expresso no bojo do texto constitucional, está nele inserido de forma implícita, em vários dispositivos da Constituição, como quando, por exemplo, no artigo 151, III, resta vedado à União instituir isenções de tributos de competência dos estados, do

Distrito Federal ou dos municípios. Até porque as normas dos entes políticos possuem vigência limitada aos aspectos geográficos que delimitam os seus respectivos territórios.

Por tal razão, uma lei que institui ISS somente vigora e atinge os serviços prestados no território do respectivo município. Logo, uma regra expedida por município que estipule a cobrança de ISS sobre um serviço oriundo do exterior, assim como permite a LC n° 116/03, não terá o condão de alcançar esse serviço, já que foi ele prestado fora dos seus limites territoriais, lugar no qual a norma municipal não vigora. Vale ressaltar que *“...a competência legislativa para legislar sobre o comércio exterior é da União e não dos Municípios, podendo ser questionada a constitucionalidade da instituição do ISS nos termos do § 1° do art. 1° da Lei Complementar 116/03.”*<sup>177</sup>

O ISS tem como fato jurídico tributário a prestação de serviços, e se esses serviços foram prestados, realizados ou executados fora do território nacional, estão conseqüentemente fora de alcance da tributação pelo ISS, constituindo-se em flagrante inconstitucionalidade e ilegalidade a sua pretensa cobrança.

Sobre a limitação geográfica da cobrança de ISS por parte dos vários municípios, o STJ, inclusive, já firmou posição por ocasião do julgamento do RESP 41.867-4/RS, no qual restou assente que a lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga.

No tocante às exportações, consoante política nacional, a lei complementar prevê a não incidência do imposto, desde que o resultado do serviço seja consumado, realizado, no exterior.

Em outras palavras, a não incidência do ISS está condicionada a que o serviço não seja desenvolvido no território nacional e que tampouco o resultado aqui se verifique. Portanto, para que se considere o serviço “exportado”, é necessário que a prestação ocorra fora do Brasil. Caso contrário, será tributado, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. Assim, nesse tocante, vale esclarecer o significado do termo “resultado”:

---

<sup>177</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTELANO, Afonso Henrique Prezoto. Tendências Internacionais sobre a Prestação de Serviços e as Inovações da Lei Complementar 116/03, In: **MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, M. M. (Org.). “ISS”, p. 492.**

De substancial importância, portanto, a compreensão do conteúdo do termo resultado, da forma como colocado no art. 2º da LC 116/03. Na acepção semântica, resultado é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação de serviço desenvolvido no Brasil, ele *não* poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem se produzir em qualquer outro país que não o Brasil [sic]<sup>178</sup>.

Na prática, a regra estabelecida na nova lei, artigo 2º, § único, no tocante às exportações, poderá trazer alguns inconvenientes, em especial para empresas multinacionais que costumam efetuar pagamentos de serviços a suas matrizes no exterior.

Cumprе ressaltar que, sobre os serviços provenientes do exterior, decorrentes da LC nº 116/03, há que se tomar cuidado quanto à redação da legislação municipal que, em tributando esses serviços, dependendo do país de origem, pode entrar em conflito com acordos internacionais ou convenções bilaterais firmadas entre países.

#### **5.5.4 Sociedade de Profissionais**

A “nova” tributação das sociedades profissionais poderá trazer certa polêmica.

Isso porque a LC nº 116/03 revogou apenas os artigos 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei nº 406/68. Não foi revogado expressamente o artigo 9º, que trata do trabalho pessoal e permite que as sociedades profissionais de profissão regulamentada recolham o imposto de acordo com cada profissional habilitado. O referido artigo previa o seguinte:

Segundo o disposto no art. 9º, §3º do Decreto-lei 406/68, quando os serviços prestados pelos profissionais nele descritos, tais como médicos, advogados, contadores, dentre outros, fossem prestados por sociedades, estas ficariam sujeitas à tributação na forma fixa, desde que os profissionais habilitados que nela exercessem suas funções assumissem responsabilidade pessoal pelo exercício de sua atividade.<sup>179</sup>

---

<sup>178</sup> TROIANELLI, G. L.; GUEIROS, J. *Op. cit.*, p. 201.

<sup>179</sup> GRUPENMACHER, B. T. *Op. cit.*, p. 36.

No entanto, foram revogados o Decreto-lei n° 834/69, bem como a LC n° 56/87. Ambos alteraram a redação do Decreto-lei n° 406/68, acrescentando o § 3º, que trata especificamente da tributação das sociedades de profissionais.

Em sendo assim, é possível sustentar-se que, como tais diplomas legais foram revogados, não há como subsistir a tributação diferenciada das sociedades de profissionais, as quais passariam a ser tributadas com base no preço do serviço na nova legislação. Dessa forma, entende BETINA TREIGER GRUPENMACHER que *“...diante da nova previsão legislativa e da proibição de repristinação no direito brasileiro, a tributação na forma fixa para as sociedades de profissionais está revogada.”*<sup>180</sup>

Como bem explica a renomada BETINA TREIGER GRUPENMACHER:

...conclui-se que a Lei Complementar 56/87, ao conferir nova redação ao art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68, derogou-o, mantendo a tributação fixa para as sociedades de profissionais nele descritas; posteriormente a Lei Complementar n° 116/2003 revogou a Lei Complementar n° 56/87 na sua integralidade, o que fez com que desaparecesse do ordenamento jurídico tributário o benefício instituído para as sociedades de profissionais criado pelo Decreto-lei 406/68, mantido pelo Decreto-lei n° 834/69 e pela Lei Complementar 56/87. No entanto, com a revogação expressa da Lei Complementar n° 56/87 pela Lei Complementar n° 116/2003, não voltou a valer o art. 9º, § 3º do Decreto-lei 406/68, face à proibição de repristinação, segundo disposto no § 3º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil [sic]<sup>181</sup>.

