

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL –
modalidade à distância

Rafael Padilha Devos

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA DO ISS ENTRE O MUNICÍPIO DE DOMICILIO
DO PRESTADOR E O MUNICÍPIO DA EXECUÇÃO DO SERVIÇO**

Camaquã (RS)

2015

Rafael Padilha Devos

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA DO ISS ENTRE O MUNICÍPIO DE DOMICILIO
DO PRESTADOR E O MUNICÍPIO DA EXECUÇÃO DO SERVIÇO**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal- modalidade a distância da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito para a obtenção do título de especialista.

Orientador: Prof. Dra. Rosa Angela Chieza

Camaquã (RS)

2015

Rafael Padilha Devos

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA DO ISS ENTRE O MUNICÍPIO DE DOMICÍLIO
DO PRESTADOR E O MUNICÍPIO DA EXECUÇÃO DO SERVIÇO**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentada ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal – modalidade a distância da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito para a obtenção do título de especialista.

Aprovado em 13 de junho de 2015.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Fábio Bitencourt Meira

Prof. Raquel Engelman

RESUMO

O trabalho apresenta, de forma sistematizada, a estrutura do Sistema Tributário Nacional e as formas de tributos previstas na Constituição Federal/1988, abordando os tributos que são de competência dos Municípios. Apresenta um estudo específico sobre o Imposto Sobre Serviço (ISS) e sua regulamentação pela Lei Complementar nº116/2003 e o pelo Decreto-lei nº 406/1968 com o objetivo de abordar a problemática dos conflitos de competência entre os Municípios brasileiros referentes à cobrança do ISS, através da análise do regramento legal sobre a fixação do sujeito ativo da obrigação tributária. Analisa também, a posição jurisprudencial dos Tribunais Brasileiros competentes a conhecerem os conflitos provenientes das aplicações das normas sobre o tema. Explicita um caso conflito envolvendo os municípios de Camaquã/RS e Chувиска/RS pela cobrança do ISS. Por fim, demonstra a competência do município do estabelecimento do prestador como regra geral para a cobrança do imposto, e o local da execução do serviço como exceção.

Palavras-chave: Gestão Pública Municipal, Gestão Tributária, Imposto Sobre Serviço, Sujeito Ativo, Conflito de Competência.

ABSTRACT

The work carries an overview of the National Tax System and forms of taxes provided for in the Federal Constitution, addressing the taxes that are the responsibility of the municipalities. Presents a specific study on the service tax and regulation by Complementary Law nº 116/2003 and the Decree-Law nº. 406/1968. Faces the problem of existing conflict of jurisdiction between the Brazilian Municipalities regarding the collection of this tax in their territories, through the analysis of legal rules setting the active subject of tax liability. As well as analyzes the jurisprudence of the courts competent Brazilian decide the conflicts generated by application of the standards on the subject. Explicit a conflict case involving the municipalities of Camaquã/RS and Chuvisca/RS for collecting the service tax. Finally, demonstrates the municipal jurisdiction of the provider is established as a general rule for the collection of taxes, and the place of execution of the service as an exception.

Keywords: Municipal Management, Tax Management, Tax Services, Subject active, the conflict of jurisdiction.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Síntese sobre os tributos no Brasil.....	17
Quadro 2	Elementos da Obrigação Tributária.....	18
Quadro 3	Tributos de Competência do Município.....	27
Quadro 4	Síntese da Lei Complementar nº 116/2003.....	32

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Percentual de Arrecadação dos Impostos em Camaquã/RS.....	24
----------	---	----

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: ESTRUTURA E COMPOSIÇÃO	12
1.1 Os tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.....	13
1.2 A obrigação tributária: elementos e domicílio tributário.....	17
1.3 Tributos de competência do município.....	21
2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO (ISS) E POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL	28
2.1 Breve Histórico Legal.....	28
2.2 Regulamentação do ISS: constitucional, infraconstitucional por Lei complementar, e por lei municipal	29
2.3 Sujeito passivo e sujeito ativo do ISS.....	34
2.4 Fato gerador do ISS	39
2.5 Posição jurisprudencial sobre a competência do ISS	42
3. CONFLITO DE COMPETÊNCIA NO ISS: ANÁLISE DE UM EXEMPLO CONCRETO	51
CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
REFERÊNCIAS	60
ANEXO I- CÓPIA DO ANEXO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116 DE 31 DE JULHO DE 2003	63

1 INTRODUÇÃO

O Estado Brasileiro é uma Federação composta por 5597 Pessoas Jurídicas Políticas de Direito Público, pois a forma federativa é prevista no primeiro artigo da Constituição Federal (CF/88). Sua composição é a União, que representa o Estado Brasileiro, interna e externamente, os vinte e seis estados-membros, o Distrito Federal (DF), e os 5.570 municípios e territórios (atualmente não existe nenhum no Estado Brasileiro). A CF/88, (BRASIL, 1988) se inspirando na experiência dos Estados Unidos e da União Europeia, estabeleceu competências para cada ente da federação.

Com o objetivo de evitar conflitos internos e de garantir a redução das desigualdades regionais, através do partilha de tributos, como o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Fundo de desenvolvimento da região Norte (FCO), dentre outros, configura um federalismo cooperativo e garante certo grau de autonomia política, administrativa e tributária para as três esferas de governo.

Entre as competências fixadas, se encontra a competência tributária, ou seja, a capacidade de cada ente público em exigir prestação pecuniária dos cidadãos, para formar recursos com a finalidade de cumprir suas obrigações, que são determinadas pela CF/88, tais como educação, saúde, segurança, dentre outras.

Aos municípios e ao Distrito Federal foram atribuídas, além da competência sobre Imposto de Propriedade Predial e Territorial e Urbano (IPTU), a de exigir Imposto Sobre os Serviços (ISS) prestados mediante remuneração, com exceção dos serviços de transporte intermunicipal e de telecomunicações, que sofrem incidência do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Este é de competência dos estados e do DF, pois este último acumula as competências tributárias de município e de estado.

Com o avanço das tecnologias, o aumento da população e o acirramento da concorrência entre as empresas de prestação de serviços, a migração de empresas para regiões com maior demanda e menores custos, inclusive de tributação, tornou-se uma realidade. Por exemplo, existem empresas localizadas no município de

Camaquã/RS que prestam serviços no município de Chuvisca/RS, empresas localizadas em Porto Alegre/RS que prestam serviços no município de Florianópolis/SC, e assim por diante.

A redução de barreiras nacionais e até mesmo internacionais aos prestadores de serviços e demais mercados tem sido uma realidade na maior parte do mercado de prestadores de serviço. Internamente à federação, essa ausência de fronteiras dos prestadores de serviço traz, como consequência, a geração de conflitos entre os municípios sobre a cobrança do ISS.

Diante disso, há conflito de competência, quando o prestador de serviço atua fora do domicílio de sua empresa, pois, tanto o município de domicílio quanto o do local da execução se consideram aptos a cobrarem o imposto. A Lei Federal Complementar (LC) nº 116/2003 (BRASIL, 2003) regulamenta a competência dos municípios em exigir o imposto. Contudo, estes acabam dando interpretações diversas da mesma normativa, o que culmina no conflito de competência ativa entre os mesmos.

O estudo sobre conflito tributário tem importância teórica e prática. Habitualmente, as empresas que se dedicam a prestar serviço, sem considerar as fronteiras de seus municípios, se depararem com dois entes cobrando tributos pelo mesmo serviço prestado. Ademais, a receita tributária do ISS representa uma parcela significativa sobre o total das receitas tributária, na maioria dos municípios brasileiros. Este tema exige uma análise, não apenas do ponto de vista do poder público, mas também da repercussão no contribuinte, uma vez que interfere no nível de atividade econômica do município e causa uma “guerra fiscal” no Brasil.

O objetivo geral desta pesquisa é determinar a qual município cabe à cobrança do ISS, quando o serviço for prestado fora do domicílio do sujeito passivo, ou seja, se o imposto é devido ao município de sua sede ou ao do local da execução do serviço.

Para atingi-lo, estabeleceu-se como objetivos específicos: a) analisar o Sistema Tributário Nacional (STN), abordando a competência tributária dos municípios; b) realizar estudo aprofundado sobre o ISS, incluindo o conflito de competências entre os municípios e a posição dos tribunais sobre o assunto.

Para atender aos objetivos propostos, apresenta-se no Capítulo 1 estudo sobre a composição e estrutura do STN abordando a obrigação tributária e seus

desdobramentos em formas típicas, de forma a alcançar os tributos de competência dos municípios. No Capítulo 2, apresenta-se revisão teórica, abarcando a regulamentação constitucional, a Legislação Infraconstitucional, e a forma como são determinados os sujeitos desta relação tributária e o que é compreendido como serviço para efeitos do ISS. Adicionalmente, apresenta-se a jurisprudência dos tribunais brasileiros sobre o tema bem como as repercussões correspondentes no âmbito tributário. No Capítulo 3, apresenta-se a simulação de um caso de conflito de competência, sem violar o sigilo fiscal das partes envolvidas, à luz da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003), e seus reflexos sobre os municípios envolvidos e sobre o contribuinte. Por fim, apresentam-se as considerações finais sobre o tema.

O método utilizado no trabalho é análise bibliográfica. Para fundamentar a pesquisa, será utilizado, o estudo da doutrina de direito tributária sobre o ISS, da legislação vigente e das jurisprudências dos tribunais. Para a análise do conflito, será estudado um exemplo concreto do conflito de competência ocorrido entre os municípios de Camaquã/RS e Chuvisca/RS sobre a cobrança o ISS de uma empresa de serviços médicos domiciliada em Camaquã/RS, que presta serviço a Prefeitura Municipal de Chuvisca/RS.

1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: ESTRUTURA E COMPOSIÇÃO

As pessoas jurídicas de Direito Público têm por finalidade última atender as necessidades dos administrados que tutela (cidadãos), não podendo alterar essa finalidade. Possuem grandes limitações quanto à forma de adquirir os recursos para atingirem seus fins, tanto que a CF/88 (BRASIL, 1988) coloca como exceção os entes públicos se lançarem em atividades industriais e comerciais para obterem recursos,

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (BRASIL, 1988).

Pode-se citar, pela CF/88 (BRASIL, 1988), como casos dessa exceção, os serviços de correios e telégrafos (artigo 21, inciso X), a exploração do uso da energia nuclear (artigo 21), entre outros casos espalhados pela carta política.

Por outro lado determinou que os recursos dos entes públicos provessessem, através de valores repassados pela coletividade ao poder público, denominados de tributos. Contudo, não deixou de forma irrestrita aos entes da federação exigirem os repasses da coletividade e limitou esse poder através da criação do STN. Moraes diz que:

A constituição Federal de 1988 consagrou o Sistema Tributário Nacional como a principal diretriz do Direito Tributário, estabelecendo regras básicas regentes da relação do Estado/Fisco com o particular/contribuinte e definindo as espécies de tributos, as limitações do poder de tributar, a distribuição de competência tributária e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade (MORAES, 2006, p.760).

Assim, STN se constitui no conjunto de dispositivos constitucionais, princípios, leis, regulamentos, decretos e outros elementos normativos, que, ao mesmo tempo, limitam o poder tributante dos entes do Estado, garantindo a forma de obterem seus recursos.

1.1 OS TRIBUTOS: IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Segundo o dicionário “*Tributo, s.m. Aquilo que um Estado paga a outro em sinal de dependência; Imposto.*” (TERSARIOL, 1996, p. 433). A primeira definição decorre do fato histórico de que um Estado, quando derrotado, deveria transferir riquezas ao Estado vencedor (AMARO, 2004, p. 16).

A definição de tributo foi dada pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) (BRASIL, 1966) que, em seu artigo 3º, a faz da seguinte forma:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

Amaro tece severas críticas sobre a definição legal de tributo, declarando-a imprecisa e prolixa, como se observa no fragmento:

Merece destaque, na definição de tributo posta no art. 3º do Código Tributário Nacional, o equívoco trazido na redundância da expressão ‘pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir’. O dispositivo parece supor que o tributo possa ser: a) uma prestação pecuniária em moeda, ou b) uma prestação pecuniária cujo valor se possa exprimir em moeda, o que, aliás traduz dupla redundância. Isso é o que parece decorrer do texto, aliás redigido em mau português, onde a preposição em (regendo ‘moeda’) se alterna com o relativo ‘cujo’ (referido à ‘prestação pecuniária’), num exemplar modelo de assimetria, que, além de afetar o estilo, contribui para obscurecer o texto. (AMARO, 2004, p. 19)

No que pese a crítica ao dispositivo legal por Amaro, os vícios de redundâncias cometidos pelo legislador não geram problemas de hermenêutica do dispositivo. Para ele, deveria ocorrer uma definição mais objetiva, mas com os mesmos elementos da definição legal, que seria:

Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a Entidades não estatais de fins de interesse público. (AMARO, 2004, p. 25)

Portanto, tributo é o dever legal de prestar pecúnia ao Estado, sendo a principal forma de obtenção de recursos pelo poder público.

Embora os tributos sejam a principal maneira de obtenção de valores dos entes públicos para atingirem seus fins, o poder constituinte não deixou aos membros da federação a liberdade de criarem suas espécies. Limitou as espécies de tributos que poderiam ser exigidos, sendo elas:

Art. 145. A união, os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1988)

O disposto já constava no CTN, que em seu artigo quinto, diz: “*Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria*” (BRASIL, 1966), com exceção das Contribuições Especiais que não eram previstas na época.

Assim, o legislador constitucional criou uma garantia aos cidadãos de que não sofreriam exigências de tributos, se não na forma prevista na CF/88 (BRASIL, 1988). O Estado apenas poderá exigir os tributos previstos, evitando a ocorrência de abuso e arbitrariedade do poder.