Todavia, segundo o princípio da igualdade, fica proibida a distinção feita de maneira arbitrária entre a categoria dos profissionais liberais autônomos, daqueles que realizam os mesmos serviços constituídos sob a forma societária. Tanto esse princípio se destina ao legislador, quanto a norma se dirige ao aplicador da lei.

Pelo que expôs acima, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, aduz que *“...não obstante não se possa admitir a repristinação do artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei n° 406/68, por imperativo do princípio da isonomia tributária, o aplicador da Lei Complementar n° 116/2003 deve permanecer tributando as sociedades de profissionais pela forma fixa anual, já que aos autônomos será dispensado tal tratamento tributário.”*<sup>182</sup>

---

<sup>180</sup> GRUPENMACHER, B. T. *Op. cit.*, p. 39.

<sup>181</sup> *Ibidem*, p. 40-41.

<sup>182</sup> *Ibidem*, p. 51.

Por outro lado, como a regra específica prevista no artigo 9º, §3º, do Decreto-lei nº 406/68 não foi expressamente revogada, mas apenas teve modificada a sua redação, e aí importa saber se o cerne da questão está em se a modificação alterou ou não o núcleo da norma. Se alterou, mas manteve o núcleo da norma, é derrogação e não cabe aí a reprivatização. As sociedades estão questionando judicialmente que a lei específica prevalece sobre a genérica, permanecendo, portanto, a tributação em relação a cada profissional habilitado, qual seja, a tributação na forma fixa. Portanto, está aí mais uma questão polêmica e controversa para solução.

A questão é amplamente discutida pelos doutrinadores por diferentes enfoques, o que permite vislumbrar que essa questão ainda ensejará debate até que as Cortes Superiores se manifestem a respeito.

### **5.5.5 O Local da Prestação de Serviços**

#### **5.5.5.1 Introdução**

Antes de tratar especificamente do tema, pretende-se considerar a distinção entre a competência tributária e a capacidade ativa tributária.

A competência tributária é uma forma de competência que está intrinsecamente relacionada a uma competência legislativa, dessa forma, somente possuirá a competência tributária quem detenha competência legislativa; assim, pode-se extrair que a competência tributária nada mais é do que a capacidade de se instituir um tributo por meio de lei própria, sendo ela indelegável.

Essa competência tributária jamais pode ser confundida com a capacidade ativa tributária, que se trata somente de uma mera capacidade de arrecadar e fiscalizar os tributos, isto é, a mera aptidão de figurar no pólo ativo da obrigação tributária, e a mesma pode ser delegada, a pessoa jurídica de Direito Público – autarquia, fundação pública e outro ente federativo – ou Privado, e essa delegação pode ocorrer em virtude de lei.

Dessa forma, de maneira alguma se deve ter como sinônimo da competência tributária a capacidade tributária ativa, quando muito podem estar

ambas concentradas no mesmo ente político. Pois uma fala do poder conferido constitucionalmente para criar e regular um tributo enquanto que a outra nada mais é do que pura e simplesmente a capacidade de poder cobrar o mesmo, isto é, de se colocar no pólo ativo da obrigação resultante da relação jurídica tributária.

O legislador, quando da edição da Lei Complementar nº 116/03, perdeu uma grande oportunidade para, de uma vez por todas, resolver essa questão problemática referente a quem cabe a capacidade ativa do ISS.

Da análise das hipóteses previstas nos incisos I a XXII do artigo 3º da LC nº 116/03, verifica-se que algumas delas se referem à construção civil, cujo local de pagamento tinha previsão expressa no Decreto-lei nº 406/68, bem como dois incisos foram revogados.

Assim, apenas diferenciando-se quanto à exceção prevista no Decreto-lei nº 406/68, pulando de uma única (construção civil) para vinte exceções, não resta a menor dúvida de que esse elenco é taxativo, primeiro pela sua extensão e segundo pelo fato de ser proibido o uso de analogia no Direito Tributário que implique a criação de tributos, como melhor detalhamos anteriormente.

Resta o presente questionamento quanto aos demais casos de serviços não previstos nas exceções dos incisos do artigo 3º da LC nº 116/03?

Como fica o núcleo constitucional do tributo nesses casos?

Esses e outros questionamentos irão emergir com o tempo sobre o tema, hipóteses que certamente deverão ser objeto de longas batalhas judiciais entre os municípios e os contribuintes, competindo ao Poder Judiciário determinar qual interpretação e uniformização deverá ser dada ao tema.

De acordo com o artigo 3º do novo diploma legal, considera-se prestado o serviço e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.