A espécie de tributo imposto é definida no CTN como sendo:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (BRASIL, 1966)

A principal característica do imposto como tributo é ser desvinculado de qualquer ato praticado pelo poder tributante. Carrazza explica que:

Assim, juridicamente falando, imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. Não é por outra razão que Geraldo Ataliba chama o imposto de tributo não vinculado. Não vinculado a quê? Não vinculado a uma situação estatal. Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca ou utilidade. (CARRAZZA, 2012, p. 94)

Portanto, impostos são fatos descritos em lei que, quando ocorrem, as pessoas vinculadas a essas situações ficam obrigadas a prestar um pagamento pecuniário ao Estado. Alves (2012, p.03) ¹, aponta que “*A legitimação da imposição soberana está na necessidade do Estado arcar com o gasto público, mantendo a máquina administrativa*”. Mesmo assim, vale lembrar que a CF/88 (BRASIL, 1988) limitou quais impostos que cada um dos membros da federação poderá instituir em suas competências, com exceção da União, que possui competência residual, pois, mediante LC pode instituir novos impostos, desde que não tenham a mesma base de cálculo que os já existentes.

Igualmente, taxa vem definida no CTN como sendo:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (BRASIL, 1966)

¹ <http://semef.manaus.am.gov.br/receita/files/2012/10/CTN-COMENTADO-DOCTRINA-E-JURISPRUD%C3%8ANCIA.pdf>

Pela redação do dispositivo, as taxas diferem dos impostos por necessitarem a prática de uma ação por parte do Ente tributante, quer seja ela a de exercício do poder de polícia, quer seja ela disponibilizar um serviço ao contribuinte. Por isso, se define como tributo vinculado.

O poder de polícia administrativa é definido por pela mesma lei da seguinte forma:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (BRASIL, 1966)

Os serviços públicos descritos no artigo 77 do CTN (BRASIL, 1966) podem ser definidos através das palavras de Di Pietro (2006, p. 114) como *“Toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime total ou parcialmente público”*. Mas, esta lei não exige que o contribuinte utilize o serviço; basta que a administração lhe disponha. Como exemplo, a taxa de coleta de lixo residencial cobrada pelas prefeituras é devida, independente da utilização do serviço de coleta.

Assim, se observa que a diferença substancial entre a taxa e o imposto é que naquela ocorre atividade do Estado ao cobrar o tributo, enquanto neste inexistente qualquer ato de contrapartida do poder público para cobrar a exação.

Sobre as taxas, é importante lembrar que a CF/88 (BRASIL, 1988) não faz rol taxativo, como fez com os impostos, pois não existe possibilidade de prever todos os serviços públicos e/ou as formas como os entes públicos exercerão o poder de polícia administrativa.

A Contribuição de Melhoria (CM) é o último imposto propriamente dito previsto e, igualmente à taxa, é vinculada a uma ação positiva do poder tributante, sendo definida no CTN da seguinte forma:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966)

A ação do ente público que autoriza sua cobrança é a realização de obras públicas que gerem valorização do imóvel do contribuinte. Igualmente a taxa, não tem finalidade de gerar recursos para a pessoa tributante, pois a *“contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra”*, CTN art. 82, §1º (BRASIL, 1966), bem como não poderá ser cobrado do contribuinte nenhum valor superior à valorização do imóvel obtida com a obra.

Embora subutilizado pelos governos, a CM é eficaz instrumento para realização de obras públicas e justo instrumento de política urbanística das cidades brasileiras, como prevê o Estatuto das Cidades (Lei nº 10.257/2001) (BRASIL, 2001). É um tributo comum, podendo ser instituído por qualquer um dos entes que compõem a federação, desde que realize a obra que gere valorização do imóvel do contribuinte.

Outra espécie de tributos são as Contribuições Especiais ou Sociais, que fazem parte do STN. Previstas na CF/88, art.149, (BRASIL, 1966) podem ser instituídas pela União, Estados e Municípios, através de LC. São conhecidas como contribuições parafiscais, pois são instituídas pelo ente com competência tributária, mas arrecadada por terceiro. Explica Carrazza (2012, p. 648) que *“[...] as chamadas ‘contribuições parafiscais’ são, por sem dúvida, tributos, podendo, pois, revestir-se da natureza jurídica de imposto, de taxa ou de contribuição de melhoria (conforme a materialidade de suas hipóteses de incidência)”*.

A CF/88 (BRASIL, 1988) prevê as seguintes contribuições especiais: para seguridade social (art.195 e 239), contribuições sociais gerais (art.149, 212 e 240), contribuição de intervenção no domínio econômico (art.149), contribuição no interesse de categoria profissional ou econômica (art.149), contribuição para regime previdenciário próprio (art.149 e 40) e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A).

Por fim, a última espécie de tributo previsto na CF/88 (BRASIL, 1988) é o Empréstimo Compulsório (art. 148); apenas a União poderá instituir essa modalidade de exação. Seu objetivo é compulsoriamente, obter empréstimo dos contribuintes, devendo os valores obtidos serem devolvido em dinheiro, não sendo aceita a devolução em bens ou serviços.

Contudo, o legislador constitucional (BRASIL, 1966) permitiu sua instituição em apenas dois casos, a saber: 1) para atender despesas extraordinárias decorrente

de calamidade pública, ou guerra externa ou sua eminência (art.148, inc. I); e, 2) no caso de necessidade de investimento público urgente e relevante, que não seja crível aguardar para a realização do investimento (art.148, inc. II).

No Quadro 1, apresentam-se de forma sistematiza os tributos previstos na CF/88 (BRASIL, 1988), bem como a competência correspondente de cada esfera (federal, estadual e municipal).

Quadro 1 – Síntese sobre os tributos no Brasil e respectivas competências tributárias entre os Entes da Federação.

TRIBUTOS	Conceito	Competência
Taxa	Tributo que decorre de atividade prestada pelos Entes Federados aos cidadãos,	União, Estados, Distrito Federal e Municípios
Contribuição de Melhoria	Tributo que decorre de obras que geram valorização imobiliária.	União, Estados, Distrito Federal e Municípios
Impostos	<i>Tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.</i>	União, Estados, Distrito Federal e Municípios
Contribuições Especiais	<i>Tributo cuja receita tem destinação específica. Como por exemplo, antiga CPMF-Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, cuja destinação era para área de saúde.</i>	União, Estados, Distrito Federal e Municípios
Empréstimo Compulsório	Tributo que decorre do poder da União exigir transferência transitória de valores dos particulares para si, devendo o valor ser restituído.	Somente União

Fonte: Adaptado de Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Assim, apenas a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão exigir tributos dos contribuintes através de impostos, taxas, contribuições especiais, contribuição de melhoria ou empréstimo compulsório, sendo vedada a utilização de qualquer outra forma de tributo, não contidas no STN.

1.2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: ELEMENTOS E DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO

O ordenamento jurídico foi omissivo, referentemente à definição da obrigação tributária. Porém, esta nada mais é do que uma obrigação jurídica. Venosa, citando Clóvis Beviláqua, diz que obrigação, na acepção jurídica é:

[...] a relação transitória de direito, que nos constringe a dar fazer ou não fazer alguma coisa, em regra economicamente apreciável, em proveito de alguém que, por ato nosso ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude da lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão. (VENOSA, 2002, p. 25)

A obrigação tributária possui como particularidade não necessitar da manifestação de vontade do sujeito passivo, mas apenas de imposição legal, devido ao Princípio da Legalidade, previsto na CF/88, que determina:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL, 1988).

Portanto, podemos definir obrigação tributária como o vínculo jurídico, decorrente de lei, que obriga o cidadão ao pagamento pecuniário, ou fazer, ou não fazer algo em benefício do Estado (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios). Embora não a defina, o CTN a classificou em:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966)

A Obrigação Tributária Principal é o próprio dever do contribuinte em dar pecúnia ao poder público, quando ocorre a situação o qual o legitima (fato gerador) exigir tal pagamento. A Obrigação Tributária Acessória decorre de situações em que a lei obriga o contribuinte a fazer ou não fazer alguma coisa em favor do poder público.

O CTN faz a identificação dos elementos da obrigação tributária como sendo o fato gerador, base de cálculo, alíquota, o sujeito passivo e o sujeito ativo, conforme demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2- Síntese dos elementos da obrigação tributária.

Elementos da Obrigação Tributária	Conteúdo
Fato Gerador	Situação de fato que faz nascer a obrigação tributária.
Base de Cálculo	A repercussão econômica do fato gerador que incide a obrigação tributária.
Alíquota	Fator de multiplicação sobre a base de cálculo para determinar o tributo devido.
Sujeito passivo	Pessoa física ou jurídica obrigada a pagar o imposto
Sujeito ativo	Pessoa jurídica de direito público que pode exigir o imposto.

Fonte: Adaptado de Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

O fato gerador da obrigação principal “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art.114) e o fato da obrigação acessória é “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (art.115). Amaro explica que:

O fato gerador do tributo é uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviços, importar mercadorias estrangeiras etc. Por isso, diz-se que adquirir renda é o fato gerador do imposto de renda. (locução elíptica para expressar o fato gerador da obrigação de pagar imposto de renda). (AMARO, 2004, p. 255)

Então, fato gerador é a situação descrita pela lei, que é praticada ou que ocorre, geralmente, em favor do sujeito passivo (contribuinte) que faz nascer o dever de prestar pecúnia ao sujeito ativo (poder público). Por seu turno, a obrigação acessória é definida por exclusão, sendo toda obrigação determinada pela lei que não seja o pagamento pecuniário do tributo. Geralmente, são ligadas a obrigações de fazer. Como no caso do imposto de renda, é obrigação do contribuinte fazer a declaração de suas rendas anuais, ou de não fazer, como no caso de tolerar as ações de fiscalização.

A base de cálculo é o valor sobre o qual sofrerá a tributação, devendo ser prevista na lei que instituir a obrigação tributária, CTN, Art. 97, IV (BRASIL, 1966). Ávila (2011, p. 2011) explica que “[...] A base de cálculo, conhecida também por base imponible, portanto, é um critério utilizado para mensurar o montante do tributo”. Assim, a base de cálculo é a repercussão econômica do fato gerador. Na compra e venda de um imóvel, é o valor venal do imóvel; na prestação de serviço, é o valor cobrado pela execução do serviço, por exemplo.

A alíquota é o que se aplica sobre o valor da base de cálculo para determinar o imposto devido, devendo ser expressamente prevista em lei. Amaro (2004, p. 257) explica que “[...] A alíquota, geralmente, é representada por um percentual, cuja aplicação sobre a base de cálculo [...] revela o quantum debeat”. Porém, a alíquota pode ser específica ou *ad valorem*, quando representar um valor específico decorrente da base de cálculo.

O sujeito passivo é definido pelo CTN (BRASIL, 1966) como sendo “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, subdividindo em contribuinte ou responsável. O contribuinte é a própria pessoa do qual decorre o fato gerador, como, por exemplo, quem adquiriu a renda, no caso do imposto de

renda. O responsável tributário é pessoa que, embora não ligada ao fato gerador, a lei atribuiu dever de pagar o imposto no lugar do contribuinte. É o caso do sucessor do contribuinte (art. 131, inc. II) e do inventariante, pelos tributos do inventário (art. 134, inc. IV). A responsabilidade sempre decorrerá de expressa disposição legal, tendo alguns casos previstos no CTN (BRASIL, 1966).

É importante esclarecer que a capacidade de ser sujeito passivo da obrigação tributária não depende da capacidade civil, art. 126, inc. I, CTN (BRASIL, 1966). Assim, os absolutamente incapazes e os relativamente capazes poderão ser sujeitos passivos da obrigação tributária. Por exemplo, se um menor de dezesseis anos recebeu a propriedade de um imóvel, será devedor do IPTU, mesmo que não tenha discernimento para compreender a sua relação jurídica com a coisa, e as implicações tributárias dela.

Por seu turno, o sujeito ativo da obrigação tributária “*é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.*”, art. 119, CTN (BRASIL, 1966). Portanto, é a pessoa de direito público, que, no uso de suas competências constitucionais, instituiu o imposto e tem competência de exigir o cumprimento do mesmo pelo sujeito passivo.

Em relação ao conceito de domicílio, o mesmo não tem sua origem no Direito Tributário, sendo definido pelo Código Civil (CC) (BRASIL, 2002). Para a pessoa física, define como “*o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.*” (art. 70) e, para a pessoa jurídica:

Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:
I - da União, o Distrito Federal;
II - dos Estados e Territórios, as respectivas capitais;
III - do Município, o lugar onde funcione a administração municipal;
IV - das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos. (BRASIL, 2002)

Observa-se que o CC deixou abertas duas possibilidades de definir o domicílio tributário das pessoas jurídicas de direito privado. A primeira delas é baseada em uma questão material, pois leva em consideração o local onde de fato funcionam as diretorias e administrações. A segunda delas é baseada em uma questão formal, sendo o local onde os estatutos ou atos constitutivos fixaram como domicílio. O CTN (BRASIL, 1966) define os parâmetros do domicílio tributário das partes da seguinte forma:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior. (BRASIL, 1966)

Pela redação legal, a regra adotada é que o domicílio tributário será eleito pelo contribuinte. Quando não houver a eleição do contribuinte de seu domicílio tributário, será fixado conforme as regras determinadas nos incisos do dispositivo colacionado.

Contudo, o CTN (BRASIL, 1966) fixa, como exceção, que a autoridade administrativa (sujeito ativo da obrigação tributária) poderá não aceitar o domicílio tributário, quando gerar embaraço à fiscalização ou à arrecadação. O domicílio tributário apresenta grande relevância, pois, em muitos casos, acaba definindo o sujeito ativo da obrigação tributária, sendo o caso ISS, ICMS, etc.

1.3 TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO

Entre muitas funções, nossa Constituição tem a finalidade de limitar o poder do Estado em exigir tributos do cidadão, explicitando os tributos que poderão ser exigidos e quem poderá exigí-los do cidadão. Por isso, podemos afirmar que a CF/88 é a primeira fonte material do Direito Tributário, pois nenhuma norma poderá determinar tributo, se nela não houver previsão. Por competência tributária, Carrazza entende que:

Em suma, a competência tributária identifica-se com a permissão para criar tributos, isto é, como o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. Como vimos, a Constituição conferiu este direito subjetivo às pessoas políticas e a ninguém mais. E – agora acrescentamos – de modo inalterado. É que as pessoas políticas, sendo simples delegadas, não têm poderes para alterar as faculdades que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema. (CARRAZA, 2012. p. 570)

Assim, competência tributária é o poder que a constituição atribuiu às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e Territórios) de criarem leis instituindo tributos. Expressamente, essa competência tributária foi deferida aos municípios da seguinte forma na CF/88.

Art. 30. Compete aos municípios:

[...]

III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; (BRASIL, 1988)

O alcance deste dispositivo é muito amplo, pois o município adquiriu na CF/88 status de Ente da Federação, com competência legislativa própria, não havendo possibilidade de ser exercida nem pelo Estado-membro que compor, nem mesmo pela União. Carrazza (2012, p. 202) pontua que “*Instituindo e arrecadando livremente seus tributos o Município reafirma sua ampla autonomia, em relação às demais pessoas políticas*”. A Carta Política determinou que:

Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

IV – (Revogado). (BRASIL, 1988)

Os impostos sobre os quais os municípios têm competência, segundo o artigo referido, são, o IPTU, o IBTI e o ISS, os quais serão abordados nas seções subsequentes.

1.3.1 Imposto sobre a propriedade territorial e urbana (IPTU)

O fato gerador do imposto é a propriedade de bens imóveis, casas, prédios, apartamentos, etc., bem como a propriedade de glebas situadas no perímetro urbano. Contudo, outros direitos reais sobre a coisa também podem ser fato gerador, tal como a posse, o domínio útil. (FÜHRER, 2007, p. 105). O CTN define da seguinte forma:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. (BRASIL, 1966)

No disposto no artigo sobre o que é imposto sobre propriedade territorial e urbana, se faz necessário aclarar algumas definições.

A primeira definição é sobre o que são bens imóveis, que, segundo o direito civil é: *“São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”*, CC, art. 79 (BRASIL, 2002).

A segunda definição é o que se entende por propriedade. Para o direito civil, é poder *“usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”*, CC, art. 1228 (BRASIL, 2002).

Contudo, a lei reconhece que o imposto também será devido em outros dois casos, servindo como fato gerador a posse sobre a coisa e o domínio útil sobre a coisa.

O CC e o CTN não definem o que é posse. Para Gonçalves (2003, p. 08) *“[...] posse é a conduta de dono. Sempre que haja o exercício dos poderes de fato, inerentes ao domínio ou propriedade ou a propriedade, existe a posse, a não ser que alguma norma diga que esse exercício configura a detenção e não a posse”*. Assim, a posse, que é fato gerador do imposto sobre propriedade urbana, é a conduta da pessoa que age como se proprietário fosse da coisa imóvel.

O domínio útil, outro fato gerador do IPTU, é um instituto decorrente da enfiteuse, o qual era definido pelo CC de 1916 da seguinte forma:

Art. 678. Dá-se a enfiteuse, aforamento, ou empraçamento, quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui à outro o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável. (BRASIL, 1916)

Sílvio explica que a finalidade do instituto era poder o proprietário transferir a posse direta da coisa (uso e gozo) para alguém e deste receber o pagamento periódico pela utilização da coisa (foro) (VENOSA, 2006, p. 620). Ocorre que o atual CC veda expressamente a constituição de novos aforamentos, porém reconhece a vigência dos já instituídos, inclusive para efeitos tributários.

Por fim, a última definição do alcance do IPTU é o que se compreende por urbano. O CTN, para evitar abusos por parte dos municípios referentes à cobrança dos impostos, determinou parâmetros objetivos para fixação de área urbana e incidência do imposto, a saber:

Art. 32. [...].

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de

melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado. (BRASIL, 1966)

O CTN determina que o imposto seja fixado sobre o valor venal do imóvel, que se compreende como o valor que atingiria em uma venda normal no mercado imobiliário, CTN, art. 33 (BRASIL, 1966).

A alíquota do imposto é fixada por lei municipal, sendo admitidos dois casos de progressividade, um fiscal e outro extrafiscal. A progressividade fiscal decorre do valor do imóvel e, conforme aumenta o valor do imóvel, aumenta a alíquota, CF/88, art. 156, §1º (BRASIL, 1988). A progressividade extrafiscal é o aumento da alíquota, quando há subutilização do imóvel. O sujeito passivo da obrigação tributária é o proprietário, o possuidor ou proprietário do domínio útil.

Para compreender a importância deste imposto para a realidade dos municípios, em Camaquã/RS, esse imposto representou, no período de 2010 a 2014, média de 3,80 % da receita total, conforme demonstrado na da Tabela 01,

Tabela 1 - Percentual de Arrecadação efetiva dos Impostos Municipais em Camaquã em relação à Receita Anual Estimada

<i>IMPOSTO</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>
ITPU	4,25	4,15	3,88	3,77	2,96
ITBI	1,18	1,22	1,19	1,20	1,05
ISS	4,32	3,99	3,88	3,99	5,57

Fonte: Elaborado com dados fornecidos pela Prefeitura Municipal de Camaquã/RS 2010-2014.

2.3.2 Imposto de transmissão de imóveis por ato inter vivos (ITBI)

Antes da CF/1988, o ITBI era de competência dos estados e do DF, como consta no CTN (art. 35). No entanto, com a nova disposição constitucional de 1988, este imposto passou a ser de competência dos municípios. Führer define o fato gerador deste imposto da seguinte forma:

Fato Gerador: transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos relativos às transmissões mencionadas. (Führer, 2007, p. 107)

A CF/88 (BRASIL, 1988), em seu artigo 156, inciso II, determina que o ITBI incida na transmissão onerosa entre pessoas vivas, a qualquer título, de bens imóveis e suas acessões físicas, os direitos reais, menos os de garantias, e a cessão de direitos e sua aquisição. Por oneroso, se compreende o que tem custo, o que não é gratuito.

A definição de bens imóveis e suas acessões é a mesma utilizada para o IPTU. Desta forma, a transmissão da propriedade, que ocorre com o respectivo registro da transferência de domínio junto ao Cartório de Registro de Imóveis (CRI) por ato oneroso, é um dos fatos geradores do ITBI. O CC determina que:

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código. (BRASIL, 2002)

A transferência dos direitos reais depende da existência do devido registro no CRI da circunscrição onde se localiza o imóvel para o qual o direito será transferido, sendo previsto pelo CC (BRASIL, 2002), no caso de transferência de propriedade.

O outro fato gerador é a transmissão de direitos reais diversos da propriedade, que também se adquirem com a transcrição no respectivo CRI. Ávila (2011, p. 450) lembra que “[...] São direitos reais sobre imóveis: a propriedade, a superfície, servidão, usufruto, uso, habitação, direito do promitente comprador de imóvel, concessão de uso especial para fins de moradia e a concessão de direito real de usos (art. 1225 do CC)”. A ocorrência destes fatos geradores depende das formalidades legais do respectivo registro ser atendidas.

O sujeito passivo da obrigação será determinado na lei municipal que fixar o imposto, pois ambos os sujeitos do negócio (adquirente e alienante) apresentam um ganho patrimonial com o negócio, o que é a causa da tributação. Então, cada município poderá eleger a quem caberá o ônus tributário, ao alienante ou ao adquirente.

O ITBI, como no caso do IPTU, também é devido ao município onde se situa o imóvel. Conforme a definição, ele não incide sobre direitos reais de crédito, pelo fato de não haver transferência de propriedade. Estes direitos reais apenas servem para garantir a solvência de uma dívida, determinados pela CF/88 (BRASIL, 1988). Os direitos reais de garantia, tais como alienação fiduciária, hipoteca e anticrese, não transferem a propriedade e, por isso, não são o fato gerador da obrigação

tributária. Nem incidem sobre a transferência da propriedade do bem imóvel de propriedade do sócio para a constituição do capital social de empresa, ou na incorporação, cisão ou fusão de pessoas jurídicas.

A base de cálculo é o valor venal do imóvel, ou seja, o valor que o bem atingiria em um negócio em condições normais. Desta forma, o fisco poderá desconsiderar o valor atribuído pelas partes do negócio, caso o considere inferior ao verdadeiro valor da transação. Sendo assim, o contrato não vincula a administração tributária. A alíquota do imposto é fixada por lei municipal. Contudo, não é possível a fixação de alíquota progressiva, pois “*é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do Imóvel*” (Súmula STF, nº 656).

O ITBI por ato entre vivos apresenta um valor significativamente menor para a receita municipal, quando comparado com o IPTU e o ISS. Em Camaquã/RS, esse imposto representou, no período de 2010 a 2014, a média de 1,16 % da receita total, conforme demonstrado na Tabela 01.

2.3.3 Imposto sobre serviço (ISS)

Como o ISS é o foco central desta pesquisa, esta seção limita-se à abordagem de forma geral, ficando a análise para o capítulo 2. O ISS, também conhecido como ISSQN, é de competência dos municípios e do DF e tem, como base legal, a LC 116/2003 (BRASIL, 2003) e o Decreto-lei (DL) nº 406/1968 (BRASIL, 1968).

O Fato Gerador do imposto é a prestação de alguns serviços, sendo seu sujeito passivo o prestador do serviço. Sua alíquota máxima é fixada pela LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003), no montante de 5% sobre a base de cálculo.

O ISS apresenta um valor significativo para a receita municipal de Camaquã/RS e representou, no período de 2010 a 2014, o percentual médio de 3,95 da receita total, como consta na Tabela 01.

No Quadro 3, demonstra-se os tributos de competência dos municípios brasileiros, conforme legislação vigente.

Quadro 3- Tributos de Competência dos municípios de acordo com a legislação vigente no Brasil.

Tributos	Fato Gerador	Base de Cálculo	Alíquotas
Taxas	Prestação de serviço efetiva ou potencial pelo Poder Público, ou o uso do Poder de Polícia	Fixada por Lei Local	Fixada por Lei local
IPTU	Propriedade, posse ou domínio de bens imóveis	Valor Venal do imóvel	Fixada por Lei Local
ITBI	Transferência de direitos reais imobiliários exceto os de garantias	Valor Venal do imóvel	Fixado por Lei Local
ISS	Prestação de Serviço, salvo os regulados em legislação especial	O Valor cobrado da prestação de serviço	Fixado por Lei Local, observado o limite máximo de 5%
CM	Realização de obra que resulte em valorização do imóvel	O valor da obra, limitado a valorização do imóvel obtida pela obra	Fixada por Lei

Fonte: Adaptado de Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), CF/88. (BRASIL, 1988), e LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003.)

2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO (ISS) E POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL

Neste capítulo, objetiva-se analisar de forma detalhada e aprofundada o ISS, incluindo seu fato gerador, seus atores e o conflito de competência existente entre os municípios. Insere-se nesta análise, também, a disciplina constitucional e a descrição das alterações legais de forma, bem como a posição dos tribunais (jurisprudência) sobre o tema.

2.1 BREVE HISTÓRICO LEGAL

A origem histórica do ISS é anterior à proclamação da República (1892). Harada (2008, p. 02) lembra que a primeira normativa foi a Lei Orçamentária nº 1.174 de 27 de setembro de 1860, quando “*surge o imposto sobre indústria e profissões mediante transformação do então vigente imposto sobre lojas, passando a abarcar qualquer atividade lucrativa*”.

Desde então, o ISS sempre fez parte do STN, em todas as Constituições Federativas da República. Na CF de 1891, o referido imposto era de competência dos estados-membros. A CF de 1934 manteve o imposto sobre serviços, então sobre indústria e profissões, na competência dos estados-membros. Na CF de 1946, a competência do ISS foi repassada aos municípios. Porém, através da Emenda nº 18 à CF de 1965 que o Imposto sobre Indústria e Profissões passou a ser de competência dos municípios. Harada (2008, p. 02) lembra que o disposto sobre o ISS na CF de 1967 repetia o disposto na Emenda nº 18 da constituição anterior, sendo parte de seu texto alterado por sua Emenda nº 01/1969.

A regulamentação infraconstitucional do ISS foi alterada por diversas normas desde sua criação. A primeira regulamentação na forma atual foi dada pelo CTN e, posteriormente, pelas seguintes normas: DL nº 408/1968 (BRASIL, 1968), DL nº 834, de 08 de setembro de 1969 (BRASIL, 1969), LC nº 22, de 09 de dezembro de 1974 (BRASIL, 1974), Lei nº 7.192, de 05 de junho de 1984 (BRASIL, 1984), LC nº 56, de 15 de dezembro de 1987 (BRASIL, 1987), LC nº 100, de 22 de dezembro de 1999 (BRASIL, 1999) e, por fim, pela LC nº 116, de 31 de julho de 2003 (BRASIL, 2003).

Todas estas normativas posteriores ao DL nº 408/1968 (BRASIL, 1968) apenas procederam a parcial derrogação da norma, ou seja, havendo parte que

ainda se mantém em vigência, após 47 anos de sua edição. É importante frisar que o referido DL apenas determina normas gerais sobre o ISS, cabendo, desde 1965, a cada município realizar sua regulamentação, conforme determinado pela Emenda Constituição nº 18/1965, que alterou a CF de 1946 (BRASIL, 1946).

Em suma, foi este o comportamento histórico da norma legal sobre ISS ocorrida no Brasil, que vai desde sua mudança de nomenclatura (imposto sobre indústria e profissões) até a competência legislativa (que era dos estados-membros e atualmente pertence aos municípios e ao DF).