Ressalvadas e descritas a seguir, as exceções, que atualmente são vinte, onde será o imposto devido no local:

a) do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese de serviço proveniente do exterior do país, ou que se tenha iniciado no exterior;

- b) da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista de serviços;
- c) da execução da obra, nos casos dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista;
- d) da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista;
- e) das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista;
- f) da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista;
- g) da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista;
- h) da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista;
- i) do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista;
- j) do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista;
- k) da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista;
- l) da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista;
- m) onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista;
- n) dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista;
- o) do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista;

p) da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista;

q) do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista;

r) do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista;

s) da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista;

t) do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista.

Quanto aos serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, a competência será dos Municípios abrangidos pelos respectivos serviços, proporcionalmente.

Competem aos municípios em que existam a extensão de rodovia, a instituição e cobrança referente aos serviços de exploração das mesmas, se houver cobrança de preço ou pedágio de seus usuários – item 22.01 da lista de serviços.

É competente para instituir e cobrar o ISS, o município onde se situa o estabelecimento prestador, nos casos dos serviços executados em águas marítimas, com exceção dos serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, de apoio marítimo, de movimentação ao largo, de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

Ainda, o artigo 4º da LC nº 116/03 define estabelecimento prestador de serviços como o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário e que configure unidade econômica ou profissional, desconsiderando para tanto, as denominações de sede, filial, agência,

posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou outras que vierem a ser utilizadas.

Da análise da disposição mencionada, o critério a ser utilizado para a caracterização do estabelecimento prestador de serviços é a verificação do local onde se encontra presente a estrutura, ainda que mínima, para o desenvolvimento da atividade, seja ela intelectual ou econômica, não podendo ser considerado nem mesmo o local onde a atividade é administrada.

Em face da inerente atividade judicial a ser exercida no tema passemos à análise da atual jurisprudência, elaborada à luz do Decreto-lei nº 406/68, sobre a quem deve competir a capacidade ativa do ISS e quais são as perspectivas em face da nova legislação.

#### **5.5.5.2 Do Decreto-Lei 406/68**

Antes do advento da LC nº 116/03, o ISS encontrava-se regulado pelo antigo Decreto-lei nº 406, de 31/12/1968, sendo que em seu artigo 12, que fazia as vezes de lei complementar tributária, abaixo transcrito, estava insculpida a norma da capacidade ativa do tributo.

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

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

Pelo que se pode depreender do dispositivo em comento, o regramento anterior da incidência do ISS tinha como regra geral o critério do estabelecimento prestador, ou, na falta deste, o domicílio do prestador, e, como regra excepcional, o local da prestação do serviço, no caso de construção civil.

OSCAR BARRETO FILHO assevera que estabelecimento “...é o *complexo de bens, materiais e imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante [prestador do serviço] para a exploração de determinada atividade mercantil.*”<sup>183</sup> HELY LOPES MEIRELLES, por seu turno, afirma constituir-se este no

---

<sup>183</sup> **Teoria do estabelecimento comercial**, p. 75.

*“...lugar – como tal compreendido o prédio, equipamentos e instalações – onde o contribuinte exerce suas atividades ou de onde as administra.”*<sup>184</sup>

Dessa forma, identifica-se no estabelecimento não apenas a existência de aspectos materiais e imateriais formadores de um complexo de bens, mas, igualmente, até mesmo como parte desse complexo, a necessidade da existência de um local – o prédio, as instalações, a que se refere HELY LOPES MEIRELLES – em que aquele instrumental, de que se compõe, seja posto em utilização com o fito de se exercitar a prestação do serviço. Esse, então, era o estabelecimento prestador ao qual aludia o artigo 12, “a”, do Decreto-lei nº 406/68.

Assim, pode-se entender que o tributo seria devido ao município em que se localizasse a sede ou a matriz – domicílio fiscal – e, no caso de pessoa física, em seu domicílio fiscal, desde que se comprovasse e se admitisse serem eles os estabelecimentos prestadores a que se referia a alínea “a” do artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68; não que na sede tenha que se materializar a prestação do serviço, mas que lá ocorram elementos imprescindíveis à sua consecução, ainda que materialmente realizados em outro local.

Manifestação nesse sentido pode-se depreender do seguinte escrito, da obra de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

...no concernente à alínea “a” pode o serviço ser prestado fora do estabelecimento, nem por isto o local de prestação do serviço será considerado aquele em que for prestado, mas aquele em que estiver o estabelecimento ou for o do domicílio do prestador. (...) o local do estabelecimento, entendido no caso como a unidade empresarial sediada em determinado lugar, com personalidade jurídica conformada, seria aquele que ofertaria sujeição passiva ao tributo, mesmo por serviços prestados em outros Municípios.<sup>185</sup>

Outra argumentação que era utilizada pelos municípios consistia em efetivar interpretação sistemática das hipóteses previstas no artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68.

Assim, verificou-se que previa o mencionado dispositivo uma regra geral, em sua alínea “a” e uma exceção em sua alínea “b”. Após uma análise conjunta de ambas as normas, ficou firmado que o caráter excepcional era o do critério alusivo

---

<sup>184</sup> **Direito municipal brasileiro**, p. 192.

<sup>185</sup> ISS – Local da Prestação do Serviço, In: **Revista de Direito Tributário**, n. 40, p. 142-143.

ao local em que se materializa o serviço, estando restrito às hipóteses de construção civil, constituindo-se regra geral o critério referente à localização do estabelecimento prestador.