2.2 REGULAMENTAÇÃO DO ISS: CONSTITUCIONAL, INFRACONSTITUCIONAL POR LEI COMPLEMENTAR E POR LEI MUNICIPAL

A base legal do ISS está contida em: 1) CF/88 (BRASIL, 1988); 2) LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003) e DL nº 406/1968 (BRASIL, 1968); 3) Lei Local, as quais serão sistematizadas nas subseções subsequentes.

2.2.1 Regulamento pela Constituição Federal de 1988

A regulamentação constitucional começa na CF/88 (BRASIL, 1988) através do art. 156, o qual define que caberá aos municípios a cobrança do ISS, porém, determina a necessidade de LC para: *“I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”*

A CF/88 estabelece a competência tributária ativa aos municípios e ao DF. No entanto, determina que algumas matérias relativas ao ISS devam ser reguladas por LC, uma forma legislativa diferenciada, pois apresenta menor rigidez que a norma constitucional. Contudo, é mais difícil de ser alterada do que por Lei Ordinária. Moraes explica que:

Assim, a razão da existência da lei complementar consubstancia-se no fato de o legislador constituinte ter entendido que determinadas matérias, apesar de evidente importância, não deveriam ser regulamentadas pela própria Constituição Federal, sob pena de engessamento de futuras alterações; mas, ao mesmo tempo não poderia comporta constantes alterações através de um processo legislativo ordinário. O legislador constituinte pretendeu resguardar determinadas matérias de caráter infraconstitucional contra alterações volúveis e constantes, sem, porém, lhes exigir a rigidez que

impedisse a modificação de seu tratamento assim que necessário. (MORAES, 2006, p. 624)

Então, determinadas matérias o legislador considerou mais relevantes e optou por sua regulamentação por LC, que possui dois elementos distintivos das outras formas legislativas. O primeiro elemento é o formal, que reflete na maneira diferenciada para aprovação do projeto de lei pelo Poder Legislativo, em comparação com as demais leis. O segundo elemento é o material, pois a CF determina qual matéria deve ser regulada por Norma Complementar (NC), não cabendo ao legislador escolher.

A utilização de LC para fixar diretrizes mestras do ISS tem a finalidade de gerar segurança jurídica aos municípios, ao DF e aos contribuintes.

O Brasil, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, tem 5570 municípios². Assim, se cada município fizesse de forma livre a sua legislação sobre o ISS, haveria muitos conflitos, desde as modalidades de serviços a serem tributados, até o tamanho das alíquotas. Tal situação tornaria caótica a relação do Estado com os contribuintes do referido imposto. Para que isso não ocorresse, a CF/88 (BRASIL, 1988) estabeleceu a necessidade de LC para determinar as diretrizes básicas do ISS.

2.2.2 Regulamentação pela LC nº 116/2003 e pelo Decreto-lei 406/1968

Atualmente, o ISS é regulado pela LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003) e pelo DL nº 406/1968³ (BRASIL, 1968), que foi recepcionado pela CF/88 (BRASIL, 1988), com força de LC.

A NC regulamenta as diretrizes gerais sobre o ISS em apenas dez artigos, tornando-a bem sucinta, mas adequada ao fim a que se destina. Os artigos se referem, por ordem numérica a:

1) não realiza a definição de serviço, porém condiciona a sua incidência à ocorrência dos serviços descritos em sua lista anexa, bem como instrui que os

² http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm

³ Decreto-lei nº 406/68 é uma norma que, atualmente, apenas serve para complementar as disposições da Lei Complementar nº116/2003, no tocante da base de cálculo do imposto sobre serviço. Assim, não existe um conflito entre essas normas sobre a regulamentação do ISS, pois o que o Decreto-lei regulamenta, a Lei Complementar não regulamenta, podendo coexistam no ordenamento Jurídico Brasileiro.

serviços que elenca não são suscetíveis de incidência do ICMS, de competência dos estados. A definição de serviço será abordada quando analisado o fato gerador do ISS.

2) determina os casos em que o imposto não incidirá sobre os serviços prestados. Afasta a exação sobre a prestação de serviço para a exportação, mediante execução de contrato de trabalho, ou contrato regulado por outra lei especial, como, por exemplo, o de serviço de atleta profissional.

3) traça as regras para definição do sujeito ativo do imposto, determinando uma regra geral e vinte exceções a sua aplicação. Apresenta definições de domicílio para determinados serviços, para fins de interpretação dos domicílios.

4) apresenta a definição de domicílio tributário para efeitos de incidência do ISS.

5) define que o contribuinte do imposto é a pessoa física ou jurídica que prestar o serviço tributável.

6) prevê a possibilidade da imputação da responsabilidade do crédito tributário, decorrente da incidência do imposto, à terceira pessoa relacionada com o fato gerador, inclusive isentando o contribuinte do pagamento e podendo aplicar penalidades pelo inadimplemento.

7) determina que a base de cálculo do imposto é o valor total do serviço, bem como quais as situações em que os bens empregados pelo prestador não compõem a base de cálculo da tributação.

8) traça o limite máximo de 5%, que poderá ser fixado pelos municípios e DF, havendo revogação no tocante a alíquota mínima. Assim, os municípios poderão fixar alíquotas inferiores a 5%.

9) determina que sua vigência comece a partir da data de sua publicação, que foi 31 de julho de 2003.

10) determina as normas que foram expressamente revogadas com sua vigência.

Por fim, a LC nº 116/2003 possui um Anexo, contendo 193 itens, o qual descreve quais os serviços que sofrerão a incidência do ISS. A referida lista está anexada a este trabalho.

No Quadro 4, sintetizam-se as informações contidas na LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003).

Quadro 4 – Síntese da regulamentação do ISS.

Artigo	Conteúdo
1º - Caso de incidência	O imposto apenas será devido quando ocorrida a prestação de alguns serviços descritos no seu Anexo.
2º - Caso de não incidência	O imposto será devido se o serviço decorrer de prestação de serviço decorrente a regulamentação especial, tal como atleta profissional, empregados, etc.
3º - Sujeito Ativo	Determina os casos que o imposto é devido no local do domicílio do prestador, ou quando é devido no local da execução do serviço.
4º - Define domicílio do prestador	Determina que o domicílio do prestador seja o local onde exerce suas atividades.
5º - Define o Contribuinte	Determina que o contribuinte o ISS é o prestador de serviço.
6º - Prevê a Responsabilidade de Terceiro	Possibilita instituir a terceiro vinculado ao fato gerador a responsabilidade de reter e recolher o ISS ao Município.
7º - Define a Base de Cálculo do ISS	Determina que o valor total do serviço seja à base de cálculo, apenas possibilitando o desconto dos materiais empregados nos construção civil.
8º - Traça o limites máximo da alíquota a ser aplicada no ISS	Determina que as alíquotas empregadas não possam exceder 5,0 % (cinco por cento).
9º - Vigência	A partir de sua publicação em 31 de julho de 2003.
10 - Dispositivos que Revogou	Revogou os art. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Fonte: LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003). Elaborado pelo autor.

Os municípios e o DF deverão, também, observar o contido no DL nº 406/68 (BRASIL, 1968), no momento que realizarem a elaboração de suas normas locais sobre o ISS. Cabe esclarecer que o Decreto foi recepcionado pela CF/88 (BRASIL, 1988) com natureza de LC, pois regula matéria destinada a essa qualidade de normas. Apenas pode ser revogada, então, por NC.

Em seus primeiros sete artigos, o DL nº 468/68 (BRASIL, 1968) estabelece regras gerais para a regulamentação do ICM, não havendo aplicação alguma sobre o ISS. Existiu regulamentação apenas nos artigos oito ao doze, porém, houve revogação de parte deles, se mantendo em vigência apenas o artigo nono. O dispositivo em vigor regulamenta a base de cálculo.

O primeiro parágrafo prevê a ocorrência de tributação fixa quando o serviço for executado de forma pessoal pelo prestador de serviço. O segundo prevê que não comporá a base de cálculo os materiais empregados nas obras de construção civil, nem o valor da subempreitada, quando essa já for tributada. E o terceiro parágrafo estabelece que sociedades simples de uniprofissionais sejam tributadas, não pelo movimento econômico, mas por valor fixo por profissional habilitado a exercer a profissão. Os § 4º, 5º e 6º regulamentam a base de cálculo para as empresas que exploram a atividade de pedágio.

Portanto, o DL nº 406/68 é uma norma que, atualmente, apenas serve para complementar as disposições da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003), no tocante à base de cálculo do ISS. Não existe um conflito entre as normas sobre regulamentação do ISS, pois, o que o DL regulamenta a LC não regulamenta, podendo coexistirem no ordenamento jurídico brasileiro.

2.2.3 Regulamento pela Lei Municipal

A última regulamentação do ISS decorre de ato legislativo do município ou do DF onde ocorrer à cobrança. Nenhum poderá cobrar tal imposto utilizando como fundamento a LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003) e/ou o DL nº 406/68 (BRASIL, 1968), pois tais normas são pragmáticas, ou seja, não são autoaplicáveis, necessitando de outra norma para proceder à instituição do tributo.

Caberá aos municípios e ao DF proceder, mediante lei local, regulamentar a instituição do ISS, decorrente do contido no art.156 da CF/88 (BRASIL, 1988). Isso, porque, pelo art. 30, inc. I, atribui aos municípios competência para legislar sobre assuntos de interesse local, incluindo a cobrança de impostos de sua competência. Obviamente, devem observar as regras gerais contidas na LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003) e DL nº 406/68 (BRASIL, 1968).

Considerando que o Brasil, segundo o IBGE⁴, conta com 5570 municípios e que todos devem instituir o ISS, há em vigência o mesmo número de leis municipais regulamentando o referido imposto, sendo todos livres para instituir o imposto, devendo apenas observar as disposições hierarquicamente superiores, ou seja, o disposto na CF/88, LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003) e DL nº 406/68 (BRASIL, 1968).

⁴ http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtml

Exemplificando, o município de Camaquã/RS instituiu o ISS através da LM nº 471, de 19 de dezembro de 2003 (CAMAQUÃ, 2003), que, para se coadunar com a LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003), transcreveu suas regras. A lei camaquense conta com 47 artigos que regulam o imposto em seu território e que, além de repetir as regras contidas na LC do ISS, inclui questões sobre vencimento do imposto, livros obrigatórios, penalidade, etc.,

É impossível fazer um estudo detalhado de todas as legislações municipais em vigor de forma adequada, em face de sua quantidade. Por isso, é importante o Gestor Público/Agente Fazendário ter conhecimento da legislação federal, pois este deverá saber se não afronta norma hierarquicamente superior.

Se percebe que a matéria atinente à regulamentação do ISS é complexa. Embora a CF/88 (BRASIL, 1988) tenha deferido a competência de instituir o imposto aos municípios e ao DF, o que inclui a competência legislativa, esta não restou ilimitada, devendo ser exercida por quem de direito, dentro das limitações da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003) e do DL nº 406/68 (BRASIL, 1968), a fim de evitar antinomias no ordenamento jurídico, ou seja, não gerar conflito de competência.

2.3 SUJEITO PASSIVO E SUJEITO ATIVO DO ISS

Para entender o conflito ativo sobre o ISS, é necessário ter uma noção sobre os atores da obrigação tributária. As atribuições das leis locais devem ser as mesmas da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003), no tocante ao ISS. A relação tributária envolve, em regra, duas partes: o sujeito passivo, aquele que deve pagar, e o sujeito ativo, aquele que pode exigir o imposto. O sujeito passivo é o contribuinte, não existindo discussões sobre a matéria. Contudo, a observação realizada por Harada sobre a questão é pertinente:

O contribuinte é o sujeito passivo natural, isto é, a pessoa que praticou o fato típico ensejador da obrigação tributária. O responsável tributário é a terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributado, mas se acha vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. (HARADA, 2008, p. 53)

Então, o contribuinte do ISS é a pessoa que presta serviço mediante remuneração, cujo serviço não é regulado pela lei trabalhista ou outra norma especial, sendo os requisitos do CTN, art. 121 (BRASIL, 1966) e LC 116/2003, art. 5º (BRASIL, 2003).

Porém, como bem assevera o doutrinador, a lei pode atribuir a outro a responsabilidade pelo pagamento do imposto. Isso é possível, porque o art. 121 do CTN (BRASIL, 1966) prevê que a lei poderá atribuir a terceiro a obrigação pelo pagamento do imposto. Tal previsão está consignada no art. 6 da LC 116/2003 (BRASIL, 2003), que diz: “*poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*”.

A tributação por responsabilidade é utilizada, por exemplo, no município de Camaquã/RS, quando o prestador do serviço não comprova sua qualidade de inscrito no cadastro tributário, tornando o tomador do serviço obrigado a reter o valor do imposto e recolher aos cofres do município, Lei Municipal nº 471/2003, art. 7º (BRASIL, 2003).

Assim, o sujeito passivo da obrigação tributária do ISS, e desta forma o contribuinte, em regra, será o próprio prestador de serviço, mas, em casos especiais poderá ser um terceiro, sempre que a lei assim determinar.

Por outro lado, a fixação do sujeito ativo do ISS é o que causa a ocorrência do conflito de competência entre os municípios e o DF. Relembrando, sujeito ativo da relação tributária, segundo o CTN é:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. (BRASIL, 1966)

Desta forma, o sujeito ativo do ISS é o município, que pode instituir a obrigação tributária ao prestador de serviço. A LC 116/2003 apresentou um regramento complexo, a saber:

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

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – 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 anexa;

VII – 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 anexa;
VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
IX – 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 anexa;
X – (VETADO)
XI – (VETADO)
XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;
XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;
XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;
XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
XVIII – 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 anexa;
XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;
XX – 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 anexa;
XXI – 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 anexa;
XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.
(BRASIL, 2003)

A complexidade decorre da existência de duas regras para a cobrança do imposto. A norma traçou, como regra geral, que o imposto será devido no município de domicílio do prestador do serviço, independente do local da prestação, mas, em algumas hipóteses, o imposto será devido no local da prestação, independente do domicílio do prestador, contendo vinte exceções.