Concluiu-se ser a construção civil o único caso em que se adota o critério do local de materialização do serviço, informando todos os demais o parâmetro concernente à localização do estabelecimento ou domicílio do prestador.

Não se cuidando no caso concreto de construção civil, aplicar-se-ia, por conseguinte, a regra geral retromencionada, considerando-se o local da prestação do serviço, para efeito de definição do município com competência tributária para fazer incidir o ISS, aquele em que se situa o estabelecimento principal ou o domicílio do sujeito passivo.

Do insigne ALIOMAR BALEEIRO, poder-se-ia extrair tal entendimento, especificamente neste ponto:

Se o caso é de construção civil, competente é o Município onde existe a obra ou onde se presta efetivamente o serviço. Fora desse último caso, prevalece a competência do Município onde o contribuinte tem sua sede, se estabelecido, ou o seu domicílio, ainda que o serviço seja prestado no território sujeito à jurisdição fiscal de outra Prefeitura. Pode acontecer até que o contribuinte preste o serviço em território estrangeiro, vizinho, como o médico de Santa Ana do Livramento que atenda a chamado de cliente residente em Rivera (Uruguai).<sup>186</sup>

Contudo, nota-se, pelos termos em que foi esculpida a regra em comento, ter, o direito pátrio, admitido a possibilidade da existência de pluralidade de estabelecimentos prestadores.

De fato, pode um prestador de serviços possuir matriz e diversas filiais, sendo que todas elas se caracterizavam como estabelecimentos, na primitiva acepção do termo, e, mais, estabelecimentos prestadores de serviço, na medida em que possuíam autonomia jurídica e econômica e também realizavam atividades (prestação de serviços) fora da localidade onde se encontra o seu estabelecimento (sede).

Sem importância, portanto, afigura-se o *status* ostentado pelo estabelecimento; importa que nele se exercite a atividade consubstanciadora dos

---

<sup>186</sup> **Direito tributário brasileiro**, p. 305.

serviços a que se propõe o prestador de serviços, caracterizando-se, assim, como estabelecimento prestador, a definir o local da prestação do serviço e, via de consequência, a competência territorial para exigência do imposto.

Nesse ponto, vale trazer à colação, o ensinamento de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, asseverando, no mesmo sentido, que “...*não vem ao caso, a hipótese de o estabelecimento ser a matriz, a filial ou a sede da empresa.*”<sup>187</sup>

Essencial, desse modo, para definição da competência para cobrança do ISS, era que o estabelecimento do contribuinte estivesse localizado dentro dos limites territoriais da municipalidade que pretendesse demandá-lo para si, não importando se o mesmo fosse a matriz ou a filial.

Não bastava que o estabelecimento pertencente ao prestador do serviço estivesse dentro dos limites territoriais do município onde o serviço foi realizado, mas também deveria existir naquele local a concreta prestação do serviço.

A exacerbar tal posição, alguns autores reinterpretem os aspectos inerentes ao ISS à luz da Constituição, concluindo, de forma categórica, pela competência do município onde tão-somente ocorrer a prestação do serviço, independentemente da existência de estabelecimento.

Não importa perquirir o estabelecimento prestador, pois a regra geral é a de que o local da prestação do serviço é aquele em que este se materializar.

Observa-se, na esteira do que numerosas vezes já decidiu o STJ – p. ex.: REsp. 50.617-4/SP, DJ 21/11/94 –, que o Decreto-lei nº 406/68 fora absorvido pelo ordenamento inaugurado com a Carta de 1988, fazendo as vezes de lei complementar tributária, no que tange ao ICMS, ao IPI e ao ISS, restando íntegra, a norma contida no artigo 12, “a”, do referido diploma legal, a indicar a competência do município em que se situa o estabelecimento prestador, ainda que possua, a empresa em questão, sede em outra comuna ou que materialize serviços fora do estabelecimento.

Todavia, não se pode negar o cunho indicativo do segundo posicionamento aqui apontando para a curial essencialidade do local em que se dá o efetivo exercício da prestação do serviço.

---

<sup>187</sup> *Op. cit.*, p. 488.

Nessa mesma linha de pensamento, percebe-se orientação jurisprudencial que atina com a relevância do local da efetiva prestação do serviço, para efeito de se definir a competência para cobrança do ISS.

Nesse desenvolvimento racional, é imperativo que sejam trazidos, à luz do problema, os arestos oriundos do STJ.

**TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N.º 406/68.**

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-lei n.º 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga.

Recurso provido indiscrepantemente.

(...)

... É certo que o artigo 12 do Decreto-lei n.º 406/68 dispõe que, “considera-se local da prestação do serviço, o do estabelecimento prestador, ou, na falta, o do domicílio do prestador”.

É de ver que o dispositivo supra não tem sentido absoluto. A sua compreensão, como ensinam os doutrinadores, exige temperamentos. (STJ - Ac. unân. da 1ª Turma - REsp nº 41.867-4/RS - Rel. Min. Demócrito Reinaldo - publ. em 25/4/94).

**TRIBUTÁRIO – ISS – MUNICÍPIO COMPETENTE PARA EXIGIR O TRIBUTO – CTN, ART. 127, II – DECRETO-LEI 406/68 (ART.12, A).**

É juridicamente possível as pessoas jurídicas ou firmas individuais possuírem mais de um domicílio tributário.

Para o ISS, quanto ao fato gerador, considera-se o local onde efetivar a prestação do serviço. O estabelecimento prestador pode ser a matriz, como a filial, para os efeitos tributários, competindo o do local da atividade constitutiva do fato gerador

Precedentes jurisprudenciais

Recurso provido. (STJ – Ac. unân. da 1ª Turma – Resp 23371/SP – Rel. Min. Milton Luiz Pereira – publ. 26/09/94)

**TRIBUTÁRIO – ISS – LOCAL DO RECOLHIMENTO**

Para fins de incidência do ISS, tem-se como ocorrido o fato gerador naquele local onde efetivou-se a prestação do serviço.

Precedentes

Recurso Improvido. (STJ – Ac. Unân. 1ª Turma – Resp 130792/CE – Rel. Min. José Delgado – publ. 17/11/97).

Seguindo a mesma lógica de raciocínio têm-se também os seguintes arestos da Corte em tela:

**TRIBUTÁRIO - ISSQN - FATO GERADOR - LOCAL - PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.**

O fato gerador do ISSQN é a prestação, por empresa ou profissional autônomo, de serviço constante da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68.

Embora o art. 12, letra "a" considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que o referido imposto pertença ao município, em cujo território se realizou o fato gerador.

Embargos rejeitados. (STJ – Ac. Unân. 1ª Turma – EDRESP 115338 / ES – Re. Min. Garcia Vieira publ. 08/09/98)

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – ISS – SERVIÇOS DE CONTRUÇÃO CIVIL – LOCAL DO RECOLHIMENTO – INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO D.L. 406/68 – NEGATIVA DE VIGÊNCIA DA LEI FEDERAL NÃO CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA – PRECEDENTES.**

O Município competente para a cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele Município, o poder de tributar os serviços ocorridos em seu território.

(...)

A lei federal (art. 12, D.L. 406/68) pretende que o ISS pertença ao Município que recebe a prestação do serviço, fato gerador do tributo.

(...)

Recurso não conhecido. (STJ – Ac. Unân. 2ª Turma – Resp 115.279/RJ – publ. 01/07/99)

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES. I - Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea "a" do Decreto-Lei n.º 406/68. II - Embargos rejeitados. (STJ – Ac. Unân. 1ª Seção – Eresp 130.792/CE – Rel. Min. ARI PARGENDLER publ. 16/06/2000)" Tal questionamento já se encontra pacificado pela jurisprudência da 1ª Seção do STJ conforme se observa no aresto que se segue: Data da Decisão 07/04/2000 Orgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO "AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Nega-se provimento ao agravo regimental em face das razões que sustentam a decisão agravada, sendo certo que a Primeira Seção desta Corte já pacificou o entendimento de que, para fins de incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea "a", do Decreto-Lei nº 406/68. (STJ – Ac. Unân. 1ª Turma – AGA 336041 / MG – Rel. Min. Francisco Falcão - publ. 17/09/2001)**

Dessa forma, com base no entendimento jurisprudencial acerca do ordenamento legal anterior, conclui-se que era constitucional a capacidade ativa tributária do ISS do município onde se efetivou a materialização da prestação do

serviço, em detrimento da orientação normativa do artigo 12, "a", do Decreto-lei nº 406/68.

Assim também, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que é competente para a cobrança do ISS o município onde ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ISS. FATO GERADOR. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL TEMPESTIVO. SÚMULA Nº 07/STJ. INAPLICABILIDADE. I – A Primeira Seção desta Corte já pacificou o entendimento de que, para fins de incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea "a", do Decreto-Lei nº 406/68. II – Sendo o acórdão recorrido publicado no dia 30 de junho, tem-se como tempestivo o recurso especial interposto no dia 15 de agosto, a teor do artigo 184, § 2º, do CPC. III – Inocorre o óbice contido na súmula nº 7 desta corte, quando para dirimir o recurso especial se dispensa a análise dos fatos contidos nos autos. IV – Precedentes. V – Agravo Regimental improvido. (STJ – AGRESP334188/RJ – Rel. Min. Francisco Falcão – DJ 23.06.2003, p. 0245). No mesmo sentido: STJ – AGA 196490/DF – Rel. Min. Eliana Calmon; STJ – RESP 115279/RJ – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins.

As decisões do STJ baseiam-se na existência de um princípio constitucional implícito que assegura a cada município proceder a tributação sobre os serviços prestados em seu território, acatando o princípio da territorialidade das leis.

Porém, a discussão é se essas decisões afrontam o disposto no artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68, ou seja, se referido dispositivo foi declarado implicitamente inconstitucional, já que, segundo norma geral do Direito, o Juiz não pode deixar de aplicar uma lei que se encontra em vigor, a não ser que entenda seja a mesma inconstitucional.

Ocorre que até a presente data, não houve qualquer declaração de inconstitucionalidade do artigo em questão, motivo pelo qual, continuam as divergências doutrinárias.

Em suma, apesar da tentativa do legislador de colocar uma “pá-de-cal” nesse assunto, ainda persistem polêmicas sobre o local do recolhimento do imposto para os serviços que são prestados em município diverso daquele onde está situado o estabelecimento do prestador. Nesses casos, provavelmente as prefeituras continuarão insistindo na exigência do imposto no local onde o serviço é

efetivamente prestado, mantendo a polêmica sobre o local do pagamento do imposto. E, agora os contribuintes têm novos argumentos a apresentar.