2.3.1 O conflito de competência e os critérios para definição do sujeito ativo.

A importância da observância dos critérios para a fixação do sujeito ativo está no fato de que, se forem observados, estaria afastada a ocorrência de conflitos de competência sobre o ISS, entre os entes da federação.

Segundo o Minidicionário da Língua Portuguesa, “**Conflito**, s. m. *Embate dos que lutam; alteração; choque; briga; disputa; pleito.*” (TERSARIOL. 1996, p. 146). Conflito ativo de competência tributária é quando mais de um ente da federação se atribui a competência em cobrar a exatidão, decorrente de um mesmo fato gerador. Como exemplos, quando dois municípios exigem o mesmo ITBI pela mesma alienação de um imóvel, quando dois estados cobram o mesmo ICMS pela venda do mesmo bem, etc.

Utiliza-se a expressão conflito de competência, pois, pelo STN, não será possível a cobrança do mesmo imposto por dois sujeitos ativos. O sujeito passivo deverá apenas um tributo. Assim, a expressão representa a disputa dos municípios pelo tributo, tanto que, em algumas situações, se utiliza a expressão guerra fiscal.

O conflito de competência ativo do ISS ocorre quando, tanto o município de domicílio do estabelecimento do sujeito passivo, quanto o da execução do serviço se declaram competentes para exigir o pagamento do imposto. Portanto, o conflito ocorre quando o sujeito passivo presta serviço fora do domicílio de seu estabelecimento.

Por isso, a LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003) determinou, no artigo terceiro, dois critérios para que os municípios e o DF regulassem o sujeito ativo da obrigação tributária do ISS em suas legislações locais, a fim de evitar a ocorrência do conflito de competência pelo imposto.

Um dos critérios a ser analisado para determinar o sujeito ativo, pela legislação federal, é a atividade exercida pelo prestador de serviço, o sujeito passivo da obrigação tributária. Se o serviço executado se enquadra em algum dos serviços descritos nos incisos do artigo terceiro da LC 116/2003 (BRASIL, 2003), é indiferente o local do domicílio do prestador, pois o imposto sempre será devido no local onde houver sua execução, afastando a regra geral.

O critério das atividades específicas, em que o imposto é devido no local da prestação do serviço, não gera polemica no momento da fixação da competência do sujeito ativo. Em regra, os municípios tendem a transcrever esse dispositivo em suas leis locais, assim afastando a possibilidade de conflito. É o caso do terceiro artigo da Lei Municipal nº 471/2003 (CAMAQUÃ, 2003), que transcreve os mesmos incisos do artigo terceiro da LC nº 116/2003, inclusive os vetados.

O outro critério a ser utilizado na fixação do sujeito ativo pelas legislações municipais e distrital é o domicílio do estabelecimento do prestador de serviço, como consta no caput do artigo 3º, da LC 116/2003 (BRASIL, 2003). Esse critério é geral, devendo ser aplicado a todos os demais casos não abarcados nas exceções, independentemente o local da prestação do serviço. Para a NC:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (BRASIL, 2003)

Caso a empresa não possua um estabelecimento constituído, ou seja, não tenha um local específico para prestar serviço de forma permanente ou transitória, o ISS será devido “*no local do domicílio do prestador*”. Essa regra é muito importante, pois, atualmente, muitas empresas não possuem um estabelecimento fixo e suas atividades acabam sendo executadas diretamente no local do tomador do serviço, como no caso, por exemplo, de empresas de serviços médicos.

Então, o critério geral para a definição do sujeito ativo está esculpido na LC 116/2003, sendo ele o domicílio do estabelecimento do prestador e, na ausência deste, o domicílio do próprio prestador do serviço, indiferente do local da execução da atividade. Harada justifica a aplicação do artigo terceiro da LC nº 116/2003, da seguinte forma:

Esse disposto diz respeito ao aspecto espacial do fato gerador. Em razão do princípio da territorialidade das normas jurídicas, o local da ocorrência do fato gerador identifica o município tributante.

[...]

Por isso, esse preceito em perfeita harmonia com o art. 102 do CTN, estabelece uma exceção ao princípio da territorialidade, estabelecendo como regra geral em matéria de ISS o local do estabelecimento prestador como sendo o local da prestação do serviço, ou seja, o local da ocorrência do fato gerador ou local onde o imposto é devido. A primeira parte desse art. 3º promoveu a substituição ativa do imposto, dando relevância ao local do estabelecimento prestador. A fixação de empresas ou estabelecimentos em determinada cidade é vital para o crescimento e o desenvolvimento do município, tanto que são conhecidos de longa data os tradicionais incentivos tributários concedidos pelo ente político local com o fito de atrair empresários.

Por meio de ficção jurídica, aquele art. 3º fixou a competência tributária do município cujo território estiver localizado o estabelecimento prestador do serviço, ou na falta desse estabelecimento, estiver domiciliado o prestador de serviço.

Essa ficção é legítima e constitucional à medida que dirime o conflito de competência entre os municípios, cumprindo a missão outorgada pelo art. 146 da Constituição Federal. (HARADA, 2008, p. 50)

Assim, para o autor, a NC determina que, fora das exceções dos incisos, existirá uma ficção jurídica de que o serviço foi prestado no local do domicílio do prestador do serviço, mesmo que seja executado em outro Município.

A LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003), se valendo do disposto no CTN (BRASIL, 1968), determinou a ocorrência de extraterritorialidade das normas municipais, a fim de permitir que o município de domicílio do estabelecimento do prestador de serviço fosse o sujeito ativo da obrigação tributária do ISS de todos os serviços prestados pelo sujeito passivo, dentro e fora de seu território, salvo os serviços contidos nas exceções.

Cabe lembrar a ficção jurídica contida no artigo terceiro da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003) de que “*O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador*” é uma técnica comum utilizada pelo Direito, pois, nem toda a atribuição de valor feita pela lei aos fatos representa uma realidade. Por exemplo, o direito determina que a pessoa seja criminalmente inimputável, quando menor de 18 anos, por não ter o discernimento sobre o ato praticado, ignorando se tal presunção seja verdadeira ou não, pois o menor de 18 anos poderá ter ciência de que sua conduta é criminosa.

Assim, a LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003) regula que, em regra, não importa onde o serviço seja prestado, e o imposto será devido no município de seu domicílio, fora as exceções. Se todos os municípios da federação observassem essa regra, inexistiria conflito de competência ativa do imposto, pois ele ocorre quando desconsideram tal regra de competência e se intitulam sujeitos ativos de todas as obrigações tributárias do ISS quando a execução da atividade ocorre em seu território.

2.4. FATO GERADOR DO ISS

O fato gerador da obrigação tributária do ISS é o contrato oneroso de prestação de serviço, definido no CC através de dois dispositivos, a saber:

Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, rege-se-á pelas disposições deste Capítulo.

Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição. (BRASIL, 2002)

É importante ressaltar que o que difere o contrato de prestação de serviço do contrato de trabalho é a subordinação. Neste, o trabalhador executa as ordens do

empregador; naquele, o prestador executa o trabalho na forma que lhe prouver, para atingir o efeito contratado pelo tomador.

Os dispositivos legais indicam que a definição de prestação de serviço é residual. Ou seja, não se enquadrando nas normas trabalhistas ou em lei especial, será prestação de serviço. Assim, qualquer conduta humana, com a finalidade de executar uma atividade para atingir um fim a terceiro, será considerada como prestação de serviço. Desde que não tenha regulamento específico, será contrato de prestação de serviço e regido pelos ditames do CC.

Ávila usa a definição de fato gerador, dada pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ), Luiz Fux, no Recurso Especial 888.852, sendo

o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro visando adimplir uma 'obrigação de fazer' (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado). O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação mercantil) que se traduz numa 'obrigação de dar' (art. 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI a obrigação tributária consiste num 'dar um produto industrializado' pelo próprio realizador da operação jurídica. (ÁVILA, 2011, p.453)

O Ministro faz particularização entre a prestação de serviço, perante outras atividades. Asseverou que, em todo contrato, existirá a execução de atividade humana, mas não significa que essa representará um contrato de prestação de serviço para fins de incidência do imposto sobre serviço. Será considerado contrato de prestação de serviço, para fins tributários, aqueles que a atividade humana seja o fim do contrato e não apenas o meio para atingir o objeto contratado.

Já Tauil prefere uma definição mais objetiva sobre o fato gerador deste imposto, sendo:

Pode-se dizer que o fato gerador do ISS é a prestação de serviço para terceiros, a título onerosos, prestado com autonomia de vontade, e sem vinculação empregatícia com o tomador do serviço.

Definindo que o fato gerador é a prestação de serviço, restaria entender o que vem a ser prestar serviço.

A prestação de serviço se origina de um contrato, tanto faz se tácito ou expresso. (TAUIL, 2009, p. 15)

A definição aponta dois pontos importantes. O primeiro ponto é que o fato gerador do imposto sobre serviço apenas existirá quando o contrato for oneroso, quando houver circulação de riqueza no negócio envolvido. Assim, as prestações de

serviço gratuitas não servirão como fato gerador do imposto. O segundo ponto é que o contrato de prestação de serviço não necessita ser um ato solene, dispensando a confecção de instrumento contratual, sendo necessário para configurar o fato gerador da obrigação apenas que alguém preste serviço mediante pagamento.

Da junção destas informações, podemos dizer que o fato gerador do ISS é todo contrato de prestação de serviço, sem necessidade de formação de instrumento escrito, de atividade não abrangida pelas leis trabalhistas e/ou leis especiais, prestado a outrem mediante remuneração, cujo objeto do acordo seja a prestação de serviço por si só.

Serviço, que é o núcleo do contrato de prestação de serviço, é segundo o Minidicionário da Língua Portuguesa:

Serviço. s.m. Ação ou resultado de servir; tarefa; emprego; estado militar; trabalho de criado, do empregado; obséquio; favor; serventia; passagem, passadiço, conjunto de pratos, talheres para as diversas refeições; iguarias que se serve, numa reunião ou recepção; penico; (bras.) feitiçaria por encomenda; (TERSARIOL. 1996. p. 393)

A definição demonstra que o vocábulo representa vários significados diversos, não sendo todas as definições juridicamente relevantes para efeitos de fato gerador do ISS. Apenas as definições ligadas à execução de tarefas são pertinentes ao fato gerador, como “*resultado de servir; tarefa*”.

Mesmo que a atividade humana se amolde na pequena parte de ações que se enquadram, juridicamente, como serviço, não significará sua aptidão para incidência do respectivo imposto. Isso, porque o legislador determinou que apenas alguns serviços devessem ser tributados.

O atual regulamento do ISS, LC nº 116/2003, indica quais as prestações de serviços que estão sujeitas a sua incidência, em seu anexo⁵. Se a atividade humana executada não se amoldar em um dos serviços descritos no regulamento, não se perfectibilizará o fato gerador da obrigação tributária. Os serviços sujeitos à incidência do imposto estão em constante evolução, desde a criação deste exarção. Lembra Harada (2011, p. 11) que “*A lista inicialmente continha 29 itens. Depois foi sendo ampliada sucessivamente para 66 (Decreto-lei nº 834/69), 67 (Lei*

⁵Devido à vastidão de serviços descritos no anexo da LC nº 116/2003, não serão analisados os serviços os quais sofreram incidência do imposto sobre serviço, pois não é objetivo deste trabalho a particularização de cada uma das atividades, mas sim um estudo sobre a competência ativa do imposto.

nº 7.195/84), 100 (Lei Complementar nº 56/87), 101 (Lei Complementar nº 100/99) e, atualmente, 193 itens (Lei Complementar nº 116/2003)".

Observa-se que, inicialmente, eram poucas atividades que sofriam a incidência do imposto. Com a evolução legislativa, número considerável de serviços passou a sustentar a cobrança do tributo. Houve um aumento de 164 atividades tributáveis, decorrente da evolução dos serviços prestados, acompanhada pela legislação do ISS.

Vale ressaltar que, apenas as atividades descritas na NC vigente, poderão ser tributadas, sendo o entendimento do STF, no Recurso Extraordinário 464.844 do Relator Min. Eros Grau, (STF, 2008, p. 317).

Portanto, o fato gerador do ISS é o serviço prestado, mas não todo, apenas aquelas atividades humanas descritas como serviço e atualmente, somente as elencadas no Anexo⁶ da LC 116/2003 (BRASIL, 2003). Se a atividade não se amoldar em algum dos 193 serviços descritos, não ocorrerá o fato gerador do ISS.

2.5 POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL SOBRE A COMPETÊNCIA DO ISS

Jurisprudência é o conjunto de decisões, no mesmo sentido, de determinado Tribunal⁷ sobre casos semelhantes. Venosa define jurisprudência, na introdução da sua obra Direito Civil, dizendo que:

O termo Jurisprudência, no Direito Antigo, significava a sabedoria dos prudentes, os sábios do direito. Significava a Ciência do Direito, e ainda hoje pode ser empregada nesse sentido, mas fora do campo que tratamos. A jurisprudência, como um conjunto de decisões, forma-se mediante o trabalho diuturno dos tribunais. É o próprio direito ao vivo, cabendo-lhe o importante papel de preencher lacunas do ordenamento nos casos concretos. (VENOSA, 2002, p. 46)

Os tribunais têm o trabalho de aplicar a lei no caso concreto com a finalidade de explicitar a vontade da norma e, muitas vezes, sanar eventuais omissões que ela

⁶As atividades passíveis de sofrerem a incidência estão descritas no ANEXO I deste trabalho, na coluna Lei Compl. nº 116/2003.