### 5.5.6 Base de Cálculo e Alíquota

De acordo com o artigo 7º da LC nº 116/03, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Ao fixar esse critério mensurável, “preço do serviço”, como base de cálculo, deve-se então, oferecer à tributação, somente o que é cobrado do tomador, “a título do serviço”, fato que, dentre outras discussões, enseja a exclusão da base de cálculo, de todos os valores que efetivamente não são serviços, como os materiais usados como insumos, juros e multas, por exemplo.

Assim, *“...se um tributo (...) é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência.”* No mesmo sentido, *“...a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo.”*<sup>188</sup>

Mas esse entendimento lógico e óbvio não é refletido nas disposições da norma que regulam a matéria, desde a edição do Decreto-lei nº 406/68, haja vista que são permitidas algumas poucas exclusões da base de cálculo, em casos específicos. Os efeitos dessas vedações constituem ampliação “ilícita” da base de cálculo do imposto, igualmente passíveis de discussão judicial.

Quanto às alíquotas, o projeto original foi vetado ao estabelecer o teto máximo de 10% (dez por cento) para jogos e diversões públicas, exceto cinema; permanecendo o teto de 5% (cinco por cento) para os serviços como alíquota máxima, definida no inciso II do artigo 8º da LC nº 116/03.

Vale lembrar que o legislador ignorou os termos previstos pela Emenda Constitucional nº 37/02, que estabeleceu alíquota mínima de 2% (dois por cento) para o imposto, como meio de minimizar as disputas entre os municípios. Como a LC nº 116/03 não modificou essa alíquota mínima, a mesma continua prevalecendo, até que lei complementar venha alterar esse percentual.

---

<sup>188</sup> BOTTALLO, E. D. *Op. cit.*, p. 83.

### 5.5.7 Responsabilidade Tributária

A lei oficializou o que já se faz há tempos, a plena possibilidade de os municípios e o Distrito Federal atribuírem de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato jurídico tributário da respectiva obrigação. Essa responsabilidade, é traduzida na obrigação do terceiro designado, em reter e repassar ao seu município, os valores devidos a título do ISS, anotando o feito no corpo da nota fiscal de serviços. Isso decorre da própria lei, em certos casos.

Nesse particular, a LC nº 116/03 estipula que, obrigatoriamente, serão responsáveis pela retenção os tomadores de serviços oriundos do exterior, e as pessoas jurídicas imunes e isentas que tomem os serviços de construção civil, demolição, varrição, coleta de lixo, limpeza, controle e tratamento de efluentes, dentre outros.

Fora dessas regras específicas da lei, o terceiro pode ainda tornar-se exclusivamente responsável pelo recolhimento do imposto, caso as legislações municipais supervenientes assim o estabeleçam. Lembre-se que essa Lei Complementar será a legislação de regência para as legislações municipais que cada município irá produzir, o que certamente criará diferenças de município para município, abrindo espaço para “substituições incabíveis”, alterando a hipótese de incidência, à guisa da simples “fúria arrecadatória” municipal.

Os estudos dos pensadores mostram que “...o fato tributável não é nem pode ser mero ‘pretexto para tributação’...”, mas, e principalmente, compreendido como expressão de conteúdo normativo, representativo dos “...previstos e incluídos nos desígnios constitucionais em matéria de tributação.”<sup>189</sup>

Como bem asseverou AIRES F. BARRETO, “...a Constituição, implícita ou explicitamente, já prescreve quem pode ser sujeito passivo de tributo.” Assim, “...a ‘deslocação’ do sujeito passivo, no caso ISS, é absolutamente excepcional, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador exatamente para que não se vulnerem os desígnios constitucionais (...) cujos limites e condições (...) devem ser estritamente

---

<sup>189</sup> BARRETO, A. F. *Op. cit.*, p. 296.

*observados e que, freqüentemente são desrespeitadas, quer por (...) comodidade da arrecadação ou da conveniência fiscal.”<sup>190</sup>*

---

<sup>190</sup> Idem.

## 6 CONCLUSÕES

A partir da análise da regra-matriz de incidência do ISS, denota-se, sucintamente, que o seu critério material refere-se a ser prestador de serviços a terceiros, pessoa física ou jurídica, de uma utilidade, material ou não, com habitualidade e de conteúdo econômico, sob regime de Direito Privado. Daí que o núcleo do critério material do ISS ser a “prestação de serviço”.

Do critério temporal, conclui-se que se refere ao momento em que se realiza a prestação do serviço, conforme previsão dada pela hipótese de incidência tributária. Em relação ao critério espacial, por sua vez, depreende-se tratar de imposto de feição municipal e distrital, tendo sua incidência no espaço territorial de cada município e do Distrito Federal, onde houver prestação de serviço. No tocante ao critério pessoal, pode-se abstrair que os municípios e o Distrito Federal poderão ser sujeitos ativos relativamente aos serviços que forem prestados em seus respectivos espaços territoriais, ao passo que qualquer pessoa, física ou jurídica, poderá ser sujeito passivo, desde que pratique atos de circulação de serviços com habitualidade a terceiros e sob a forma onerosa.

Quanto à base de cálculo, corresponde ao valor da prestação de serviço, enquanto que a alíquota é variável, pois cabe a cada município determiná-la, por meio da edição de lei municipal própria.

Feito, portanto, o estudo acerca da regra-matriz de incidência do ISS, pôde-se ingressar no exame da Lei Complementar n° 116/03, verificando-se, então, que esta possui muitas impropriedades, trazendo novas discussões, além daquelas trazidas pela Emenda Constitucional n° 37/02.

Algumas alterações na lista de serviços que eram ilegais e incompatíveis com a jurisprudência firmada pelos Tribunais Superiores não passaram despercebidas e acabaram sendo vetadas. Porém, infelizmente, é possível identificar-se outras, que poderão suscitar conflitos de competência entre os municípios e os estados e, entre os próprios municípios, trazendo dificuldades de natureza prática na tributação de determinadas atividades.

Dentre os pontos negativos dos novos diplomas legais, há que se ressaltar, em especial, os seguintes: conflito e omissão quanto à solução dos questionamentos

no tocante à definição da capacidade ativa tributária do ISS; falta de clareza sobre a imediata aplicação da LC n° 116/03; não revogação do artigo 9° do Decreto-lei n° 406/68 – se, tributação fixa ou calculada de acordo com o preço do serviço, para as sociedades uniprofissionais ou pluriprofissionais –; falta de menção à alíquota mínima; e, da constitucionalidade da Emenda Constitucional n° 37/02.

Quanto ao tema da competência, ou seja, a qual município compete a capacidade tributária ativa do ISS, muito pouco mudou da regra do artigo 12, “a”, do Decreto-lei n° 406/68 para a regra presente no artigo 3° da LC n° 116/03, uma vez que se perpetuou a idéia de que o tributo somente é devido no local onde se encontra o estabelecimento do prestador de serviços, sendo a única significativa mudança que o rol de exceções foi consideravelmente ampliado, porém, ele não irá representar uma efetiva minoração dos questionamentos acerca da norma de capacidade tributária ativa.

Atentemos para o fato de que o núcleo constitucional do tributo se refere a serviços que venham a ser prestados no município, dessa forma, fazendo uma análise estritamente constitucional, não se revela difícil concluir que caberá a capacidade ativa ao município onde se realizou o serviço, uma vez que dentro dos limites territoriais dele é que se observou a ocorrência do fato jurídico tributário, não havendo qualquer razão de que a mesma seja transferida para outro município apenas porque nele é que se encontra o estabelecimento do prestador do serviço.

O artigo 3° da LC n° 116/03 apenas perpetuou um anacronismo jurídico, uma vez que no tempo da edição do Decreto-lei n° 406/68, a regra não se encontrava em desacordo com a realidade econômica do setor de prestação de serviços. No tempo da edição da lei, raros eram os serviços, que hoje existem, que eram prestados fora do município onde se encontra o prestador ou de uma de suas filiais.

A legislação não acompanhou a evolução do setor, tornando-se assim, obsoleta e fonte de sérios problemas para o prestador e, por via de consequência, para o tomador do serviço. O legislador manteve essa falha ao erigir o artigo 3° da LC n° 116/03, visto que não buscou a atualização concomitante com a evolução que ocorreu na atividade de prestação de serviços, apenas se limitando a reproduzir uma regra já considerada arcaica pela doutrina e jurisprudência. Apenas se ampliou

consideravelmente o rol das exceções quanto ao município a quem compete exercer a capacidade tributária ativa.

Dessa forma, conclui-se que muito pouco irá mudar com relação à discussão do tema; de um lado, haverá municípios demandando seu direito, seja ele legalmente instituído ou constitucionalmente garantido e, de outro, o contribuinte exigindo a observância da vedação à bitributação, da qual possa ser vítima. Novamente se estará na dependência da ação pacificadora de nossas Cortes Superiores sobre o tema, visto que a disputa entre municípios pela mesma receita tributária não teve nessa oportunidade solucionadas as dúvidas e os conflitos anteriormente verificados.

Ademais, considerando que a LC n° 116/03, conforme já asseverado, possui normas de conduta e normas de estrutura, poderia o legislador ter, expressamente, determinado a vigência a ser respeitada, evitando, assim, a polêmica concernente à aplicação imediata ou não das referidas normas.

No tocante à não revogação do artigo 9° do Decreto-lei n° 406/68, não restou resolvida a polêmica existente quanto à aplicação de tributo fixo ou calculado de acordo com o preço do serviço para as sociedades uniprofissionais ou pluriprofissionais. Pelo contrário, já que a LC n° 116/03, em não revogando o artigo 9° e parágrafos do Decreto-lei n° 406/68, e revogando todas as leis supervenientes que alteraram os §§ 2° a 6° do artigo citado, trouxe grande polêmica, com várias correntes doutrinárias discordantes quanto à possibilidade de tais sociedades se beneficiarem da tributação através de imposto fixo.

Ainda, embora pareça questão clara e incontroversa, existem divergências quanto à alíquota mínima do ISS. A Emenda Constituição n° 37/02 estabeleceu, no artigo 88, a alíquota mínima de 2% (dois por cento), com exceções, enquanto lei complementar não disciplinar a matéria. Ocorre que, após a edição da Emenda Constitucional, foi editada a LC n° 116/03, a qual, tratando exatamente do mesmo assunto, ou seja, disciplinando o ISS, nada mencionou a respeito da alíquota mínima, fazendo com que alguns intérpretes considerem seja a mesma igual a zero, o que não parece ser o melhor entendimento. Ora, se a Lei Complementar, ainda que posterior à Emenda Constitucional, não dispôs expressamente sobre a questão,

deve permanecer a previsão constitucional, ou seja, a alíquota mínima igual a 2% (dois por cento).