⁷ A estrutura do Poder Judiciário Brasileiro é prevista na Constituição Federal/1988 em seu artigo 92. A atividade jurisdicional é exercida pelos Juízes Singulares (1ª Instância), pelos Tribunais Regionais (2ª Instância), pelos Superiores Tribunais (3ª Instância) e pelo Supremo Tribunal Federal (última Instância). Sendo estruturado para que a instância seguinte sempre possa reformar a decisão da instância anterior. As decisões de 1ª instância são dadas o nome de sentença, e as das demais é dado o nome de acórdão. As decisões da instância hierarquicamente superior servem como orientação para as instâncias hierarquicamente inferiores.

tenha deixado ao aplicador. Sendo assim, a jurisprudência é, na verdade, o direito em sua forma dinâmica.

Contudo, a jurisprudência não é fonte do direito, ou seja, em regra, não é de observância obrigatória pelos legisladores, gestores públicos e membros do poder judiciário. Assim, não vincula sequer os juízes de primeiro grau. O mesmo autor explica que:

Os julgados não têm força vinculativa. Não pode ser considerada a jurisprudência como uma fonte primária do direito. Contudo é inelutável que um conjunto de decisões sobre uma matéria, no mesmo sentido, influa na mente do julgador que tende a julgar de igual maneira. Entretanto, não devemos olvidar que o juiz julga de acordo com a lei e não pode fazê-lo, em geral, contra a lei, além do que o julgado só tem efeito entre as partes envolvidas no processo. (VENOSA. 2002. p. 46)

Via de regra, as decisões dos tribunais não vinculam outros tribunais, juízes, ou a Administração Pública, salvo as decisões do STF nas ações de declaração de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade (CF art. 102, §2º) e nas súmulas vinculantes (CF art. 103-A) (BRASIL, 1988), que, obrigatoriamente, devem ser observadas por todos os órgãos do poder judiciário e pela administração pública.

Os efeitos da jurisprudência nas decisões administrativas são meramente instrutivos e serviriam para orientação nas tomadas de decisões dos gestores e servidores públicos, não sendo obrigatória sua observação pelos agentes, porque a CF/88 determina que a administração deva se pautar pelo mandamento da lei, Princípio da Legalidade, CF/88, art. 37 (BRASIL, 1988). Contudo, apresenta grande efeito na administração pública, conforme ensina Rosa, que lembra:

A jurisprudência, ou a reunião organizada de decisões proferidas num mesmo sentido, inspira o direito administrativo. Diversos doutrinadores não a reconhecem como fonte do direito, entendendo-a como mera fonte imediata ou de valor moral. Mas parece-nos acertado indicá-la como fonte, sendo marcante a sua influência em diversos institutos, tais como a responsabilidade civil do Estado, a intervenção na propriedade privada, na apuração de ilícitos funcionais, e, ainda, na dosimetria da sanção disciplinar. (ROSA,2006, p. 06)

A influência da jurisprudência sobre a administração pública atinge também o ISS. A posição adotada pelo STF sobre o sujeito ativo do imposto é uma das principais fomentadoras do conflito entre os municípios, sobre o imposto. Os entes da administração acabam utilizando a hermenêutica elegida na jurisprudência dessa Corte, para justificarem sua posição de que o ISS sempre será devido no local da prestação, e nunca no domicílio do estabelecimento do prestador.

Transposta essa ideia preliminar de definição de jurisprudência e seu efeito junto a Administração Pública, se faz necessária à análise da jurisprudência dos tribunais que se envolvem no julgamento de questões atinentes à competência ativa do ISS.

A primeira posição a ser investigada é do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS). Sua relevância decorre de ser o primeiro órgão colegiado do Poder Judiciário a que os municípios e contribuintes, no estado do Rio Grande do Sul, podem recorrer. Assim, suas decisões exercem influência sobre a Administração Municipal local.

A jurisprudência do TJRS aplica a interpretação a LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003) de que o imposto sempre será devido no local da prestação do serviço, e não nos vinte casos descritos como exceções, nos incisos do artigo terceiro da referida NC. Portanto, para o TJRS, o sujeito ativo do ISS sempre será o município onde ocorreu a execução de serviço, independente da atividade, conforme se observa na jurisprudência desta Corte⁸.

AGRAVO. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO NA FORMA MONOCRÁTICA, FORTE NA REGRA DO ART. 557 DO CPC. Tratando-se de matéria compreendida entre as hipóteses do art. 557 do CPC, havendo posicionamento deste Tribunal de Justiça e do STJ sobre o tema, autorizado estava o Relator ao julgamento singular, procedimento que visa uma jurisdição mais célere. APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO E ASSESSORAMENTO, MEDIANTE COMISSÕES. COMPETÊNCIA. LOCAL DO FATO GERADOR. ESTABELECIMENTO. A competência para a cobrança do ISS nos serviços de agenciamento e assessoramento, mediante comissões, é do município onde se realiza o fato gerador, desimportando a localização da sede da empresa. (...).

Agravo desprovido." (Rio Grande do Sul, Tribunal de Justiça. Agravo Nº 70054144092, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 25/04/2013). [grifamos]

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. MANDADO DE SEGURANÇA. COMERCIALIZAÇÃO DE PLANOS DE SAÚDE. LEGITIMIDADE DO MUNICÍPIO EM QUE OCORREU A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. O Município onde ocorreu a efetiva prestação do serviço é aquele competente para a cobrança do ISS, na medida em que é naquele local onde ocorre o fato gerador do tributo. Precedentes do STJ. No caso dos autos, o serviço prestado é a comercialização de planos de saúde, de forma que é o Município onde foram realizados os atos negociais que detém legitimidade para figurar no polo ativo da relação tributária. APELAÇÃO PROVIDA. (Rio Grande do Sul, Tribunal de Justiça. Apelação Cível Nº 70061310678, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Newton Luís Medeiros Fabrício, Julgado em 17/12/2014)

⁸ *Jurisprudência pesquisada no website do TJRS do endereço eletrônico (http://www1.tjrs.jus.br/busca/?tb=jurisnova#main_res_juris)*

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISSQN. NULIDADE DA CITAÇÃO. INOCORRÊNCIA. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. COMPETÊNCIA. A competência para o ISSQN é do município onde foi executado o serviço, podendo este atribuir a terceira pessoa a responsabilidade pela cobrança do crédito tributário e o seu efetivo recolhimento, nos termos da LC nº 116/2003, a qual prevê, ainda, a obrigação do responsável tributário em recolher, de forma integral, o ISSQN. [...]
(Rio Grande do Sul, Tribunal de Justiça. Apelação Cível Nº 70062898465, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Barcelos de Souza Junior, Julgado em 25/02/2015)

Os acórdãos foram selecionados, entre tantos que refletem a posição do TJRS sobre para quem é devido o ISS, de períodos diferentes, para demonstrar a constância das decisões sobre o assunto, posição consolidada na jurisprudência.

Por essa interpretação, há uma subversão do disposto na LC 116/2003 (BRASIL, 2003). O ISS deixa de ser devido ao município de domicílio do estabelecimento do prestador e passa a ser o da prestação do serviço. Conseqüentemente, as exceções contidas nos incisos do terceiro artigo da NC deixam de serem excepcionalidades e passam a ser a regra. Tal interpretação na aplicação da norma parece equivocada, quando analisada em confronto com a letra da lei.

A posição da jurisprudência do TJRS decorre da influência sofrida pela jurisprudência do STJ, sendo o terceiro extrato na pirâmide da organização judiciária brasileira. O STJ tem competência para reformar ou confirmar as decisões emanadas do TJRS. Por isso, os julgadores do tribunal regional tentam perfilar suas decisões em consonância com as decisões da corte hierarquicamente superior, ou seja, replicam a interpretação da lei existente.

A segunda posição jurisprudencial a ser analisada sobre o sujeito ativo do ISS é do STJ. Este Colegiado de Julgadores possui jurisdição em todo o território nacional, sendo o destinatário recursal contra as decisões de todos os Tribunais de Justiça do Brasil, por ser o terceiro extrato (instância) do Poder Judiciário. Além disso, a CF/88 (BRASIL, 2003), expressamente, lhe atribuiu competência para dirimir os conflitos existentes entre normas e atos da Administração Pública, em face das normas federais. Sua competência material sobre o tema vem exposta da seguinte forma:

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:
[...]

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
- b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)
- c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal. (BRASIL. 1988)

O STJ deve julgar recursos, quando a decisão anterior julgar válido ato de governo que contrarie lei federal, bem como a decisão de tribunal regional que a contrariar. Assim, a principal função do STJ é proceder ao controle da consonância das decisões e atos administrativos, perante a legislação federal, a fim de manter uma homogeneidade no ordenamento jurídico e afastar eventuais antinomias decorrentes dos exercícios dos poderes legislativos locais e das decisões jurisdicionais. Então, lhe cabe a última manifestação nas ações judiciais que envolvam o conflito de competência sobre o ISS. Quando algum conflito de competência ativa é levado ao conhecimento do Poder Judiciário, inevitavelmente, decorrerá sobre a violação dos ditames contidos na LC 116/2003 (BRASIL, 2003) pela lei local que fixou a competência do município em cobrar o imposto, nascendo, assim, a competência do STJ em se manifestar sobre o caso.

Infelizmente, a posição adotada pelo STJ acaba fomentando o conflito, pois interpreta que, na LC 116/2003 (BRASIL, 2003), o sujeito ativo da obrigação é o município onde efetivamente ocorreu a prestação do serviço, aplicando a regra do domicílio do prestador apenas nos casos em que não possa ser definido o local da prestação. Essa posição é consagrada como majoritária no STJ⁹.

O principal paradigma atual da jurisprudência do STJ sobre a competência ativa para exigir o ISS vem da decisão exarada no Recurso Especial REsp 1.060.210/SC, servindo como orientação inclusive para as decisões dentro deste próprio tribunal. O acórdão possuiu a seguinte ementa:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O

⁹ *Jurisprudência pesquisada no website do TJRS do endereço eletrônico (<http://www.stj.jus.br/SCON/index.jsp?novaPesquisa>)*

SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

[...].

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

[...]

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências.

Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consecutórios do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9o. do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

(Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1060210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013) [grifamos]

A emenda do acórdão indica que a posição do STJ é de que, na vigência do DL nº 406/1968 (BRASIL, 1968), competia ao município do domicílio do estabelecimento o ISS. Porém, com a vigência da LC 116/2003 (BRASIL, 2003), o imposto é devido ao município da execução do serviço. Assim, a posição dessa Corte Superior vem servindo para estimular a ocorrência do conflito de competência. Os municípios acabam adotando a sua interpretação para se determinarem como sujeitos ativos de todo ISS, quando a execução ocorre em seu território, inclusive de empresas estabelecidas em outros municípios, e não apenas nos casos das exceções dos incisos do artigo terceiro da referida lei.

Contudo, essa posição majoritária do STJ não vem sendo sufragada por todos os Ministros. A decisão mais recente sobre o assunto reconheceu que deve ser reconhecida a regra literal esculpida na LC 116/2003 (BRASIL, 2003), e, assim, sujeito ativo da obrigação tributária é o município onde o prestador de serviço tiver domicílio, mesmo que o serviço seja prestado fora do domicílio.

TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. SERVIÇO DE INFORMÁTICA. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXAME DE LEGISLAÇÃO LOCAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 280/STF.

1. Conforme consignado na decisão agravada, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.117.121/SP, Min.

Eliana Calmon, DJe de 29/10/2009, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento segundo o qual, na ocorrência do fato gerador sob a égide da LC 116/2003, à exceção de serviços de construção civil, o ISSQN é devido ao Município do local da sede do prestador de serviço.

2. Pela análise detida dos autos, verifica-se que o fato gerador é a prestação de serviços de informática (comércio de produtos novos e usados de informática, prestação de serviços na área de informática e locação de equipamentos de informática), ocorrido sob a égide da Lei Complementar 116/2003, que passou a competência para o local da sede do prestador do serviço, com exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do normativo federal em comento.

3. No caso, constata-se ainda que tais serviços, desenvolvidos pela empresa, não figuram entre as exceções contidas no art. 3º da LC 116/2003, o que significa dizer que a eles seria aplicável a regra geral de competência territorial para a cobrança do ISS, ou seja, o imposto considera-se devido no local do estabelecimento do prestador.

4. Ademais, a análise da afirmação da agravante - de que as notas fiscais e recibos juntados demonstram retenção na fonte dos valores relativos ao ISSQN pela Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso do Sul, o que a transforma na responsável tributária do imposto, nos termos do art. 6º da Lei Complementar 116/2003 - demanda reexame do contexto fático-probatório, inviável no Superior Tribunal de Justiça, ante o óbice da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial." 5. No tocante à análise da substituição tributária, a discussão esbarra, em Recurso Especial no óbice da Súmula 280/STF, aplicada por analogia. Isso porque o Tribunal de origem decidiu a questão com base na análise da Lei Complementar Municipal 59/2003, conforme pode ser observado na fl. 191, e-STJ.

6. Agravo Regimental não provido.

(Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Embargos de Declaração nº 392.416/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 06/04/2015) [grifamos]

Essa decisão é o primeiro passo para a alteração do paradigma da jurisprudência do STJ. Embora não existam elementos para determinar se o Acórdão do Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 392.416/MS servirá de paradigma para as futuras decisões da Corte Superior, a decisão é muito importante, pois representa o primeiro passo para que a interpretação do STJ sobre o sujeito ativo do ISS se coadune com o texto literal do artigo terceiro e seus incisos, representando a pacificação do conflito de competência ativa do ISS, ora comum entre os municípios.

Por fim, o STF não possui posicionamento sobre a definição do sujeito ativo do ISS. Embora sua posição seja no quarto extrato (instância) e ocupe o cume da pirâmide do Poder Judiciário, não é possível levar a seu conhecimento qualquer causa. Sua competência se restringe apenas ao controle de constitucionalidade das decisões, atos administrativos e leis, bem como o julgamento de determinadas pessoas políticas, art. 102. CF (BRASIL, 1988).