Oportuno também frisar o entendimento sobre a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 37/02, por afronta ao princípio da isonomia e às cláusulas pétreas dispostas no artigo 60, § 4º, I e IV da Constituição Federal. Tal inconstitucionalidade deverá ser objeto de análise do STF, o qual é responsável pela guarda da Constituição, sob o fundamento de que as emendas oriundas do poder constituinte derivado não podem ser contrárias à Carta Maior.

Enfim, observa-se que, diante de tantas controvérsias que giravam em torno do ISS, havia necessidade da edição de uma lei que viesse a sanar ou, ao menos, amenizar tais conflitos. Entretanto, o que ocorreu foi a ampliação dos pontos de conflito, com as divergências e disputas multiplicadas significativamente. Percebe-se que, tanto com a Emenda Constitucional nº 37/02, quanto com a Lei Complementar nº 116/03, o legislador seguramente deixou passar uma boa oportunidade de trazer solução às questões conflitantes anteriores, permanecendo a maior parte daquelas e trazendo novas fontes de discussão e polêmica, cabendo aos profissionais do Direito prepararem-se para dirimir as contradições junto ao Poder Judiciário e, principalmente, cabendo aos mestres e às Cortes Superiores interpretar e pacificar a matéria.

Não seriam verificadas tantas polêmicas em relação à LC nº 116/03 caso o legislador infraconstitucional regulamentasse todos os critérios da regra-matriz de incidência do ISS a partir da essência do arquétipo do tributo, traçado na Constituição.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **O Imposto sobre Serviços – ISS**. Curitiba, 2003. 542 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.
- BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de “Serviços” para Fins de Tributação pelo ISS, In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 104, p. 74-87, mai. 2004.
- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003.
- BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do estabelecimento comercial**. São Paulo: Max Limonad, 1969.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar nº 116/2003, In: **ROCHA, V. de O. (Coord.). “O ISS e a LC 116”**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 77-84.
- CALIENDO, Paulo. O ISS Incidente sobre os Serviços Bancários e Financeiros, In: **MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, M. M. (Org.). “ISS”**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 520-543.
- CARDOSO, Lais Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Comentários à Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03, In: **MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, M. M. (Org.). “ISS”**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 369-426.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário Interdisciplinar**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Adriano Soares da. Breves notas sobre a LC 116/03 e as cláusulas gerais: os limites da taxatividade, In: **MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, M. M. (Org.)**. "ISS". Curitiba: Juruá, 2004, p. 31-48.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 1961.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sociedades de Profissionais e Tributação Fixa frente à Lei Complementar nº 116/2003, In: **ROCHA, V. de O. (Coord.)**. "O ISS e a LC 116". São Paulo: Dialética, 2003, p. 36-51.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O ISS e os Serviços de Informática no Âmbito da Lei Complementar nº 116/2003, In: **ROCHA, V. de O. (Coord.)**. "O ISS e a LC 116". São Paulo: Dialética, 2003, p. 140-164.

MARTINEZ, M. B.; ANAN JUNIOR, P. ISS e ICMS no Âmbito do Direito da Informática, In: **MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, M. M. (Org.)**. "ISS". Curitiba: Juruá, 2004, p. 545-572.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. ISS – Local da prestação do serviço. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 40, p. 42-43, abr/jun 1987.

MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **ISS**. Curitiba: Juruá, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003 – Aspectos Relevantes, In: **ROCHA, V. de O. (Coord.)**. "O ISS e a LC 116". São Paulo: Dialética, 2003, p185-215.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Malheiros, 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 28. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

MEIRELLES, H. L. **Direito municipal brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 3. ed. atual. São Paulo: Dialética, 2003.

MIGUEL, Carolina Romanini; OLIVEIRA, Júlio Maria de. O Critério Espacial do ISS e a Lei Complementar 116/03, In: **MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, M. M. (Org.)**. “ISS”. Curitiba: Juruá, 2004, p. 285-311.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. 1. ed. 3 tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PAULA, Luiz Gonzaga Modesto de. O desenho constitucional da hipótese de incidência do Imposto sobre serviços. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTELANO, Afonso Henrique Prezoto. Tendências Internacionais sobre a Prestação de Serviços e as Inovações da Lei Complementar 116/03, In: **MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, M. M. (Org.)**. “ISS”. Curitiba: Juruá, 2004, p. 479-494.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. 30. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Companhia Editora Forense, 1998, p. 751.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

TROIANELLI, G. L.; GUEIROS, J. O ISS e a Lei Complementar nº 116/03: Aspectos Polêmicos da Lista de Serviços, In: **ROCHA, V. de O. (Coord.)**. “O ISS e a LC 116”. São Paulo: Dialética, 2003, p. 110-124.

VIEIRA, José Roberto. A Noção de Sistema no Direito. In: **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**. Porto Alegre: Síntese, v. 33, 2000, p. 53-64.

VIEIRA, J. R. A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, J. R. A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa?. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 83, p. 89-90, 2004.