Eventuais conflitos de competência do ISS, que foram levados ao seu conhecimento, sequer foram analisados, pois, por se tratarem de possíveis violações ao disposto na LC 116/2003 (BRASIL, 2003), não violavam expressamente a CF/88 (BRASIL, 1988), afastando sua competência para julgar a matéria. Conforme se depreende das decisões pesquisadas junto ao STF¹⁰:

EMENTA: Agravo regimental em agravo de instrumento. 2. ISSQN. Competência. Art. 12 do Decreto-Lei 406/68. Local da prestação de serviço. Controvérsia infraconstitucional. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(Brasil. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 630393, em Agravo Regimental. Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 18/12/2007, DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008 EMENT VOL-02310-09 PP-01935)

Portanto, a maioria da jurisprudência dos tribunais brasileiros não coaduna com a melhor interpretação da LC nº 116/2003, pois acaba considerando que o ISS sempre será devido no local da prestação do serviço, independente do domicílio do estabelecimento do prestador mesmo fora dos casos previstos nos incisos do artigo terceiro, em detrimento à regra geral contida na NC, que fixa o município de domicílio do prestador do serviço como sujeito ativo da obrigação tributária do imposto, salvo as referidas exceções.

¹⁰ *Jurisprudência pesquisada no website do STF do endereço eletrônico (<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>)*

3 CONFLITO DE COMPETÊNCIA NO ISS: ANÁLISE DE UM EXEMPLO CONCRETO

O curso de Gestão Pública Municipal tem por escopo aperfeiçoar os servidores da Administração Pública Nacional. Sua finalidade não é meramente acadêmica, mas prática. É fornecer subsídios aos servidores para melhor desempenharem suas funções. Assim, a pesquisa não pode se limitar apenas a situações hipotéticas, devendo refletir uma situação real vivenciada pela Administração Pública Municipal.

A problemática sobre o conflito de competência envolvendo os municípios quanto à definição do sujeito ativo do ISS é uma situação real vivenciada pelas Secretarias de Fazenda municipais. Recentemente, um caso envolvendo essa temática foi enfrentado pela Secretaria da Fazenda de Camaquã/RS, servindo de alicerce para essa pesquisa. Contudo, o CTN determina que:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (BRASIL, 1966)

O dispositivo estabelece uma garantia fundamental do contribuinte, a saber, o direito de sigilo fiscal. Desta forma, não se pode declinar o nome ou outro elemento que permita identificar o sujeito passivo de um caso concreto. Contudo, mesmo sem declinar dessas informações, é possível demonstrar um caso hipotético, à luz da realidade vivenciada pelos municípios no que se refere ao tema aqui abordado.

A cidade de Camaquã é polo do Corede Centro-Sul¹¹, local onde se estabelecem 3.888 empresas, sendo que 1.832¹² são de prestação de serviços. Essas empresas prestam serviços para tomadores em outros municípios menores, como Cristal, Arambaré, Chuvisca, Dom Feliciano, dentre outros. Assim, o fluxo de serviços ocorre de Camaquã para estes municípios.

A experiência mostra o caso de uma determinada empresa prestadora de serviços médicos, com domicílio em Camaquã, conforme o Cadastro Nacional de

¹¹ <http://www.fee.rs.gov.br/perfil-socioeconomico/coredes/detalhe/?corede=Centro-Sul>

¹² Prefeitura Municipal de Camaquã. Banco de dados. 04/05/2015

Pessoa Jurídica (CNPJ), possuindo Alvará de Localização e Funcionamento nessa cidade. A referida empresa foi contratada pelas Prefeituras de Arambaré/RS, Chuvisca/RS e Dom Feliciano/RS para prestar serviços médicos à população das respectivas localidades.

Após a prestação de serviço, a Prefeitura de Chuvisca/RS exigia que a empresa consignasse na nota a ocorrência da retenção do ISS pela fonte pagadora. Assim, a prestadora de serviço receberia o valor contratado, descontado o ISS, retido pela referida prefeitura. A retenção é prevista pelo CTN, da seguinte forma:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (BRASIL, 1966)

Assim, os municípios podem determinar que houvesse a retenção do ISS no momento do pagamento pelos tomadores de serviço, bem como eles mesmos podem reter o valor do imposto, quando forem os tomadores de serviços.

Por outro lado, quando a mesma prestava serviços médicos à Prefeitura de Dom Feliciano/RS, não havia exigência para a retenção do ISS na fonte pagadora, sendo o valor total contratado entregue à empresa.

Ocorre que a empresa é domiciliada em Camaquã e a legislação municipal sobre ISS segue os parâmetros de competência fixados pela LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003). No processo de fiscalização da Prefeitura de Camaquã, foi constatado que o imposto referente às notas fiscais emitidas, cujo tomador do serviço era a Prefeitura de Chuvisca, não havia sido recolhido. Foi constatado que o domicílio da empresa era no município de Camaquã/RS, onde o artigo 3º, da Lei Municipal nº 471/2003 (CAMAQUÃ, 2003) repete o artigo 3º, da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003). Como não houve o recolhimento do ISS à Prefeitura de Camaquã, a mesma procedeu ao lançamento do ISS referente aos serviços prestados à Prefeitura de Chuvisca, por compreender que lhe era devido e constitui crédito tributário.

A referida empresa apresentou impugnação administrativa ao lançamento, alegando que o ISS das notas emitidas para a Prefeitura de Chuvisca já havia sido retido por aquele município, entendendo não dever imposto lançado pela SEFAZ de Camaquã. A impugnação não foi acolhida, sob o fundamento de que a Lei Municipal

nº 471/2003 (CAMAQUÃ, 2003) determina que, para atividade médica, o ISS é devido no domicílio do prestador e não no local da prestação, sendo a mesma diretriz esculpida na LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003).

A lei camaquense que trata do ISS determina:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XX, quando o imposto será devido no local: (CAMAQUÃ, 2003)

Embora o município de Chuvisca tenha procedido à retenção do ISS da atividade prestada, o município de Camaquã, de domicílio do estabelecimento da referida empresa, procedeu à tributação das notas, com a constituição do crédito tributário, em observância a sua legislação interna e os ditames da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003).

A principal consequência para o contribuinte, em decorrência deste conflito ativo entre os dois municípios (Camaquã e Chuvisca) em relação ao ISS, foi à bitributação do fato gerador.

No caso prático declinado, houve uma relação tributária entre a empresa e o município de Chuvisca e outra, entre a empresa e o município de Camaquã. Com o conflito de competência, ocorrem duas relações obrigacionais tributárias distintas do mesmo fato gerador e do mesmo sujeito passivo, apenas alterado o sujeito ativo. São distintas, pois ocorrem independentemente uma da outra, sendo indiferente a alegação do sujeito passivo da ocorrência da tributação por parte do outro município.

Mesmo que a lei local de qualquer município viole o disposto no regulamento da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003), a Administração Fazendária do município deverá proceder ao lançamento do ISS, sempre que constatar a ocorrência do fato gerador do referido imposto descrito em sua lei, pois este é ato vinculado. Por exemplo, mesmo que o agente fiscal do município de Camaquã seja ciente de que o ISS sobre o mesmo fato gerador já tenha sido lançado pelo outro município (neste caso, Chuvisca), deverá proceder à constituição do crédito em atendimento à legislação local em vigor.

Tecnicamente, não é possível um município impugnar o lançamento realizado pelo outro, quer administrativamente, quer judicialmente, por não fazer parte da relação tributária do ISS. A relação tributária do ISS é formada pelo sujeito ativo, que instituiu o imposto (município), e pelo sujeito passivo (que pratica o fato gerador da obrigação tributária). Assim, não existe forma de um terceiro, mesmo sendo outro

município que alega ser credor do imposto, impugnar o lançamento, pois a legitimidade neste caso é apenas do sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do CTN.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo; (BRASIL, 1966)

O sujeito passivo possui o direito de impugnar o lançamento do ISS, que, em tese, poderia culminar na extinção do crédito indevidamente lançado por um dos municípios. Contudo, através da impugnação administrativa não se obtém tal resultado, pois as administrações fazendárias dos municípios procederam ao lançamento com a observância da legislação local vigente. Nesse caso, uma delas está em desconpasso com a LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003).

Neste caso concreto apresentado, a norma que conflita com o disposto na legislação federal é a Lei Municipal nº 470/2005, de Chувиска, que dispõe:

Art.4º [...]

§2º - Independente do disposto no caput e no § 1º deste artigo, o ISS será devido ao Município de Chувиска sempre que seu território for o local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, ou na falta de estabelecimento, do seu domicílio, no caso de serviço proveniente do exterior do País, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. (CHUVISCA, 2005)

A gestão tributária de Chувиска/RS acaba dando uma interpretação extensiva ao contido neste dispositivo de sua lei municipal, a fim de incluir como devido o ISS, sempre que o tomador tenha estabelecimento ou domicilio em seu território, independente do domicilio do estabelecimento do prestador ou do serviço prestado. É inegável que a jurisprudência dominante, tanto do TJRS, quanto do STJ, são fomentadores desta hermenêutica, pois desconsideram a regra geral contida no caput do artigo terceiro da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003).

A única solução ao contribuinte é apelar ao Poder Judiciário, com a finalidade de anular um dos lançamentos e pedir a restituição do ISS perante um dos municípios, gerando custos de transação (advocatícios, judiciais e outros) à referida empresa prestadora de serviços. Muitas vezes, opta por pagar em duplicidade por ser menor o custo, comparativamente ao que teria como os judiciais e honorários, sem contar o longo período de tramitação no âmbito do judiciário, podendo impactar na atuação da empresa com o setor público, dentre outras razões. Sendo assim, foi isto o que optou a empresa do caso, tendo em vista que não houve ação judicial.

É relevante salientar que o lançamento e o pagamento do ISS ao município de Camaquã ocorreram mediante fiscalização individual na empresa do estudo de caso, o qual é efetuado por amostragem de contribuintes.

Considera-se imprescindível que os agentes fazendários possuam o conhecimento sobre o conflito de competência ativa do ISS entre os municípios e as regras legais de fixação da competência do sujeito ativo contidas na LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003) e no DL nº 406/1968 (BRASIL, 1968), afastando a perda indevida de receita tributária decorrente deste conflito.

O conflito de competência descrito viola os princípios norteadores do STN, pois representa bitributação, gerando uma instabilidade jurídica nas relações entre os contribuintes e os municípios envolvidos.

O fato de dois municípios cobrarem o mesmo ISS do mesmo fato gerador ataca o princípio da segurança jurídica na tributação, descrito por Carrazza (2012, p. 425). Por esse princípio, o contribuinte deve saber as repercussões patrimoniais as quais está sujeito com a ocorrência do fato gerador, pois a CF/88 lhe garante o direito à propriedade privada, e a exigência tributária é uma intervenção na propriedade privada. Logo, a insegurança jurídica surge quando o contribuinte não sabe qual dos municípios é o sujeito ativo da obrigação tributária, pois ambos se declaram credores da obrigação nascida por um mesmo fato gerador.

Assim, o contribuinte é submetido à situação de incerteza, por não saber se o imposto do serviço que prestou fora de seu domicílio tributário será exigido pelo município onde executou o serviço. Isto acaba representando uma violação ao princípio da transparência fiscal, garantido pela CF/88, artigo 155 parágrafo §5. (AMARO, 2004, p.145)

A consequência da bitributação é que uma das exações representa um confisco. Amaro (2004, p. 142) explica que “*Confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado*” e que “*O art. 150, IV, [Constituição Federa/1988] veda a utilização do tributo com o efeito, ou seja, impede que a pretexto de cobrar tributo, se aposses o Estado dos bens do individuo*”. No caso da empresa de serviços médicos, declinado no estudo de caso, a Prefeitura de Chuvisca procedeu ao confisco de valores do contribuinte, uma vez que o imposto, nos termos da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003), não lhe era devido.

Portanto, o conflito de competência dos municípios sobre a cobrança do ISS representa uma distorção das diretrizes contidas na CF/88, a qual sistematizou um STN harmonioso. Sua função é possibilitar a obtenção dos recursos pelos entes da federação e garantia aos contribuintes de que não tenham seus patrimônios aviltados por nenhuma das partes do Estado brasileiro, ou seja, pela União, estados, DF ou municípios, com cobrança indevida de tributos.

A jurisprudência dos tribunais, como estudada, não ajuda a pacificar o conflito. Ao contrário, o fomenta, com sua interpretação intensiva sobre o que seria o domicílio tributário do prestador de serviço e alargando seu alcance até o município onde o serviço foi executado. Por esta razão, alguns municípios, onde o serviço foi prestado, acabam exigindo o ISS de empresas de fora de seu território em todos os casos, e não apenas nos casos excepcionais dos vinte incisos do artigo terceiro da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003).

Ademais, é inegável que as posições dos tribunais, principalmente do STF, apresenta grande reflexo nas decisões dos municípios sobre a cobrança do ISS, pois, sendo a questão do conflito jurídica, as municipalidades creem que a melhor interpretação seria dada por um órgão de cúpula do Poder Judiciário.

Contudo, a decisão do Agravo Regimental nos Embargos de Declaração em Recurso Especial nº 392.416/MS, publicado em 06/04/2015, demonstra que o STJ começa a coadunar sua interpretação com o que expressa a LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003), passo importante para a pacificação deste conflito tributário entre os municípios.

Portanto, o estudo do caso concreto sobre o conflito de competência do ISS demonstra que a situação não é hipotética, mas real dentro das Secretarias de Fazendas Municipais, além de gerar prejuízo, tanto para os contribuintes, quanto para os municípios.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um dos principais desafios da Gestão Municipal é manter equilíbrio nas contas públicas, pois, com a CF/88 (BRASIL, 1988), a municipalidade passou a responder à população com uma série de serviços públicos (educação, saúde, infraestrutura, etc.), tornando um trabalho diuturno os gestores municipais manterem equalizada a balança entre o arrecadado e o gasto. Para isso, contam com a receita advinda do exercício da competência tributária que lhe defere a Carta Magna, dentre a qual está inserido o ISS, o ITBI e o IPTU.

O ISS é uma das principais fontes de renda própria dos municípios. No caso de Camaquã, foi, no período de 2010 até 2014, o imposto que mais contribuiu com a arrecadação tributária, representando em média 3,95% da receita total. Considerando a realidade financeira dos municípios, principalmente de Camaquã, segundo dados do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul¹³ (TCE-RS) (2014), a receita tributária no ano de 2014 representou apenas 12,22% da receita total. O ISS, segundo a Tabela 1 deste trabalho, representou 5,57%. Este imposto é indispensável, uma vez que é o tributo que mais financia as políticas públicas do município, cuja situação é agravada com o contexto de equilíbrio fiscal, mesmo que a maior parte, aproximadamente 70% dos recursos municipais, seja proveniente de repasses da União e do estado do RS.

Restou comprovado, através da análise da jurisprudência, que a ocorrência do conflito de competência envolvendo os municípios é questão ordinária na federação. Os inúmeros casos levados a conhecimento dos Tribunais Regionais e do STJ, que geraram a jurisprudência analisada, demonstram que existe uma guerra fiscal entre muitos dos municípios pela cobrança do ISS.

É necessário que os entes públicos se preparem para enfrentar essa questão de suma importância na arrecadação, sob pena de ocorrer esvaziamento parcial dos recursos decorrentes do ISS, uma vez que os contribuintes deixariam de recolher o imposto para o município devido, por já haverem recolhido para outro.

¹³ <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=20001:23:0::NO::>

Os municípios deveriam fazer cumprir, constando em suas legislações locais, as regras de competência delimitadas na LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003), a saber: 1) quando o serviço prestado na sede do prestador, o ISS será devido ao município de domicílio; 2) quando for prestado fora do município de domicílio do prestador, ainda assim será devido ao município do domicílio da empresa; e, excepcionalmente, 3) o imposto será devido ao município do local da prestação de serviço, em detrimento ao município de domicílio, apenas nas atividades de instalação de andaimes, palcos, execução de obras de engenharia e empreitada, demolição de edificação em geral, limpeza, coleta e reciclagem de lixo, manutenção e conservação de vias e imóveis, de jardinagem e decoração, controle e tratamento de afluentes, florestamento e reflorestamento, contenção de encosta, dragagem, guarda de bens ou estacionamento de vigilância de diversão, transporte municipal de fornecimento de mão-de-obra; de exposição, e, por fim, atividades de porto e outras previstas nos incisos do artigo 3º da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003).

A inobservância desta regra de competência pelos municípios acaba gerando duas situações alternativas conflituosas. A primeira situação representa perda de receita ao efetivo credor do ISS, tendo em vista que outro município indevidamente arrecadou o imposto, diminuindo a receita do município do domicílio do estabelecimento, apresentando distanciamento entre o orçamento previsto e o efetivamente arrecado. A segunda situação gera uma bitributação ao contribuinte, obrigado a pagar, pelo mesmo fato gerador, duas vezes o mesmo tributo, representando um aumento nos custos da empresa. Esta acaba repassando aos seus consumidores/tomadores, encarecendo o serviço e diminuindo a competitividade da empresa. Qualquer uma das situações é inaceitável do ponto de vista técnico-fazendário e do ponto de vista econômico, porque podem afugentar empresas de serviços dos municípios onde vigora este conflito.

Portanto, cabe aos municípios perfilarem suas leis de instituição do ISS aos ditames da LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003) e do DL nº 406/1968 (BRASIL, 1968), no que tange à competência, sendo a forma de extinguir esse conflito entre eles. Contudo, para isso ocorrer, três fatores são necessários.

O primeiro fator seria a mudança da posição de jurisprudência do STJ sobre o conflito de competência. A interpretação de que o sujeito ativo do ISS sempre será o município da execução do serviço é questão-chave para a formulação das leis

locais, em descompasso com a LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003). A mudança retiraria o respaldo das legislações locais sobre essa forma de fixar o sujeito ativo.

O segundo fator seria a mudança do comportamento dos contribuintes em face da bitributação. As empresas optam por realizarem o pagamento do imposto em dualidade, quer para evitar o conflito, quer por ser a alíquota máxima do ISS 5%, repassando este valor como custo aos tomadores de serviço, ou arcando com o prejuízo. Desta forma, os municípios que cobram indevidamente o ISS não sentem resistência por parte dos contribuintes prejudicados, não sendo obrigados a enfrentarem nenhum custo (financeiro ou político) para manter a cobrança do imposto. Isso gera a perpetuação da situação. Uma conduta de resistência dos contribuintes é necessária, para mudar o quadro atual.

Portanto, é necessário reavaliar a situação dos municípios dentro do STN, ou seja, a situação dos municípios no Pacto Federativo. Usando, como exemplo, o município de Chувиска, que exige indevidamente o ISS, a receita no ano de 2014, segundo o TCE-RS¹⁴, foi composta por 90% de transferências correntes, ou seja, um município com alto grau de dependência dos repasses do Estado e da União. Por este nível de dependência financeira, as decisões em matéria de gestão tributária deste município são voltadas a arrecadar toda verba tributária possível.

Por fim, o conflito de competência entre os municípios para a fixação do sujeito ativo do ISS é uma situação-problema, que não será resolvida mediante a alteração na legislação, pois já existe a LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003), que impede a bitributação, ao traçar regras de competência para fixação do sujeito ativo. São necessárias medidas complexas, que vão, desde uma reestruturação na posição dos municípios dentro do sistema tributário, ou seja, uma alteração no atual pacto federativo brasileiro, permitindo uma maior arrecadação própria, até uma alteração da posição passiva dos sujeitos ativos, quanto à bitributação do imposto. Contudo, são medidas necessárias para garantir a coerência e coesão do STN.

¹⁴ Fonte: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=20001:23:0::NO::>

REFERÊNCIAS

ALVES, Eliane Calmon. **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. Disponível em <<http://semef.manaus.am.gov.br/receita/files/2012/10/CTN-COMENTADO-DOCTRINA-E-JURISPRUD%C3%80NCIA.pdf>> . Acesso em: 16 de janeiro de 2015.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Nacional**. – 10. ed. – São Paulo : Saraiva, 2004.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. – 1ª. ed. – Porto Alegre : Verbo Jurídico, 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. – 22. ed. – São Paulo : Saraiva, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Contém as emendas constitucionais posteriores. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 10 de janeiro de 2002. **Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências**. Brasília, 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm> Acesso em: 23 janeiro 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências**. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em: 23 janeiro 2015.

BRASIL. Lei Ordinária nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**.. Brasília, 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 23 janeiro 2015.

BRASIL. Lei Ordinária nº 10.406, de 31 de dezembro de 1968. **Institui o Código Civil Brasileiro**. Brasília, 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm> Acesso em: 23 janeiro 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão em Recurso Especial 1060210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/>>. Acesso em: 14 abr. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão nº 939/2010. Acórdão em Agravo Regimental nos Embargos de Declaração em Recurso Especial Nº 392.416/MS**, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 10/03/2015, DJe 06/04/2015. <<http://www.stj.jus.br/>> Acesso em: 17 abr. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão Agravo de Instrumento 630393, Relator Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 18/12/2007, DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008 EMENT VOL-02310-09 PP-01935**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 10 abr. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 464.844 do Relator Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 083 de 09.05.2008, LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 317-322**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 10 abr. 2012.

CAMAQUÃ. Lei Ordinária nº 471 de 19 de dezembro de 2003. **Altera o Sistema Tributário do município na parte relativa ao imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN**. Disponível em: <http://www.camaracq.rs.gov.br/legislacao/2003/leg_2003_471.html> Acesso em 21 de janeiro de 2015.

CAMAQUÃ. Processo Administrativo nº 2180 de 27 de fevereiro de 2015. **Pedido Conforme Requerimento de Informações**. Disponível na Prefeitura Municipal de Camaquã/RS, Secretária da Administração. Acessado em 23/04/2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. - 28. ed. rev. e ampl. – São Paulo : Malheiros, 2012.

CHIEZA, Rosa Angela. **O Ajuste das finanças Públicas à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 196p. Tese de Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Economia - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. - 11 ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007.

CHUVISCA. Lei Ordinária nº 470 de 05 de outubro de 2005. **Dá nova redação ao Capítulo II do Título III do Código Tributário do Município, Estabelecido pela Lei 71/97 e da outras providências**. Disponível em < <http://www.camarachuvisca.rs.gov.br/anexos/1508.pdf>> Acessado em 04/05/2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. – 19. ed. – São Paulo : Atlas, 2006.

FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo; FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Tributário**. - 18. ed. – São Paulo : Malheiros, 2007.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito das Coisas, Volume 3**. - 6. ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. - 1ª. ed. – São Paulo : Atlas, 2008.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Base de dados e estatísticas**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm Acessado em 04/05/2015.

MARTINEZ, Antonio Carlos Batista. **Fundamentos de direito e legislação tributária**. - 1ª. ed. – Campinas : LZN Editora, 2004.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. – 20. ed.- São Paulo : Atlas, 2006.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado-TCE. Arquivos: **Estatística dos anos de 2010 a 2014**. Disponível em <www.tce.rs.gov.br>. Acessado em 04/05/2015.

Rio Grande do Sul. Tribunal de Justiça do Estado. **Acórdão em Agravo Nº 70054144092**, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 25/04/2013. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

Rio Grande do Sul. Tribunal de Justiça. **Acórdão em Apelação Cível Nº 70061310678**, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Newton Luís Medeiros Fabrício, Julgado em 17/12/2014. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

Rio Grande do Sul. Tribunal de Justiça. **Acórdão em Apelação Cível Nº 70062898465**, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Barcelos de Souza Junior, Julgado em 25/02/2015. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

ROSA, Márcio Fernando Elias. **Direito Administrativo, Volume 19**. - 8. ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2006.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Parte Geral**. - 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2002.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Direitos Reais**. - 6. ed. – São Paulo : Atlas, 2006.

TAUIL, Roberto Adolfo. **Perguntas e Respostas Relativas ao Imposto Sobre Serviço**. - 1ª. ed. – Juiz de Fora : Juizforana, 2009.

ANEXO I

Cópia do Anexo da Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003.

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 – Programação.
 - 1.03 – Processamento de dados e congêneres.
 - 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
 - 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
 - 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
 - 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
 - 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
- 2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
 - 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
- 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
 - 3.01 – (VETADO)
 - 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
 - 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, **stands**, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
 - 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
 - 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.
- 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
 - 4.01 – Medicina e biomedicina.
 - 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
 - 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.
 - 4.04 – Instrumentação cirúrgica.
 - 4.05 – Acupuntura.
 - 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
 - 4.07 – Serviços farmacêuticos.
 - 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
 - 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.
 - 4.10 – Nutrição.
 - 4.11 – Obstetrícia.
 - 4.12 – Odontologia.
 - 4.13 – Ortóptica.
 - 4.14 – Próteses sob encomenda.
 - 4.15 – Psicanálise.
 - 4.16 – Psicologia.
 - 4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
 - 4.18 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.
 - 4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
 - 4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
 - 4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
 - 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.
 - 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.
- 5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.
 - 5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.
 - 5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.
 - 5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.
 - 5.04 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.
 - 5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.
 - 5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
 - 5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
 - 5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.

- 5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.
- 6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.
- 6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.
- 6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.
- 6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.
- 6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.
- 6.05 – Centros de emagrecimento, **spa** e congêneres.
- 7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.
- 7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
- 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- 7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.
- 7.04 – Demolição.
- 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- 7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.
- 7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.
- 7.08 – Calafetação.
- 7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.
- 7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.
- 7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.
- 7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.
- 7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.
- 7.14 – (VETADO)
- 7.15 – (VETADO)
- 7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.
- 7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.
- 7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baias, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.
- 7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.
- 7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.
- 7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.
- 7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.
- 8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.
- 8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.
- 8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.
- 9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.
- 9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, **apart-service** condominiais, **flat**, apart-hotéis, hotéis residência, **residence-service**, **suíte service**, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

- 9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.
- 9.03 – Guias de turismo.
- 10 – Serviços de intermediação e congêneres.
- 10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.
- 10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.
- 10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.
- 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**).
- 10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.
- 10.06 – Agenciamento marítimo.
- 10.07 – Agenciamento de notícias.
- 10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.
- 10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.
- 10.10 – Distribuição de bens de terceiros.
- 11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.
- 11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.
- 11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.
- 11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.
- 11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.
- 12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.
- 12.01 – Espetáculos teatrais.
- 12.02 – Exibições cinematográficas.
- 12.03 – Espetáculos circenses.
- 12.04 – Programas de auditório.
- 12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.
- 12.06 – Boates, **taxi-dancing** e congêneres.
- 12.07 – **Shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
- 12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.
- 12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.
- 12.10 – Corridas e competições de animais.
- 12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.
- 12.12 – Execução de música.
- 12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, **shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
- 12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.
- 12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.
- 12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, **shows**, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.
- 12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.
- 13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.
- 13.01 – (VETADO)
- 13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.
- 13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.
- 13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.
- 13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia.
- 14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 – Assistência técnica.

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.

15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.

15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.

15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**).

15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.

15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.

15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de

importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.

15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.

15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.

15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.

15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.

17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

17.07 – (VETADO)

17.08 – Franquia (**franchising**).

17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (**factoring**).

17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – 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, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

25 - Serviços funerários.

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembarço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

33 – Serviços de desembarço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

33.01 - Serviços de desembarço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

- 36 – Serviços de meteorologia.
- 36.01 – Serviços de meteorologia.
- 37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
- 37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
- 38 – Serviços de museologia.
- 38.01 – Serviços de museologia.
- 39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.
- 39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).
- 40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.
- 40.01 - Obras de arte sob encomenda.